L'ÉGALITÉ DEVANT L'IMPÔT DANS LA CONSTITUTION TUNISIENNE

Imen GHARSALLAH

Revue libre de Droit

ISSN 2276-5328

Article disponible en ligne à l'adresse suivante :

http://www.revue-libre-de-droit.fr

Comment citer cet article - How to cite this article:

I.GHARSALLAH: « L'égalité devant l'impôt dans la constitution tunisienne », *Revue libre de Droit*, 2017, p.26-45.

© Revue libre de Droit

L'ÉGALITÉ DEVANT L'IMPÔT DANS LA CONSTITUTION TUNISIENNE

Imen Gharsallah[1]

Résumé :

À l'occasion de la rédaction de la nouvelle constitution tunisienne, le pouvoir constituant semble être conscient de l'importance de l'impôt en tant qu'instrument de gouvernance qui peut être fatal pour la stabilité politique de l'Etat. Cela explique la volonté de constitutionnaliser les objectifs sociaux de l'impôt dans le but de réaliser l'Etat social à travers la confirmation du principe de l'équité et la constitutionnalisation de la justice sociale sans pour autant saisir l'occasion de préciser le contenu du principe d'égalité devant l'impôt alors que la plus grande égalité relève de la recherche d'une plus grande justice fiscale. Cette constitutionnalisation de l'impôt à travers les principes fondamentaux s'y rapportant lui octroie alors une légitimité constitutionnelle qui semble l'ériger en un vecteur de solidarité et de gouvernance. Afin d'assurer le respect du principe de l'égalité et offrir des garanties au contribuable tenu de l'obligation de payer l'impôt, un contrôle de constitutionnalité s'avère donc indispensable. Ce contrôle, jusque-là très insuffisant, pourrait se développer grâce au nouveau texte de la constitution qui instaure une véritable Cour constitutionnelle.

Mots-clés : *Tunisie ; constitution ; égalité devant l'impôt ; équité fiscale; légitimité ; arbitraire fiscal ; fonction sociale de l'impôt ; charges publiques ; obligation fiscale ; justice fiscale ; justice sociale ; redistribution des richesses ; contrôle de constitutionnalité.*

Abstract:

Tunisia enacted a new constitution through which it sets out the basic principles of taxation. In this context, the Tunisian constituent power seems to be aware that tax is an important instrument of governance, which has consequences for the country's political stability. This explains why it enshrines the social goals of taxation in the new Tunisian constitution. Here the aim is to realize the social state through both the confirmation of the principle of equity and the constitutionalization of social justice. While the search for a great tax justice is inextricably intertwined with the search for greater equality, this new constitution does not, however, determine the content of the principle of tax equality. The constitutionalization of the tax system in Tunisia through basic principles of taxation gives it constitutional legitimacy. Hence, this tax system is becoming a vector of solidarity and governance. In order to ensure compliance with the principle of tax equality, whilst simultaneously offering taxpayers certainty as to their obligations to pay tax, a constitutional review is important. Previously, this control was unsatisfactory. However, this situation could change in the future due to the establishment of a constitutional court by the new constitution.

Keywords: Tunisia; Constitution; tax equality; tax Fairness; Legitimacy; Arbitrary taxation; Social function of the tax; Public charges; Tax liability; Tax justice; social justice ; Redistribution of wealth; Control of constitutionality.

[1] Mme Imen Gharsallah est doctorante et ATER à la faculté de droit Paris Est Créteil.

TABLE DES MATIÈRES

I. INTRODUCTION 27
II. LA CONSTITUTIONNALISATION DE LA FONCTION SOCIALE DE L'IMPÔT 30
A. La confirmation du principe de l'équité 30
B. La constitutionnalisation de la justice sociale 32
III. LA CONSTITUTIONNALISATION FRAGILE DU PRINCIPE D'ÉGALITÉ DEVANT L'IMPÔT 36
A. L'imprécision du contenu du principe d'égalité devant l'impôt 36
B. La faiblesse du contrôle de constitutionnalité.....40

I. INTRODUCTION

Sans se cantonner à l'unique but de couvrir les charges publiques, l'impôt constitue un sujet qui revient souvent dans les campagnes électorales et les discours politiques en raison notamment de sa fonction sociale. La fonction sociale de l'impôt tire sa juridicité de la dimension sociale des constitutions modernes. Cette dimension apparaît clairement dans la nouvelle constitution de la Tunisie adoptée à la suite de la révolution de 2011. En effet, l'impôt est une institution indissociablement politique et sociale qui façonne les relations sociales[2]. C'est par l'impôt que la démocratie peut progressivement se construire puisqu'il incarne le principe du consentement de l'impôt et la responsabilité des gouvernants. L'impôt constitue également un fait social dont l'histoire s'inscrit dans un processus plus large accompagnant la construction de l'État-nation et l'émergence progressive de l'État social[3] .

Pierre angulaire de la démocratie et attribut de la souveraineté[4] dans son incarnation de l'idée du pouvoir, l'impôt se place au cœur de la constitution[5], texte suprême et référentiel ultime[6] des règles d'organisation des pouvoirs et de reconnaissance des droits fondamentaux de l'être humain. L'existence des dispositions constitutionnelles se rapportant au droit fiscal montre à tel point cette discipline est particulièrement importante pour que le pouvoir constituant lui

[2] Nicolas DELALANDE et Alexis SPIRE, *Histoire sociale de l'impôt*, Ed. La Découverte, Paris, 2010, p. 5.

[3] *Ibid*, p. 3.

[4] Selon Maxime CHRETIEN, « *l'impôt est une manifestation de la souveraineté de l'Etat* », Maxime CHRETIEN, « contribution à l'étude du droit international fiscal actuel : Le rôle des organisations internationales dans le règlement des questions entre les divers Etats », *RCADI, 1954*, T. 86, vol. II, p. 5

[5] Néji BACCOUCHE, « Constitution et droit fiscal », *In Constitution et droit interne, Recueil des Cours de l'Académie Internationale du droit constitutionnel, vol. 9, CERCS*, Tunis, 2001, p. 31.

[6] Néji BACCOUCHE, « Constitution et différentes branches du droit », *op. cit*. p. 16.

accorde un statut constitutionnel. L'histoire politique tunisienne est chargée de lutte d'origine fiscale et l'impôt pourrait toujours engendrer des révoltes voire des révolutions de grande ampleur dont les meilleures illustrations sont la révolte de Ben Ghedhahem de 1864 qui a coûté à la Tunisie sa toute première constitution et la révolution de la liberté et de la dignité de 2011 qui a évincé une dictature, fait effondrer tout un régime et rompu avec la constitutionnalité jusque-là en vigueur. En effet, la révolution du 14 janvier 2011 a été provoquée par l'accumulation d'injustices multiples parmi lesquelles l'injustice fiscale a été probablement « *la plus déterminante dans le déclenchement du processus qui a mis fin au règne d'une dictature impitoyable* »[7].

Dès lors que constitutionnaliser les principes fondateurs de l'impôt permet d'octroyer une légitimité à l'impôt, renforcer les garanties du contribuable conduit ainsi à la réalisation de la paix sociale et la stabilité politique. La Tunisie a, en phase de transition démocratique, comme tout Etat en situation de sortie de crise, recouru au constitutionnalisme[8] et a fait systématiquement appel aux règles constitutionnelles. Bien que la volonté générale fût orientée vers la rédaction d'une nouvelle constitution sur laquelle serait basée une « deuxième république » afin de rompre avec un système politique contesté, la constitution du 27 janvier 2014 n'a pas fait table rase du passé s'agissant notamment de la consécration des principes fiscaux y compris l'égalité devant l'impôt[9]. D'ailleurs, l'obligation fiscale figure dans le texte de la constitution depuis 1959. Mais s'il est politiquement utile de constitutionnaliser le devoir fiscal, il est encore très important que la constitution pose des garanties au profit du contribuable pour empêcher l'arbitraire fiscal. En imposant l'obligation fiscale, la Constitution exige que cette dernière soit équitable. Ainsi, se vérifie l'idée de Jèze selon laquelle, « *puisque c'est dans l'impôt que l'Etat trouve les moyens d'accomplir sa mission, c'est dans l'étendue de cette fonction qu'il faut chercher la mesure et la légitimité de*

---

7 Néji BACCOUCHE, « Impôt, révolution et démocratisation du système politique tunisien », *Revue Tunisienne de Fiscalité*, n° 18, 2013, p. 14.

8 Le constitutionnalisme est entendu ici comme une « *doctrine visant à recourir au processus constituant pour régler ou mettre fin à une situation de crise afin d'établir un régime politique démocratique fondé sur le respect de la volonté du peuple et un régime juridique fondé sur l'Etat de droit* », Xavier PHILIPPE, « Le rôle du constitutionnalisme dans la construction des nouveaux Etats de droit », *In Constitution et finances publiques, études en l'honneur de Loïc PHILIP*, Economica, Paris, 2005, p. 191.

9 Le départ du chef de l'Etat ne devrait normalement pas coûté à la Tunisie sa constitution ni toute la suite des conséquences notamment le coût considérable de l'élaboration de la nouvelle constitution, le vide juridique et politique senti par les tunisiens et qui a généré une situation d'insécurité et d'angoisse. Une simple modification de la constitution de 1959 aurait pu suffire et épargner le pays des secousses économiques, sociales et politiques dont il ne manquait pas. D'ailleurs, l'ancienne constitution avait consacré les plus fondamentaux des principes fiscaux.

l'impôt »[10]. De même, l'acceptation de l'impôt par les contribuables dépend de la capacité d'employer l'impôt comme instrument au profit du bien-être collectif[11]. Ce dernier ne saurait se réaliser que par le biais d'une certaine justice qui exige un passage obligatoire par l'égalité devant l'impôt.

L'égalité devant l'impôt est le volet fiscal de l'un des principes fondateurs de la République française[12] et constitue une passion qui, au moins depuis 1789[13] à travers le principe d'égalité devant la loi énoncée par l'article 6 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen et le principe d'égalité devant les charges publiques énoncé par l'article 13 de la même déclaration, anime la Nation française et se traduit dans son droit[14]. Le principe d'égalité devant l'impôt a pour vocation de régir essentiellement la contribution commune qui doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés, conformément à l'article 13 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen. L'égalité devant les charges publiques a toujours constitué une revendication politique majeure et a fini par s'imposer comme une règle fiscale essentielle[15]. Cet objectif politique a été, en effet, juridiquement prescrit dans le texte de la constitution de 1959 dans son article 16 qui imposait le devoir fiscal sur la base de l'équité. Mais la nouvelle constitution postrévolutionnaire qui conforte largement l'idée de la justice sociale est-t-elle arrivée à instaurer clairement le principe d'égalité devant l'impôt tout en précisant son contenu ?

En cette phase transitoire, la Constitution revêt une importance considérable compte tenu de son aptitude à cristalliser les principes fondamentaux et les objectifs visant la consécration de l'Etat de droit et de la démocratie. Comme toutes les autres branches du droit, le droit fiscal éprouve « *un besoin de se rattacher à la constitution en raison de la « noblesse » que confère la suprématie des règles constitutionnelles par rapport aux autres normes* »[16]. La constitutionnalisation du devoir fiscal sur la base de l'équité contribue à constituer un cadre à

---

[10] Gaston JÈZE et Max BOUCARD, *Éléments de la science des finances et de la législation financière française*, Giard & Brière, paris, 1902, vol. 2, p.611.

[11] Néji BACCOUCHE, *Droit fiscal général*, Novaprint, Sfax, 2008, p.107.

[12] Jacques GROSCLAUDE et Philippe MARSCHESSOU, *Droit fiscal général*, 8e éd. Dalloz, Paris, 2011, p. 20.

[13] L'égalité figure dans la devise de la République à côté de la liberté et de la fraternité.

[14] Pierre BELTRAME, « Grands principes du droit fiscal », *In* André ROUX, *Finances publiques*, Les notices, éd. La documentation française, Paris, 2011, p. 147.

[15] Ahmed ESSOUSSI, « Ce que l'égalité devant les charges publiques veut dire », *Mélanges Sami CHAIBIA*, éd. CLE, Tunis, 2007, p. 29.

[16] Néji BACCOUCHE, « Constitution et différentes branches du droit », *In Constitution et différentes branches du droit et jurisprudence source du droit,* Publications de l'école doctorale de la faculté de droit de sfax, n° 2, 2011, p. 13.

l'exercice du pouvoir de contrainte fiscale dont dispose la puissance publique, garantissant ainsi le respect des droits fondamentaux du contribuable[17]. Cette constitutionnalisation de l'impôt à travers les principes fondamentaux s'y rapportant lui donne une légitimité constitutionnelle qui doit transcender les gouvernants eux-mêmes en protégeant les contribuables contre l'arbitraire fiscal[18]. En raison de sa volonté de constitutionnaliser les objectifs sociaux se rattachant particulièrement aux charges publiques, le pouvoir constituant semble être conscient de l'importance de l'impôt en tant qu'instrument de gouvernance qui peut être fatal pour la stabilité politique de l'Etat. Cela explique la volonté de constitutionnaliser les objectifs sociaux de l'impôt (II) sans pour autant saisir l'occasion pour préciser le contenu du principe d'égalité devant l'impôt (III).

II. LA CONSTITUTIONNALISATION DE LA FONCTION SOCIALE DE L'IMPÔT

« *L'Etat social* », proclamé comme objectif concomitant de l'Etat de droit, assignera à l'impôt la délicate fonction de corriger les inégalités entre les régions, les catégories sociales (?) et les générations[19]. Cette volonté de socialiser l'Etat semble être la motivation du constituant qui, paraît-il, est convaincu qu'«*il n'est pas de société moderne qui puisse être et se penser solidaire sans que ceux qui la composent ne soient convaincus que la justice et l'égalité constituent des réalités effectives, et au premier chef la justice et l'égalité fiscales* »[20]. Ainsi a-t-il été constaté que la pacification de la société passe essentiellement par une politique de redistribution des richesses par l'impôt afin de financer des services publics et assurer ainsi un bien-être collectif.

Bien que ces objectifs essentiellement sociaux aient été affirmés dès le préambule de la constitution et même si les principes fiscaux garantissant l'acceptation de l'impôt ne font pas leur apparition dans la nouvelle constitution, celle-ci atteste d'une orientation claire vers la réalisation de l'Etat social à travers, d'une part, la confirmation de principe de l'équité (A) et, d'autre part, la constitutionnalisation de la justice sociale (B).

---

17 Pierre BELTRAME, « Grands principes du droit fiscal », *In* André ROUX, *Finances publiques*, Les notices, éd. La documentation française, Paris, 2011, p. 147.

18 Néji BACCOUCHE, *Droit fiscal général*, *Novaprin*t, Sfax, 2008, pp. 18-21.

19 Néji BACCOUCHE, « Impôt, révolution et démocratisation du système politique tunisien », Revue Tunisienne de Fiscalité, n° 18, 2013, p. 35.

20 Michel BOUVIER, « Justice fiscale :un enjeu éthique et philosophique », *RFFP, n°112*, nov. 2010.

A- La confirmation du principe de l'équité

À l'instar de la quasi-totalité des constitutions, la Constitution tunisienne consacre, depuis 1959, l'obligation fiscale dans son article 16 selon lequel « *le paiement de l'impôt et la contribution aux charges publiques, sur la base de l'équité, constituent un devoir pour chaque personne* ». En imposant l'obligation fiscale, la Constitution exige que cette dernière soit équitable pour empêcher l'arbitraire fiscal. Cette dualité entre imposition de l'obligation fiscale et principe d'équité a été confirmée par la nouvelle constitution sans apport particulier.

Le principe de l'équité est clairement visé par la nouvelle Constitution dans son article 10, alinéa premier selon lequel « *le paiement de l'impôt et la contribution aux charges publiques constituent un devoir, conformément à un régime juste et équitable* ». Cette disposition n'est en réalité que la reprise de l'intégralité de l'article 16 de la constitution de 1959. En effet, ce principe politique d'équité fiscale a été reconduit par la nouvelle constitution. Son caractère élastique permet d'introduire des correctifs à la rigidité de la loi lors de son application et de prévoir des aménagements visant à tenir compte de la capacité contributive du contribuable[21]. Au nom de cette équité, la différenciation est permise dès lors qu'elle implique la prise en compte des inégalités existant entre la capacité contributive respective de chaque contribuable[22] voire la validation de la discrimination par l'impôt pour une répartition équitable de la charge fiscale. Le Conseil Constitutionnel tunisien a ainsi validé dans son avis n°51/2006 la discrimination par l'impôt qui « *n'affecte le principe d'égalité tant que les dispositions en question visent la réalisation du développement économique et du progrès social qui font partie des principes tirés de la Constitution* »[23].

L'équité apparaît alors comme une égalité effective loin de l'égalité devant le texte, elle constitue une égalité par le texte permettant ainsi au législateur d'intervenir pour corriger les imperfections d'une égalité formelle, en cherchant à corriger une situation injuste à travers l'égalité effective ou de fait[24]. Si le rattachement apparaît à ce niveau évident même de façon indirecte entre égalité et équité, cette dernière semble toujours s'inscrire comme un vecteur correcteur de l'égalité lorsqu'elle laisse apparaître un dysfonctionnement ou une logique

---

21 Mysoun BOUZID-AJROUD, « Le devoir fiscal dans la jurisprudence tunisienne », RTF, n°18, 2012, p. 299.

22 Pierre BELTRAME, « Grands principes du droit fiscal », *In* André ROUX, *Finances publiques*, Les notices, éd. La documentation française, Paris, 2011, p. 150.

23 Avis n° 51/2006, JO, n° 103, p. 4497.

24 Voir MOOTEZ GARGOURI, « De l'égalité deavnt la loi à l'égalité par la loi. A propos de l'avis du Conseil Constitutionnel n° 34-2005 concernant un projet de loi d'orientation relatif à la promotion et à la protection des personnes handicapées », *Etudes juridiques, 2008, n°15*, p. 80

inadmissible[25]. Une égalité équitable s'avère donc indispensable afin de répondre à la nécessité de l'impôt[26].

En effet, l'équité, reconnue comme un principe constitutionnel modérateur de la règle d'égalité, constitue depuis 1959 un fondement de l'impôt en droit tunisien bien que de portée limitée en raison notamment de la politique fiscale avantageuse[27]. Autrement dit, l'équité fiscale comme principe politique, sert de correctif au principe juridique de l'égalité[28]. L'impératif d'équité commande alors une inégalité par la loi fiscale et introduit une égalité dans les rapports conformément à la notion de justice[29]. L'équité fiscale condamne ainsi l'égalité numérique et introduit une égalité effective selon une justice recherchée en tant qu'idéal et dont la constitutionnalisation a été fortement appuyée dans le nouveau texte.

B- La constitutionnalisation de la justice sociale

Même si la constitutionnalisation des principes fiscaux n'est pas nouvelle en droit tunisien et même si le principe d'égalité devant l'impôt n'a pas été précisé par le nouveau texte, l'apport en la matière, de la nouvelle constitution est considérable notamment par l'introduction de la dimension sociale revendiquée pour un Etat postrévolutionnaire censé incarner l'Etat de droit et la démocratie. De la constitutionnalisation d'objectifs fiscaux tels que la lutte contre le fraude et l'évasion fiscale (article 10) qui est de nature à octroyer à la Cour Constitutionnelle,

---

[25] Ahmed ESSOUSSI, « La loi d'impôt tunisienne et l'équité », In Variations sur le thème de l'équité fiscale, Recueil d'études en l'honneur du Professeur Gérard TOURNIÉ, Toulouse, Presses Universitaires de Toulouse, capitole – Etude de l'IRDEC, 2010, p. 330.

[26] Le principe de la nécessité de l'impôt signifie que l'impôt est nécessaire pour l'Etat et pour son activité et faute de répondre à une nécessité d'intérêt général, la loi d'impôt peut être censurée. « *L'impôt ne se justifie que par le besoin constaté par les représentants du peuple appelés à le consentir et dans la limite fixée par la constitution* » (Néji BACCOUCHE, *Droit fiscal général*, *op.cit*., p.62). Ce principe découle de l'article 49 de la constitution de 27 janvier 2014, *« La loi fixe les modalités relatives aux droits et aux libertés qui sont garantis dans cette Constitution ainsi que les conditions de leur exercice sans porter atteinte à leur essence. Ces moyens de contrôle ne sont mis en place que par la nécessité que demande un État civil démocratique et pour protéger les droits des tiers ou pour des raisons de sécurité publique, de défense nationale, de santé publique ou de morale publique et avec le respect de la proportionnalité et de la nécessité de ces contrôles. Les instances judiciaires veillent à la protection des droits et des libertés de toute violation* ».

[27] Ahmed ESSOUSSI, « La loi d'impôt tunisienne et l'équité », *In Variations sur le thème de l'équité fiscale, Recueil d'études en l'honneur du Professeur Gérard TOURNIÉ*, Toulouse, Presses Universitaires de Toulouse, capitole – Etude de l'IRDEC, 2010, pp. 330-348.

[28] Dans son avis n° 51/2006, le Conseil Constitutionnel tunisien a validé la discrimination par l'impôt qui « *n'affecte pas le principe d'égalité tant que les dispositions en question visent la réalisation du développement économique et du progrès social qui font partie des principes tirés de la constitution* », Avis n° 51/2006, JO, n° 103, p. 4497.

[29] Néji BACCOUCHE, *Droit fiscal général, op. cit*., p. 105.

nouvelle institution dans la Constitution, la possibilité de vérifier dans les privilèges fiscaux et ce en procédant à des évaluations des règles fiscales qui lui seront soumises pour contrôle, la réalisation de la justice sociale, le développement durable et l'équilibre entre les régions (article 11), la bonne gestion des deniers publics et la transparence financière (les articles 10, 11 et 117 relatif à la Cour des comptes), le renforcement de la décentralisation (article 14) concrétisé en matière financière et fiscale par l'octroi de larges prérogatives aux collectivités territoriales (chapitre VII relatif au pouvoir local correspondant aux articles 131 à 142) sur la base des principes de la gouvernance et de la démocratie participative. Sans oublier la constitutionnalisation du contrôle de constitutionnalité par la création d'une Cour constitutionnelle qui serait le garant du respect des principes fiscaux et de la protection des contribuables.

Dès le premier paragraphe du préambule de la constitution tunisienne du 27 janvier 2014, le pouvoir constituant exprime la volonté de rompre avec « l'injustice » dans son sens le plus large dès lors qu'elle a constitué la cause principale de la révolution due notamment à la marginalisation des nouvelles générations et des régions défavorisées, au chômage et aux disparités criantes entre régions et catégories sociales. Toujours dans le préambule, il est exprimé que « *L'Etat garantit la primauté du droit, le respect des libertés et des droits de l'Homme, l'indépendance de la justice, l'égalité en droits et devoirs entre tous les citoyens et toutes les citoyennes, et la justice entre les régions* » et plus explicitement encore la volonté de « *consolider…la solidarité et la justice sociale* » ou encore « *la solidarité humaine* ». Cet objectif de socialiser l'Etat fortement exprimé dans le préambule se poursuit dans différents articles de la Constitution notamment ceux relatifs aux principes généraux tels que la protection de la famille cellule essentielle de la société et de l'Etat (article 7), la promotion de la participation des jeunes à l'essor social, économique culturel et politique (article 8), le devoir fiscal conformément à un régime juste et équitable, la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales, la bonne gestion des deniers publics (article 10), mais surtout l'article 12 qui constitutionnalise explicitement cet objectif social en disposant que « *l'Etat a pour objectif de réaliser la justice sociale, le développement durable, l'équilibre entre les régions et une exploitation rationnelle des richesses nationales en se référant aux indicateurs de développement en se basant sur le principe de discrimination positive…* ». De même, le service de « l'intérêt général » est une exigence reprise à plusieurs fois dans le texte de la constitution de même que l'exigence d'assurer les conditions d'une vie décente et la dignité faisant désormais partie de la devise de l'Etat en plus de la garantie de certains droits dont notamment la couverture sociale. La multiplication des références à vocation sociale dans le nouveau texte ne peut que traduire un nouveau constitutionnalisme social[30].

[30] HERRERA, « La pensée constitutionnelle du social », *Droits n°48*, 2009, p.195.

Mais socialiser l'État passe nécessairement par octroyer à l'impôt une fonction sociale qui consiste à le considérer comme un instrument de redistribution en vue de la réalisation de la justice sociale. Cette fonction est de nature à légitimer l'impôt et à le débarrasser de son caractère arbitraire et spoliateur. En effet, « *autant le prélèvement fiscal est nécessaire, autant il doit être juste* »[31]. C'est ce qui a été consacré dans l'article 10 de la nouvelle constitution par l'ajout du terme « juste » en plus du régime équitable bien que « la justice » est contenue dans le principe même de l'équité dans la mesure où « *la notion d'équité renvoie avant tout aux conditions de réalisation de la justice ou du droit, qui peuvent conduire à s'écarter de la loi pour mieux réaliser ses fins* »[32]. Mais le plus probable, est que l'introduction de mot « juste » vise plutôt un objectif plus large de justice sociale[33]. Cet objectif est d'ailleurs énoncé clairement à l'article 12 de la nouvelle constitution : « *L'Etat a pour objectif de réaliser la justice sociale* ». Cette justice se traduit par l'aspiration à la construction d'un ordre social plus juste et considère l'impôt comme un instrument de redistribution dont le but est d'atténuer les disparités économiques et sociales par une répartition inégale de la charge fiscale[34]. Il en découle alors que la contribution aux charges publiques doit être une concrétisation d'un lien social, d'une solidarité entre citoyens, d'une participation matérielle à une même communauté[35]. Cela semble ériger l'impôt en un vecteur de solidarité et de gouvernance. Au-delà de la justice sociale, un objectif plus large de solidarité nationale semble être établi par la nouvelle constitution et qui passe par l'instrumentalisation de l'impôt en l'utilisant comme un outil d' « *interventionnisme à caractère social* »[36] afin de favoriser la justice sociale qualifiée par JEZE depuis 1938 de fonction sociale[37]. L'obligation fiscale trouve alors son fondement dans la justice fiscale et dévoile le rôle du contribuable dans la vocation politique et sociale de l'Etat. Or cette justice redistributive, entend associer étroitement justice fiscale et justice sociale. Elle vise au travers de la redistribution des richesses par l'impôt, à réduire les inégalités de revenus. Selon cette optique, l'impôt doit être progressif et tenir compte de la faculté contributive du contribuable. « *Cette dernière*

---

31 Ludovic AYRAULT, « Le devoir fiscal à travers le jurisprudence française », *RTF, n° 18, 2012,* p. 227.

32 Philippe RAYNAUD, « L'équité dans la philosophie politique », *In* Thierry LAMBERT, *Egalité et équité. Antagonisme ou complémentarité ?,* Economica, 1999, p. 3.

33 Dans toute société, égalité et équité ont à voir avec le juste et avec la justice sociale, voir Nicole BELLOUBET-FRIER, « Le principe d'égalité », *op. cit.*, p. 152.

34 Néji BACCOUCHE, *Droit fiscal général*, *op. cit.*, p. 105.

35 Michel BOUVIER, « Justice fiscale : un enjeu éthique et philosophique », RFFP, n° 112, nov. 2010.

36 Gilbert ORSONI, L'interventionnisme fiscal, coll. Fiscalité- Politique fiscale, Paris 1995, p. 133.

37 Gaston JEZE, « Esquisse d'une théorie générale de l'impôt dans les Etats modernes », Revue Science et législation financière, 1938, n° 4, p. 489.

expression de la justice fiscale a connu une légitimité quasiment sans faille pendant les « trente glorieuses » constituant même l'un des attributs essentiels de l'Etat Providence »[38].

Plus qu'un mode de fonctionnement du pouvoir, la démocratie est devenue une valeur difficilement contournable qui exige un niveau minimal de développements économique et social et exige de la patience[39]. Mais la légitimité démocratique est en crise même en occident et se rattache profondément à une crise de l'impôt qui « *est à la fois mal vécu parce qu'il est jugé trop lourd et mal mené parce qu'il est lié la conjoncture internationale particulièrement instable* »[40]. Alors que l'impôt était considéré depuis longtemps sous un angle purement économique, il pourrait ne plus se cantonner à cette vocation économique. L'État doit s'orienter plus vers une politique de redistribution de richesse où le bien-être collectif doit être visé. « *Cette contestation est significative d'une modification de l'opinion, et plus largement du contexte général, la crise actuelle étant on le sait pour beaucoup dans le fait de mettre en évidence la nécessité d'un partage équitable des sacrifices* »[41].

Mais la notion de justice fiscale est « *une notion volatile et quelque peu insaisissable car variant dans le temps et dans l'espace. Elle dépend en effet des formes, des fonctions et des sens qui sont attribués à l'impôt à un moment donné et dans un lieu donné. La notion de justice fiscale – et c'est la difficulté – ne peut être rapportée à un référent objectif. Le problème de fond est qu'il n'existe pas de « commune mesure » permettant d'être assuré sur la pertinence de sa définition. D'un autre côté, c'est bien souvent contre l'injustice fiscale que se dressent ou se sont dressés, à tort ou à raison, des individus ou des groupes. Et c'est d'autre part au nom de la justice fiscale qu'a été proclamé le principe de l'égalité devant l'impôt et celui de l'universalité du prélèvement fiscal »*[42].

Cet idéal de justice sociale ne pourrait être nourri que par la notion de capacité contributive qui est absente du texte de la nouvelle Constitution tunisienne attestant d'un paradoxe avec la volonté d'instituer une justice fiscale.

---

[38] Michel BOUVIER, « Justice fiscale : un enjeu éthique et philosophique », *op. cit.*.

[39] Néji BACCOUCHE, « Impôt, révolution et démocratisation du système politique tunisien », *op. cit*. p. 15.

[40] Néji BACCOUCHE, « Impôt, révolution et démocratisation du système politique tunisien », *op. cit*. p. 16.

[41] Michel BOUVIER, « Justice fiscale : un enjeu éthique et philosophique », *op. cit.*.

[42] Michel BOUVIER, « Justice fiscale : un enjeu éthique et philosophique », *op. cit.*.

III. LA CONSTITUTIONNALISATION FRAGILE DU PRINCIPE D'ÉGALITÉ DEVANT L'IMPÔT

Pour que l'impôt soit acceptable, il doit être payé par tous en fonction de leurs facultés contributives. C'est la traduction du principe de l'égalité devant l'impôt. Mais « *ce principe souffre de heurts et de malheurs* »[43] ce qui va mettre en cause la légitimité du prélèvement fiscal dès lors que l'acceptation de l'impôt est fondée sur la sensation qu'il est équitablement réparti. D'abord, si le texte de la nouvelle constitution reconnaît et consacre le principe général de l'égalité à l'image de l'ancienne constitution, il n'a apporté aucune précision en ce qui concerne l'égalité dans la matière fiscale. Ce principe qui continue à être refoulé dans le texte constitutionnel (A), connaîtra peut être son essor avec l'institution d'une nouvelle Cour constitutionnelle qui pourrait conférer à l'égalité devant l'impôt une valeur constitutionnelle afin de protéger les garanties du contribuable que le Conseil Constitutionnel n'a pas eu l'occasion de faire en raison de nombreuses considérations (B).

A- L'imprécision du contenu du principe d'égalité devant l'impôt

Le principe d'égalité, avec sa complexité déroutante, a toute sa place dans le texte de la constitution. Il s'agit d'un principe constitutionnel à caractère transversal et ne s'arrête pas aux limites de la matière fiscale. L'égalité comme principe fondamental de droit constitue alors un acquis[44]. Il s'agit d'un concept vaste et fluide qui se colore au contact des matières qu'il touche[45]. La plupart des textes juridiques qui ont consacré le principe d'égalité s'en tiennent à la signification classique de ce principe à savoir l'idée de l'égalité devant la loi tels que l'article premier de la Déclaration des Droits de l'Homme de 1789 selon lequel « *les hommes naissent libres et égaux en droit* » ou l'article 6 de la même déclaration qui précise que « *la loi doit être la même pour tous soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse. Tous les citoyens sont égaux à ses yeux* » et les exemples ne manquent pas comme la convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales (article 14), la Charte des Nations Unis (article 2) ou encore la Déclaration Universelle des Droits de l'Homme de 1948 (article 1).

---

43 Bernard PLAGNET, « Crise de l'endettement, crise de la légitimité et impôt », *RTF, n°18*, 2012, p. 145.

44 Ahmed ESSOUSSI, « Ce que l'égalité devant les charges publiques veut dire », *Mélanges Sami CHAIBIA*, éd. CLE, Tunis, 2007, p. 31.

45 Jean-Claude SCHOLSEM, « L'égalité devant la Cour d'arbitrage », *Liber amicorum Krings*, Story-Scientia, Bruxelles, 1991, p. 777.

L'égalité fiscale prévue à l'article 10 constitue une forme d'égalité devant la loi énoncée par l'article 21 de la nouvelle constitution[46] (correspondant à l'ex art 6 de la Constitution de 1959) aux termes duquel « *les citoyens et les citoyennes sont égaux en droits et devoirs. Ils sont égaux devant la loi sans discrimination aucune* » et annoncée également par le préambule de cette nouvelle constitution aux termes duquel « *…L'Etat garantit la primauté du droit, le respect des libertés et des droits de l'Homme, l'indépendance de la justice, l'égalité en droits et devoirs entre tous les citoyens et toutes les citoyennes, et la justice entre les régions* ».

L'égalité devant l'impôt apparaît comme un aspect particulier de deux grands principes constitutionnels qui sont l'égalité devant la loi, prévu à l'article 21 de la Constitution et l'égalité devant les charges publiques consacré par son article 10. Mais l'égalité en matière fiscale est spécifique. Alors que l'égalité devant la loi s'impose, en droit public, comme un principe de non-discrimination[47], l'égalité devant l'impôt constitue un principe de différenciation qui oblige le législateur, lorsqu'il fixe les règles d'imposition, à moduler la contribution en fonction de l'évaluation des capacités contributives des contribuables[48].

Les nouvelles dispositions de l'article 10 paraissent légèrement plus générales que celles de l'article 16 de l'ancienne constitution en enlevant la référence à « *chaque personne* » bien que cette expression soit d'une généralité certaine dans la mesure où elle ne fait aucune allusion à la nationalité ou à la question de citoyenneté et peut concerner outre les personnes physiques que morales. Mais si ces dispositions sont souvent interprétées comme une consécration de l'égalité fiscale, le nouvel article présente une certaine ambiguïté qui s'attache à trois notions différentes : égalité, équité et justice.

L'égalité en matière d'impôt implique que « *tous les contribuables paient une contribution pour le financement des dépenses publiques sans discrimination et afin que personne ne peut échapper à cette obligation* »[49]. Mais une application en pratique de cette égalité s'avère particulièrement difficile en raison de la diversité et de la multiplicité des impositions. Ainsi, il peut paraître délicat de pouvoir appliquer strictement cette égalité dès lors que les contribuables ne se trouvent pas dans une situation semblable et au regard de toutes les impositions.

---

[46] Selon l'article 21 de la constitution du 26 janvier 2014, « les citoyens et les citoyennes sont égaux en droits et devoirs. Ils sont égaux devant la loi sans discrimination aucune ».

[47] Nicole BELLOUBET-FRIER, « Le principe d'égalité », *AJDA, Les droits fondamentaux, une nouvelle catégorie juridique ?,* n° spécial, 1998, p. 153.

[48] Didier RIBES, « Les progrès de l'égalité devant l'impôt. À propos des décisions du Conseil Constitutionnel 99-424 DC et 2000-437 DC », RFFP, n°76, novembre 2001, p. 264.

[49] Ahmed ESSOUSSI, « La loi d'impôt tunisienne et l'équité », *op. cit*. 335.

Toutefois, la plus grande égalité relève de la recherche d'une plus grande justice sociale à travers l'usage d'une politique fiscale de redistribution[50]. Donc, par application des dispositions de l'article 10 de la nouvelle constitution, les règles du droit fiscal doivent être orientées vers la contribution à la réalisation de la justice fiscale qui est établie en fonction des facultés contributives de chacun[51]. D'ailleurs, l'ajout du terme « juste » en plus de l'équité pourrait être interprété dans le sens de renforcement de cette idée de justice fiscale[52]. L'égalité est ainsi interprétée comme un appui à la solidarité en se fondant sur la capacité contributive et doit obéir à l'élément correctif qui est l'équité.

Si l'égalité devant les charges publiques implique la prise en compte des inégalités existant entre la capacité contributive respective de chaque contribuable et impose de traiter de la même façon des personnes se trouvant dans la même situation, elle n'interdit pas la différenciation[53], d'abord, en tenant compte des différences[54] de situations, ensuite, un traitement inégalitaire voire discriminatoire pourrait être édicté pour des contribuables se trouvant dans la même situation (avantages fiscaux ou pénalisations fiscales) dès lors qu'il est justifié[55]. Ici, se manifeste clairement l'idée de la répartition équitable de la charge fiscale. La combinaison du principe d'égalité prévu à l'article 21 de la constitution et celui de l'équité prévu à son article 10 permet à l'impôt de réduire les inégalités et réaliser par la suite sa fonction sociale de redistribution. Mais dans l'article 10 de la nouvelle Constitution, si l'équité est confirmée voire renforcée, les « facultés contributives » font toujours défaut.

---

50 Ahmed ESSOUSSI, « Ce que l'égalité devant les charges publiques veut dire », *op. cit*., p.34.

51 Sami KRAIEM, « Constitution et droit fiscal », *In Constitution et différentes branches du droit et jurisprudence source du droit,* Publications de l'école doctorale de la faculté de droit de sfax, n° 2, 2011, p. 109.

52 Sur la notion de justice fiscale, voir Bernard PLAGNET, « Constitution et justice fiscale », Cours de l'Académie internationale de droit constitutionnel, Tunis, 2004, p. 193 ; Jean LHOMME, « La notion de justice fiscale », *Mélanges GONNARD*, LGDJ, Paris, 1946, p. 219-229.

53 Pierre BELTRAME, « Grands principes du droit fiscal », *op. cit*. , p. 150.

54 Didier RIBES précise que « ne peuvent être traitées de manière identique des catégories de biens ou de personnes se trouvant dans des situations qui, au regard de la mesure fiscale considérée, sont clairement différentes », Didier RIBES, « Les progrès de l'égalité devant l'impôt. À propos des décisions du Conseil Constitutionnel 99-424 DC et 2000-437 DC », *op. cit*., p. 265.

55 CC 2007-558, DC, 13 octobre 2007. En effet, le Conseil constitutionnel fixe pour principe que le concept d'égalité ne s'oppose pas à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes, ni à ce qu'il soit dérogé au principe pour des raisons d'intérêt général, Thierry LAMBERT, « L'équité supplétif de l'égalité en matière fiscale », *In* Thierry LAMBERT, *Egalité et équité. Antagonisme ou complémentarité ?,* Economica, 1999, p.128. Voir également, Loïc PHILIP, « L'évolution récente de la jurisprudence constitutionnelle en matière fiscale », *Droit fiscal, 1998, 23*, p. 730 et Guillaume GOULARD, « L'égalité devant l'impôt », *Revue de jurisprudence fiscale,* octobre, 1995, pp. 639-642.

Mise à part le débat qu'alimente l'égalité fiscale vu sa particularité, le pouvoir constituant postrévolutionnaire semble manquer l'occasion d'être plus explicite et d'inclure clairement dans le texte de la constitution le principe d'égalité devant l'impôt. Le motif ne parait pas en rapport avec la particularité de la matière fiscale mais plutôt fondé sur une certaine assise religieuse dès lors que les obligations fiscales des musulmans diffèrent, selon des prescriptions coraniques, à celles des gens du Livre[56]. Le constituant aurait pu au moins octroyer plus explicitement à ce principe sa spécificité en matière fiscale en faisant allusion aux facultés contributives des contribuables soumis à l'obligation fiscale dans l'article 10. Par ailleurs, inclure dans le texte de la Constitution l'expression de « facultés contributives » est de nature à octroyer à la l'égalité fiscale sa spécificité et permet par la même au juge de contrôle de constitutionnalité de se baser sur cette expression pour pouvoir évaluer la constitutionnalité d'une norme fiscale. Il ne fait pas de doute déjà que l'article 13 de la Déclaration de 1789 selon lequel « *pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés* » a laissé le Conseil Constitutionnel français en situation confortable pour donner une valeur constitutionnelle à la prise en compte des facultés contributives de chacun et de considérer ce principe comme une condition de constitutionnalité de la loi fiscale. Cela démontre clairement que le principe d'égalité en matière fiscale ne peut être vérifié qu'avec une répartition des charges publiques selon le critère des « *facultés contributives* ». Ce critère témoigne de la fonction sociale assignée à l'Etat par la constitution et qui s'avère un peu altérée dans la nouvelle constitution tunisienne malgré la volonté manifeste d'instituer la valeur sociale de l'impôt.

Sans rentrer encore plus dans les subtilités se rapportant à ces différentes notions, il suffit de reconnaître que l'égalité entre les contribuables n'est autre chose que la condition de l'obligation fiscale. Elle ne constitue pas seulement une application du principe général d'égalité au domaine fiscal mais participe à la définition même de l'obligation fiscale et lui donne sa légitimité. Le statut de citoyen implique une égalité devant les contributions

[56] Sans perdre de vue que le parti politique dont la représentation est dominante dans l'Assemblé Nationale Constituante en cette période transitoire est un parti islamiste dont l'idéologie incite à défendre certaines bases tirées de la « chariâa ». Mais il importe de préciser que la Constitution tunisienne est bel est bien un texte de conciliation entre différents courants et idéologies et que cette conciliation rendue possible par diverses concessions faites par toutes les forces et pouvoirs dans le pays à cause de la crainte d'une situation chaotique et pour éviter une violence politique naissante en Tunisie qui s'est traduite par deux assassinats politiques et quelques actes de terrorisme très étrange pour la Tunisie.

publiques. Autrement dit, l'égalité est consubstantielle de l'impôt[57] et constitue l'une des valeurs démocratiques les plus fortes[58].

L'importance du principe de l'égalité fiscale réside dans les garanties que peut assurer ce principe pour les contribuables afin d'éviter une situation d'inégalité qui lèse les contribuables respectueux de la loi fiscale en transférant vers eux les charges fiscales de contribuables fraudeurs. La protection du contribuable, du point de vue de l'égalité, au regard des politiques législatives établies, s'avère alors nécessaire pour vérifier si les mécanismes dérogatoires institués par le législateur constituent ou non une violation du principe[59]. Un contrôle de constitutionnalité s'avère donc indispensable pour garantir la protection de la constitution, le respect du principe de l'égalité et, par la même, offrir des garanties au contribuable tenu de l'obligation de payer l'impôt. Mais ce contrôle jusque-là très insuffisant pourrait-il se développer grâce au nouveau texte de la constitution qui instaure une véritable Cour constitutionnelle ?

B- La faiblesse du contrôle de constitutionnalité

Le contrôle de constitutionnalité est la meilleure garantie pour protéger le contribuable de l'arbitraire fiscal par le biais de la protection des principes fondamentaux qui trouvent leur fondement dans le bloc de constitutionnalité. En effet, depuis sa décision 71-44 DC du 16 juillet 1971, le Conseil Constitutionnel français reconnaît que la Constitution comprend non seulement le corps du texte, mais également son préambule et les textes auxquels celui-ci renvoie et qui sont la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789 et le

---

57 Alexandre MANGIAVILLANO, Le contribuable et l'Etat. L'impôt et la garantie de la propriété (Allemagne - France), Préface Éric OLIVA, Nouvelle bibliothèque de thèses, Dalloz, 2013, p.9.

58 *Voir Catherine LARRÈRE, « L'égalité fiscale : une invention républicaine ? »*, In *Thomas BERNS, Jean- Claude K DUPONT et (1978-...) Xifaras, Mikhaïl XIFARAS,* Philosophie de l'impôt, *Centre de philosophie de droit, Bruxelles, pp. 102-103. L'auteur soutient que « tout tourne autour de privilèges. Tant que ceux-ci existent et que les privilégiés ne payent pas d'impôt, payer un impôt est une marque sinon de servitude, du moins d'infériorité. À partir du moment où les privilèges sont abolis, où la révolution se fait contre les privilèges, le renversement est complet : payer l'impôt, c'est appartenir à la Nation, ce sont ceux qui payent des impôts qui sont des citoyens »* ou tout simplement, « *abolir les privilèges, c'est rendre l'impôt égal* ».

59 « *L'inégalité devant la loi de l'impôt ne parvient pas seulement d'actes positifs ou textes législatifs ou réglementaires introduisant des inégalités entre différentes catégories de contribuables au titre de l'efficacité ou de la raison économique…elle provient également des politiques publiques ou de la mise en œuvre de la loi de l'impôt elle-même car si celle-ci n'est pas respectée ou ne fait pas l'objet de contrôles systématiques autorisant une égalité dans l'application des normes fiscales, il ne peut en résulter qu'une inégalité ou une discrimination indirecte ou à la limite insidieuse allant à l'encontre de la volonté du législateur ce qui en soi constitue une grave violation de la règle de droit* », Ahmed ESSOUSSI, « Ce que l'égalité devant les charges publiques veut dire », *op. cit*. p. 42.

préambule de la Constitution de 1946. Ainsi le Conseil Constitutionnel s'est octroyé la compétence de contrôler la constitutionnalité des dispositions de la loi au regard des principes contenus dans la constitution ou faisant partie du bloc de constitutionnalité. Le principe de l'égalité a été appliqué depuis longtemps par les juridictions administratives en droit français, au nom de l'égalité de tous devant la loi. Ce principe a été très tôt opposé par le juge constitutionnel au législateur lui-même, tenue de le respecter lors de l'élaboration de la loi notamment de la loi fiscale[60]. Avant l'entrée en vigueur de la constitution de 1958, le principe d'égalité devant l'impôt constituait, suivant la jurisprudence du Conseil d'Etat, un principe général de droit Mais ne se distinguait pas du principe d'égalité devant la loi fiscale. Le Conseil Constitutionnel lui, a reconnu une valeur constitutionnelle au principe fondamental de l'égalité devant l'impôt que le législateur fiscal doit respecter.

Cela démontre que, constituant un des foyers de tension entre le législateur et le juge, entre la politique et le droit, l'égalité est souvent une belle mais simple promesse qui ne devient réalité que lorsque les juridictions l'utilisent comme norme de référence pour en faire un principe fondamental[61]. Quantitativement, le contentieux fiscal des droits et libertés repose en premier lieu sur le principe d'égalité devant les charges publiques[62]. Un contentieux qui ne cesse de se développer avec notamment de l'introduction de la Question Prioritaire de Constitutionnalité. En effet, dès lors que l'égalité constitue la première norme de référence du contrôle de constitutionnalité des lois, ce principe est installé au cœur de l'office du Conseil Constitutionnel[63]. Ce dernier ne s'est pas tardé à développer plusieurs théories et octroyer une valeur constitutionnelle à de nombreux autres principes fiscaux qui s'articulent autour de ce principe fondamental d'égalité. Ainsi, en s'assurant de la juste répartition des charges publiques et représentant l'impôt suivant une conception collective, le juge constitutionnel pénètre le cœur de la question fiscale. C'est pourquoi la jurisprudence constitutionnelle fiscale doit d'abord reposer sur le principe d'égalité[64]. Ce dernier sous-entend l'universalité de l'impôt, qui prohibe l'existence d'un privilège fiscal en faveur d'un contribuable ou d'une catégorie de contribuables[65]. Inversement, une catégorie sociale ne doit pas supporter une

---

60 Pierre BELTRAME, « Grands principes du droit fiscal », *In* André ROUX, *Finances publiques*, Les notices, éd. La documentation française, Paris, 2011, p. 149.

61 Jacques ROBERT, « Egalité et équité : le point de vue du Conseil constitutionnel », *In* Thierry LAMBERT, *Egalité et équité. Antagonisme ou complémentarité ?*, Economica, 1999, p. 25

62 Alexandre MANGIAVILLANO, *Le contribuable et l'Etat. L'impôt et la garantie de la propriété (Allemagne - France), op.cit*., p

63 Alexandre MANGIAVILLANO, Le contribuable et l'Etat. L'impôt et la garantie de la propriété (Allemagne - France), *op. cit*, p.9.

64 Alexandre MANGIAVILLANO, *Le contribuable et l'Etat. L'impôt et la garantie de la propriété (Allemagne - France),* Préface Éric OLIVA, Nouvelle bibliothèque de thèses, Dalloz, 2013, p.10.

65 Pierre BELTRAME, « Grands principes du droit fiscal », *op. cit*. p. 149.

charge fiscale disproportionnée par rapport à celle qui pèse sur d'autres catégories, il aurait sinon « une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ». Le juge constitutionnel veille toujours à rappeler que l'égalité signifie simplement que deux contribuables en situation identique doivent être traités de manière identique. Le juge préfère d'utiliser le principe d'égalité devant les charges publiques qui est plus vaste et lui permet d'apprécier avec davantage de liberté sans que la distinction entre avec celui de l'égalité devant l'impôt ne soit discernée dans la jurisprudence du conseil Constitutionnel.

Le Conseil Constitutionnel français a trouvé dans le domaine fiscal un terrain de choix pour produire une jurisprudence qui ne cesse de s'enrichir et développer ainsi de nombreux principes à valeur constitutionnelle qui servent à appréhender le droit constitutionnel fiscal qui ne s'arrête pas à voir dans la Constitution une simple source du droit fiscal mais d'étudier et de renforcer les fondements de ce droit[66]. Parmi les principes que le Conseil Constitutionnel leur a accordés une valeur constitutionnelle, le principe de différenciation qui donne à l'égalité devant l'impôt toute sa spécificité et la progressivité de l'impôt afin de réaliser l'égalité équitable.

L'apport du Conseil Constitutionnel tunisien en matière fiscale est marqué par une véritable faiblesse. L'échec du Conseil Constitutionnel tunisien à contribuer au développement d'un droit constitutionnel fiscal ou du moins à reconnaître une valeur constitutionnelle à certaines règles de référence découle de plusieurs considérations. Elle est due, d'abord, à la limitation de la période de contrôle effectué par le Conseil Constitutionnel en matière fiscale. Cette institution qui n'a pas été considérée comme une juridiction, n'a été constitutionnalisée qu'en 1995[67] et n'avait la possibilité d'émettre des avis en matière d'impôt qu'à la suite de la réforme constitutionnelle du premier juin 2002. Mais en pratique, ce n'est qu'en 2005 que le Conseil a statué sur une question fiscale. En outre, ce n'est qu'à partir de 2004 que les avis du Conseil ont eu la possibilité d'être rendus publics. De même, il importe de préciser que le Conseil constitutionnel n'émettait pas des décisions mais des avis et que sa saisine n'était que facultative. D'autant plus que les contribuables, qui sont censés revendiquer leurs garanties assurées par les principes fiscaux n'avaient pas la possibilité de s'adresser au Conseil Constitutionnel pour un contrôle de constitutionnalité. Ainsi, la timidité du Conseil Constitutionnel en matière fiscale peut s'expliquer par le fait que rares sont les occasions qui lui ont été offertes pour pouvoir émettre un avis.

---

[66] Voir, sur ce point, Alexandre MANGIAVILLANO, *Le contribuable et l'Etat. L'impôt et la garantie de la propriété (Allemagne - France)*, Préface Éric OLIVA, Nouvelle bibliothèque de thèses, Dalloz, 2013, 676 p.

[67] Le Conseil Constitutionnel n'a été introduit dans la constitution qu'en 1995par la loi constitutionnelle n° 95-90 du 6 novembre 1995 introduisant le chapitre IX relatif au conseil constitutionnel.

Sans aller jusqu'à reconnaître une valeur constitutionnelle à certains principes tel que le principe de progressivité auquel le Conseil constitutionnel a reconnu une valeur constitutionnelle en ce qui concerne l'imposition globale du revenu des personnes physiques[68], le Conseil constitutionnel semble être prudent lorsqu'il invoque le principe d'égalité. Il ne faisait qu'une simple « *allusion au principe d'égalité* » et se contentait d'affirmer qu'il « *appert de l'étude de ces dispositions qu'elles ne sont pas contraires à la constitution et qu'elles sont compatibles avec celui-ci* ». L'évitement délibéré d'évoquer le principe d'égalité est dans certains cas très clair en évitant « soigneusement de se placer sur le terrain »[69] de l'égalité alors que le texte invoqué se concilie difficilement avec ce principe. Ce n'est qu'en 2011 que le Conseil Constitutionnel a pu se prononcer clairement sur le principe d'égalité et celui de l'équité et le lien entre les deux principes[70].

Reste alors à la Cour Constitutionnelle régie par la nouvelle constitution dans ses articles 118 à 124 de consacrer ce principe dès lors que le souci d'invoquer l'égalité auprès du juge représente en soi un progrès démocratique important[71] et que ce contrôle de constitutionnalité, avancée majeure dans la nouvelle constitution, trouvera, certes, dans le champ fiscal un terrain fertile d'application[72] même si les résultats ne seront pas visibles dans l'immédiat. De même, l'effectivité du contrôle de constitutionnalité permet à la Constitution de conditionner le doit fiscal et d'être solennellement rattachée aux principes de l'Etat de droit[73].

De même, la politique fiscale avantageuse traduite par la volonté de mettre en œuvre des dispositions législatives portant atteinte à l'égalité au nom de la raison économique n'a jamais été socialement acceptable. Le rôle de la Cour Constitutionnelle serait alors considérable afin de limiter, au nom de l'équité, le caractère déraisonnable des législations discriminatoires qui portent profondément atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques. Avec la nouvelle constitutionnalisation du contrôle de constitutionnalité des lois, cette possibilité pourrait être envisageable notamment en raison du renforcement du principe de légalité fiscale en élargissant, d'une part, le champ de cette légalité pour toutes les impositions et

---

68 CC 97-388 DC, 20 mars 1997, Loi relative aux fonds de pension.

69 Neila CHAABANE, « Le contrôle des lois fiscales par le conseil constitutionnel tunisien », *Mélanges en l'honneur du doyen Yadh BEN ACHOUR*, Tunis, CPU, 2008, p. 759.

70 Avis n°43-2010 du conseil constitutionnel concernant certaines dispositions du projet de loi de finances pour l'année 2011, *JORT, 21 décembre 2010,* n°102, p. 3675. Voir, sur cet avis, Mysoun BOUZID-AJROUD, « Le devoir fiscal dans la jurisprudence tunisienne », op. cit. p. 298.

71 Jacques ROBERT, « Egalité et équité : le point de vue du Conseil constitutionnel », *In* Thierry LAMBERT, *Egalité et équité. Antagonisme ou complémentarité ?* Economica, 1999, p. 26.

72 Alexandre MANGIAVILLANO, *Le contribuable et l'Etat. L'impôt et la garantie de la propriété (Allemagne - France), op.cit*., p.8.

73 Sami KRAIEM, « Constitution et droit fiscal », *op. cit*. p.114.

contributions par l'article 65 de la nouvelle constitution et, d'autre part, en retirant la possibilité de délégation du pouvoir fiscal au profit du réglementaire, ce qui est de nature à renforcer le principe de séparation des pouvoirs et octroyer au législateur la compétence initiale et exclusive en matière fiscale. Ce nouvel apport semble être prometteur pour offrir à la Cour Constitutionnelle une grande marge d'appréciation et pourquoi pas agir tel le Conseil Constitutionnelle français et fonder de nouvelles théories et principes, l'incompétence négative qui permet de censurer certaines lois dans lesquelles le législateur semble agir en deçà de ses compétences par exemple. Ce principe à valeur constitutionnelle largement utilisé par le Conseil constitutionnel français qui est passé d'une simple garantie au profit des contribuables à un critère de contrôle de la séparation des pouvoirs n'était pas possible dans l'état de la constitutionnalisation ancienne des principes fiscaux en droit tunisien dès lors que la légalité était partagée entre le législatif et l'exécutif.

Constitutionnaliser l'exception de constitutionnalité en droit tunisien pourrait permettre aux contribuables d'invoquer devant les juges les grands principes du droit fiscal dont le principe d'égalité devant les charges fiscales qui offre des garanties fondamentales au contribuable.

L'introduction dans le texte de la nouvelle constitution d'un contrôle de constitutionnalité *a posteriori* est de nature à offrir de larges prérogatives au juge constitutionnel. Ainsi, en donnant à la Cour Constitutionnelle la compétence de contrôler la constitutionnalité « *des lois qui lui sont soumises par les tribunaux, suite à une exception d'inconstitutionnalité à la demande de l'une des parties à un litige* », l'article 120 de la nouvelle constitution semble instituer une possibilité de contrôle semblable à la Question Prioritaire de Constitutionnalité en droit français[74]. Cette possibilité peut permettre d'invoquer de plus en plus souvent devant le juge les grands principes du droit fiscal qui représentent des garanties de valeur constitutionnelle pour les contribuables.

Si cette constitutionnalisation des principes fiscaux joue un rôle pivot dans l'établissement de l'Etat de droit et de la démocratie, elle est loin de suffire à elle seule. La consécration d'une justice fiscale doit s'étendre au législateur en tant qu'auteur de la norme juridique qui doit intervenir sous le contrôle d'une autorité compétente veillant au respect des normes et principes de la constitution et qu'on espère sa réalisation avec la nouvelle institution de la cour constitutionnelle. C'est de la mise en œuvre de ce texte que dépendra le succès de cette constitution à réduire les tensions sociales qui se sont accentuées après la révolution. C'est de la lecture et de la consécration législative mais aussi jurisprudentielle que dépendra

[74] Depuis le 1er mars 2010, conformément à la loi organique du 10 décembre 2009 relative à l'application de l'article 61-1 de la Constitution, toute personne partie à une instance devant une juridiction peut soutenir qu'une disposition législative applicable au litige est contraire aux droits et libertés que le Constitution garantit.

l'acceptation de l'impôt et sa légitimation en le débarrassant de son caractère arbitraire et spoliateur.