

LE CONTENTIEUX DU RECOUVREMENT DES CREANCES FISCALES

Taoufik CHABCHOUB

*Avocat auprès de la
Cour de Cassation*

Si l'amnistie fiscale augure un rapprochement momentané entre le contribuable et le fisc, la mise en œuvre du recouvrement forcé des créances fiscales stigmatise les tensions entre l'administration et les redevables.

Déjà et en dehors de tout contentieux, on présente le fisc et le contribuable comme étant un couple désuni. Alors que dire lorsqu'ils s'opposent l'un à l'autre à l'occasion du recouvrement de l'impôt. Le degré élevé des tensions provient de la volonté naturelle du contribuable de ne pas payer ou de payer le moins d'impôts possible et des prérogatives exorbitantes reconnues au trésor à travers le privilège du préalable et celui de l'action d'office¹. En effet, la nature juridique de l'impôt autorise l'administration à exiger le paiement forcé de sa créance. Elle est dispensée de s'adresser aux tribunaux pour recouvrer sa créance à l'encontre de ses débiteurs. L'adage selon lequel « *nul n'a le droit de faire à soi-même justice* » se trouve écarté.

La relation peut être qualifiée de normale lorsque le contribuable accomplit spontanément son obligation de déclaration de ses revenus et son obligation de paiement de l'impôt.

¹ Marie Masclat DE BARBARIN, « *Le contentieux de recouvrement de l'impôt* », Paris, LGDJ, 2004, p. 31.

La première confrontation pouvant les opposer se situe au niveau de l'établissement de la créance fiscale à la suite d'une opération de contrôle. Cette situation mettra face à face les deux protagonistes dans le cadre du contentieux de l'assiette².

La seconde confrontation intervient pendant la phase de recouvrement tendant à forcer le redevable à acquitter l'imposition. Cette confrontation aboutira au contentieux du recouvrement.

Aux opérations d'établissement de l'imposition correspond le contentieux de l'assiette et aux opérations de recouvrement correspond le contentieux du recouvrement.

Pour assurer l'efficacité de son action, l'administration fiscale dispose d'un arsenal d'agents publics dont une catégorie relève des services fiscaux chargés du contrôle, de la détermination de l'assiette et une autre catégorie d'agents chargés du recouvrement. Les premiers sont placés sous l'autorité de la direction générale des impôts³ ; les seconds relèvent de la direction générale de la comptabilité publique et du recouvrement⁴.

Une fois la créance fiscale est arrêtée - généralement par la notification au contribuable de l'arrêté de taxation d'office - les services fiscaux établissent un bordereau et l'adressent, accompagné de l'arrêté de taxation, au comptable public. Celui-ci et après une vérification sommaire de la conformité des mentions portées au bordereau avec celles de l'arrêté de taxation, inscrit le montant de la dette sur ses livres pour en assurer le recouvrement.

En vertu de l'article 28 quinquies du CCP, le comptable public est tenu, avant toute procédure de recouvrement forcé, d'accorder au contribuable une possibilité supplémentaire de s'acquitter spontanément de sa créance par l'envoi contre décharge :

² Organisé par les dispositions du CDPF, promulgué par la loi n° 2000-82 du 9 août 2000.

³ Article 19 nouveau du décret n° 91-556 du 23 avril 1991 portant organisation du ministère des finances tel que modifié par le décret n° 2005-492 du 1^{er} mars 2005 et le décret n° 2007-1198 du 14 mai 2007.

⁴ Article 21 du même décret.

- d'un avis simple,
- d'un avis recommandé si l'avis simple est resté sans suite et après l'écoulement d'un délai de 30 jours.

Les avis doivent impérativement porter l'indication du montant intégral des sommes dues.

L'article 28 quinquies exige la remise des mises en demeure au débiteur contre décharge sans prévoir l'hypothèse de l'absence du redevable de son domicile et sans exiger que le pli recommandé soit adressé avec un accusé de réception. Ces omissions donneront lieu à des contestations relatives à la régularité de la notification préalable et seront de nature à entacher la régularité formelle du titre exécutoire.

Ce n'est donc qu'après l'écoulement d'une période de 15 jours, que le comptable public sera en droit de décerner un titre exécutoire à l'encontre du redevable récalcitrant.

Par la réforme du 25 décembre 2006⁵, le législateur a institué une procédure de mise en demeure préalable accélérée. En effet, s'il s'avère que le débiteur a cessé son activité ou entamé la dissipation de ses biens ou qu'un autre créancier a engagé à son encontre des actes d'exécution ou requis l'ouverture d'une procédure de distribution de fonds lui appartenant, l'administration accomplit une procédure simplifiée qui consiste en l'envoi d'un avis avec accusé de réception. Le délai imparti pour le débiteur pour s'acquitter de la créance fiscale est réduit à sept jours seulement.

Cette procédure préalable à la mise en recouvrement forcé de l'impôt a été considérée comme étant une formalité substantielle par la jurisprudence. Les tribunaux n'ont pas hésité à annuler le titre exécutoire pour défaut d'accomplissement de cette formalité⁶.

Lorsque toutes les tentatives amiables de recouvrement auront échoué, le comptable public est en droit de décerner un titre exécutoire dont la nature varie en fonction de la nature des droits à recouvrer.

⁵ Article 28 sexies introduit par l'article 77 de la loi de finances n° 2006-86 du 25-12-2006.

⁶ En matière de prélèvements sociaux obligatoires : TA, Cass, arrêt n° 31743 du 28 juin 1999, Recueil de la jurisprudence du Tribunal Administratif, année 1999, p. 646.

Il existe trois catégories de titres exécutoires décernés par l'administration en vue d'assurer le recouvrement des créances publiques et qui sont les états de liquidation, les contraintes et les extraits de rôle. Aucun texte de loi ne définit ces différents titres exécutoires. C'est la doctrine qui s'est chargée de le faire⁷.

Ces titres sont :

L'état de liquidation est le procédé le plus usuel pour le recouvrement de toutes les taxes et tous les impôts à l'exception des taxes locales. Il est décerné par le comptable public chargé de la perception et rendu exécutoire par le ministre des finances ou celui ayant reçu délégation du ministre des finances à cet effet.

La contrainte est le procédé qui est actuellement en vigueur pour le recouvrement des taxes douanières⁸. La contrainte est établie par le comptable chargé du recouvrement et rendue exécutoire par une autorité judiciaire.

Le rôle est utilisé pour le recouvrement des taxes locales. Il est établi par le comptable de la collectivité locale chargé du recouvrement et rendu exécutoire par le président de la collectivité locale.

Malgré l'importance de ces titres exécutoires, aucun texte ne détermine ou ne fixe les mentions obligatoires qu'ils doivent contenir. Ceci augure des difficultés pour le juge appelé à contrôler la régularité en la forme du titre exécutoire. L'absence d'un référentiel rendra la tâche difficile au justiciable pour contester la régularité en la forme et au fond du titre exécutoire et il sera obligé de se remettre à l'appréciation du juge. Toutefois, et concernant l'extrait de rôle pour les taxes locales, l'article 10 du Code de la fiscalité locale exige que

⁷ Abdallah HILALI, Précis des voies de recours et le recouvrement forcé des impôts en Tunisie, COOPI Sfax 1982 (en langue arabe); Jaouida GUIGA, Les titres exécutoires administratifs entre la législation et l'application, CERP 1996, (en langue arabe); Kamel AYARI, Le contentieux fiscal, Centre des études juridiques et judiciaires Tunis 2006 (en langue arabe); Sami KRAIEM, Le juge compétent en matière fiscale en Tunisie, L'Harmattan, Paris 2007, p. 184 et s.

⁸ Il était également utilisé pour le recouvrement des droits d'enregistrement et de timbre, ensuite délaissé et remplacé depuis l'année 2000 par la procédure de la taxation d'office.

l'extrait porte les mentions suivantes : le nom, prénom et adresse du contribuable ainsi que la situation de l'immeuble bâti et la taxe annuelle y afférente.

La doctrine a estimé que certaines mentions sont obligatoires et d'autres ne le sont pas. Ainsi, la date du titre exécutoire a été considérée comme n'étant pas une mention substantielle⁹. Ils sont unanimes pour confier à la juridiction compétente la mission de déterminer le caractère substantiel ou non de la mention.

Toutefois, il est communément admis que le titre exécutoire doit contenir toutes les indications permettant au contribuable d'exercer, sans perte de temps et sans difficultés, son recours contre le paiement forcé.

Lorsque le contentieux de l'assiette est encore en cours, la mise en recouvrement forcé des impôts peut être provisoirement arrêtée par le paiement de 20 % du montant de ces impôts en principal ou par la production d'une caution bancaire pour le même montant, soixante jours à partir de la notification de l'arrêté de taxation d'office¹⁰. Cette suspension des poursuites, prévue par l'article 52 du CDPF, n'est pas applicable aux insuffisances provenant des retenues à la source. C'est la raison pour laquelle, l'ordre de recouvrement des retenues à la source est adressé au comptable public par un bordereau distinct.

Les règles régissant le recouvrement forcé des créances publiques font l'objet des articles 26 à 34 du CCP. Le contentieux du recouvrement est régi par les dispositions des articles 26, 27 et 29 du CCP. L'article 26 dispose que « *Le recouvrement forcé des créances est poursuivi par les voies de droit en vertu d'un titre ayant force exécutoire.*

Le mode de ce recouvrement est fixé par les règlements spéciaux régissant chaque catégorie de revenus.

A défaut d'un mode spécial, le recouvrement a lieu par voie d'états de liquidation décernés par le comptable chargé de la perception et rendus exécutoires par le ministre des finances ou celui ayant reçu délégation du ministre des finances à cet effet.

⁹ Abdallah HILALI, op. cit., p. 20 - Jaouida GUIGA, op. cit., p. 21.

¹⁰ Article 52 du CDPF.

Ces états sont exécutoires par provision et nonobstant opposition ».

L'article 27 dispose que « *L'opposition à l'état de liquidation doit être effectuée dans les trois mois de la signification de l'état au débiteur intéressé.*

Elle doit être motivée et comporter assignation à jour fixe devant la cour d'appel de la circonscription du bureau d'où émane le titre de poursuite avec élection de domicile dans la ville où siège la cour.

L'instruction des instances se fait par simples mémoires respectivement signifiés sans plaidoiries, le ministère des avocats n'est pas obligatoire. Toutefois, le redevable aura le droit de présenter par lui-même ou par un avocat inscrit au barreau des explications orales ; la même faculté appartiendra à l'administration.

Les jugements qui interviennent sont rendus sur le rapport d'un juge fait en audience publique et sur les conclusions du ministère public, ils sont rendus en dernier ressort et ne peuvent être attaqués que par voie de cassation.

La même procédure est appliquée aux oppositions à l'extrait de rôle »¹¹.

L'article 29 dispose que « *Les titres de poursuites sont signifiés et exécutés suivant les règles et dans les formes prévues par le code de procédure civile et commerciale pour l'exécution des décisions judiciaires, sous réserve des dispositions spéciales indiquées aux articles 30 à 34 ci-après* ».

En se référant à cet article 29, le Tribunal administratif a considéré que les titres exécutoires, bien que émis par l'administration, sont comparables à des décisions judiciaires¹².

Le caractère exorbitant des prérogatives de l'administration fiscale apparaît clairement au niveau du recouvrement forcé des créances fiscales. Face au redevable, elle use d'une prérogative de puissance publique. Cette situation implique la reconnaissance au profit du contribuable des droits et des garanties. Le premier de ces

¹¹ Article 27 du CCP, modifié par la loi n° 2005-106 du 19-12-2005.

¹² TA cass. n° 32610 du 31 décembre 2001, non publié ; TA cass. n° 31597 du 3 mars 1997, non publié.

droits et la première de ces garanties c'est de pouvoir se pourvoir auprès d'une autorité juridictionnelle pour contester la régularité, en la forme ou au fond, du titre exécutoire.

Il y a lieu de relever que les règles relatives au contentieux du recouvrement forcé des créances fiscales ont été édictées le 31 décembre 1973, date de promulgation du Code de la comptabilité publique et que depuis cette date, ces règles n'ont subi aucune modification et ce malgré les réformes successives de l'organisation judiciaire et du système fiscal aussi bien pour l'assiette et les taux que pour le contentieux de l'assiette.

En effet, le législateur a modernisé le système du contentieux dans divers domaines et secteurs de la vie économique. Ainsi fut instituée la chambre commerciale près du tribunal de première instance¹³, la chambre d'appel près de la cour d'appel pour le contentieux du travail¹⁴, etc...

Le contentieux du recouvrement forcé des créances fiscales et parafiscales apparaît aujourd'hui comme étant le parent pauvre du contentieux en général. Aucune réforme n'a été introduite depuis la promulgation du Code de la comptabilité publique en 1973 et aucune réforme en cours ne semble être engagée.

L'étude des règles légales du contentieux du recouvrement montre que ce contentieux, régi par des règles vétustes, demeure archaïque à plus d'un titre. Le contentieux du recouvrement est resté en marge du grand mouvement de réforme du système fiscal tunisien entamé en grande pompe depuis près d'une vingtaine d'années.

L'anachronisme des règles du contentieux du recouvrement des créances fiscales se vérifie au niveau du choix de la juridiction compétente et au niveau du choix de la procédure de contestation.

¹³ Article 40 du CPCC.

¹⁴ Article 221 nouveau du Code du travail.

I – ANACHRONISME AU NIVEAU DU CHOIX DE LA JURIDICTION COMPETENTE

Le législateur a confié la mission de trancher les litiges portant sur le recouvrement des créances fiscales, par voie d'opposition¹⁵ à une seule et même juridiction qui est la Cour d'appel à l'exception des taxes douanières.

Ce choix s'explique historiquement par le fait qu'avant l'indépendance, le contentieux du recouvrement était du ressort, en ce qui concerne les tunisiens, du grand tribunal de l'Ouzara¹⁶, l'équivalent actuellement de la Cour d'appel.

L'article 3 de la loi n° 59-130 du 5 octobre 1959 portant promulgation du Code des procédures civiles et commerciales a maintenu en vigueur « *les dispositions relatives à la procédure des actions, tant en demande qu'en défense et des voies d'exécution afférentes aux impôts, taxes et créances de toute nature de l'Etat, des communes et des établissements publics* ». En fait, le choix de la juridiction compétente n'a pas changé lors de la promulgation du code de la comptabilité publique en 1973, ni lors de la promulgation du Code des droits d'enregistrement et de timbre en 1993, ni lors de la promulgation du Code des droits et procédures fiscaux en 2000.

Il y a lieu de s'interroger sur les raisons du maintien de règles surannées pendant plus d'un siècle. Le même conservatisme législatif est perceptible au niveau des lois assurant une rentrée de fonds au profit du trésor. C'est le cas notamment du contentieux du recouvrement des créances de la sécurité sociale qui date de 1960¹⁷.

A la solution simple et simpliste du législateur tunisien, correspond la solution complexe du législateur français au point que

¹⁵ L'opposition est différente de la tierce opposition prévue par les art 170 et s du CPCC : arrêt TA, Cass. n° 31597 du 03 mars 1997 et l'opposition en matière pénale pour les jugements rendus par défaut.

¹⁶ Le Tribunal de l'Ouzara était organisé par le décret du 14 février 1885 dont la compétence a été confirmée par le décret du 1^{er} mars 1935.

¹⁷ Loi n° 1960-20 du 14 décembre 1960 relative à la caisse nationale de la sécurité sociale.

certain auteurs n'hésitent pas à qualifier le système du contentieux de recouvrement forcé des créances fiscales de « *labyrinthe* »¹⁸.

La compétence juridictionnelle pour les contestations du recouvrement forcé est déterminée par la mise en œuvre de deux critères : celui de l'objet de la contestation et celui de la nature de l'impôt¹⁹.

Mais le choix du législateur tunisien simple en apparence, présente en réalité des vicissitudes intrinsèques et porte atteinte à la garantie d'un procès équitable. Cela se vérifie au niveau des règles de la compétence matérielle et au niveau des règles de la compétence territoriale de la cour d'appel.

A- Au niveau des règles de la compétence matérielle

La Cour d'appel, initialement appelée à trancher le litige en tant que juridiction de second degré, se voit confier la mission de statuer sur les litiges de recouvrement des créances fiscales en premier et en dernier ressort. C'est l'un des rares cas où le principe du double degré de juridiction n'est pas consacré dans le système du contentieux juridictionnel tunisien²⁰. C'est dire l'importance du rôle du juge en matière de contentieux du recouvrement.

La Cour d'appel s'est vue attribuer une compétence pour statuer sur tous les recours intentés contre les différents titres exécutoires à l'exception toutefois des états de liquidation décernés par les services des douanes²¹.

Elle a une compétence générale pour statuer sur le titre de poursuite quelle que soit la nature de l'impôt ou de la taxe à recouvrer et quelque soit le moyen invoqué par le redevable, régularité en la forme ou au fond du titre de poursuite. La cour d'appel statue sur le bien fondé de l'obligation de payer et de la régularité formelle du titre de poursuite. Toutefois, les questions relatives à l'assiette et au calcul

¹⁸ Victor HAIM, *Les labyrinthes du contentieux du recouvrement*, Dalloz 1995, chronique p. 150.

¹⁹ Marie Masclat DE BARBARIN, *Le contentieux de recouvrement de l'impôt*, Paris, LGDJ, 2004, p. 50 et s.

²⁰ L'article 216 du Code de travail dispose que le conseil de prud'homme statue en dernier ressort dans les actions relatives à la délivrance des pièces que l'employeur est tenu de délivrer au travailleur.

²¹ Article 227 du Code des douanes.

de l'impôt demeurent en dehors de son champ d'attribution puisqu'elles relèvent du contentieux de l'assiette.

La Cour d'appel, juridiction de l'ordre judiciaire, statue en tant que juridiction administrative selon le principe de la pleine compétence.

Le Tribunal administratif était dans l'obligation de rappeler cette règle et a sanctionné la Cour d'appel de Sfax pour avoir refusé de statuer sur la régularité formelle de l'état de liquidation au motif que la question relève de la compétence des juridictions administratives. Le Tribunal administratif a rappelé à la Cour d'appel que « ...le litige relatif aux états de liquidations est considéré comme de nature administrative et du ressort des cours d'appel en tant que juridiction administrative de second degré d'autant plus que lesdits états ne sont pas susceptibles de recours pour excès de pouvoir en application du principe d'exclusion de recours parallèle.

Il s'ensuit que la cour de la décision attaquée a mal jugé lorsqu'elle s'est déclarée incompétente pour annuler l'état de liquidation objet de l'opposition, et qu'en statuant ainsi, la cour a violé les règles relatives à la compétence d'attribution en matière administrative en tant que juridiction administrative de second degré et il convient dès lors, de recevoir ce grief »²².

Il y a lieu de rappeler que, pour motiver sa décision, la Cour d'appel de Sfax a invoqué les dispositions de l'article 3 de la loi n° 38-1996 du 3 juin 1996 relative à la répartition des compétences entre les tribunaux judiciaires et le Tribunal administratif et à la création d'un conseil des conflits de compétences. Elle a également invoqué les dispositions de l'article 17 de la loi n° 39-1996 du 3 juin 1996 modifiant la loi n° 40-1972 du 1^{er} juin 1972 relative au Tribunal administratif.

L'article 3 de la loi n° 38 interdit aux tribunaux judiciaires de statuer sur les demandes tendant à l'annulation des décisions administratives ou tendant à ordonner toutes les mesures de nature à entraver la continuité du service public. L'article 17 de la loi n° 39 a

²² T.A Cass. n° 35754 du 3 octobre 2005, non publié.

attribué aux chambres de première instance du Tribunal administratif la compétence pour statuer sur les recours pour excès de pouvoir.

Sur ce point, la Cour d'appel de Sfax a jugé que l'opposant n'est pas en droit d'invoquer, dans le cadre d'un recours à l'encontre d'un état de liquidation, la nullité de l'état de liquidation pour absence de certaines mentions substantielles et pour violation des règles de compétence quant à l'autorité qui l'a décerné et celle qui l'a rendu exécutoire²³.

Cette méconnaissance de la nature administrative de la compétence de la Cour d'appel statuant sur la contestation de la validité du titre administratif exécutoire apparaît clairement à la lecture de certains arrêts d'appel. La mention que ces arrêts sont rendus en matière civile est fréquente. Elle se confirme au niveau du déroulement de l'instance puisqu'en dépit des dispositions de l'article 27 du CCP, l'instance de l'opposition au titre exécutoire se déroule exactement de la même manière que l'appel dirigé contre un jugement de première instance rendu en matière civile ou commerciale.

Cette situation provient du fait que les magistrats de l'ordre judiciaire des cours d'appel ne reçoivent aucune formation préalable pour statuer en matière de contentieux du recouvrement forcé des créances fiscales. Ces magistrats, issus généralement de la filière de droit privé, n'ont pas la maîtrise de la matière du droit fiscal et du droit administratif²⁴.

Les pouvoirs publics sont parfaitement conscients de cet état des lieux et ne semblent pas pressés de prendre l'initiative pour remédier à la situation. Pourtant, et afin d'assurer le succès du nouveau système du contentieux de l'assiette, des magistrats recrutés pour siéger dans les chambres fiscales instituées près des Tribunaux de 1^{ère} instance, ont reçu, dès leur recrutement, une formation spécialisée en droit et en procédure fiscale. Les chambres fiscales instituées près des Tribunaux de première instance font preuve d'une bonne maîtrise du contentieux de l'assiette, du moins de point de vue

²³ C.A Sfax arrêt n° 2497 du 18 avril 2002, non publié.

²⁴ Sur la formation du juge en matière fiscale voir Walid GADHOUM, *La doctrine administrative fiscale en Tunisie*, l'Harmattan 2007, p. 272.

des règles de compétence et de procédure. Cette formation n'a pas été dispensée aux magistrats des Cours d'appel.

Ces obstacles, intrinsèques à l'institution judiciaire, constituent un obstacle à la reconnaissance au profit du redevable de droits et de garanties lui permettant de faire face aux prérogatives exorbitantes dévolues à l'administration.

Par ailleurs, la Cour d'appel a une compétence générale pour statuer sur la régularité en la forme ou au fond du titre de poursuite quelle que soit la nature de l'impôt ou de la taxe à recouvrer. La Cour d'appel statue sur le bien fondé de l'obligation de payer et de la régularité formelle du titre de poursuite. Toutefois, les questions relatives à l'assiette et au calcul de l'impôt demeurent en dehors de son champ d'attribution puisqu'elles relèvent du contentieux de l'assiette.

Pour ce qui est de la régularité sur le fond, la Cour d'appel est habilitée à statuer sur la validité de l'obligation de payer. Le comptable public peut poursuivre le recouvrement d'une créance totalement ou partiellement éteinte par le paiement effectué par le débiteur, par la prescription ou par l'amnistie.

La Cour d'appel de Sfax a eu l'occasion de se prononcer sur la question et a annulé l'état de liquidation décerné par le comptable public au motif que la créance fiscale est éteinte par la prescription quinquennale²⁵.

De même, la Cour d'appel est également habilitée pour contrôler la régularité formelle du titre de poursuite. La jurisprudence a considéré comme mentions substantielles et par conséquent, indispensables pour la validité du titre de poursuite : l'indication des années concernées par l'imposition, la date de l'émission du titre exécutoire, la nature de l'impôt dû.

Le Tribunal administratif a confirmé la décision de la Cour d'appel de Tunis qui a annulé l'extrait de rôle décerné par un comptable municipal pour absence de mentions substantielles. Les omissions concernent la date de l'émission de l'extrait ainsi que la détermination de la nature de la taxe à recouvrer. Le tribunal a jugé

²⁵ Cour d'appel de Sfax, arrêt n° 154 du 12 juillet 2001, non publié.

ces mentions obligatoires et la nullité du titre devant être soulevée d'office par le juge²⁶.

La Cour d'appel de Sfax a également annulé un extrait de rôle décerné par le comptable municipal au motif qu'il ne mentionne pas avec détail la répartition par année des taxes à recouvrer²⁷.

La Cour d'appel de Tunis a annulé, pour sa part, un extrait de rôle décerné par un comptable municipal au motif qu'il n'est pas daté et ne précise pas le nombre des années concernées par la dette des taxes locales à recouvrer²⁸.

La jurisprudence a, de la sorte, contribué à pallier la carence des textes régissant les titres administratifs de poursuite.

Par ailleurs, la même jurisprudence a adopté une position mitigée concernant l'habilitation des autorités en rapport avec l'émission des titres de poursuite. Le problème s'est posé avec acuité pour les états de liquidation émis par la caisse nationale de sécurité sociale et les états de liquidation émis par les receveurs de finances.

Le Tribunal administratif refuse de manière systématique de sanctionner, par la nullité, l'émission des états de liquidation par les chefs de bureaux régionaux de la caisse par délégation du président directeur de la caisse. Il se trouve que les chefs de bureaux n'ont jamais produit la preuve de l'existence de la délégation à l'occasion des contestations et les tribunaux passent outre cette exigence. Le Tribunal administratif a même jugé qu'il incombe à l'opposant de prouver l'inexistence de la délégation et qu'en l'absence de cette preuve, le chef de bureau régional est régulièrement habilité à décerner les états de liquidation²⁹.

Cette position contraste avec la rigueur dont fait preuve le Tribunal administratif en matière de délégation en dehors de la

²⁶ TA Cass., arrêt n° 31390 du 28 juin 1999, non publié.

²⁷ CA de Sfax, arrêt n° 17478 du 26 juin 2006, non publié.

²⁸ CA Tunis, arrêt n° 83517 du 12 avril 1989, publié dans l'ouvrage de Jaouida GUIGA, *op. cit.*, p. 72.

²⁹ TA Cass, arrêt n° 32560 du 3 décembre 2001, non publié.

matière fiscale. Ledit tribunal a toujours jugé, notamment en matière d'excès de pouvoir, que la délégation ne se présume pas³⁰.

Toutefois, la Cour d'appel de Tunis a rendu un arrêt dans l'affaire n° 50251 en date du 2 octobre 2007 dans lequel elle a sanctionné par la nullité l'état de liquidation décerné par le chef de bureau régional de la caisse nationale de sécurité sociale par délégation du président directeur général au motif que l'article 105 de la loi du 14 décembre 1960 relative à l'organisation de ladite caisse n'autorise pas la délégation du pouvoir de décerner les états de liquidation. L'arrêt est motivé comme suit : « *Attendu qu'en application de l'article 105 paragraphe troisième de la loi n° 38 de l'année 1960 du 14-12-1960 relative à l'organisation des régimes de la sécurité sociale les états de liquidation sont décernés par le président directeur général de la caisse nationale de sécurité sociale.*

Attendu que l'article susvisé n'autorise pas le président directeur général de la caisse à déléguer cette compétence. Il s'ensuit que cette compétence attribuée par la loi ne peut être transférée par la délégation qu'en vertu d'une autre loi en application de la règle de l'interprétation restrictive des règles de compétence. Qu'au surplus, l'article 14 de la loi susvisée qui autorise le président directeur général à déléguer tout ou partie de ses pouvoirs ainsi que son pouvoir de signature au profit d'un administrateur ou un employé sous son autorité ne s'applique qu'aux prérogatives techniques, financières et administratives à l'exception des prérogatives légales parce que prévues à titre limitatif et non indicatif et qu'en conséquence, l'état de liquidation signé par le chef de bureau régional par délégation du président directeur général est nul ».

Le Tribunal administratif a également refusé de sanctionner par la nullité les titres de poursuite rendus exécutoires par le directeur régional des affaires sociales et de la solidarité par délégation du gouverneur, bien que cette compétence soit expressément attribuée par l'article 105 de **la loi** du 14 décembre 1960 au ministre des affaires sociales sans que le texte de la loi ne prévoit la possibilité de délégation. La délégation en la matière a été rendue possible par

³⁰ Arrêt n° 1051 du 11 décembre 1990, recueil des arrêts du Tribunal administratif, 1990, p. 422.

l'article 17 du **décret** n° 457 du 24 mars 1989 portant délégation de certains pouvoirs des membres du gouvernement aux gouverneurs. Cette délégation enfreint, manifestement, la règle de la hiérarchie des normes juridiques; la compétence attribuée par un texte législatif à une autorité a été transférée au profit d'une autre autorité par un décret.

Se référant à l'article 17 du décret de 1989, le Tribunal administratif a jugé, à plusieurs reprises, que l'état de liquidation décerné par le chef du bureau régional de la caisse de sécurité sociale est nul parce que rendu exécutoire par une autorité incompétente. Le même tribunal refuse par contre de sanctionner, pour le même motif, la violation de l'article 105 de la loi de 1960 !

B- Au niveau des règles de la compétence territoriale

L'article 27 du CCP dispose que l'opposition aux titres de poursuite doit être portée « ... *devant la cour d'appel de la circonscription du bureau d'où émane le titre de poursuite* ». Cette solution n'est que la transposition de la solution retenue par les textes applicables avant l'indépendance pour le contentieux du recouvrement forcé. Pour les tunisiens, l'opposition doit être portée devant le tribunal de l'Ouzara siégeant à Tunis³¹. Cette solution a été généralisée à l'ensemble des titres de poursuite pour les différentes catégories d'impôts par le décret du 1^{er} mars 1935. Néanmoins, et pour les français, l'opposition est portée devant le tribunal de 1^{ère} instance du lieu du bureau d'où émane le titre de poursuite.

La règle de l'article 27 susvisé est la consécration du principe de l'article 30 du CPCC qui pose la règle selon laquelle « *le défendeur, qu'il soit personne physique ou morale, doit être actionné devant le tribunal du lieu de son domicile réel ou élu...* ». Elle constitue, par ailleurs, une dérogation à la règle de l'article 32 du CPCC qui consacre le principe selon lequel « *les actions auxquelles l'Etat est partie, ..., sont portées devant les juridictions siégeant à Tunis* ».

L'application de la règle consacrée par l'article 32 susvisé au contentieux du recouvrement des créances fiscales implique

³¹ Décret du 19 avril 1912 relatif à l'enregistrement.

l'attribution de la compétence en la matière exclusivement à la Cour d'appel de Tunis.

L'attribution de la compétence exclusive à la Cour d'appel de Tunis est consacrée en matière de recouvrement forcé des prélèvements obligatoires en matière de sécurité sociale. En effet, la combinaison des articles 105 de la loi n° 1960-20 du 14 décembre 1960 relative à la caisse nationale de la sécurité sociale et 27 du CCP aboutit à attribuer une compétence exclusive à la cour d'appel de Tunis pour statuer sur les oppositions aux états de liquidation décernés par le président directeur général de la caisse. L'article 105 de la loi du 14 décembre 1960 a attribué au président directeur général de la caisse la compétence pour décerner les états de liquidation sans prévoir la possibilité de la délégation. Comme le président directeur général réside au siège social de la caisse sis à Tunis, normalement seule la cour d'appel de Tunis est compétente pour statuer sur les oppositions aux états de liquidation de la caisse.

Dans la pratique, et en l'absence de toute base juridique, les chefs de bureaux régionaux de la caisse décernent des états de liquidation par délégation du président directeur général. Cette pratique a permis de rendre les Cours d'appel à l'intérieur du pays compétentes. Cette position, étonnante de la part du Tribunal administratif, contraste avec la rigueur dont fait preuve ce dernier en matière de délégation en dehors du contentieux fiscal.

La règle de l'article 26 du CCP cause une gêne certaine pour le redevable qui sera contraint de se déplacer au lieu du siège de la Cour d'appel pour déposer sa requête. Or, il n'existe que dix Cours d'appel en Tunisie. Les gênes causées par l'éloignement s'ajoutent à l'obligation pour l'opposant d'élire domicile dans la ville où siège la cour. Pour pouvoir surmonter ces contraintes, le redevable se trouve dans l'obligation de commettre un avocat bien que, d'après l'article 27 du CCP, la commission d'avocat ne soit pas obligatoire.

La règle relative à la compétence territoriale en matière de contentieux forcé des créances fiscales constitue également une des

rare consécration, en droit tunisien, du caractère d'ordre public des règles de la compétence territoriale³².

L'anachronisme se vérifie également au niveau du choix de la procédure à mettre en œuvre pour contester la validité du titre exécutoire.

II – ANACHRONISME AU NIVEAU DU CHOIX DE LA PROCEDURE CONTENTIEUSE

Il y a lieu de relever que la procédure du contentieux du recouvrement est empruntée à la législation en vigueur depuis la fin du 19^{ème} siècle. Le régime institué par l'article 29 du CCP n'a apporté que des corrections mineures tout en conservant l'essentiel de la procédure en vigueur à la date de sa promulgation.

Ce choix peut s'expliquer par le souci du législateur d'assurer le recouvrement des créances du trésor dans les plus brefs délais, quitte à sacrifier les garanties qui devraient être reconnues au profit du redevable.

Le souci d'assurer une collecte efficace et rapide des impôts a déterminé les préférences du législateur de l'époque surtout que le code de la comptabilité publique a été promulgué en 1973, date à laquelle les finances publiques du pays étaient dans un état lamentable suite à l'échec de la politique de collectivisation. Cette situation ressemble dans une certaine mesure au contexte dans lequel a été arrêté le choix du législateur français quant à la procédure du recouvrement des impositions. En effet, le système en vigueur en France a été adopté en 1946, c'est à dire, au lendemain de la deuxième guerre mondiale. Le professeur Maxime Chrétien, commentant en 1947 la loi du 23 décembre 1946, n'a pas manqué de rappeler par la phrase suivante que « *La situation financière de notre pays est très grave, sinon désespérée* »³³. Nous sommes tentés de dire la même chose des finances de la Tunisie du début des années soixante dix.

³² Voir également l'article 343 du CPCC : l'action en validation et en mainlevée de la saisie arrêt est portée devant la juridiction compétente du lieu du domicile du débiteur saisi.

³³ Voir : Les dispositions concernant les impôts directs de la loi du 23 décembre 1946, JCP, 1947, I, n° 583.

Le souci d'organiser rapidement le recouvrement de l'impôt, bien qu'il soit légitime, ne peut pas expliquer l'inertie du législateur à moderniser le contentieux du recouvrement en vigueur, surtout que la Tunisie a connu une vague de modernisation de ses institutions à tous les niveaux, notamment des procédures devant les institutions juridictionnelles. Cette situation prévaut également en ce qui concerne les règles régissant le contentieux du recouvrement des prélèvements sociaux qui n'ont jamais été modifiées depuis 1960.

Cet anachronisme est perceptible au niveau de la détermination des procédures d'opposition et au niveau du déroulement de l'instance.

A- Au niveau des règles relatives à la procédure d'opposition

Historiquement, et en vertu des dispositions de l'article 2 du décret du 20 mai 1899, l'opposition est déposée entre les mains de l'agent chargé de l'exécution ayant procédé à la notification du titre de poursuite. La requête est ensuite déférée, sans délai, au service compétent qui élabore les répliques à l'opposition. Le dossier est ensuite déposé au greffe du tribunal. Le redevable dispose d'un délai de deux mois pour présenter de nouvelles observations. Le redevable et l'administration disposent ensemble d'un délai de deux mois pour l'échange des conclusions. L'affaire est ensuite confiée à un magistrat rapporteur. Ce dernier donnera lecture de son rapport en audience publique, après que le ministère public ait communiqué ses conclusions. L'article 3 du décret du 20 mai 1899 dispose que le jugement est rendu en dernier ressort³⁴.

L'article 27 du CCP constitue, en fait, une reproduction presque intégrale des règles de procédure en vigueur depuis la fin du XIX^{ème} siècle. Cet article autorise le redevable, désireux de se pourvoir contre le titre de poursuite décerné à son encontre, de former une opposition devant la Cour d'appel. Cet article dispose dans ses alinéas 1^{er} et 2^{ème} ce qui suit : « *L'opposition à l'état de liquidation doit être effectuée dans les trois mois de la signification de l'état au débiteur intéressé. Elle doit être motivée et comporter assignation à*

³⁴ Abdesselem BELLAJ et Mansour CHEFFI, L'opposition à la contrainte, RJL, 1965, n° 9, p. 17.

jour fixe devant la cour d'appel de la circonscription du bureau d'où émane le titre de poursuite avec élection de domicile dans la ville où siège la cour ».

Il ressort des ces dispositions que l'opposition doit :

- se faire dans un délai de trois mois.
- être motivée.
- comporter assignation à jour fixe.
- comporter une élection de domicile.

C'est dire que la tâche du redevable ne sera pas aisée dans la mesure où la procédure d'opposition se caractérise par sa complexité. Le redevable est censé connaître le jour de l'audience pendant lequel siège la Cour d'appel en matière de contentieux administratif. Cela suppose également que le redevable maîtrise la matière fiscale dans son volet recouvrement pour qu'il puisse formuler des griefs à l'encontre du titre de poursuite. De plus, il est tenu d'élire domicile dans la ville où siège la Cour d'appel.

Il serait illusoire de croire qu'un redevable ordinaire puisse accomplir ce parcours sans fautes. Il sera dans l'obligation de se faire assister par un avocat dont l'étude est située dans la ville où siège la Cour d'appel ne serait ce que pour satisfaire à l'obligation d'élection de domicile. Sur ce point, la Cour d'appel de Tunis a fait preuve de fermeté en rejetant, en la forme, l'opposition qui ne comporte pas la mention du domicile élu du redevable. Elle a mis à la charge du juge de soulever de lui-même l'omission, jugeant l'obligation comme étant d'ordre public³⁵.

Le Tribunal administratif a tempéré la rigueur de la position des Cours d'appel et a jugé que l'obligation d'élire domicile n'est pas d'ordre public et ne concerne que l'intérêt personnel des justiciables. La méconnaissance de cette obligation n'entraîne pas la nullité de la procédure d'opposition sauf lorsque la partie qui s'en prévaut établit l'existence d'un préjudice³⁶.

³⁵ Cour d'appel de Tunis, arrêt n° 95662 du 05 février 1992, publié dans l'ouvrage de Jaouida GUIGA, op. cit., p. 113.

³⁶ TA arrêt n° 1408 du 08 juillet 1996, non publié.

La pratique devant les Cours d'appel a mis en échec les règles de procédures particulières prévues par l'article 27 susvisé dans la mesure où elles jugent recevables les oppositions présentées dans les mêmes formes que l'appel interjeté contre un jugement de première instance rendu par un tribunal de l'ordre judiciaire.

En effet, l'opposition est présentée au moyen d'une requête écrite déposée au greffe de la Cour d'appel compétente. Une fois informé de la date de l'audience, le redevable assigne l'autorité ayant décerné le titre de poursuite à l'audience. L'assignation est accompagnée d'une copie du mémoire des moyens d'opposition.

Ce parallèle, établi entre la procédure de l'opposition et celle de l'appel devant les juridictions de l'ordre judiciaire, s'explique plus par la méconnaissance du contentieux du recouvrement aussi bien par les praticiens du droit notamment par les magistrats que par la volonté de ces derniers de tempérer la rigueur de la loi et de faciliter l'accès des redevables à la justice.

D'ailleurs, cette pratique n'est pas sans incidence sur le délai d'opposition fixé par l'article 27 du CCP à trois mois à compter de la signification du titre de poursuite. Ce délai, comparé à celui de l'appel, paraît relativement court dans la mesure où toute la procédure du recours en l'opposition doit être clôturée dans le délai sus-indiqué. Pour l'appel dont le délai est fixé à vingt jours à partir de la notification, la procédure est accomplie en deux temps : la requête d'appel ensuite l'assignation de l'adversaire à l'audience pendant laquelle l'affaire sera appelée. Cette procédure nécessite pour son accomplissement une durée généralement supérieure à trois mois.

Dans une décision de 2007, la Cour d'appel de Sfax a jugé que pour le décompte du délai d'opposition, seule la date de présentation de la requête d'opposition doit être prise en considération. Elle a ainsi déclaré recevable en la forme l'opposition dont le mémoire a été présenté en dehors du délai de trois mois. La Cour a fondé sa décision sur les dispositions de l'article 27 du CCP³⁷.

³⁷ Cour d'appel de Sfax, arrêt n° 19278 du 14 mai 2007, non publié.

Cette déviation des règles de procédure qui repose sur une interprétation manifestement contraire au texte de loi, ne saurait contribuer à assurer au redevable un procès équitable. Les dispositions de l'article 27 du CCP sont d'une grande clarté et ne requièrent qu'une application saine. Cette pratique, non encore censurée par le Tribunal administratif, peut se trouver subitement abandonnée par les Cours d'appel. Le changement d'attitude des Cours d'appel pour se conformer au texte de la loi ne se fera pas sans conséquences désastreuses pour les redevables.

La « réforme » du régime de la procédure de l'opposition au titre de poursuite entreprise par la pratique des Cours d'appel repose sur la violation manifeste des textes de loi.

L'amélioration du système du contentieux du recouvrement par une réforme législative voulue et réfléchie est le seul moyen permettant d'assurer au redevable un procès équitable.

B- Au niveau des règles de déroulement de l'instance

D'après le paragraphe dernier de l'article 27 du CCP « *L'instruction des instances se fait par simples mémoires respectivement signifiés sans plaidoiries, le ministère des avocats n'est pas obligatoire. Toutefois, le redevable aura le droit de présenter par lui-même ou par un avocat inscrit au barreau des explications orales ; la même faculté appartiendra à l'administration.*

Les jugements qui interviennent sont rendus sur le rapport d'un juge fait en audience publique et sur les conclusions du ministère public, ils sont rendus en dernier ressort et ne peuvent être attaqués que par voie de cassation.

La même procédure est appliquée aux oppositions à l'extrait de rôle ».

Il convient d'abord de préciser que les exigences d'une bonne administration de la justice en matière de contentieux de recouvrement aboutiraient à imposer au redevable de se faire représenter par un conseil. Il n'est plus nécessaire de démontrer le degré de technicité et de complexité de l'objet de la contestation et des règles de procédure qui la régissent.

De plus, le demandeur, dans un procès, ne saurait se contenter de soumettre au juge une situation de fait. Il doit, de plus, formuler une argumentation juridique c'est à dire s'efforcer de fonder sa demande en droit³⁸.

En d'autres matières, le législateur tunisien a rendu obligatoire la représentation du justiciable par un conseil, particulièrement par un avocat, alors même que l'enjeu n'est pas aussi important que celui du recouvrement forcé des impôts³⁹.

En application de l'adage selon lequel « *la justice ne doit pas seulement être rendue, il faut aussi que chacun puisse voir qu'elle est rendue* », l'article 27 du CCP a consacré la règle essentielle de la publicité du procès. En cours d'instance, et au cours d'une audience publique, un juge donne lecture d'un rapport.

Le rapport dont il est question dans l'article 27 du CCP est celui de clôture de l'instruction. Le principe étant que « *les affaires dont une juridiction administrative est saisie ne peuvent pas être jugées sans avoir fait l'objet d'une instruction propre à les mettre en état d'être réglées par cette juridiction en aussi bonne connaissance de cause que possible* »⁴⁰.

Par dérogation à la règle selon laquelle la procédure d'instruction se fait par l'échange des écrits, le législateur a également autorisé l'audition des parties par le juge chargé de l'instruction. L'instruction est, en ce sens, contradictoire. Chaque partie doit être en mesure de prendre connaissance des pièces et observations présentées par l'autre partie et de disposer du temps nécessaire pour présenter ses répliques.

On peut penser, bien que le texte de l'article 27 du CCP ne le dise pas, que l'instruction est clôturée par la présentation du ministère

³⁸ René CHAPUS, Droit du contentieux administratif, 5^e édition, Montchrestien-Delta, 1995, p. 587.

³⁹ La commission d'avocat est obligatoire pour les affaires contentieuses dont le montant de la réclamation dépasse sept mille dinars : article 40 du CPCC; pour les affaires du contentieux de l'assiette lorsque le montant des impôts et taxes redressés ou à restituer dépassent la somme de vingt cinq mille dinars ; etc...

⁴⁰ René CHAPUS, op. cit., p. 634.

public de ses conclusions. Ainsi le rapport du juge chargé de l'instruction et qui sera lu en audience publique, mettra l'affaire en état d'être jugée. Il est admis que ledit rapport oriente le jugement qui sera rendu. C'est dire l'importance que revêt cette mesure. D'ailleurs, le Tribunal administratif a sanctionné la Cour d'appel qui n'a pas respecté cette formalité substantielle en se basant sur l'article 27 du CCP. Il a considéré que « *Parmi les règles élémentaires, les décisions judiciaires doivent contenir les formalités substantielles relatives à la manière de leur prononcé pour pouvoir contrôler l'exactitude des procédures. Considérant que l'omission de l'indication de la lecture publique en audience du rapport du juge chargé de l'instruction constitue une omission d'une formalité substantielle qui entraîne l'annulation du jugement de la cour d'appel*⁴¹ ».

Ces règles de procédure, propres au contentieux administratif, sont occultées par les Cours d'appel. En pratique, toute la phase d'instruction est réduite à un simple résumé des conclusions des parties. Quant aux conclusions du ministère public, qui fait normalement fonction du commissaire du gouvernement, elles se résument à demander l'application de la loi et rien d'autre.

Cette pratique aboutit à la dénaturation des règles régissant le contentieux administratif. Le contentieux de l'opposition aux titres de poursuite qui est un contentieux administratif se déroule exactement de la même manière qu'un procès civil porté devant la juridiction de l'ordre judiciaire. Le procès reste la chose des parties. Le juge administratif, chargé de la maîtrise du litige pour le maintien d'un équilibre entre l'autorité publique et le redevable, s'en dessaisit au profit des parties.

La parade qui consiste à confier le contentieux administratif aux juridictions de l'ordre judiciaire aboutit à une situation de dénaturation de ce contentieux. Le duel entre l'administration et le redevable se fait par devant témoin, non en présence d'un juge.

⁴¹ T.A cass. n° 31484 du 17 avril 2000, non publié ; T.A cass. n° 31488 du 5 avril 1999, non publié.

La solution consiste à généraliser les tribunaux et les cours administratives dans les régions pour mettre un terme à l'anachronisme qui sévit actuellement dans certaines branches du contentieux administratif en Tunisie. Il est temps de dépasser le cadre actuel du Tribunal administratif composé de chambres de première instance, d'appel et de cassation et centralisé à Tunis, la capitale.

Entre-temps, et dans l'attente de la réforme de la juridiction administrative, il serait judicieux d'adopter, en matière du contentieux du recouvrement, les règles en vigueur en matière du contentieux de l'assiette et d'attribuer compétence à la chambre fiscale auprès du Tribunal de première instance pour traiter des litiges en matière du contentieux du recouvrement des créances fiscales.

Le mérite de cette solution est d'instituer le double degré de juridiction en matière du contentieux du recouvrement, d'instituer une phase de conciliation sous les auspices du juge fiscal et de mettre à la disposition du redevable des règles procédurales claires, précises et détaillées.

Dans la mesure où l'opposition aux titres de poursuite ne permet pas de surseoir à l'exécution, les droits du trésor demeurent sauvegardés. Ainsi l'équilibre sera rétabli entre l'administration et le redevable.

En tout état de cause, aucune réforme ne saurait garantir les fondamentaux d'un procès équitable sans l'institution de la juridiction véritablement spécialisée en matière fiscale et la dispense d'une formation appropriée aux magistrats leur permettant de maîtriser la fiscalité. Ces fondamentaux contribueront à créer un environnement propice au développement du contentieux fiscal et de la fiscalité.