

L'insécurité fiscale est une préoccupation constante des acteurs juridiques. Enrichissant le débat engagé sur ce thème, le Groupe de Recherche en Droit des affaires de l'Université du Maine (GRDA) a réuni, le 11 octobre 2002, les meilleurs spécialistes de la question, et ce, sous la coprésidence de M. ARTHUIS, sénateur de la Mayenne, et de M. d'AUBERT, député-maire de Laval, anciens ministres.

Nous publions ici les grandes orientations dégagées lors de cette journée d'étude.

## Insécurité fiscale : quelle protection pour le contribuable ?

« L'insécurité juridique est une question d'importance qui n'est pas spécifique au droit fiscal et qui n'est pas nouvelle ». Ces propos, tenus par le professeur Thierry LAMBERT dans son rapport de synthèse, illustrent la complexité de la question soulevée par chacun des intervenants. Ceux-ci, après avoir souligné les principaux facteurs d'insécurité fiscale, ont élaboré des pistes de réflexion pour améliorer la situation des contribuables.

### > La sécurité juridique : un objectif reconnu du droit français...

Le principe de sécurité juridique, indissociable du concept d'État de droit, est omniprésent dans notre système juridique. En effet, bien qu'il n'ait pas été consacré comme un principe à valeur constitutionnelle (1), il apparaît en filigrane dans la jurisprudence du **Conseil constitutionnel**. Ainsi, Mme Sylvia CALMES (2), Maître de conférences à l'Université de Rouen, a souligné qu'en imposant au législateur de ne pas priver de garantie légale les exigences de caractère constitutionnel (3), en admettant la rétroactivité de la loi uniquement si elle se justifie par un intérêt général suffisant (4) et en considérant que l'accessibilité et l'intelligibilité de la loi sont des **objectifs** à valeur constitutionnelle (5), le Conseil constitutionnel met en place des garanties proches du principe de sécurité juridique qui

constitue, selon lui, un « souci » à prendre en compte par le législateur (6).

Le **juge administratif**, quant à lui, s'attache à la protection des intérêts subjectifs des particuliers et à la stabilité des situations acquises, notamment par le biais du principe de non-rétroactivité des actes administratifs (7) et de la reconnaissance des droits acquis (8). Le Conseil d'État reconnaît ainsi un principe général de stabilité des contrats de travail et évoque, à plusieurs reprises, « l'objectif de sécurité juridique poursuivi par la loi ».

La **Cour de cassation** va plus loin en jugeant que « suscite une difficulté sérieuse quant à sa légalité au regard du principe de sécurité juridique » la disposition contestée du statut réglementaire du personnel d'une société (9).

Cependant, Mme Sylvia CALMES a rappelé que le

(1) DC 3 août 1994, n° 348.

(2) Mme Sylvia CALMES est l'auteur de l'ouvrage « Du principe de la protection de la confiance légitime en droits allemand, communautaire et français », Dalloz, coll. « NTB », 2001.

(3) DC 28 déc. 1995, n° 369 ; DC 7 nov. 1997, n° 391 ; DC 18 déc. 1998, n° 404 et DC 18 déc. 2001, n° 453.

(4) DC 18 déc. 1998, n° 404 ; DC 18 déc. 2001, n° 453 ; DC 7 févr. 2002, n° 458.

(5) DC 16 déc. 1999, n° 421.

(6) DC 9 avr. 1996, n° 373.

(7) CE, Ass., 25 juin 1948, Société du journal « L'Aurore ».

(8) CE, sect., 3 nov. 1922, Dame Cachet et CE, sect., 30 nov. 1990, n° 103.889, Association Les Verts.

(9) Cass. soc., 2 mai 2000, n° 97-45323.

→

principe de sécurité juridique n'est pas clairement érigé en principe du droit interne, son application effective se limitant aux situations entrant dans la sphère communautaire (10).

### > ...insuffisamment protecteur pour le contribuable

Cette reconnaissance implicite du principe de sécurité juridique en droit français est préjudiciable au contribuable d'autant que, comme l'a souligné M. le professeur Thierry LAMBERT, l'insécurité fiscale se manifeste tant dans la phase d'exécution de la loi fiscale que dans celle de son élaboration.

#### Une accessibilité toute relative aux normes juridiques

La sécurité juridique naît d'une application effective, exacte et uniforme de la loi. Pour ce faire, encore faut-il que le contribuable ait accès à la législation par le biais de sources fiables, prenant en compte toutes les dispositions en vigueur, et uniquement celles-ci, dans une rédaction conforme à la volonté du législateur. Tels sont, en substance, les propos tenus par M. Hervé MOYSAN (11), docteur en droit, qui a évoqué l'évolution constante du droit, les rédactions ambiguës des dispositions législatives et les modifications implicites ou indirectes des textes, sources d'insécurité fiscale en ce qu'elles génèrent des erreurs de restitution et d'interprétation de la matière. Celui-ci estime que, malgré les garanties de compétence et de contrôle de l'Administration fiscale, la codification et la consolidation des textes fiscaux entraînent inmanquablement des **inexactitudes**. Celles-ci peuvent avoir des conséquences plus ou moins importantes, allant d'une modification formellement impossible, d'une rédaction absurde ou d'une actualisation tardive, à la **modification de la substance même du texte**.

De son côté, Maître Frédéric DOUET, maître de conférences à la Faculté de droit de Rouen, a rappelé que ces inexactitudes ne procédaient pas toujours d'une simple erreur, l'Administration fiscale s'octroyant une certaine liberté lors de la codification des textes législatifs, ou lorsqu'elle modifie la portée des dispositions qu'elle commente dans ses instructions. Le fait que la codification et la consolidation des textes fiscaux comportent une étape supplémentaire par rapport à celle des textes non fiscaux, la publication de décrets de codification multiplie la survenance d'**incertitudes**. Celles-ci sont d'autant plus difficiles à déceler que l'actualisation des tables de concordance fait disparaître toute référence aux textes d'origine et est, elle-même, source d'inexac-

titudes. De plus, la reprise, sans aucune confrontation avec les textes d'origine, de la codification de l'Administration fiscale par les éditeurs et l'absence de mention, dans les décrets de codifications, des textes d'origine, ne facilite pas la découverte d'éventuelles **incohérences**.

M. Hervé MOYSAN a précisé que la codification pose également des difficultés au regard des textes non codifiés. Ainsi, à la suite de la codification, les mêmes dispositions se présentent à la fois sous la forme de dispositions codifiées, à valeur réglementaire, et sous la forme de dispositions non codifiées, à valeur législative. Les dispositions codifiées acquièrent implicitement une valeur législative, lors de leur éventuelle modification par une loi postérieure. L'existence d'une même disposition sous deux formes différentes nécessite que toute modification du texte codifié s'accompagne corrélativement de celle du texte d'origine. Or, il est arrivé qu'une disposition codifiée ait été ultérieurement abrogée sans que les éditeurs juridiques ne la fasse suivre d'une modification du texte non codifié. De même, une disposition peut faire l'objet à la fois d'une codification fiscale et non fiscale, se retrouvant dans trois textes différents, susceptibles d'évolutions distinctes. À l'inverse, la disjonction d'une disposition fiscale, à savoir son retour à la forme non codifiée, n'est pas exempte de difficultés lorsque la disposition a fait l'objet de modifications pendant sa codification.

\*

**Le législateur lui-même est créateur d'insécurité juridique.** Plus que le caractère évolutif du droit fiscal, ce sont, selon M. le professeur Thierry LAMBERT, l'accumulation des cas particuliers, des exonérations et dérogations au droit commun et des dispositions de circonstances, qui font perdre de vue les principes généraux et sont, de ce fait, facteurs d'insécurité juridique. En particulier, Maître Frédéric DOUET a mis l'accent sur les lois récemment intervenues en droit de la famille contenant des dispositions fiscales parcellaires. La pratique consistant à adopter une loi de validation est également fortement préjudiciable pour les contribuables en ce qu'elle régularise rétroactivement des impositions irrégulièrement établies et font ainsi échec à leurs réclamations (12).

(10) CE, 30 nov. 1994, n°128.516, SCI Résidence Dauphine ; CE, Ass., 17 fév. 1995, n°159.308, n°159.349, n°159.491, n° 159.545, n° 159.625 et n° 159.636, Meyet ; CE, Ass., 5 mars 1999, n° 194658 et 196116, Rouquette et autres ; CE, 9 mai 2001, n° 201944, Entreprise Personnelle Transports Freymuth.

(11) M. Hervé MOYSAN est également Éditeur du Juris-Classeur Code et lois droit public et droit privé.

(12) Chronique E. MIGNON, RJF 2/00, p. 89.

## Un contrôle jurisprudentiel des lois de validation peu satisfaisant

Le Professeur Yves BRARD (13), co-directeur du Groupe de Recherche en Droit des affaires de l'Université du Maine, a insisté sur le fait que les lois de validation, bien que préjudiciables aux contribuables, peuvent s'avérer indispensables dans certains cas. Par conséquent, le contrôle des lois de validation doit tenir compte à la fois de l'**impératif d'intérêt général** et de la nécessité de respecter les **droits des contribuables**. À l'heure actuelle, leur contrôle par le juge semble peu satisfaisant pour ces derniers. En effet, selon M. le professeur Yves BRARD, le contrôle du Conseil constitutionnel et celui de la Cour européenne des droits de l'homme ne répondent pas complètement aux attentes des contribuables. Ainsi, même si le Conseil constitutionnel encadre les lois de validation d'impositions illégales en imposant qu'elles soient justifiées par un motif d'**intérêt général** (14) **suffisant** (15), ne se réduisant pas à un simple enjeu financier (16), et la portée de la validation **strictement définie** (17), ce contrôle préventif reste subordonné à la saisine des parlementaires. Quant au contrôle opéré par la Cour européenne des droits de l'homme, qui considère qu'une telle loi doit être justifiée par un motif d'intérêt général « **impérieux** » (18) et respecter un **rapport raisonnable de proportionnalité** entre le but légitime poursuivi et les moyens employés, il n'est que subsidiaire et, de ce fait, tardif. Or, le juge national n'admet pas systématiquement le contrôle de conventionnalité d'une loi de validation. S'agissant des demandes fondées sur le droit à un procès équitable, invocable en matière pénale et dans le cadre des contestations portant sur des droits et obligations de caractère civil (CEDH, art. 6 § 1), M. le professeur Yves BRARD a rappelé que la Cour de cassation et le Conseil d'État adoptent une position divergente. En effet, la Cour de cassation considère que le droit à un procès équitable, consacré par la CEDH, est invocable devant « toute juridiction civile statuant en matière fiscale » (19). Au contraire, le Conseil d'État refuse d'apprécier la conventionnalité d'une loi de validation sur ce moyen, au motif que le juge de l'impôt ne tranche pas des contestations relatives à des droits et obligations de caractère civil (20). Selon M. le professeur Yves BRARD, les contribuables pourraient toutefois contester les lois de validation devant le juge de l'impôt sur le fondement du droit de toute personne au respect de ses biens (1<sup>er</sup> protocole additionnel CEDH, art. 1<sup>er</sup>), essentiellement s'il est combiné au principe d'interdiction des discriminations (CEDH, art. 14). Il a ainsi relevé que le Conseil d'État a reconnu, de manière implicite dans le contentieux du recouvrement (21) et de manière explicite dans le

contentieux de l'assiette (22), le caractère opérant du moyen tiré de la méconnaissance du droit de toute personne au respect de ses biens, semblant admettre que la créance constituée par le droit à dégrèvement d'impositions constitue un bien au sens de l'article 1<sup>er</sup> du premier protocole (23). Le recours fondé sur la combinaison du droit de toute personne au respect de ses biens et de l'interdiction des discriminations ouvrirait une nouvelle voie au contribuable arguant du fait que la loi de validation opère une discrimination à son égard, quant à la possibilité d'obtenir la décharge d'une imposition considérée comme un bien. Cependant, M. le professeur Yves BRARD a nuancé son propos en évoquant le risque que le juge de l'impôt se montre aussi circonspect que le Conseil constitutionnel et la Cour européenne des droits de l'homme quant à l'admission de cette discrimination.

## Des garanties réduites en matière de recouvrement de l'impôt

Selon M. André LEFEUVRE, docteur en droit, chargé de cours à l'Université Paris 13, le législateur a toujours fait prévaloir la sécurité du recouvrement de l'impôt sur les garanties du contribuable. Ainsi, le Trésor, titulaire d'un privilège général sur les meubles (24), peut solliciter du juge judiciaire l'autorisation de prendre des **mesures conservatoires**, sous forme soit d'une saisie-conservatoire des biens meubles corporels, créances, droits d'associés, valeurs mobilières, biens placés dans un coffre-fort, soit d'une sûreté judiciaire sur les immeubles, fonds de commerce, actions, parts sociales et valeurs mobilières appartenant au redevable débiteur de l'impôt (25). Pour ce faire, il suffit que la créance paraisse fondée dans son principe (26) et que le recouvrement de l'impôt

(13) En sus de ses fonctions de co-directeur du GRDA de l'Université du Maine, M. Yves Brard est directeur du Centre universitaire de Laval et Professeur à l'Université du Maine.

(14) DC 9 avr. 1996, n° 96-375.

(15) DC 18 déc. 1998, n° 98-404.

(16) DC 28 déc. 1995, n° 95-369.

(17) DC 21 déc. 1999, n° 99-422, Loi de financement pour la sécurité sociale.

(18) CEDH, 28 oct. 1999, n° 24846/94 et 35165/96, Zieliński et Prada c/France.

(19) Cass. Ass. plén. 14 juin 1996, n° 93-21710, Kloeckner.

(20) CE, avis, 31 mars 1995, n° 164.008, SARL Auto-industrie Meric ; Les Nouvelles Fiscales n° 715, p. 21 ; CE sect., 26 nov. 1999, n° 184474, Guénoun ; Les Nouvelles Fiscales n° 828, p. 17.

(21) CE, 30 juin 2000, n° 181003, Manchec ; CE, 25 avr. 2001, n° 213460, Parfival ; Les Nouvelles Fiscales, n° 856, p. 4.

(22) CE, 15 juin 2001, n° 204999, Amoretti.

(23) CE, 21 déc. 2001, n° 211663, SCI Le Complexe.

(24) CGI, art. 1920 et s.

(25) L. n° 91-650, 9 juil. 1991, portant réforme des procédures civiles d'exécution.

(26) L. n° 91-650, 9 juil. 1991, art. 67 al. 1.



soit menacé. Or, l'apparente existence de la créance fiscale peut être prouvée par la simple **notification** de redressement, sans que les caractères de certitude, de liquidité et d'exigibilité de la créance ne soient évoqués. Ainsi, le contribuable n'est pas à l'abri d'une saisie-conservatoire alors même que son obligation fiscale peut disparaître. Dans ce cas, le préjudice financier subi ne peut, à lui seul, justifier une action en responsabilité contre l'Administration fiscale, à moins de prouver une **faute lourde** de sa part ayant conduit le contribuable à la cessation d'activité. De même, la mise en œuvre de l'action oblique (27) par le Trésor est assouplie par le juge qui considère que la créance fiscale naît à la date de réalisation des bénéfices imposables et non à la date de constatation et de liquidation de l'impôt (28). Par ailleurs, l'Administration fiscale dispose de divers moyens pour obtenir un paiement rapide de l'impôt (mensualisation de l'IR, paiement de l'impôt par voie électronique pour certains redevables (29), sommations et actions en recouvrement plus rapides qu'en droit commun). En contrepartie, le contribuable n'est pas dépourvu d'actions. Il peut obtenir, en fournissant des garanties suffisantes, un sursis de paiement (30) ou introduire un référé-suspension accompagné d'une réclamation au fond. De plus, le Conseil d'État a assoupli les règles du contentieux du recouvrement en admettant, comme dans le contentieux de l'assiette, que les parties puissent faire valoir « tout moyen nouveau, n'impliquant pas l'application de pièces justificatives ou de circonstances de fait qu'elles auraient dû produire ou exposer dans leur demande préalable » (31). Cependant, pour reprendre l'expression de M. André LEFEUVRE, « le contribuable et l'Administration ne luttent toujours pas à armes égales ».

### Une charte du contribuable vérifié d'un intérêt limité

Bien que la charte du contribuable vérifié s'analyse en un cadre juridique au sein duquel des droits ou garanties peuvent être reconnus au contribuable, M. Ludovic AYRAULT, doctorant à l'Université du Maine, a relevé que la portée de son opposabilité est **restreinte** tant par l'Administration que par le juge. En effet, l'Administration fiscale est libre de fixer le contenu de la charte qui lui est opposable. Par conséquent, elle peut supprimer des garanties précédemment mentionnées ou insérer des formules évasives dans cette charte qui n'a alors plus d'autre effet que de présenter un résumé des textes existants. En outre, le juge limite également la portée de la charte du contribuable vérifié en ne sanctionnant pas le défaut d'actualisation du texte remis au contribuable (32) et en considérant que la procédure d'imposition ne peut être annulée que si la violation des

garanties qui y sont énoncées est de nature à porter atteinte aux droits ou garanties du contribuable (33).

\*

Le juge, paradoxalement, contribue ainsi parfois à accentuer la situation d'insécurité fiscale dans laquelle se trouvent les contribuables. Ainsi, Maître Manon SIERACZEK-ABITAN a évoqué une remise en cause de certaines garanties du contribuable par le juge de l'impôt.

### Une remise en cause de certaines garanties du contribuable par le juge

En premier lieu, Maître SIERACZEK-ABITAN a relevé que la sanction par le juge de l'abus de droit implicite, par lequel l'Administration fiscale écarte les actes juridiques régulièrement passés par le contribuable sans mettre en œuvre la procédure protectrice de l'article L. 64 du LPF, reste exceptionnelle. En effet, le Conseil d'État est revenu sur sa jurisprudence favorable au contribuable (34) en considérant que l'abus de droit implicite ne peut vicier la procédure que si aucune autre base juridique valable n'a été invoquée par l'Administration (35).

D'autre part, elle a précisé qu'en appliquant de manière extensive la **notion de formalité**, le juge fait obstacle à l'application de garanties nouvellement élaborées par le législateur. En effet, les règles de procédure fiscale ne s'appliquent qu'aux formalités accomplies après leur date d'entrée en vigueur (LPF, art. L. 284). En qualifiant de « formalité », au sens de l'article L. 284 du LPF, la limitation de la durée des opérations de contrôle et l'interdiction de procéder à une vérification de comptabilité portant sur la même période et les mêmes impôts (36), le juge de l'impôt soustrait ces opérations aux garanties nouvellement introduites par le législateur.

Enfin, en matière de **visite domiciliaire**, la Cour de cassation ne sanctionne plus la communication au juge des éléments à décharge. De même, les exigences relatives à la motivation de l'ordonnance autorisant une visite domiciliaire au domicile d'un

(27) C. civ., art. 1167.

(28) Cass. com., 25 mars 1991 n° 567.

(29) [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr)

(30) LPF, art. L. 277.

(31) CE, 17 mars 1999, n° 163.929, Gouet ; Les Nouvelles Fiscales n° 809, p. 28.

(32) CE, 20 oct. 2000, n° 104814, SA Comelec.

(33) CE, 10 nov. 2000, n° 204805, Milhau ; Les Nouvelles Fiscales n° 837, p. 4.

(34) CE, Plén. 21 juill. 1989, n° 59.970, Bendjador et CE, Plén. 21 juill. 1989, n° 59.871, Lalande.

(35) CE, 23 nov. 2001, n° 205132, min. c/SA Cogedac.

(36) CAA Paris, 13 nov. 2001, n° 97PA03536, min. c/Dardashtl.

salarié afin de rechercher les preuves d'une fraude fiscale ont été assouplies par la jurisprudence. Par ailleurs, le rôle du juge judiciaire en la matière se limite à l'appréciation de l'opportunité de recourir ou non au droit de visite et ne permet pas au contribuable d'exercer un véritable recours.

En outre, M<sup>e</sup> Frédéric DOUET considère que le juge fiscal participe de l'insécurité juridique des contribuables lorsque, saisi d'une demande d'avis sur une question de droit nouvelle, il répond de manière prétorienne. De même, l'extension de la notion d'abus de droit à la fraude à la loi, alors que la lettre du texte de l'article L. 64 du LPF ne vise que les cas de simulation, est un exemple parmi d'autres d'insécurité juridique générée par le juge.

## > Quelles réformes pour plus de sécurité en matière fiscale ?

S'interrogeant sur cette question, M<sup>e</sup> Frédéric DOUET, a évoqué la difficulté de simplifier le droit fiscal, d'une part, car il se superpose à des situations régies par d'autres branches du droit, et que sa complexité ne fait que refléter celle des situations auxquelles il s'applique et, d'autre part, car il se doit d'évoluer en adéquation avec ces situations afin de préserver son efficacité.

Toutefois, plusieurs pistes ont été envisagées afin de renforcer la sécurité juridique des contribuables.

### Réforme des pratiques normatives

Afin de limiter les sources d'incertitudes résultant de la codification des normes fiscales, M. Hervé MOYSAN a mis en exergue la nécessité d'une réforme des pratiques normatives consistant soit en la validation par le législateur des textes codifiés, accompagnée d'une abrogation expresse du texte d'origine lorsque son versant codifié est modifié, soit en une consolidation immédiate des textes par le législateur.

### De l'objectif de sécurité juridique au principe de protection de la confiance légitime

Le principe de sécurité juridique souffre d'être une notion difficile à appréhender. En effet, Mme Sylvia CALMES le définit comme recouvrant à la fois l'idée de prévisibilité (en cela il rejoint le principe de légalité, le principe de non-rétroactivité, l'insertion de mesures transitoires), l'idée d'accessibilité (imposant que la règle de droit soit motivée, cohérente, suffisamment claire et précise et fasse l'objet d'une publicité effective, adéquate et suffisante) ainsi que l'idée de stabilité des situations en cours. Mais les contours de

cette notion restent flous. C'est la raison pour laquelle lui est souvent assimilé le principe de protection de la confiance légitime, reconnu en droit communautaire (37) et en droit allemand mais non en droit français. Le principe de **protection de la confiance légitime**, bien que découlant du principe de sécurité juridique, procède d'une **logique distincte**. Ainsi, Mme Sylvia CALMES relève que le principe de sécurité juridique est un principe général, « objectif, collectif et abstrait », visant « à assurer la sécurité de tous, contre l'imprévisibilité, contre l'instabilité de l'ordonnement juridique » alors que le principe de confiance légitime procède d'une approche « subjective, individualiste et concrète », s'appréciant **au cas par cas**, et permettant au contribuable d'exiger le maintien d'une situation juridique qui lui est favorable, même illégale. Ce qui importe, dans cette dernière logique, est de protéger la confiance que le contribuable a légitimement placée dans la ligne de conduite suivie par les autorités publiques.

Elle a également précisé que certains mécanismes du droit interne tendent déjà à faire bénéficier les particuliers d'une **protection équivalente** à celle procurée par le principe de protection de la confiance légitime. Il en est ainsi lorsque le Conseil constitutionnel limite le pouvoir du législateur en exigeant un « intérêt général suffisant » à la remise en cause d'intérêts particuliers (38) et lorsque le juge judiciaire applique la théorie de l'apparence. Le droit public recèle également de mécanismes similaires à celui de la protection de la confiance légitime, notamment en matière de responsabilité du fait des renseignements et promesses non tenues de l'Administration et en droit fiscal par le biais de la garantie contre les changements de doctrine (*LPF, art. L. 80 A*). De plus, l'exigence d'un intérêt général **suffisant** posée par le Conseil constitutionnel pour admettre la validité d'une loi de validation traduit, selon le Professeur Yves BRARD, son engagement dans la voie de la sécurité juridique.

Néanmoins, la protection accordée par ces différents mécanismes reste parcellaire. Ainsi, M. Antony TAILLEFAIT, maître de conférences à l'Université du Maine, a souligné que la garantie contre les changements de doctrine se révélait impropre à assurer une réelle protection de la confiance légitime, d'une part, car la loi fiscale n'est pas concernée par le dispositif et, d'autre part, car le juge en fait un usage restrictif, refusant de l'appliquer aux contestations de taxes parafiscales et dans les cas où la doctrine a interprété favorablement une procédure d'imposition.

(37) CJCE, 3 mai 1978, aff. C-112/77, *Töpfler & Co. c/Commission*, rec. 1978, p. 1019.

(38) DC 13 janv. 2000, n° 423 et DC 7 févr. 2002, n° 458.

→ En outre, le Conseil d'État a rappelé, à plusieurs reprises, qu'un tel principe ne pouvait s'appliquer aux situations relevant strictement du droit interne (39).

D'où l'idée, chère à M. Antony TAILLEFAIT, d'introduire en droit fiscal français le principe général de protection de la confiance légitime et d'en faire le « ciment conceptuel » de dispositions aujourd'hui éparses. Selon M. Antony TAILLEFAIT, malgré la jurisprudence actuelle, réticente face à un principe fondé sur une logique antinomique à celle sur laquelle repose le système juridique français, son introduction en droit ne semble pas impossible. Elle devrait, selon ce dernier, consister non seulement en l'introduction d'un **principe fondateur** qui imposerait le respect des termes fixés, limiterait la rétroactivité des normes et exigerait l'adoption de mesures transitoires, mais également en l'introduction d'une « **charte de bonne conduite** » à l'attention des pouvoirs publics. L'introduction d'un tel principe en droit français permettrait de renforcer les mécanismes procéduraux tels que la garantie contre les changements de doctrine (*LPF, art. L. 80 A et L. 80 B*) et la procédure du rescrit (*LPF, art. L. 64 B*). Elle favoriserait également l'émergence d'une obligation de loyauté dans les informations délivrées aux contribuables, notamment, dans le cadre de la charte du contribuable vérifié.

(39) CE, 30 nov. 1994, n° 128.516, SCI Résidence Dauphine ; Les Nouvelles Fiscales n° 711, p. 18 ; CE, 9 juill. 1997, n° 183880 et 184027, Office public communautaire d'HLM de Saint-Priest, Union nationale de Fédérations et d'Organismes d'HLM et autres ; CE, 16 mars 1998, n° 190768, Association des Elèves, Parents d'élèves et Professeurs des classes et Melle Poujol ; CE, 30 déc. 1998, n° 189315, Chagnaud SA ; CE, 3 mars 1999, n° 194658 et 196116, Rouquette, Ass. ; CE, 5 mai 2001, n° 201944, Entreprise personnelle de transports Freymuth.

### Commentaire

La question de l'insécurité fiscale fera certainement couler encore beaucoup d'encre. Force est de constater que le législateur ne semble pas prêt à envisager une réforme de fond. Pourtant, dès 1995, le Conseil d'État, dans un rapport sur la sécurité juridique, a dénoncé le recours trop fréquent aux lois de validation. La Cour de cassation, dans son rapport 2001, a également insisté sur l'exigence de sécurité juridique. Tout récemment, le Conseil des impôts, dans son XX<sup>e</sup> rapport consacré aux relations entre les contribuables et l'Administration fiscale (*Les Nouvelles Fiscales n° 882, p. 21 et s.*), vient de mettre en avant la nécessité d'une refonte du CGI, accompagnée d'une simplification des textes. La doctrine formule également, depuis plusieurs années, des critiques récurrentes sur cet état d'insécurité fiscale.

De tout ceci, seule une proposition de loi visant à modifier l'article L. 80 A du LPF (Proposition de loi n° 289 sur l'insécurité juridique du contribuable) a été présentée au législateur. Elle a pour objectif de renforcer la garantie des contribuables contre les changements de doctrine, en imposant à l'Administration fiscale de porter à la connaissance des administrés la référence originelle du texte interprété et celle de l'ancien texte interprétatif.

Si cette proposition ne peut être que saluée, son apport, face aux multiples facteurs d'insécurité fiscale, semble bien dérisoire...

Céline LÉRAILLÉ,  
Rédactrice.

Colloque, 11 oct. 2002, GRDA,  
Centre Universitaire de la Mayenne, Laval.



REPÈRE : Lamy 2002, § 7153, 7208, 7305, 7334, 7534, 7539 et 8060.