

Détours et retours sur le principe de la sécurité juridique en droit fiscal : repenser la conciliation des intérêts de l'administration fiscale et ceux des contribuables.

Par

MBAZI Grâce Beda, Doctorant en Droit à l'université Catholique du Congo.

gracembazi2016@gmail.com

EKANGA ALOMBA Héritier, Assistant à la faculté de Droit de l'Université de Kinshasa, Apprenant en DES/DEA à l'Université de Kinshasa et Chercheur en Droit des affaires.

lhommeekanga14@gmail.com

OMBUM SIELELE Cédric, Assistant à la faculté de Droit de l'Université de Lubumbashi, Diplômé d'études approfondies en Droit.

cedricombum@gmail.com

Résumé

L'impôt est souvent une pomme de discorde entre d'une part l'administration fiscale et le contribuable, d'autre part. Une partie cherchant à avoir les ressources nécessaires en vue de la couverture des charges publiques et des besoins d'intervention tandis que l'autre a toujours tendance à optimiser sa charge fiscale ou mieux à choisir la voie la moins imposée. La sécurité juridique est alors d'une importance plus capitale pour concilier les intérêts antagonistes de ces deux parties afin de trouver un équilibre : promouvoir l'efficacité économique tout en préservant la sécurité juridique !

Mots clés : Sécurité juridique, droit fiscal, administration fiscale, contribuable, impôt.

Abstract

Tax is often a bone of contention between the tax administration on the one hand and the taxpayer on the other. One party seeking to have the necessary resources to cover public expenses while the other has always tendency to optimize one's tax burden at best choosing the least taxed path. Legal certainty is of greater importance to reconcile the antagonistic interests of these two parties in order to find a balance : Promote economic efficiency while preserving the legal security !

Keywords: Legal certainty, tax law, tax administration,

Introduction

Depuis les temps immémoriaux, les groupes sociaux ont été confrontés au lancinant problème des dépenses à effectuer pour leur survie et leur continuité. De ce fait, Pour fonctionner, toute société a besoin d'avoir des ressources susceptibles de couvrir les besoins collectifs¹.

L'Etat en tant qu'entité organisée autour d'un pouvoir effectif sur un territoire déterminé a vu ses missions évoluées de l'Etat-gendarme ne s'occupant que des taches de souveraineté à l'Etat-providence avec comme mission de satisfaire les besoins de l'ensemble de la communauté en créant des services publics. Si certains domaines donnent lieu à des gaspillages dans les approvisionnements publics, il en existe d'autres dans lesquels, faute de moyens financiers, le pouvoir public fait preuve d'une avarice excessive dans l'affectation de fonds. Pour ce faire, il dispose principalement du produit de l'impôt. Retenons que l'impôt : « est un prélèvement pécuniaire, obligatoire, définitif, sans contrepartie déterminée, dont le but est d'assurer le financement des charges publiques. Dans cette notion, on remarquera avant tout combien l'impôt (du latin *impositum*²: « ce qui est imposé ») est contraignant, pour ne pas dire autoritaire. Le contribuable ne peut et ne doit faire qu'une seule chose : payer ». ³ Toutefois, l'impératif d'une gouvernance orthodoxe implique que les ressources publiques prélevées par l'impôt soient gérées dans l'intérêt général, c'est-à-dire, participer au développement du pays et contribuer à l'amélioration des conditions de vie des citoyens bien que pas de manière directe mais, à travers des politiques publiques mises en place dans l'exécution du budget de l'État. Pour arriver à cette fin, il faut comme l'indiquent clairement Stefan Leiderer et Peter Wolff, « une politique budgétaire axée sur des objectifs et une gestion budgétaire transparente »⁴. C'est à cette condition que les ressources du Trésor public peuvent participer à la réduction de la pauvreté et la réalisation des objectifs du Millénaire pour le développement.

L'impôt est une charge que les hommes n'aiment pas, affirme Frédéric BASTIAT que tout le monde veut vivre aux dépens de l'Etat, et on oublie que l'Etat vit aux dépens de tout le monde. L'impôt est pourtant une source principale des recettes du trésor public permettant de couvrir les charges publiques. C'est pourquoi il est enseigné que : « la couverture des charges

¹H. Mova Sakanyi, *La science des finances publiques*, Kinshasa, éd. Safari, 2000, p.14.

²Le mot fisc vient quant à lui de *fiscus*: corbeille utilisée pour faire la quête.

³G. Jeze, *Cours de finances publiques*, Paris, 1930. Selon lui, il faut avoir « six éléments essentiels, irréductibles de l'impôt moderne » : une prestation pécuniaire, sans contrepartie, un paiement forcé, des règles fixes, une destination d'utilité publique et enfin l'impôt dû par les individus.

⁴ S. Leiderer et P. Wolff, « Gestion des finances publiques : une contribution à la bonne gouvernance financière », *Annuaire suisse de politique de développement*, Vol. 26, n° 2, 2007, pp. 175-195.

publiques est la raison essentielle de l'impôt. L'impôt est le seul procédé permettant de couvrir les dépenses de services publics qui ne peuvent être vendus. Il est en outre, le procédé permettant de faire fonctionner les services publics qui pourraient être vendus, sans que personne ne soit privé de ces services pour des raisons d'argent''. L'importance du rôle de l'impôt dans un Etat qui s'engage dans la voie de la croissance économique nous conduit à considérer l'intérêt général comme prioritaire sur l'intérêt privé et à considérer les dettes fiscales comme privilégiées de toutes les autres dettes du patrimoine d'un sujet de droit. Mais les raisons économiques, managériales et mercantiles poussent souvent les contribuables à adopter divers comportements face au fisc dans le but de minimiser leurs charges fiscales, c'est pourquoi les contribuables tombent souvent dans le cas d'évasion fiscale, de fraudes fiscales, de blanchissement de capitaux, etc.

La fraude fiscale cause un grave préjudice moral et financier à la société dans son ensemble qui porte directement atteinte au pacte républicain qui se traduit dans l'égalité fiscale, qui n'est pas une égalité mathématique, mais une égalité de sacrifice. Il en découle que chaque citoyen doit se conformer à ses obligations telles qu'elles résultent des lois adoptées par le parlement. En d'autres termes, la fraude fiscale constitue une rupture du contrat fiscal⁵ qui lie la nation. Elle n'a donc pas que de conséquences financières et économiques, elle attaque les fondements mêmes de la République et le contrat social. Elle comporte donc en elle une remise en cause dont on ne doit pas permettre de prospérer sous le parapluie de l'impunité. C'est pourquoi il est indispensable de mettre en mouvement des actions pour lutter non seulement contre la fraude fiscale mais aussi la délinquance économique et financière dans le but de restaurer la confiance de contribuables-citoyens dans l'égalité devant l'impôt et l'efficacité de l'action publique.⁶ Il saute aux yeux que cette contrainte est justifiée par l'aspect vital que représente l'impôt pour l'État. Sans lui, toute vie en société serait rendue impossible. D'où la nécessité d'obliger le contribuable à le payer. L'impôt est l'un des attributs de la souveraineté de l'État, à savoir la qualité qui confère à celui-ci la puissance suprême et absolue. Seul l'État, au travers de la loi, peut exiger le paiement d'impositions. D'où l'expression *jus tributi*.⁷

⁵ FABIUS Laurent in BARILARI André, *le consentement à l'impôt*, Mayenne, presses de sciences Po, 2000, Paris, P.8

⁶ F. DERUEL. Fr, *Finances publiques*, Mémentos, Paris, Dalloz, 1996, p.2.

⁷ Beau nombre d'auteurs à l'instar de Paul Marie GAUDEMONT, André NEURISSE, André BARILARI ont voulu trouver une bonne définition, c'est ainsi qu'ils ont tenté de définir l'impôt comme un prélèvement opéré par voie de contrainte. L'impôt est défini par GASTON JEZE comme « une prestation pécuniaire requise des particuliers, par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie directe, en vue de la couverture des charges publiques ».

La fiscalité constitue un pilier essentiel du cadre légal qui conditionne l'investissement et la croissance d'un pays.⁸ Elle joue un rôle clé dans la prise de décisions d'investissement motivées par la maximisation du profit, tout en stimulant également le développement des entreprises locales si elle est bien conçue. À ce jour, des pays comme le Botswana et le Rwanda offrent des exemples prometteurs, mais dans l'ensemble les économies d'Afrique sub-saharienne sont encore caractérisées par des régimes fiscaux complexes, qui s'ils ne découragent pas l'investissement national et étranger, présentent des lacunes qui permettent l'évasion fiscale⁹.

L'impôt est perçu comme une façon de restreinte financière sur les contribuables riches, d'une part afin qu'ils deviennent moins riches et d'autre part afin que les sommes ainsi collectées soient affectées par l'État à la réalisation de dépenses sociales destinées à améliorer le sort des citoyens économiquement faibles ; ainsi sera resserré l'éventail des patrimoines et des revenus qui est le gage de l'homogénéité nécessaire à la paix sociale¹⁰.

L'impôt fournit un flux stable de recettes publiques pour financer les objectifs de développement, tels que la mise en place d'infrastructures matérielles et il est imbriquée dans de nombreux autres domaines de politique publique, qui vont de la bonne gouvernance à l'intégration de l'activité économique dans le secteur formel en passant par la stimulation de la croissance.¹¹

Le pouvoir reconnu au redevable de contester son obligation de payer est étroitement encadré qu'il semble affecter le principe même du droit au procès.

La question de la prise en compte de l'impératif de sécurité juridique dans la réglementation du cadre fiscal implique d'une part d'accorder un intérêt spécifique aux conditions dans lesquelles sont élaborées les règles de droit fiscal ; elle implique, d'autre part, de rechercher le rayonnement de la sécurité juridique à travers les normes préexistantes.

La sécurité et l'insécurité juridiques représentent les deux faces d'une même réalité. Si l'une symbolise l'ordre et la cohérence, l'autre est facteur de désordre et d'instabilité. « Face au désordre du droit, le principe de sécurité juridique apparaît comme la dernière branche à

⁸ C. AIME, *Droit fiscal général*, Paris, L'Harmattan, 2018, p.58.

⁹ M. Pfister, Une fiscalité orientée vers l'investissement et le développement : Aperçu de quelques enjeux de politique fiscale en Afrique, rapport, Réunion ministérielle et table ronde, inédit, avril 2009, p.4.

⁹ P. Sondji Mulanza Kating, *Projet de révision du Code minier de la RDC : de l'incitation à la dissuasion*, Academia press, Bruxelles, 2014, p.3 ; cité par B. Uwimana, L'essentiel du Code minier congolais tel que modifié à ce jour : Module de vulgarisation, Produit et diffusé par la CARITAS DEVELOPPEMENT/GOMA, Goma, mars 2019, p.7.

¹⁰ J. Grosclaude et Ph. Marchessou, *Droit fiscal Général*, Paris, 17^e éd. Dalloz, 2017, p.7.

¹¹ F. Grandguillot, *L'essentiel du droit fiscal. Fiscalité des entreprises, fiscalité des particuliers*, 21^e édition, L'Harmattan, Paris, 2019, p.125.

laquelle s'accrochent les juridictions suprêmes pour maintenir un semblant d'ordre et permettre au droit de remplir la mission qui est normalement la sienne »¹². La sécurité juridique est donc la marque de l'équilibre entre l'expression de la puissance publique et la protection des personnes (morales ou physiques), de leurs droits et de leurs intérêts.

I. La corrélation entre la sécurité juridique et le droit fiscal

La sécurité juridique est la marque de l'équilibre entre l'expression de la puissance publique et la protection des personnes morales ou physiques. Cela implique que l'expression de la puissance publique ne devrait pas annihiler les droits et les intérêts des personnes privées.¹³ Elle constitue selon le Conseil d'État français, « l'un des fondements de l'État de droit ». ¹⁴

Au contraire, pour certains auteurs, ce serait l'État de droit qui en constituerait le fondement.¹⁵ En apparence contradictoire, ces deux approches n'en demeurent pas moins conciliables.¹⁶ En effet, si la formule du Conseil d'État français permet d'affirmer que c'est sur la base de la sécurité juridique que fonctionne un État de droit, il reste que l'effectivité de la garantie de la sécurité juridique ne peut être assurée que par et dans le cadre d'un État de droit. Si donc la sécurité juridique est « un élément essentiel de l'État de droit », celui-ci est une condition indispensable à sa mise en œuvre aussi bien en Europe qu'en Afrique.¹⁷ Car ce continent est un théâtre des crises sociopolitiques qui sont susceptibles d'impacter la mise en œuvre d'un véritable État de droit. Si donc certains auteurs, du reste assez pessimistes, considèrent l'État de droit comme un projet irréalisable en Afrique en dépit de son caractère universel, il reste une valeur en dehors de laquelle toute quête de sécurité juridique n'est que

¹²Olivier Dutheillet de Lamothe, « La sécurité juridique : le point de vue du juge constitutionnel », in *Conseil d'État, Rapport public 2006, Sécurité juridique et complexité du droit*, coll. E.D.C.E., n° 57, La Documentation française, Paris, 2006, p. 375.

¹³O. DUTHEILLET de LAMOTHE, « La sécurité juridique : le point de vue du juge constitutionnel », in *Conseil d'État, Rapport public 2006, Sécurité juridique et complexité du droit*, coll. E.D.C.E., n° 57, La Documentation française, Paris 2006, p. 375.

¹⁴ Conseil d'État, Rapport public 2006, préc., p. 281 ; voir également dans ce sens, Hélène BÉRANGER et Élise FILS (rédac.), « La sécurité juridique », Avant-propos de la 4e convention des juristes de la Méditerranée, Acte du colloque d'Alger, 9-10 décembre 2012, Préface : Christiane TAUBIRA, JCP G, suppl. au n° 27, 2013. Ces actes de colloque consacrent leur premier volet à la sécurité juridique en tant qu'élément essentiel de l'État de droit.

¹⁵ Sylvia CALMES, Du principe de protection de la confiance légitime en droits allemand, communautaire et français, Coll. « N. Bibl. de thèses », Dalloz, 2001, p. 112.

¹⁶ Pour Hans Kelsen, par exemple, le principe de l'État de droit, est « pour l'essentiel le principe de sécurité juridique ». Voir Hans KELSEN, *Théorie pure du droit*, trad. par Charles Eisenmann, Paris, Dalloz, 2e éd., 1962

¹⁷ Michel FROMONT, « Le principe de sécurité juridique », AJDA, 1996, p. 178.

pure illusion. Certains auteurs définissent l'État de droit par des éléments servant habituellement à définir la sécurité juridique.¹⁸

Ainsi, selon le professeur Jacques Chevallier, « l'État de droit suppose que la règle de droit présente un ensemble d'attributs substantiels qui lui permettent de remplir la fonction qui lui incombe : elle doit constituer pour les destinataires un cadre clair, précis, stable, qui leur apporte les éléments de certitude nécessaires et leur donne la possibilité de prévoir les conséquences de leurs actes ; [ce à quoi il ajoute] garantie contre l'arbitraire, la sécurité juridique apparaît comme une exigence fondamentale de l'État de droit »¹⁹.

Selon le Doyen Carbonnier, « il est une valeur que les théoriciens du droit, tel Paul Roubier, regardent comme fondamentale : c'est la sécurité juridique. Ils la placent avant la justice même et avant le progrès : c'est elle qu'il convient de sacrifier en dernier lieu, parce qu'elle conditionne les deux autres (...). C'est le besoin juridique élémentaire et, si l'on ose dire, animal ». C'est « presque la raison d'être du droit lui-même », renchérit le professeur Michel Fromont ; et le professeur Bernard Pacteau de trancher : « le droit, c'est la sécurité ou rien »²⁰. Le Doyen Roubier écrit, à juste titre, que les crises qui menacent la sécurité juridique sont les plus graves « parce qu'il s'agit de la valeur la plus essentielle pour l'harmonie des rapports humains ».²¹ Si donc la sécurité juridique semble parfois si évidente et s'il est même « a priori plus facile de comprendre la notion que de la définir »²², c'est parce qu'elle sous-tend le droit dans son essence et dans son existence. On a pu alors parler de sécurité par le droit et de sécurité du droit pour désigner la sécurité juridique, mais dans une approche qui envisage ces deux notions sous un rapport successif plutôt que complémentaire ; l'une aurait une valeur classique et l'autre une valeur moderne.

Sous ce rapport, la sécurité par le droit exprime l'idée selon laquelle la sécurité est inhérente au droit et en constitue par conséquent une finalité²³. Quant à la sécurité du droit,

¹⁸MALHERBE J., *Droit fiscal : impôts sur les revenus, vol. 1, T.3*, Bruxelles, 1996.

¹⁹ Jacques CHEVALLIER, *L'État de droit, Montchrestien*, 5e éd., 2010, p. 96.

²⁰ Jean CARBONNIER, « La part du droit dans l'angoisse contemporaine », in *Flexible droit*, Paris, LGDJ, 8e éd., 1995, p. 188.

²¹ Dans sa célèbre théorie générale du droit, le Doyen Roubier décrit, en effet, les crises du droit et les met en rapport avec la régression de l'évolution. Il établit une hiérarchie dans les facteurs susceptibles de subir la menace des dites crises. Le progrès social est selon lui, ce qui cède en premier, suivie de près par la justice. Mais la plus grave de ces crises, la phase ultime, est selon lui la crise menaçant la sécurité juridique. Car « là où cette valeur qu'est la sécurité juridique a disparu, il n'y a plus aucune autre valeur qui puisse subsister ». Paul ROUBIER, *Théorie générale du droit (...)*, préc., Sirey, 1951, pp. 330-334.

²² Antoine CRISTAU, « L'exigence de sécurité juridique », *Dalloz*, 2002, pp. 2814 et s. En revanche pour Emma BEN MERZOUK, la sécurité juridique « se prête à autant d'acceptions qu'il y a d'individus en mesure d'exposer leur approche sur la question », Emma BEN MERZOUK, *la sécurité juridique en droit positif*, Th. Paris II, 2003, p. 5.

²³ Francis Lefebvre ; *Mémento pratique fiscal*, Paris, éd. Levallois, 2004, p.24.

elle serait entendue comme une sécurisation du système juridique. Au demeurant, dans cette conception, dite moderne, le terme sécurité juridique renverrait davantage à une précision sur l'origine juridique du danger, qui exigerait dès lors un remède de même nature. Le droit ne serait donc plus conçu en tant que tel comme moyen d'assurer la sécurité, en revanche, la sécurité juridique aurait pour rôle de remédier aux dérives et imperfections du droit dans son fonctionnement. En d'autres termes, le droit ayant failli à sa mission de sécurisation, il représenterait désormais un danger pour lui-même de sorte qu'il importerait d'organiser un système visant à remédier à son dysfonctionnement.

Brillant par son absence du corpus normatif textuel, la sécurité juridique n'a cessé de tourmenter la doctrine, sphériquement en matière fiscale. Progressivement érigée en principe, la malléabilité du concept de sécurité juridique offre de nombreuses perspectives. Dans sa dimension objective, le principe impose intelligibilité et accessibilité de la loi, le contribuable devant pouvoir connaître et anticiper sa charge fiscale, principes d'égalité et de consentement à l'impôt obligent. Dans son versant subjectif, la sécurité juridique suppose le respect des situations acquises, par la loi ou l'écoulement du temps. La matière fiscale révèle toutefois que cet objectif de sécurité juridique se réalise par une mise en balance entre les deux composantes du principe.²⁴

En matière fiscale, l'instabilité permanente des normes est au cœur des critiques. Elle est pourtant consubstantielle au droit fiscal en raison du principe d'annualité de l'impôt. Le paradoxe apparaît immédiatement : dénoncé et mal perçu par les contribuables, cette instabilité législative demeure de principe et ne saurait surprendre. Les deux composantes traditionnelles du principe de sécurité juridique, la première, dite objective, et la seconde, subjective, s'esquissent alors pour entrer en opposition. L'exigence objective du principe de sécurité juridique suppose que la norme soit intelligible et accessible par les citoyens ce qui suppose une certaine stabilité normative. La dimension subjective du principe de sécurité juridique traduit quant à elle la confiance légitime qui doit s'instaurer entre les autorités normatives et leurs administrés qui méritent une protection toute particulière en cas de changement brutal de la règle.

²⁴. D. Soulas de Roussel, P. Raimbault, Nature et racines du principe de sécurité juridique : une mise au point, RIDC, mars 2003, n° 1, p. 85.

II. Le dilemme cornélien de la relation entre l'administration fiscale et le contribuable

Les relations entre l'administration fiscale et le contribuable sont au cœur de la problématique de sécurité juridique²⁵. Tout porte à croire que l'exigence de sécurité juridique vise essentiellement à protéger exclusivement le contribuable²⁶. En effet, l'administration est « naturellement » forte ; c'est l'émanation, l'expression et la personnalisation de la puissance étatique. Elle détient donc de larges pouvoirs et on peut légitimement redouter qu'elle n'en use au-delà de ses prérogatives légalement définies²⁷. Il serait cependant naïf de n'avoir du contribuable que la vision d'un simple administré voué à une observance servile des exigences étatiques, une sorte de "victime" à la merci de l'administration fiscale²⁸.

En matière fiscale, la question de la sécurité juridique s'apprécie d'ordinaire en mettant aux prises l'administration et le contribuable, en opposant leurs intérêts respectifs. Ainsi, la notion de sécurité juridique est classiquement appréciée en matière fiscale en opposant administration et contribuable, tout en considérant celui-ci plus digne de protection que celle-là. Ce qui peut aisément se comprendre dans la mesure où l'administration en tant que puissance publique détient de larges pouvoirs en vue de la mise en exécution des règles de droit²⁹.

En tout état de cause, les textes élaborés en matière fiscale ne sont pas nécessairement à l'abri d'imperfections, perceptibles dès l'origine mais également au cours de l'évolution de la norme. La question de la prise en compte de l'impératif de sécurité juridique dans la réglementation du cadre fiscal implique d'une part d'accorder un intérêt spécifique aux conditions dans lesquelles sont élaborées les règles de droit fiscal ; elle implique, d'autre part, de rechercher le rayonnement de la sécurité juridique à travers les normes préexistantes. Mais une telle vision, du reste caricaturale, considère en réalité l'administration et le contribuable

²⁵ Gilles NOËL, « Relations entre l'administration fiscale et les contribuables. – amélioration des relations – Renforcement de la sécurité juridique », *Jurisclasseur Procédures fiscales*, avril 2012.

²⁶ Voir notamment dans ce sens, Jacques BUISSON, « La sécurité de l'administration vis-à-vis du contribuable », in Jacques Buisson (dir.), *La sécurité juridique*, Paris, L'Harmattan, 2011, p. 179 ; Frédéric DOUET, « Les paradoxes de la sécurité juridique en matière fiscale », *Droit de la famille*, n° 6, juin 2003, chron. 19.

²⁷ Voir notamment Jean-Claude MARTINEZ, « La protection de l'administration fiscale contre les contribuables », in *Service public et libertés : Mélanges offerts au professeur Robert-Édouard Charlier*, Paris, éd. de l'Université et de l'enseignement moderne, 1981 pp. 449-473.

²⁸ « Souvent présenté comme victime de la « voracité et de l'acharnement » du fisc » : Jean-Baptiste GEFFROY, *Grands problèmes fiscaux contemporains*, PUF, 1993, p. 548.

²⁹ Elle dispose notamment de moyens normatifs (aussi bien dans la production que dans l'application de la règle fiscale), de moyens de contrôle et de moyens coercitifs (notamment à travers les sanctions administratives et pénales) ainsi que de pouvoirs de redressement (qui peuvent souvent avoir un caractère d'office).

non pour ce qu'ils sont, mais pour ce qu'ils font. Ils sont donc perçus, à travers le prisme de leur rôle respectif et non au moyen de la réalité de leur condition.

Pris dans ce sens, il convient de rappeler que la sécurité juridique désigne un état de quiétude conféré en droit par l'accessibilité d'une norme prévisible et stable, et la fiabilité d'un système juridique, au regard de la protection des personnes, de leurs droits et de leurs biens. Or administration (État) et contribuable sont tous deux des personnes. En tant que telles, elles sont pareillement exposées au danger de l'insécurité juridique. La notion de sécurité juridique ne concerne donc pas que le contribuable. Elle s'applique également à l'administration. Toutefois, les dangers auxquels sont exposés le contribuable au plan juridique ne sont pas nécessairement les mêmes que ceux redoutés par l'administration fiscale.³⁰

D'où la nécessité de parfaire les relations entre les deux partenaires en matière fiscale, réduire le risque pour le contribuable d'être surpris par l'appât de l'administration qui quelques fois, repose sur les intérêts mesquins des agents du fisc, soulignant que ce mariage entre l'administration fiscale et le contribuable demeure indissociable. Et que de ce fait, ils sont appelés à plus collaborer qu'à se comporter comme des antagonistes (ils doivent plutôt se regarder comme des partenaires que des adversaires, car leur collaboration participe au développement de l'Etat).

Ainsi, la sécurité juridique du contribuable doit être à l'abri des effets de surprises (1). Cependant, la sécurité juridique de l'administration est toujours la fonction financière de l'impôt (2).

1. Le besoin de sécurité juridique du contribuable : être à l'abri des effets de surprises

La quiétude et la sérénité recherchées par le contribuable à travers notamment l'accessibilité, la prévisibilité et la stabilité de la norme, ainsi que la fiabilité du système juridique et/ou fiscal pourraient se résumer comme suit : être à l'abri des effets de surprises. La sécurité est ainsi présentée comme un droit au non-bouleversement. Si cette formule semble conforme à l'expression du besoin de sécurité juridique du contribuable, elle mérite

³⁰De surcroît cette vision part du préjugé selon lequel, les relations entre l'administration fiscale et le contribuable seraient toujours des relations tendues. Ce qui ne correspond pas forcément à la réalité. En France notamment, dès les années 1870, Émile-Justin Minier, fer de lance de la réforme de la fiscalité, mettait déjà un accent particulier sur la nécessité de pacifier les relations entre l'administration et les citoyens : Émile-Justin MENIER, L'impôt sur le capital, son application, ses avantages, ses conséquences, Paris, Guillaumin, 2e éd., 1872, pp. 18 et s.

d'être davantage précisée. En réalité, la sécurité juridique n'est pas hostile, en tant que telle, au bouleversement, surtout lorsque les règles préexistantes s'avèrent ambiguës et inappropriées. Le bouleversement peut alors être une nécessité. En revanche, si le besoin de sécurité juridique doit s'analyser comme un droit au non-bouleversement, il doit s'agir d'un bouleversement inattendu et inespéré. C'est donc le caractère surprenant et inespéré du brusque changement qui est porteur de source d'insécurité juridique. Il est vrai et cela est davantage exprimé par la notion d'imprévisibilité mais tout facteur d'imprévisibilité n'est pas nécessairement source d'insécurité juridique. Ce qui est imprévu devrait en réalité être source de désagrément et de bouleversement inespéré pour être facteur d'insécurité juridique.

L'administration, sauf exceptions légales strictes et limitées, a la charge de démontrer que l'impôt qu'elle réclame est légalement dû. Elle doit apporter, d'une part, la preuve que le fait qu'elle invoque et sur base duquel elle entend percevoir l'impôt, existe réellement. D'autre part, que le fait ou la situation invoquée entre dans le champ d'application de la disposition légale dont l'administration entend se prévaloir. Peu importe que le fisc agisse en matière d'impôts sur les revenus, de TVA, de droits de succession etc., l'administration dispose certes, en principe, de pouvoirs d'investigation exorbitants du droit commun pour établir cette double preuve. Elle peut interroger des tiers, le contribuable dont la situation fiscale est en cause, demander la production de documents ou pièces etc.

Néanmoins, dans le cadre de l'établissement de la preuve de son droit de taxer, il convient de rappeler dès qu'un doute certain existe, soit sur l'existence du fait que l'administration entend imposer, soit sur l'application du texte légal à la situation reprochée, soit encore sur la portée du texte, que ce doute doit, dans tous les cas, profiter au contribuable. Ce principe s'applique tant en cas de silence de la loi qu'en cas d'imprécision de celle-ci.³¹

Dans sa démarche, le juge ne perdra pas de vue cet autre adage résultant aussi du principe de légalité : dans le doute, la loi doit être interprétée contre le fisc ("In dubio contra fiscum"). Tous ces principes sont admirablement résumés par cette courte formule du professeur Bernard Castagnède : "Si le juge dit plus librement le droit fiscal, c'est encore le législateur qui par principe le fait"³².

³¹Idefisc, actualités fiscales, l'Arrêt SERKOV de la C.E.D.H. de juin 2012 : le principe de sécurité juridique est un principe général de droit supérieur aux lois nationales https://www.idefisc.be/view-article.php?article_id=10681, consulté le 12 Février 2023 à 13 heures

³² Bernard CASTAGNEDE, « Nature et caractères du droit fiscal », *Dr. Fisc*, 2007, supp. N°25, pp. 23-27.

2. Le besoin de sécurité juridique de l'administration fiscale : la fonction financière de l'impôt

Il ne vient pas toujours à l'esprit d'envisager la question de la sécurité juridique du côté de l'administration fiscale. Or, dans un arrêt *Fantask A/S e. a c/ Industriministeri et (Erhvervministeriet)* du 2 décembre 1997, la Cour de justice précise que la « sécurité juridique protège à la fois le contribuable et l'administration ».³³ En effet, les deux acteurs majeurs du monde fiscal sont l'administration et le contribuable. Dans certains cas c'est l'administration fiscale qui définit ou précise les règles du jeu et se trouve de ce fait en position de force, dans bien des situations, aussi paradoxal que cela puisse paraître, c'est elle qui se trouve en position de faiblesse et mériterait d'être mise à l'abri de facteurs d'insécurité.³⁴ Précisons avec le professeur Xavier Cabannes que « les personnes publiques, et notamment l'administration fiscale, peuvent aussi être des victimes »³⁵. Encore plus paradoxale peut être la situation qui conduit l'État à se retourner contre lui-même, notamment lorsqu'une collectivité territoriale jouissant d'une autonomie financière attire l'État en justice pour se sortir par exemple du piège des « emprunts toxiques ». Dans des cas extrêmes, sa condition peut même nécessiter une mobilisation tendant à lui octroyer aide et secours.³⁶

Le professeur Martinez, pour justifier sa démarche, soutient en revanche que « devant l'ascension des contribuables, l'administration fiscale piétine »³⁷. Il parvient à cette observation après avoir dénoncé une « hypocrisie à se préoccuper de la protection des contribuables, lorsqu'il est demandé parallèlement au fisc d'intensifier la lutte contre la fraude fiscale »³⁸. Les exigences de l'efficacité fiscale seraient, selon lui, difficilement compatibles avec le souci de la protection des contribuables³⁹. Devrait-on en déduire que l'efficacité d'un système fiscal ne peut se faire qu'aux dépens des intérêts du contribuable ? Cela reste fort

³³ CJCE, 2 décembre 1997, aff. C-188/95, *Fantask*, § 48.

³⁴ Xavier CABANNES, « L'exercice de l'action civile par les personnes publiques : une action au service de l'intérêt public, RDP, 2005, n° 1, p. 125.

³⁵ *Ibid.*

³⁶ Sur les critiques à l'égard de l'autonomie financière, Voir notamment Matthieu CONAN, « L'autonomie financière des collectivités territoriales », *AJDA* 2012, pp. 759 et s. ; Xavier CABANNES, « Trente ans après ou à la recherche de l'autonomie financière des collectivités territoriales », *BJCL*, n° 4, 2012, pp. 266 et s. ; Xavier CABANNES, « Les collectivités et la tentation de la LOLF : nécessité, effet de mode ou piège ? », in *Revue juridique polynésienne*, 2009, pp. 123-137 (précisément pp. 133 et s.), voir également dans *BJCL*, n° 1-2009, pp. 2 et s. ; Olivier GOHIN et Xavier CABANNES, « Compétences et ressources des communes », *Pouvoirs*, n° 95, 2000, pp. 55-68.

³⁷ Jean-Claude MARTINEZ, « La protection de l'administration fiscale contre les contribuables », in *Service public et libertés : mélanges offerts au professeur Robert-Édouard Charlier*, Paris (France) : éd. de l'Université et de l'enseignement moderne, 1981 pp. 449-473.

³⁸ *Ibid.*

³⁹ *Ibid.*

contestable. Il est vrai que si l'on inscrit les relations entre le fisc et le contribuable dans des rapports d'antagonismes, il n'appartient pas à l'un des adversaires (contribuable ou administration) d'assurer la protection de l'autre. Dans ce cas, l'incompatibilité dénoncée par le professeur Martinez se justifie. Or, les relations qui existent entre l'administration et le contribuable ne sont pas censées être vouées au conflit. En outre, la protection des contribuables n'a nullement pour objet de légitimer la fraude, ni de la couvrir. D'ailleurs, la lutte contre les fraudeurs ne visent-elle pas à établir la justice fiscale en protégeant les non-fraudeurs, c'est-à-dire d'autres contribuables ? L'incompatibilité dénoncée par le professeur Martinez entre efficacité fiscale et souci de protection des contribuables n'a donc pas lieu d'être. Par conséquent, une démarche consistant à défendre la protection de l'administration à l'égard ou contre les agissements du contribuable se justifie ; en revanche le mobile y ayant conduit le professeur Martinez pourrait en entacher l'efficacité⁴⁰.

Quant au professeur Jacques Buisson, il commence par « dénoncer l'attitude consistant à vouloir toujours protéger le contribuable sans jamais s'imaginer que l'administration puisse éprouver un besoin de protection ». ⁴¹ Pour justifier que des mécanismes de protection ont été prévus à l'intention de l'administration par le législateur à l'égard du contribuable, il affirme : « l'administration a donc l'obligation de se prémunir contre un risque lourd de conséquences, à savoir le risque de non-paiement de l'impôt par les personnes qui en sont débitrices. La sécurité de l'administration vis-à-vis des contribuables suppose en conséquence que soient mis à sa disposition des moyens lui permettant de récupérer les dettes d'impôts de ces mêmes contribuables » ⁴².

Au demeurant, les deux thèses précédemment exposées, montrent qu'au-delà de la fragilité apparente du contribuable et du pouvoir quelque peu fragilisé de l'administration, il importe de considérer deux personnes qui peuvent l'une et l'autre éprouver des besoins de protection à l'égard du phénomène d'insécurité juridique. Loin d'opposer systématiquement administration et contribuable ou de rechercher les malheurs de l'un exclusivement dans les agissements de l'autre, il convient donc d'apprécier la condition de chacun de ces sujets de droit fiscal avec toute l'attention requise. Payer moins d'impôt, voire ne pas en payer du tout,

⁴⁰ Ibid.

⁴¹ Jacques BUISSON, « La sécurité de l'administration vis-à-vis du contribuable », in Jacques Buisson (dir.), *La sécurité juridique*, Paris, L'Harmattan, 2011, pp.25-27.

⁴² Il aborde cette question dès 1981, à la suite de la publication de sa thèse sur « le statut de contribuable », un an plus tôt. Jean-Claude MARTINEZ, « La protection de l'administration fiscale contre les contribuables », in *Service public et libertés : mélanges offerts au professeur Robert-Édouard Charlier*, Paris (France) : éd. de l'Université et de l'enseignement moderne, 1981 pp. 449-473.

tel pourrait se résumer la devise du contribuable ordinaire. Ce qui peut sembler légitime, l'impôt étant une ponction effectuée sur ses ressources ; et le respect des obligations fiscales, en général perçu comme une contrainte, même pour le contribuable non imposable. Mais une telle logique peut donner prétexte à rechercher la voie la moins imposée. Ce qui n'a rien de mal en soi et est tout aussi légitime, d'autant plus qu'il n'y a pas de raison de payer plus d'impôt lorsque l'on peut en payer moins en toute légalité.⁴³

Le respect de la légalité est cependant l'obstacle contre lequel est susceptible de buter le contribuable qui, pour éviter de supporter la charge de l'impôt, se cache du fisc, n'acquitte que peu ou pas du tout sa dette fiscale, ou se livre délibérément à la fraude. Si de tels agissements ne sont pas nécessairement en faveur de l'administration, ils ne sont pas tous condamnables pour autant. Il convient d'en relever quelques-uns et de lever les équivoques les concernant afin de mieux apprécier la responsabilité du contribuable dans la dégradation de ses relations avec le fisc.

Selon le professeur Frédéric Douet, en droit fiscal, « la sécurité juridique consiste à garantir aux contribuables le montant des impositions mises à leur charge de telle manière que chacun d'entre eux puisse prévoir et compter sur ce résultat. Cette question est traditionnellement abordée sous l'angle des contribuables. Il ne faut toutefois pas oublier que l'évasion fiscale s'exerce au détriment de l'État, étant entendu que celui-ci n'a pas d'intérêt propre autre que l'intérêt général. Les services fiscaux sont donc également victimes de l'insécurité fiscale »⁴⁴.

Cette sécurité en matière fiscale exige de la part de l'administration fiscale une transparence, qui implique pour l'administration à n'imposer que sur la base retenue par la loi sans aller au-delà et pour le contribuable de payer effectivement ce qui est dû à l'Etat sans en soustraire quelque chose, dans le but requis à cet effet.

III. Contentieux fiscal et équilibrage d'intérêts entre administration fiscale et contribuable. L'apport de la voie judiciaire à la sécurité juridique.

La sécurité ici visée se matérialise davantage dans le cadre du contentieux fiscal qui renvoie dos-à-dos l'administration et le contribuable dont la nature des rapports malgré tout reste plus tendue que saine.

⁴³Thierry AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, Bruxelles, Larcier, 2e éd., 2003, p.547

⁴⁴Frédéric DOUET, « Les paradoxes de la sécurité juridique en matière fiscale », *Droit de la famille*, n° 6, juin 2003, chron. 19.

« L'État doit collecter les ressources pour les montants attendus, dans les délais prévus (...) avec des paiements à bonne date ».⁴⁵ Ce rappel de la Cour des comptes française illustre la supériorité de l'impératif de recouvrement de l'impôt. L'impôt lorsqu'il est établi doit être payé. Ce paiement ne doit souffrir aucun retard. L'Administration fiscale est amenée dans ce cadre à établir et à recouvrer l'impôt. Cette mission est d'autant plus difficile que « l'impôt n'est jamais ressenti comme une réalité agréable »⁴⁶.

L'objectif de rentabilité de l'Administration visant à améliorer le montant global des rentrées d'argent est fondamentalement opposé aux intérêts du contribuable pour qui le paiement de l'impôt est très souvent ressenti comme une spoliation. Alors que l'Administration s'organise pour recouvrer à tout prix et toujours plus d'impôt, le contribuable rêve d'échapper à l'impôt. L'idéal pour le contribuable serait d'échapper à l'impôt, c'est-à-dire ne pas payer l'impôt ou, à tout le moins, payer le moins possible.

L'appartenance du contentieux de l'obligation de payer au contentieux fiscal se manifeste dès le stade de l'introduction de l'instance au travers de la qualité des parties mises en cause et des modalités de saisine du juge de l'impôt. Ces règles de procédures contentieuses n'en sont pas moins largement dérogoires à celles établies en matière de contentieux d'assiette et elles suffisent déjà à elles seules à illustrer la spécificité des dispositions applicables.

Alors que le contentieux fiscal devrait représenter un moyen garantissant au redevable de pouvoir défendre légitimement ses intérêts face à l'exercice, par l'administration, de son pouvoir de coercition, il s'avère que cet objectif semble bien loin d'être atteint si l'on s'en réfère seulement à la complexité de son régime et au peu de garanties dont dispose ce dernier pour faire valoir ses droits. Le contentieux de recouvrement, par exemple, se décompose, en effet, en deux actions distinctes, portant soit sur la validité de l'obligation de payer, soit la régularité des mesures de poursuites ayant été notifiée dans le cadre de la mise en œuvre du recouvrement forcé. La qualification de la nature de l'action engagée, au regard des moyens avancés pour contester son obligation de payer, constituera ainsi la première des difficultés qu'aura à affronter le redevable, après toutefois qu'il ait réussi à identifier si la mesure qui lui était décernée révélait bien la mise en œuvre du recouvrement forcé, si elle constituait bien le premier acte de poursuites lui permettant d'invoquer le motif allégué et s'il ne s'était pas

⁴⁵ Cour des comptes française, Les relations de l'Administration fiscale avec les particuliers et entreprises, Rapport public thématique, Evaluation d'une politique publique, février 2012, La documentation française, 2012, p. 27.

⁴⁶ Ibid.

trompé sur le service de l'administration auquel il convenait d'envoyer sa réclamation préalable etc.

Il découvrira ainsi que, sur des questions telles que le rattachement des contestations mettant en cause la régularité de l'acte de poursuite pour absence de notification de lettre de rappel, la jurisprudence elle-même peut s'avérer divisée. Ce choix ne sera pourtant pas dénué d'importance puisqu'il conditionnera la détermination du juge compétent pour connaître de sa contestation. Cette détermination constituera, par ailleurs, la deuxième difficulté que le redevable aura à surmonter s'il entend contester devant le juge le rejet de sa réclamation administrative préalable.⁴⁷ Il devra ainsi, opter entre le juge de l'exécution, compétent en matière de contestation de la régularité en la forme de l'acte de poursuite décerné, et le juge de l'impôt, compétent pour statuer sur la validité de l'obligation de payer.

Le contribuable qui souhaite obtenir la suspension de l'exigibilité de l'impôt pourra, dans la mesure où le paiement forcé pourrait entraîner à son égard, de graves conséquences, saisir le juge des référés sans attendre que l'Administration ait statué sur son recours préalable, dès lors qu'il justifie, en produisant une copie de ce recours, qu'il a engagé les démarches nécessaires auprès de l'Administration pour obtenir l'annulation ou la réformation de la décision contestée⁴⁸.

Ainsi, aussi bien pour l'Administration que pour le contribuable, le temps représente un risque.

Pour l'Administration fiscale, le temps qui passe accroît le risque de non recouvrement. L'action en recouvrement réalisée rapidement offre de grandes chances de recouvrement. En revanche, les marges de manœuvre des comptables se réduisent au fil du temps sous l'effet des procédures collectives (faillite pour une société par exemple), sous l'effet des réclamations contentieuses qui ont pour effet, soit de retarder le recouvrement des

⁴⁷Voir notamment G. BACHELIER, « Compétence du juge administratif en cas de contestation d'un 47 commandement pour défaut de lettre de rappel », concl. sur CE 10 mai 1999, n° 184 528, M. Ournier : Dr. fisc. 1999, n° 43, comm. 796 et BDCF 8-9/99, n° 87 ; Th. GASQUET, « Lettre de rappel et contentieux du recouvrement : ou comment tirer profit des méandres de l'article L. 281 du LPF », Dr. fisc. 1999, n° 39, p. 1197 à 1204 ; Ph. HARANG, « Le défaut de lettre de rappel prévu à l'article L. 255 du LPF : une compétence toujours incertaine », note sous TA Marseille 15 décembre 1995, n° 95-3657, Petites affiches 1999, n° 135, p. 27 à 29.

⁴⁸ Voir notamment G. BACHELIER, « Compétence du juge administratif en cas de contestation d'un 47 commandement pour défaut de lettre de rappel », concl. sur CE 10 mai 1999, n° 184 528, M. Ournier : Dr. fisc. 1999, n° 43, comm. 796 et BDCF 8-9/99, n° 87 ; Th. GASQUET, « Lettre de rappel et contentieux du recouvrement : ou comment tirer profit des méandres de l'article L. 281 du LPF », Dr. fisc. 1999, n° 39, p. 1197 à 1204 ; Ph. HARANG, « Le défaut de lettre de rappel prévu à l'article L. 255 du LPF : une compétence toujours incertaine », note sous TA Marseille 15 décembre 1995, n° 95-3657, Petites affiches 1999, n° 135, p. 27 à 29.

créances, soit de faire renoncer définitivement au recouvrement. Avec le temps, le contribuable indélicat peut organiser son insolvabilité. La créance peut se prescrire.

Pour le contribuable, le temps qui passe l'expose au risque d'être injustement dépossédé de son patrimoine, d'être contraint à payer alors même qu'il aurait contesté le bien-fondé ou la régularité de l'imposition mise à sa charge, c'est-à-dire à un moment où la dette fiscale peut, du fait de la contestation, n'être pas certaine en son principe, ni, à tout le moins, fixée dans son montant or, pour le contribuable il peut être urgent de ne pas payer.

Il ressort de ce qui précède que le temps influence l'action de l'Administration et, de manière mécanique, les rapports qu'elle entretient avec le contribuable. Dans la phase de recouvrement de l'impôt, le temps a un effet contrasté sur la situation des parties. Le temps qui s'écoule peut nuire ou profiter à chacune d'elles. Il fait craindre la menace d'un préjudice. D'où, la nécessité d'agir dans l'urgence pour le prévenir. L'Administration, pas plus que le contribuable, lorsqu'il conteste le bien-fondé ou la régularité des impositions mises à sa charge ou tout simplement s'en acquitte, n'échappe à la dictature du temps. Il n'apparaît donc pas vain de consacrer une étude au thème des rapports du temps et du recouvrement de l'impôt d'autant plus que le temps, qui affecte pourtant de façon très fréquente les relations entre les contribuables et l'Administration fiscale dans la phase de recouvrement, n'a pas fait à ce jour, l'objet d'une analyse approfondie. Dans la mesure où le recouvrement naît le plus souvent « sous le signe de l'urgence, [...] sous la menace de préjudices » tant pour l'Administration fiscale que pour le contribuable, le sujet sera traité essentiellement sous l'angle des répercussions du temps sur les parties au recouvrement. Cette démarche permet d'ailleurs de cerner les vrais enjeux du recouvrement.⁴⁹Dans la phase de recouvrement de l'impôt, le temps a un effet contrasté sur la situation des parties. Le temps qui s'écoule peut nuire ou profiter à chacune d'elles.

L'Administration se trouve dans une position confortable lorsqu'elle a pu appréhender suffisamment tôt le patrimoine du contribuable, avant même que ce dernier, en cas de contestation sur le bien-fondé ou la régularité des impositions, ait eu le temps de faire une réclamation assortie d'un sursis de paiement ou encore lorsque le contribuable lui réclame le remboursement d'un crédit de TVA. Mais, il reste que dans les relations qu'entretiennent

⁴⁹ Selon CORNU Gérard, Introduction au droit, Paris, Montchrestien, 13e édition, 2007, p. 343, « le délai est l'espace de temps qui est accordé par la loi pour l'exercice d'un droit ». D'après lui, les délais peuvent être, soit légaux, soit accordés par l'Administration ou par le juge. Ils ont pour but de presser les intéressés à agir et d'imprimer ainsi à la vie juridique, un rythme tant soit peu rapide. Pour lui, tout laps de temps auquel peut s'attacher des conséquences juridiques peut être regardé comme un délai, ce qui autorise à faire entrer dans la catégorie, la prescription, du moins extinctive, aussi bien que les délais préfixes, les délais de procédure, mais aussi l'urgence, qui selon lui n'est qu'« un délai qui n'est écrit nulle part ».

l'Administration fiscale et le contribuable avec le temps, c'est le contribuable, du fait de sa position de débiteur par nature, c'est l'État qui est plus enclin à tirer profit du temps. La plupart de temps, il n'aura rien d'autre à faire que d'attendre que l'Administration lui réclame le paiement de l'impôt.

Dans cette attente, le contribuable indélicat pourra même organiser son insolvabilité. Lorsque ce paiement lui sera réclamé, il pourra, en s'abritant derrière le paravent de la prescription, chercher à se libérer de son obligation fiscale. Le temps apparaît comme une source de droit pour le contribuable. Il lui donne le droit de ne pas s'acquitter de l'impôt. Inversement, ce temps est source de préjudice pour l'État qui accuse une perte de recette fiscale et pour le comptable public qui pourra voir sa responsabilité engagée s'il n'a pas accompli les diligences nécessaires au recouvrement, notamment, en laissant passer le délai de quatre ans impartis à l'Administration pour exiger le paiement de l'impôt.

Plusieurs arrêts de la Cour de cassation française ont rejeté la requête de contribuables tendant à obtenir la répétition d'un impôt payé à l'expiration du délai de prescription.

Dans l'affaire Rabouin c/ Administration de l'enregistrement⁵⁰, la Cour de cassation a rejeté l'action en restitution exercée par le contribuable qui avait acquitté les droits de succession, alors que ceux-ci étaient prescrits. Elle a repris à cette occasion mot pour mot, les motifs d'un arrêt du 21 janvier 1935 rendu à propos de la répétition d'acompte sur un impôt acquitté avant l'expiration du délai de recouvrement mais non réclamé par l'Administration : « si la prescription a pour effet, soit d'éteindre une dette, soit de faciliter au débiteur la preuve de sa libération, elle ne saurait anéantir le paiement régulièrement effectué d'une dette existante, la rendre rétroactivement sans cause et ouvrir l'action en répétition de l'indu », en ajoutant que : « si au moment du paiement, l'action de l'administration fiscale était éteinte par la prescription, cela n'entraînait pas que ce paiement fût indu ».

La Cour a ainsi exclu la répétition de la somme payée en exécution d'une obligation prescrite, dans une décision qui, quoique rendue en matière de droits d'enregistrement, avait une portée générale.

⁵⁰Dans l'arrêt du 21 janvier 1935, Consorts Fournier c/ Administration de l'enregistrement (Sirey, 1935, I, p. 321 et s., suivi du rapport de PILON), la Cour de cassation a eu à juger si une somme d'argent, acquittée à titre d'acompte sur un impôt non réclamé pouvait après expiration du délai de la prescription de l'action en recouvrement de l'impôt, être répétée par le contribuable. Dans cette espèce, des héritiers, sur la base de la liquidation de l'impôt faite par leur notaire, avaient versé à l'Administration fiscale, à titre d'acompte, la majeure partie des droits de succession dont ils étaient redevables. Ce versement n'avait été suivi d'aucune déclaration de succession et aucune poursuite n'avait été effectuée. Les droits une fois prescrits, les héritiers avaient demandé la restitution de ce qu'ils prétendaient avoir payé sans cause, l'action de l'Administration fiscale n'ayant pas été exercée et étant en outre éteinte. La Cour a rejeté leur requête. La cour ne faisait ainsi qu'appliquer à une espèce particulière, les règles de droit en matière de prescription et de répétition de l'indu, son rapporteur, PILON, relevant qu'aucune règle de droit fiscal n'impliquait une solution différente.

Par un arrêt du 8 juin 1948, la Cour de cassation française, dans une espèce où une société avait acquitté les droits d'enregistrement à titre d'acompte, alors qu'ils étaient prescrits, a jugé que : « si la prescription a pour effet, soit d'éteindre une dette, soit de procurer au débiteur la preuve de sa libération, elle ne saurait cependant anéantir le paiement régulièrement effectué, notamment avant toute poursuite du créancier, d'une dette existante, rendre celle-ci rétroactivement sans cause et ouvrir l'action en répétition de l'indu ; que dès lors, le versement des acomptes litigieux en a valu paiement et ne peut être répété, même dans le cas où il aurait eu lieu après la prescription de l'action du créancier, bien que la société ait ignoré, au moment du versement, que la prescription était acquise, et alors qu'il résulte suffisamment des motifs du jugement que le versement a été effectué avant toute poursuite, sans avoir été provoqué par une contrainte administrative. ».

La Cour a ainsi estimé que le fait, au moment d'acquitter une dette prescrite, d'être conscient ou non de l'intervention de la prescription ne jouait aucun rôle, s'agissant d'une restitution éventuelle. Pour elle, le paiement d'une telle dette est valable, même si elle est effectuée par erreur. Cette jurisprudence dont les fondements restent incertains a été confirmée dans un autre arrêt du 21 février 1949. L'exigence de rentabilité à laquelle est soumise l'Administration, conjuguée aux difficultés qu'elle rencontre dans le recouvrement de l'impôt, la poussent à porter atteinte aux droits reconnus au contribuable par le législateur. Ces atteintes conduisent souvent à des situations absurdes et dramatiques inconciliables avec les exigences d'une société démocratique. Le législateur hésite à intervenir pour conférer plus de droits au contribuable dans la phase de recouvrement de l'impôt, peut-être parce qu'il estime qu'accorder plus de droits peut entraîner une baisse de recettes fiscales, ce qui est inacceptable. Quoi qu'il en soit, seule une réforme profonde des règles gouvernant le recouvrement de l'impôt pourrait permettre au législateur de mettre un terme aux abus de l'Administration.

Il est important de souligner que l'administration fiscale impose le revenu ou la fortune, par les mécanismes d'un acte administratif unilatéral. Dès lors, il appert de constater le fait que le contribuable puisse disposer des atouts et des voies de droit nécessaires pour faire valoir les garanties juridiques que lui reconnaissent le droit positif. C'est dans cette perspective que le référé fiscal trouve sa substance.

Dans sa présentation des fonctions de l'État, Carré de Malberg analyse l'essence même de la fonction administrative et se demande dans quelle mesure l'on peut qualifier cette fonction d'exécutive : « lorsqu'on caractérise l'administration en la dénommant fonction exécutive, cela ne veut pas dire que l'administrateur soit réduit à un rôle d'exécution servile,

ne comportant de sa part aucune initiative, aucune possibilité d'appréciation libre ou de décision personnelle. Il est bien certain, on va le voir dans un instant, que l'administrateur est souvent investi de pouvoirs larges. Mais du moins, le point capital, dans l'État légal, c'est que, larges ou étroits les pouvoirs de l'administrateur ne peuvent lui venir que de la loi. C'est en cela que la fonction administrative a pu, à bon droit, être qualifiée d'exécutive. On ne veut pas non plus donner à entendre par là que les lois suffisent à tout prévoir et à tout régler : on veut dire seulement que les actes de puissance administrative ne peuvent être faits qu'en vertu d'un texte législatif. Ils présupposent une loi, sur laquelle ils puissent s'appuyer et dont ils constituent, en ce sens, l'exécution ». L'évolution du droit positif contemporain et, en particulier, la limitation du domaine de la loi, dans la Constitution de 1958, modèle en partie cette présentation de la fonction administrative. La marge d'initiative » est étendue, et la part d'exécution » se trouve alors limitée. Pourtant l'Exécutif » continue à se définir en s'opposant au « Législatif ».⁵¹

Pour les professeurs Pierre Delvolvé et Georges Vedel : « en principe, dans l'intérêt de la sécurité juridique, on doit tenir pour définis, les actes ayant conféré des droits. Il est cependant souhaitable que l'administration puisse annuler elle-même les décisions illégales qu'elle a prises. Mais on ne peut lui reconnaître des pouvoirs plus étendus que ceux du juge, spécialement chargé de veiller au respect de la légalité. De là, les deux règles que l'on vient d'énoncer : le retrait doit avoir pour fondement l'illégalité qui, seule, fustigerait l'annulation par le juge ; il doit intervenir seulement tant que l'annulation contentieuse est possible, c'est-à-dire tant que le délai du recours contentieux n'est pas expiré »⁵².

Faute de pouvoir comprendre les conditions d'établissement de sa contribution fiscale et l'utilisation qui est faite de l'impôt, le contribuable peut développer le sentiment d'être victime de l'injustice du système fiscal et que la charge fiscale n'est pas équitablement répartie entre tous les citoyens. Il peut alors considérer que les services qui lui sont rendus par l'Etat ne sont pas équivalents à sa contribution fiscale, la fraude lui apparaît alors comme un moyen d'ajustement.

Quand les règles sont trop compliquées ou inutilement rigoureuses, elles deviennent inapplicables. La multiplication des interdits provoque le rejet de toutes les contraintes. Les excès de la bureaucratie, la complexité des procédures, l'inadaptation des mesures administratives aux réalités psychologiques et sociales expliquent bien la révolte. Il s'avère

⁵¹V. R. Carré de Malberg, Contribution à la théorie générale de l'État, réédition par le CNRS du texte de 1920, 1962.p. 502.

⁵² Georges VEDEL et Pierre DELVILVE, *Le système français de protection des administrés contre l'administration*, Coll. « Droit public », Paris, Sirey, 1991, p.280.

donc qu'à force de refaire les textes et les modifier, on risque de provoquer la méfiance et le doute des opérateurs économiques quant à l'existence d'une véritable stratégie politico-économique dans laquelle ils peuvent arrêter leurs choix. Le fait qu'un contribuable mette à son profit les possibilités laissées par la loi n'a rien de frauduleux en soi.

Si le choix laissé au contribuable ou le vide légal ne résulte pas d'une visée utilitaire consciente, ils constituent des incohérences et lacunes des textes qui peuvent être utilisées pour faire échapper, légalement, des revenus importants à toute imposition. Un tout autre domaine, un autre facteur d'insécurité : la corruption. Il s'agit de pratiques consistant à détourner ou à trafiquer, en l'occurrence, la fonction administrative à la satisfaction de besoins personnels. Elle peut être passive ou active. Passive, elle consiste pour une personne à se laisser ou à se faire acheter au moyen d'offres, de promesses, de dons, de présents ou d'avantages quelconques, en vue d'accomplir un acte de sa profession ou de s'en abstenir. Elle est dite active lorsqu'un individu rémunère par les mêmes moyens, la complaisance d'un professionnel.

Au vu de ce qui précède, il se constate que le référé fiscal est laconiquement organisé en RDC car faisant simplement l'objet de dispositions de la loi organique sur les juridictions de l'ordre judiciaire, ce qui laisse son effectivité à désirer, vu le risque sérieux du vide juridique.

Cette procédure permet au contribuable d'élever les contestations sur la procédure de recouvrement enclenchée par l'administration lorsque celle-ci agit en marge de la loi. Ceci dans le but de protéger les droits du contribuable.

IV. Les risques du défaut substantiel et formel de la sécurité juridique en droit fiscal

S'il est courant de distinguer en droit, les règles de fond ou règles de droit substantiel des règles de procédure,⁵³ il est assez rare d'aborder la question de la sécurité juridique du point de vue des règles de procédures fiscales. Or, la dimension procédurale du droit fiscal se démarque assez nettement des règles de droit fiscal substantielles dont elle est censée constituer le complément. Cette dimension procédurale se distingue également des règles de procédure, entendues au sens général et dans la conception qu'en ont la plupart des autres disciplines juridiques. Selon les professeurs Pierre Catala et François Terré, il n'y a « rien d'étonnant à ce que des procédures diversifiées correspondent à des branches différentes du droit substantiel (...) chacune reflétant les caractères propres de la matière qu'elle met en

⁵³ Martin COLLET, Pierre COLLIN, Procédures fiscales : contrôles, contentieux et recouvrement de l'impôt, PUF, 2e éd., 2014, p. 1. C'est mieux d'écrire dans le même caractère (New time).

œuvre »⁵⁴. Aussi, les règles des procédures fiscales reflètent-elles le particularisme du droit fiscal ?

La sécurité juridique implique certes la sécurité des textes juridiques, mais également la sécurité de leur mise en œuvre, et donc la sécurité de la pratique juridique. La pratique juridique en matière fiscale s'exprime à travers les règles de procédures qui sont à la fois juridictionnelles et extra-juridictionnelles.

Pour justifier le « fractionnement des compétences juridictionnelles » en matière fiscale, Édouard Laferrière indique dans son célèbre *Traité de la juridiction administrative et des recours contentieux* que, « l'idée qui a présidé à cette répartition des compétences est fort juste ... ».⁵⁵

Quant à Carré de Malberg, dans sa conception organique ou formelle de la répartition des pouvoirs au sein de l'État, il justifie la nature des actes par les organes dont ils émanent. Selon lui, « du point de vue juridique, les actes de l'État constituent des actes de législation, d'administration ou de justice, suivant qu'ils ont pour auteurs, les organes législatifs, administratifs ou judiciaires ».⁵⁶

Aux antipodes de la conception organique et formelle, se trouvent les tenants de la conception matérielle de la fonction juridictionnelle. Pour ceux-ci, c'est en fonction de la spécificité de la matière sur laquelle il doit être statué, que se définit la répartition des compétences entre ordre administratif et ordre judiciaire. Partant, la conception matérielle de la fonction juridictionnelle serait la fonction principale à l'origine de toutes les autres. Car si « en vertu de la séparation des pouvoirs, il existe des organes spécialisés dans chaque fonction. Il faut bien savoir en quoi consiste la fonction qui doit être attribuée à chaque organe ». Roger Bonnard, l'un des tenants de cette conception, aboutit néanmoins à la conclusion que la fonction juridictionnelle doit être envisagée au triple point de vue matériel, organique et formel.

Il convient d'admettre que la notion de sécurité juridique n'est pas suffisamment prise en compte en tant que principe, en particulier dans la rédaction ou dans l'interprétation de la norme fiscale. Ce défaut de prise en compte suffisante est sans doute lié à un défaut de consécration suffisante, source de nombreuses hésitations, en ce qui concerne la France, notamment pour le juge constitutionnel ; hésitations qui traduisent les incertitudes sur la véritable nature de la sécurité juridique.

⁵⁴ Pierre CATALA, François TERRÉ, *Procédure civile et voies d'exécution*, PUF, 2e éd., 1976, p. 16.

⁵⁵ Bernard CASTAGNÈDE, *La répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale*, Paris, Th., 1972, dactyl., pp. 3 et s.

⁵⁶ Raymond CARRE de MALBERG, *Contribution à la théorie générale de l'État*, Paris, Sirey, 1920, p. 268.

V. Techniques de conciliation des intérêts divergents : les interventions administratives préalables et les MARC

Dialoguer plutôt qu'attaquer, une solution de bon sens que nombre de systèmes fiscaux, encouragent. Passé un certain délai durant lequel les deux parties essaient de régler leurs différends dans le cadre d'une procédure de concertation à l'amiable et où il est rare de voir le désaccord se dissiper, il s'avère généralement qu'il est nécessaire de recourir à l'arbitrage d'une tierce partie.

Pour régler ces différends qui les opposent, ces parties tentent de rapprocher leurs intérêts en empruntant tous les canaux de conciliation légalement possibles dans le but de trancher définitivement sur les points de litige qui persistent. Les redevables ainsi que leurs mandataires qui justifient d'un mandat général ou spécial en vertu duquel ils agissent, peuvent faire une réclamation par écrit contre le montant de leur imposition auprès du Directeur des impôts compétent, sans justifier du paiement de l'impôt.

Pour l'application de ces dispositions, sont assimilées aux redevables, les personnes à charge desquelles l'impôt a été retenu à la source. M. MARLIERE et A. SCHEYVAERTS⁵⁷ affirment que « la phase de réclamation est désormais considérée comme un recours administratif. Le Directeur statue comme une autorité administrative »⁵⁸. Pour être recevable, la réclamation doit être motivée. Sous peine de déchéance, la réclamation doit être introduite dans les 6 mois à partir de la date de la déclaration ou de réception de l'AMR.

Le législateur devrait, à côté du recours administratif, dans la quête éternelle de l'égalité de tous devant la loi et ceci en respect du principe d'équité du système fiscal, mettre en place un cadre légal le plus propice à la réalisation de ces objectifs. Les situations de conflit peuvent nous en apporter confirmation de par la batterie de dispositions mise au profit de deux parties, que sont le contribuable et l'Administration fiscale, dans le but de régler leurs différends.

En effet, les pourvois formulés par l'une ou l'autre partie se trouvent devant un ensemble complet de dispositifs mis en place afin de donner l'attention nécessaire au traitement de chaque cas à part. En plus, un effort d'harmonisation devait être fourni afin de permettre de distinguer un circuit général pour les recours dans différents impôts et taxes du système déclaratif.

⁵⁷M. MARLIERE et A. SCHEYVAERTS, « Les recours administratifs », in F. STEVENART MEEUS (sous la direction), Manuel de procédure fiscale, 2ème éd., Col. « Les manuels pratiques », *Limal, Anthémis*, 2015, p. 399.

⁵⁸ Voir loi n° 004/2003 du 13 mars 2003 portant réforme des procédures fiscales, art. 104.

En France par exemple, une nouvelle loi, la loi n° 2018-727 du 10 août 2018 pour un État au service d'une société de confiance, tenant compte de l'absence de volonté de frauder, donne au contribuable une chance de régulariser sa situation sans subir de sanction. L'article 2 de cette loi consacre, en effet, un droit de régularisation en cas d'erreur⁵⁹. Le droit à l'erreur⁶⁰ était déjà pris en considération. Cette notion n'est pas totalement nouvelle. À titre d'exemple, les intérêts de retard n'étaient pas appliqués en cas d'erreur n'excédant « pas 5 % (ou 10 %) de la base d'imposition retenue après rectification ».

De son côté, le Conseil d'État avait déjà intégré cette notion. Une importante décision est, à cet égard, emblématique de cette tendance. Dans cette affaire, le Conseil d'État avait jugé que des pénalités de 80 % n'étaient pas applicables au contribuable reconnu de bonne foi, CE, 7 décembre 2015 (n° 3682), Société Frutas y Hortalizas Murcia SL. La loi va donc permettre, dans les hypothèses qu'elle prévoit, d'éviter d'alimenter ce contentieux en donnant la possibilité à tous les contribuables, particuliers ou entreprises, de se tromper en toute bonne foi en commettant, par exemple, une erreur dans la rédaction de la déclaration, ou en omettant de signaler un changement de situation. Comment apprécier la bonne ou la mauvaise foi du contribuable ?

Aux termes de l'article L124-1 du CRPA, « est de mauvaise foi (...) toute personne ayant délibérément méconnu une règle applicable à sa situation ». La charge de la preuve de la mauvaise foi incombe à l'administration. Le contribuable peut faire valoir un droit au contrôle, « lui permettant de valider ses pratiques ou de les corriger, au besoin, dans le cadre du droit à l'erreur ». Le résultat de ce contrôle qui doit intervenir dans un délai « raisonnable », peut être opposé par le contribuable à l'administration. Cette opposabilité peut être assimilée à un « rescrit contrôle ». Voici pour les droits du contribuable.

Quant à ses devoirs, ils consisteront à régulariser la situation contestée, soit à la demande de l'administration, soit spontanément. En outre, le droit à l'erreur ne vaut qu'une fois, *Errare humanum est, perseverare diabolicum*.

En Grèce, les contribuables peuvent déposer une déclaration d'impôt rectificative s'ils prennent conscience de la commission d'une erreur ou d'une omission dans leur déclaration initiale. Ils peuvent aussi produire une déclaration de revenus « avec réserve », en cas de doute quant à l'étendue de leur obligation fiscale. Cette réserve peut être acceptée ou rejetée

⁵⁹Droit à l'erreur : révolution fiscale ou effet de style ? Gonzalez M. <https://www.village-justice.com/articles/droit-erreur-revolution-fiscale-effet-style,29601.html>

⁶⁰Gonzalez, M., Droit à l'erreur : révolution fiscale ou effet de style ?in, <https://www.village-justice.com/articles/droit-erreur-revolution-fiscale-effet-style,29601.html>. Html, consulté le.22.04.2022

par le Secrétaire général des recettes publiques dans les quatre-vingt-dix jours à compter du dépôt de la déclaration de revenus.⁶¹

« Les modes alternatifs de résolution des conflits (MARC) sont des processus volontaires par lesquels les parties résolvent leurs différends, sans procédure judiciaire, mais avec l'aide d'un tiers. » Généralement, la solution ne peut être rendue obligatoire que lorsqu'elle a été acceptée par les parties. L'appropriation des MARC par le droit fiscal diffère des MARC en vigueur dans les rapports entre particuliers⁶². Le droit fiscal étant de nature régaliennne et commandant l'unilatéralité, il s'accommode difficilement de procédures reposant sur le volontariat et la négociation. Néanmoins, cette voie d'évitement du procès est de plus en plus présente. En France, par exemple, on évalue à « plus de 99 % des litiges opposant le contribuable à l'administration fiscale qui trouvent une solution non juridictionnelle ».⁶³

VI.Regard sur l'arrêt SERKOV de la C.E.D.H : la sécurité juridique comme étant un principe général de droit supérieur aux lois nationales

Un arrêt récent de la Cour européenne des droits de l'homme (C.E.D.H. ci-après) a rappelé l'obligation qui pèse sur les États en matière de prévisibilité des lois fiscales. Un contribuable ukrainien qui avait effectué une opération (importation) en se fondant sur l'interprétation donnée aux lois fiscales par la Cour suprême de son pays avait le droit de se fier à cette interprétation. Si la jurisprudence de la Cour suprême devait entretemps être modifiée, après qu'il ait effectué l'opération en question, le contribuable ne peut en subir les conséquences.

La C.E.D.H. considère ainsi que le principe de sécurité juridique contenu dans l'article 1er de la Convention européenne ⁶⁴de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales est supérieur à la loi ukrainienne.

⁶¹ Cf. Grèce, chap. 12, Ioannis Stavropoulos, *The TaxDisputes and litigationReview*, préc.

⁶²« Soit parce que le contribuable a accepté les rappels d'impôts, soit parce qu'une issue non contentieuse a permis de clore le différend. » Les modes alternatifs au règlement des litiges fiscaux, Sophie Lambert-Wiber, *Les Petites Affiches*, n° 102, 2007.

⁶³Médiation, conciliation, arbitrage, négociation : c'est quoi les MARC ? Devigny E., <https://www.officieldelamediation.fr/>

⁶⁴ Idefisc, actualités fiscales, l'Arrêt SERKOV de la C.E.D.H. de juin 2012 : le principe de sécurité juridique est un principe général de droit supérieur aux lois nationales https://www.idefisc.be/view-article.php?article_id=10681, consulté le 12 Février 2023 à 13 heures.

Sans entrer dans les détails relativement complexes de l'affaire, les faits étaient les suivants : le droit ukrainien prévoyait qu'une personne qui importe des biens avec comme objectif de les utiliser ou consommer en Ukraine devait être considérée comme un débiteur de la T.V.A., sauf pour les personnes physiques qui importent des biens en-dessous de la limite taxable. M. SERKOV était un petit entrepreneur qui avait en principe le droit de bénéficier du régime prévu pour les petites entreprises prévoyant une taxe unique en remplacement des autres taxes.

La C.E.D.H. s'est basée sur l'article 1er du 1er Protocole additionnel à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales qui prévoit que :
« Toute personne physique ou morale a droit au respect de ses biens. Nul ne peut être privé de sa propriété que pour cause d'utilité publique et dans les conditions prévues par la loi et les principes généraux du droit international. Les dispositions précédentes ne portent pas atteinte au droit que possèdent les Etats de mettre en vigueur les lois qu'ils jugent nécessaires pour réglementer l'usage des biens conformément à l'intérêt général ou pour assurer le paiement des impôts ou d'autres contributions ou des amendes».

La C.E.D.H. a ainsi examiné si la privation de la propriété des biens de M. SERKOV était bien conforme aux conditions prévues par la loi. Outre le fait que la privation (de propriété) doit être fondée sur une loi, cette notion implique également que ladite loi doit être de « qualité », à savoir accessible aux personnes concernées, précise et prévisible dans son application (point 34 de l'arrêt).

Au moment où M. SERKOV avait pris sa décision d'importer des biens en Ukraine, l'interprétation donnée aux dispositions légales applicables aboutissait à ce qu'il puisse bénéficier de l'exemption de la T.V.A. Peu après, la Cour suprême ukrainienne avait modifié radicalement sa position et a rendu publique cette nouvelle interprétation.

Pour la petite histoire, une disposition précise du droit ukrainien prévoit que si une loi (au sens large, ou une lecture simultanée de plusieurs lois) autorise une interprétation ambiguë ou différentes interprétations des droits du contribuable et des autorités administratives, la décision doit être prise en faveur du contribuable. Ce principe est connu en Belgique comme *in dubio contra fiscum*. Dans l'arrêt rendu dans le cadre de cette affaire, la Cour suprême

ukrainienne n'avait toutefois pas appliqué la disposition spécifique in dubio contra fiscum en faveur de M. SERKOV⁶⁵.

La C.E.D.H. a présumé que le droit à l'exemption de la T.V.A. avait été un élément significatif dans la décision de M. SERKOV de procéder à l'importation en question. Selon la C.E.D.H., s'il peut y avoir de bonnes raisons pour qu'une jurisprudence change, la Cour suprême ukrainienne n'en avait toutefois donné aucune, ce qui a dû, selon la C.E.D.H., affecter la confiance publique dans le droit (« must have affected public confidence and trust in the law »), ce qui a eu comme conséquence de réduire la prévisibilité des dispositions légales en question.

La C.E.D.H. a estimé que le vrai « coupable » était le mauvais état du droit applicable. Ce manque de prévisibilité a dès lors eu comme conséquence que la législation en question n'avait pas la « qualité » requise. ⁶⁶ A l'unanimité, la C.E.D.H. a ainsi jugé qu'il y avait une violation du Protocole n° 1 et a condamné l'Ukraine à rembourser à M. SERKOV la T.V.A. payée indûment, ainsi qu'à payer une somme de 4.000 € ex aequo et bono à titre de dommage non-pécuniaire.

Le principe général de droit à la sécurité juridique découle ainsi directement de l'article 1er du 1er Protocole additionnel. Il s'impose dès lors directement aux juridictions nationales. Ainsi, lorsque les textes législatifs sont imprécis et leur interprétation changeante, les contribuables peuvent se référer au principe de sécurité juridique pour éviter le paiement d'impôt.

La jurisprudence belge n'a pas toujours été parfaitement cohérente à ce propos puisque dans certains cas le principe de sécurité juridique l'a emporté alors que dans d'autres c'est le principe de légalité qui a eu le dernier mot. ⁶⁷

L'enseignement de l'arrêt SERKOV pourra en tout cas être appliqué en cas de revirement de jurisprudence de la Cour de cassation. Tous les actes accomplis avant le

⁶⁵Idefisc, actualités fiscales, l'Arrêt SERKOV de la C.E.D.H. de juin 2012 : le principe de sécurité juridique est un principe général de droit supérieur aux lois nationales https://www.idefisc.be/view-article.php?article_id=10681, consulté le 12 Février 2023 à 13 heures.

⁶⁶Idefisc, actualités fiscales, l'Arrêt SERKOV de la C.E.D.H. de juin 2012 : le principe de sécurité juridique est un principe général de droit supérieur aux lois nationales https://www.idefisc.be/view-article.php?article_id=10681, consulté le 12 Février 2023 à 13 heures.

⁶⁷Idefisc, actualités fiscales, l'Arrêt SERKOV de la C.E.D.H. de juin 2012 : le principe de sécurité juridique est un principe général de droit supérieur aux lois nationales https://www.idefisc.be/view-article.php?article_id=10681, consulté le 12 Février 2023 à 13 heures.

revirement jurisprudentiel (et même jusqu'à la publication de l'arrêt de la Cour de cassation) pourront bénéficier du régime applicable avant le revirement.⁶⁸

Conclusion

Dans leur rapport avec le temps, l'Administration et le contribuable ne bénéficient pas du même niveau de protection. Le législateur, par ses actions ou inactions, semble avoir choisi le camp de l'Administration. L'examen des textes régissant le recouvrement met en relief l'existence d'un corps de règles moins favorables au contribuable à la fois lorsque le temps court contre lui ou à son profit. La sécurité juridique devrait constituer un dosage entre la sécurité juridique dont a besoin fondamentalement le contribuable et les intérêts de l'administration qui remue, ciel et terre, afin de trouver les ressources nécessaires à l'accomplissement de la fonction financière de l'impôt. Or, comme l'écrit le professeur Louit, « ce qui est obscur et complexe renforce le sentiment, facilement exploitable, de l'arbitraire ou de l'injustice. Et lorsque cette complexité s'accompagne d'atteintes effectives portées au droit des redevables, elle conduit à traduire ce simple sentiment en véritable certitude. La sécurité juridique passe à la fois par la mise en œuvre de la norme, et par le niveau de fiabilité offert par le système et l'environnement juridique.

⁶⁸Idefisc, actualités fiscales, l'Arrêt SERKOV de la C.E.D.H. de juin 2012 : le principe de sécurité juridique est un principe général de droit supérieur aux lois nationales https://www.idefisc.be/view-article.php?article_id=10681, consulté le 12 Février 2023 à 13h00

Bibliographie

I. OUVRAGES

1. AFSCHRIFT, Thierry, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, Bruxelles, Larcier, 2e éd., 2003.
2. BARONE, Laurent, *L'apport de la Convention européenne des droits de l'homme au droit fiscal français*, Paris, L'Harmattan, 2000.
3. C. AIME, *Droit fiscal général*, Paris, Le Harmattan, 2018.
4. CARBONNIER, Jean, *La part du droit dans l'angoisse contemporaine*, in *Flexible droit*, Paris, LGDJ, 8e éd., 1995.
5. CARRE DE MALBERG, Raymond, *Contribution à la théorie générale de l'État*, réédition par le CNRS du texte de 1920, 1962.
6. CATALA, Pierre, TERRÉ, François, *Procédure civile et voies d'exécution*, PUF, 2e éd., 1976
7. CHAABOUNI, *La protection des personnes soumises à des contrôles fiscaux et financiers : étude comparative des contrôles de l'Administration fiscale, des juridictions financières et de l'Autorité des marchés financiers*, Col. « Bibliothèque des finances publiques et fiscalité », T. 50, Paris, L.G.D.J., 2004.
8. CHEVALLIER, Jacques, *L'État de droit*, Paris, Montchrestien, 5e éd., 2010.
9. CHEVALLIER, Jacques, *L'État de droit*, Paris, Montchrestien, 5e éd., 2010
10. CORNU, G. et al., *Vocabulaire juridique*, Paris, P.U.F., 1987.
11. CRISTAU, Antoine, *L'exigence de sécurité juridique*, Paris, Dalloz, 2002.
12. CROUZATIERDURAND, Florence, *La fin de l'acte administratif unilatéral*, Paris, L'Harmattan, 2003.
13. DE LA MARDIERE, C. *droit fiscal général*, Paris, Flammarion, 2012.
14. GEFFROY, Jean-Baptiste, *Grands problèmes fiscaux contemporains*, Paris, PUF, 1993.
15. GOUYET, Rémy, *Chronique d'une polémique annoncée : l'autonomie du droit fiscal*, Paris, LPA, 14 juin 2000.
16. GROSCLAUDE, J., et MARCHESSOU, Ph., *Droit fiscal Général*, Paris, 17^e éd. Dalloz, 2017.
17. JEULAND, Emmanuel, *Droit processuel général*, Paris, Montchrestien, 2^e. éd., 2012.
18. KELSEN, Hans, *Théorie pure du droit*, trad. par Charles Eisenmann, Paris, Dalloz, 2e éd., 1962

19. LA CHAUME, J.,- Fr., *La liaison de la compétence et du fond en droit administratif, dans L'exorbitance du droit administratif en question(s)*, Paris, LGDJ, 2004.
20. LEFEVBRE, Francis, *Mémento pratique fiscal*, Paris, éd. Levallois, 2004.
21. MENIER, Émile-Justin, *L'impôt sur le capital, son application, ses avantages, ses conséquences*, Paris, Guillaumin, 2e éd., 1872,
22. RIDEAU, Joël (dir.), *Le droit au juge dans l'Union européenne*, Paris, LGDJ, 1998.
23. SCHMIDT, J., *Le contrôle des activités professionnelles », in Société Française de Droit Fiscal (S.F.D.F.), L'amélioration des rapports entre l'Administration fiscale et les contribuables*, Actes du colloque de la S.F.D.F., 15 au 16 septembre 1988, PUF, Paris, 1989.
24. SID AHMED, Karim, *Droits fondamentaux du contribuable et procédures fiscales, Étude comparative, t. 2 : les droits d'origine procédurale du contribuable*, Paris, L'Harmattan, 2007, pp. 63-126 ;
25. TROTABAS Louis, *Essai sur le droit fiscal* , RSLF, 1928,1957-1958, repris dans Flexible droit, Paris, L.G.D.J., 3^{ème} éd., 1976.

II. Articles des revues, rapports et thèses de doctorat

1. BACHELIER, G., « Compétence du juge administratif en cas de contestation d'un 47 commandement pour défaut de lettre de rappel », concl. sur CE 10 mai 1999
2. BACHELIER, G., « Compétence du juge administratif en cas de contestation d'un 47 commandement pour défaut de lettre de rappel », concl. sur CE 10 mai 1999
3. BONNARD, Roger, « Les droits publics subjectifs des administrés », R.D.P., 1932, vol.
4. BUISSON, Jacques, « La sécurité de l'administration vis-à-vis du contribuable », in Jacques Buisson (dir.), *La sécurité juridique*, Paris, L'Harmattan, 2011.
5. CABANNES, Xavier, « L'exercice de l'action civile par les personnes publiques : une action au service de l'intérêt public, RDP » 2005.
6. CABANNES, Xavier, « Les collectivités et la tentation de la LOLF : nécessité, effet de mode ou piège ? », in *Revue juridique polynésienne*, 2009.
7. CALMES, Sylvia, *Du principe de protection de la confiance légitime en droits allemand, communautaire et français*, Coll. « N. Bibl. de thèses », Paris, Dalloz, 2001.
8. Carbonnier, J., « Effectivité et ineffectivité de la règle de droit », *l'Année sociologique*,

9. CARRE DE MALBEFRG, R., Contribution à la théorie générale de l'État, réédition par le CNRS du texte de 1920, 1962.
10. CASIMIR, Pierre, Contrôle fiscal : contentieux, recouvrement, Groupe revue fiduciaire, 12e éd., 2012.
11. COHEN-JONATHAN, Gérard « Le droit au juge », in Liber amicorum Jean Waline, Gouverner, administrer, juger, Dalloz, 2002, pp. 471-504.
12. DEBOISSY, F., « Retour sur un principe controversé : l'indépendance des procédures pénale et fiscale », Revue de droit fiscal, n° 51-52, 18 décembre 2014.
13. DJOUHRI, M., L'évolution du contrôle fiscal depuis 1945 : aspects juridiques et organisationnels, Col. « Bibliothèque des finances publiques et fiscalité », Paris, T. 57, L.G.D.J., 2012, p. 1.
14. Droit à la justice fiscale, un système fiscal solidaire, plus juste et plus efficace repères revendicatifs novembre 2011.
15. ESCLASSAN, M.-C., « Le contrôle fiscal », in M. BOUVIER (sous la direction), La nouvelle Administration financière et fiscale, Col. « Bibliothèque des finances publiques et fiscalité », Paris, L.G.D.J., 2011, p. 58.
16. FENEON, A., « Un nouveau droit de l'arbitrage en Afrique (De l'apport de l'Acte uniforme sur l'arbitrage dans l'espace OHADA) », *Penant, Revue de droit des pays d'Afrique*, no 833, 2000.
17. François GÉNY, François, « Le particularisme du droit fiscal », RTD civ., 1931.
18. FRIEDMAN, L.M., « La sociologie du droit est-elle vraiment une science ? », in *Droit et Société*, n° 2, 1986.
19. FROMONT, Michel, « Le principe de sécurité juridique », AJDA, 1996.
20. GOHIN, Olivier et CABANNES, Xavier, « Compétences et ressources des communes », *Pouvoirs*, n° 95, 2000.
21. HARANG, Ph., « Le défaut de lettre de rappel prévu à l'article L. 255 du LPF : une compétence toujours incertaine », note sous TA Marseille 15 décembre 1995, n° 95-3657, Petites affiches 1999.
22. JEZE, G., Cours de finances publiques, Paris, 1930.
23. KOLA, R., « Analyse de l'économie populaire et de sa formalisation en République Démocratique du Congo », in G. BAKANDEJA et B. REMICHE (sous la direction), D'une économie populaire à une économie fiscalisée
24. LAMBERT, G., « Réflexions sur l'organisation des services de recouvrement », RFFP 1984, n° 7, 41. Le vingtième rapport du Conseil des impôts dénonce d'ailleurs sur ce

- point la séparation organique entre services d'assiette et de recouvrement. Cf. Conseil des impôts, Les relations entre les contribuables et l'Administration fiscale.
25. LAMBERT, G., « Réflexions sur l'organisation des services de recouvrement », RFFP 1984.
 26. LIEB, Jean-Pierre et HEURTIER, Richard, « Propos introductif », in Jacques Buisson, La sécurité fiscale, Paris, L'Harmattan, 2011.
 27. MARCHESSOU, Philippe, L'interprétation des textes fiscaux, Economica, 1980, p. 220 ; COZIAN, Maurice, « Propos désobligeant sur une « tarte à la crème » : l'autonomie et le réalisme du droit fiscal », Dr. fisc., n° 13, 1999.
 28. MARLIERE, M., et SCHEYVAERTS, A., « Les recours administratifs », in F. STEVENART MEEUS (sous la direction), Manuel de procédure fiscale, 2ème éd., Col. « Les manuels pratiques », Limal, Anthémis, 2015.
 29. MARTINEZ, Jean-Claude , « La protection de l'administration fiscale contre les contribuables », in Service public et libertés : Mélanges offerts au professeur Robert-Édouard Charlier, Paris, éd. de l'Université et de l'enseignement moderne, 1981.
 30. MARTINEZ, Jean-Claude, « La protection de l'administration fiscale contre les contribuables », in Service public et libertés : mélanges offerts au professeur Robert-Édouard Charlier, Paris (France) : éd. de l'Université et de l'enseignement moderne, 1981
 31. NOËL, Gilles, « Relations entre l'administration fiscale et les contribuables. – amélioration des relations – Renforcement de la sécurité juridique », Jurisclasseur Procédures fiscales, avril 2012.
 32. PAULLAUD-DULIAN, M., « Le besoin de sécurité juridique est traditionnellement présenté comme l'un des objectifs qui doivent inspirer le législateur et le juge », Frédéric POLLAUD-DULIAN, « A propos de la sécurité juridique », RTD Civ., 2001.
 33. PFISTER, M., Une fiscalité orientée vers l'investissement et le développement : Aperçu de quelques enjeux de politique fiscale en Afrique, Rapport, Réunion ministérielle et table ronde, inédit, avril 2009.
 34. PONTIER, J.-M., « Le droit administratif et la complexité », AJDA 2000.187 ; Dossier « La complexité locale. Comment « faire avec » ? Jusqu'où s'en accommoder ? », Pouvoirs locaux, n o 68, 2006,
 35. RICHER, Laurent , « Les droits fondamentaux : une nouvelle catégorie juridique ? », AJDA, n° spéc., 20 juillet - 20 août 1998
 36. SOULAS DE ROUSSEL, D., RAIMBAUL, P., Nature et racines du principe de sécurité juridique : une mise au point, RIDC, mars 2003.

37. TRUCHET, D., « Plaidoyer pour une cause perdue : la fin du dualisme juridictionnel », AJDA 2005.1767 (« Je préférerais, conclut-il, deux droits, un juge »). Le dualisme juridictionnel n'est pas pour autant vraiment menacé. L'article cité est publié dans un dossier dont la présentation souligne que « peu d'auteurs » plaident pour sa suppression et il y fait figure d'exception (« Débat sur l'avenir du dualisme juridictionnel », AJDA 2005).