

# Le régime particulier du recouvrement des impôts dus par les Tunisiens

Aucune discrimination suivant la nationalité du redevable n'est faite en Tunisie dans l'assiette des impôts, le législateur n'ayant jamais contrevenu à cet égard au principe de l'égalité de tous devant la loi. Par contre, le recouvrement des droits liquidés sur les bases fixées par les textes particuliers régissant chaque impôt est poursuivi de manière différente selon qu'il s'agit de justiciables de tribunaux français ou de tribunaux tunisiens, dont la compétence respective est déterminée en l'occurrence par le statut personnel de chaque redevable, l'Administration étant elle-même tunisienne.

Tandis qu'un particulier ne peut poursuivre le recouvrement d'une créance qu'après obtention, auprès du tribunal compétent, d'un jugement donnant force exécutoire au titre conventionnel qu'il détient, l'Etat, dont la créance a son titre dans la loi elle-même, dispose de moyens spéciaux contre ses débiteurs : extrait de rôle, contrainte ou état de liquidation, emportant exécution parée au même titre que la grosse d'une décision judiciaire passée en force de chose jugée. L'extrait de rôle, utilisé en matière d'impôts directs conformément à l'article 4 du décret du 13 juillet 1899, est exécutoire nonobstant toute opposition, après expiration d'un délai légal de réclamation d'un mois à partir de la publication au « Journal Officiel » de la mise en recouvrement du rôle correspondant. Au contraire, l'exécution des contraintes prévues en matière de droits d'enregistrement par le décret du 19 avril 1912, et des états de liquidation autorisés pour la patente et toutes autres créances de l'Etat par le décret du 28 décembre 1900, peut faire l'objet d'opposition en cas de contestation sur l'exigibilité des droits réclamés. L'opposition, suspensive du recouvrement sauf en matière de patente payable par provision, est portée selon le cas devant la juridiction française ou tunisienne.

Le recouvrement des créances de l'Etat est donc, sauf opposition dans les cas où elle est possible, poursuivi contre les deux catégories de justiciables par des titres de même nature, de caractère purement administratif et émanant de la même autorité. Il ne suit pas de là cependant que la différenciation entre les justiciables des tribunaux français et les justiciables des tribunaux tunisiens ne soit effective qu'en cas de litige sur le bien fondé de la créance de l'Etat. A défaut de paiement amiable, le recouvrement au moyen de titres de poursuites

administratifs ne peut en effet être obtenu suivant les mêmes formes, car la compétence juridictionnelle différente entraîne des procédures d'exécution également différentes : voie extra judiciaire requérant le ministère d'huissiers pour les premiers, ou emploi d'agents d'exécution conformément à la législation tunisienne pour les seconds. La juridiction française dans le premier cas et la juridiction tunisienne dans le deuxième connaissent en outre des litiges pouvant survenir à propos du recouvrement proprement dit.

Il convient d'examiner successivement les différentes phases de la poursuite du recouvrement, amiable ou contentieux, des divers impôts, pour pouvoir dégager le régime particulier appliqué lorsqu'il s'agit d'impôts dus par des Tunisiens.

\*\*\*

Deux autorités bien distinctes concourent, en Tunisie, au recouvrement des impôts : les receveurs des régies financières et les caïds.

Les premiers ont dans leurs attributions le recouvrement des rôles d'impôts directs constatés au nom des redevables européens. Ils sont en outre appelés à asseoir et à recouvrer les droits indirects confiés aux régies financières (enregistrement, douanes, contributions indirectes, etc...) concernant la population aussi bien tunisienne qu'européenne. L'assiette de ces derniers impôts est en effet confiée entièrement aux receveurs, en raison des difficultés techniques que présente cette assiette et que ne sauraient résoudre des agents non spécialisés. La charge concomitante du recouvrement amiable incombe par suite aux receveurs ; toutefois ces comptables ne peuvent engager par eux-mêmes des poursuites à l'encontre des débiteurs tunisiens.

Quant aux Caïds, ils recouvrent notamment les rôles d'impôts directs constatés au nom de redevables tunisiens ; ils sont en outre appelés, lorsque les receveurs échouent dans le recouvrement amiable des impôts indirects à la charge de débiteurs tunisiens, à intenter les poursuites nécessaires (saisies, ventes, etc...). La fonction financière du Caïd revêt donc un aspect très particulier : ne participant jamais à la liquidation des droits, il remplace le percepteur chargé dans la Métropole, son rôle se borne à contrôler et coordonner l'action des Cheikhs, collecteurs primaires dont il centralise les encaissements. Cette fonction s'apparente à celle d'un véritable huissier lorsqu'il s'agit de créances recouvrables par voie de contrainte ou d'état de liquidation, qui sont confiés au Caïd en application du décret du 20 mai 1899 et des textes subséquents sur le recouvrement des créances de l'Etat. Il convient de remarquer à cet égard que le Caïd est également, en vertu du Code tunisien de procédure civile, l'agent d'exécution des jugements rendus au profit de particuliers, lorsque n'existent pas dans la circonscription judiciaire dont il dépend d'agents d'exécution spéciaux créés par le décret du 21 février 1952.

Le Caïd est un fonctionnaire d'autorité ; ses attributions financières sont rattachées à des attributions administratives d'ordre général. Il possède à ce titre une connaissance de ses administrés qui facilite ses diligences. Il dispose en outre, dans le cadre de l'organisation caïdale, du concours des Cheikhs placés hiérarchiquement sous ses

ordres et qui, comme lui, participent au recouvrement des impôts en même temps qu'ils assurent des tâches administratives diverses.

Les Cheikhs, plus près des redevables, sont spécialement chargés du recouvrement des impôts directs constatés par voie de rôles, tandis que le Caïd assure lui-même avec leur aide le recouvrement des autres créances de l'Etat. Le caractère tout particulier de la fonction de Cheikh en a fait depuis toujours, pour l'Administration, l'auxiliaire obligé qu'il demeure encore aujourd'hui malgré l'évolution générale du pays. A l'origine, en effet, le Cheikh était le notable le plus influent, représentant naturel de la fraction ethnique vis-à-vis du pouvoir central. Le premier lien qui s'établit entre les tribus et le pouvoir central consistant principalement dans la levée de l'impôt, le Cheikh en devint tout naturellement le collecteur primaire. Tout d'abord élu par la fraction ethnique qui se portait garante de sa gestion financière, puis désigné par le Gouvernement, il est actuellement nommé par décision du Premier Ministre sur une liste de trois candidats présentés par l'Assemblée des électeurs du Cheikhât, les candidats devant obligatoirement avoir la qualité de membres de cette assemblée. Du système primitif de l'élection par les administrés eux-mêmes subsiste encore l'obligation du cautionnement de la gestion financière du Cheikh par un certain nombre de garants.

Le mode de désignation du Cheikh ne permet pas d'exiger de lui des écritures comptables complexes. C'est pourquoi une procédure très simplifiée a été adoptée. Les quittances à remettre aux redevables ne sont pas établies par le Cheikh au moment du paiement ni extraites d'un registre à souche, comme il est de règle pour un comptable public. Préparées d'avance par les soins de l'Administration, ces quittances lui sont remises par le Caïd contre une prise en charge pour leur valeur globale à un compte ouvert sur un sommier spécial. Le Cheikh n'a plus qu'à dater et signer chaque quittance lors du paiement, et à noter le recouvrement pour le contrôle. Il peut cependant percevoir des acomptes contre quittance à souche spéciale, notée au verso de la quittance préparée d'avance qui n'est, en ce cas, acquittée et remise au redevable que lors du règlement du solde. Le Caïd tient les comptes des Cheikhs, collecteurs secondaires à son égard, et englobe les résultats de ces comptes dans sa propre comptabilité.

Le Cheikh dispose pour parvenir au recouvrement des impôts directs qui lui sont confiés de moyens de coercition légaux analogues à ceux prévus à l'encontre des justiciables des tribunaux français. Mais alors que l'avertissement préalable aux poursuites résulte, pour les redevables européens et aux termes de l'article 3 du décret du 13 juillet 1899, de deux avis individuels transmis le premier par voie de la poste, le deuxième par lettre recommandée avec accusé de réception, il résulte, pour les redevables tunisiens et d'après le même texte, d'un avis collectif publié dans les marchés ou autres lieux publics par voie d'affiche ou de criée. Les Cheikhats, en effet, ne sont pas tous desservis par la poste et, d'autre part, de nombreux redevables sont illettrés. Le Cheikh ne manque jamais d'ailleurs d'aviser verbalement et individuellement chacun de ses administrés, au milieu desquels il vit et qu'il connaît personnellement.

La signification des titres exécutoires, c'est-à-dire d'extraits de rôle établis par le Caïd détenteur du rôle et chargé de contrôler l'activité du Cheikh, ainsi que les mesures de saisie, sont soumises à des règles particulières. Le Caïd remplit des feuilles dites d'exécution sur lesquelles il relève non seulement les extraits de rôle mais aussi tous titres de poursuite (contraintes, états de liquidation) à la charge du même débiteur dans ses écritures. Il joint ces titres à la feuille d'exécution. La procédure de signification de commandement et, s'il y a lieu, de saisie conservatoire, est faite par le Cheikh assisté d'un notaire du Cheikhat ou, à défaut, du Caïdat. La signification et le commandement de payer concomittant sont portés sur la feuille d'exécution ainsi que la saisie conservatoire des biens saisissables. Un délai de dix jours doit être observé pour réaliser la vente, qui est faite aux enchères à la criée, en présence, outre celle du Cheikh et du notaire, d'un délégué du Caïd. Après réalisation de ses facultés mobilières, un contribuable tunisien peut être poursuivi sur ses biens immeubles ; la saisie et la vente revêtent également, s'il ne s'agit pas d'immeubles immatriculés, des formes spéciales que l'assise souvent incertaine des droits de propriété rend assez complexes ; il convient seulement de préciser que cette mesure d'extrême rigueur, qui exige d'ailleurs une longue procédure dans le cas de non production de ses titres de propriété par le débiteur, n'est que très exceptionnellement employée.

Rappelons enfin la possibilité, déjà signalée, laissée au contribuable de former opposition à la contrainte ou à l'état de liquidation qui lui est signifié, lorsqu'il conteste l'exigibilité des droits réclamés. Le législateur a institué à cet égard une procédure toute particulière, objet en dernier lieu du décret du 7 juillet 1938, dont les caractéristiques originales sont l'irrecevabilité de l'opposition en cas de non paiement concomittant des taxes provisionnelles exigibles sur les demandes en justice auprès des juridictions tunisiennes, et l'enrôlement à la diligence de l'Administration, défenderesse sur l'opposition, auprès du Tribunal de l'Ouzara auquel a été attribué compétence exclusive en la matière. Le jugement, comme il est de règle générale en matière fiscale, n'est pas susceptible d'appel. Son exécution est poursuivie par l'Administration lorsque la décision de justice lui est favorable, dans les mêmes formes que celle des contraintes ou états de liquidation.

\*\*\*

L'organisation ainsi sommairement esquissée du recouvrement des créances de l'Etat sur les débiteurs tunisiens a soulevé et soulève encore des critiques, dont la principale vise les inconvénients que peut présenter le cumul, au profit d'une autorité unique, d'attributions financières avec de larges attributions administratives générales ; chargé de lourdes responsabilités à ce dernier titre, le Caïd n'est plus à même, trop souvent, de consacrer une activité suffisante à sa gestion financière, et par suite d'exercer la surveillance et la coordination de l'activité propre des agents, collecteurs ou autres, auxquels incombe en définitive le soin d'assurer le recouvrement des impôts. D'autre part, les Caïds, ainsi que le bureau financier constitué au sein de chaque Caïdat, échappent à l'autorité directe de la Direction des

Finances, et cette anomalie empêche de réaliser pour l'ensemble du pays aussi bien que pour chaque caïdat en particulier, une coordination étroitement organisée et contrôlée.

On a souligné que les attributions financières des autorités administratives locales, c'est-à-dire du Caïd assisté des Cheikhs, n'étaient pas nécessitées par le principe de la différence des statuts personnels et la dualité de compétence juridictionnelle française ou tunisienne qui en découle. Ces attributions ont été précisées par deux textes, le décret du 13 juillet 1899 pour les impôts directs et celui du 20 mai 1899 pour les autres créances de l'Etat. Le code tunisien de procédure civile, promulgué par décret du 24 décembre 1910, sans incidence sur les dispositions particulières à la matière fiscale, a d'autre part confié l'exécution forcée des jugements et les significations et citations en matière de procédure à des agents d'exécution qui, aux termes des articles 144 et 221 de ce code, sont également les Caïds. Rien ne s'oppose en principe à ce que, dans le cadre de la dualité des juridictions, d'autres agents d'exécution soient choisis ou créés. C'est ainsi que, en ce qui concerne les jugements rendus au profit de particuliers, le décret du 21 février 1952, modifiant le code tunisien de procédure civile, a institué un corps tunisien d'agents d'exécution judiciaire.

La complexité croissante de la fiscalité, inhérente au développement du pays, a fait apparaître, bien avant cette réforme de l'exécution judiciaire, la nécessité, pour la poursuite des débiteurs tunisiens de l'Etat, d'une subordination directe des agents chargés du recouvrement à ceux auxquels incombent, par leurs attributions techniques, l'assiette et la liquidation des divers droits perçus au profit de l'Etat. En ce sens, un décret beylical du 15 juin 1936 a autorisé la nomination de « porteurs de contraintes » pouvant être mis à la disposition des receveurs des régies financières et habilités, à l'instar de véritables huissiers, à effectuer les poursuites en recouvrement de droits indirects contre les redevables tunisiens, y compris la saisie mobilière et immobilière ; toutefois, la vente après saisie ne peut être faite par le porteur de contraintes et continue à être réalisée par le Caïd. Il est apparu à l'expérience, dans la plupart des cas où elle a été tentée, que la nouvelle procédure se heurtait, en raison de l'autorité insuffisante des porteurs de contraintes et de leur connaissance souvent imparfaite des redevables de la circonscription, à de graves difficultés qui ont conduit à renoncer dans la plupart des cas au concours de ces agents.

La création de percepteurs, également préconisée en vue d'assurer le recouvrement des impôts directs à la place des Cheikhs, soulèverait des difficultés d'application analogue encore plus considérables.

En fait, les attributions financières des Caïds, comme d'ailleurs leurs attributions générales d'agents d'exécution judiciaire, sont justifiées par l'organisation sociale de la Tunisie dans laquelle, malgré une évolution certaine, le Cheikh, sous l'autorité du Caïd, demeure encore pour une grande partie de la population le représentant ethnique traditionnel, intermédiaire naturel entre les redevables et l'Admi-

nistration, qu'il était avant l'institution du Protectorat. Il est caractéristique de noter que le décret du 21 février 1952, qui devait entrer en vigueur dans chaque circonscription judiciaire à une date à fixer par arrêté du Ministre de la Justice, n'a encore reçu aucune application pratique.

Une amélioration du régime du recouvrement des impôts dus par les Tunisiens a été recherchée dans l'institution, tout au moins pour les grands centres urbains, de caïdats à attributions uniquement financières, sans toutefois que leur personnel dépende de la Direction des Finances. Cette mesure, équivalant sous une forme indirecte, à la création de véritables percepteurs, ne paraît pas davantage susceptible de conduire au résultat escompté : l'essai tenté en ce sens, qui n'a pas été généralisé, a prouvé que de tels caïdats financiers peuvent difficilement se passer du concours de l'organisation administrative caïdale.

Ces diverses expériences démontrent suffisamment qu'il est encore prématuré d'envisager une réforme complète et hardie du régime de recouvrement particulier aux redevables tunisiens, l'organisation quelle qu'elle soit que consacrerait une réforme trop radicale ne pouvant, en l'état actuel, que présenter tous les inconvénients du système existant sans bénéficier d'aucun de ses avantages pour le contribuable aussi bien que pour l'Administration. En matière financière, plus qu'en toute autre, aucune transformation ne doit être réalisée sans que les mesures nouvelles destinées à remplacer des mesures anciennes depuis longtemps familières aux intéressés, n'aient été au préalable amorcées et progressivement admises.

Dans cet esprit il est permis d'estimer qu'une adaptation du régime en vigueur à l'évolution de la fiscalité doit être recherchée, pour longtemps encore, dans son organisation au sein même des Caïdats et non dans l'instauration d'une organisation indépendante de ces derniers. Cette adaptation, dont l'objet essentiel doit être le souci de rétablir une cohésion étroite entre l'assiette et la perception de l'impôt, exige la constitution des bureaux financiers des Caïdats en sections indépendantes des autres sections administratives, dotées d'un personnel propre, subordonnées d'une manière directe et totale à la Direction des Finances sous la responsabilité, au premier degré, du Caïd appelé à prêter, en matière financière, le concours des autorités locales tunisiennes.

Il est anormal en effet que le personnel administratif chargé de la marche du service financier dans chaque Caïdat, sans d'ailleurs avoir aucune affectation spéciale à ce titre, échappe totalement à l'autorité de l'Administration responsable de la gestion des finances publiques. La réparation préalable de cette anomalie peut seule permettre les correctifs qui assureront la poursuite, sur le plan fiscal, de l'éducation civique des administrés, sans laquelle ne paraît possible aucune évolution du régime du recouvrement des impôts à la charge des redevables tunisiens.

Robert CHARDAVOINE,  
*Chef de Service à la Direction des Finances.*