

Contentieux des impôts ressortissant au service des impôts personnels et sur les revenus

Le développement incessant de la législation fiscale, la volonté du législateur de satisfaire les besoins toujours accrus du Budget ont déterminé en France et, à un moindre degré en Tunisie, la promulgation de multiples lois, décrets et arrêtés portant soit création ou suppression d'impôts soit modifications concernant leurs tarifs et assiette.

Le nombre, la variété et la complexité de ces textes sont les causes principales des nombreuses difficultés d'application de la loi d'impôt et, si par suite certains contribuables en arrivent à ignorer leurs obligations fiscales, c'est à l'Administration qu'incombe le rôle, à l'occasion des vérifications fiscales qu'elle opère, de faire connaître à ces derniers le sens et la portée des textes qu'elle doit faire appliquer.

Les litiges entre les contribuables et l'Administration sont en conséquence inévitables et c'est alors que le contentieux fiscal intervient pour fixer les règles d'application et d'interprétation à suivre en l'espèce.

Pour le commun des contribuables, le contentieux fiscal évoque de graves difficultés, une procédure longue et onéreuse et, en contrepartie, un faible espoir d'aboutir favorablement, tant est répandue l'opinion que les pouvoirs de l'Administration sont pratiquement sans limites et que les organismes juridictionnels sont d'une extrême sévérité à l'égard des redevables.

La réalité est toute autre.

Eu égard à leurs incidences multiples, les lois fiscales doivent recevoir une application immédiate. Il est, par là-même, dans l'intérêt de tous que les organismes juridictionnels prévus pour le règlement des litiges soient, du moins à certains stades, représentatifs des intérêts en présence, pour permettre aux parties en cause la défense la plus complète et la plus efficiente de leurs droits.

Par ailleurs, ces organismes doivent avoir un fonctionnement simple et accéléré afin que soient déterminés, de façon aussi exacte que possible, les droits et obligations de l'Administration tout autant que ceux des redevables de bonne foi. Quant aux contribuables récalci-

trants ou de mauvaise foi, il est de stricte justice que leurs manœuvres soient déjouées dans les moindres délais.

C'est en s'inspirant notamment de ces principes qu'a été réalisé le contentieux fiscal en matière d'impôts personnels et sur les revenus.

A cet égard il y a lieu de remarquer que l'on se trouve en Tunisie en présence d'une double innovation par rapport à la Métropole. En effet, alors qu'en France le contentieux ressortit à une juridiction administrative, dans ce pays et si l'on s'en tient uniquement aux dispositions du Décret Beylical du 27 novembre 1888, il devrait dépendre des seules juridictions de droit commun. Le Législateur a, toutefois, estimé qu'il y avait lieu d'apporter certaines dérogations à ces dispositions et c'est pourquoi il a décidé que les juridictions ou organismes admis à connaître du contentieux en matière d'impôts personnels et sur les revenus seraient les suivants :

1°) Le Tribunal Civil, devant lequel les litiges relatifs à l'impôt sur le Revenu des Valeurs Mobilières sont portés sur opposition à contrainte décernée à l'encontre de contribuables (personnes morales).

2°) Le Tribunal Correctionnel statuant en matière pénale et dont la compétence est en principe limitée aux infractions relatives au non versement à l'Administration des retenues opérées par les employeurs sur les salaires ou pensions servis à leurs employés ou ouvriers. L'instance est engagée sur plainte du Directeur des Finances au Procureur de la République.

3°) Des Commissions, qui comprennent :

a) La *Commission Spéciale des Patentes*, statuant en matière de Patente. (Elle a compétence également en matière de taxe sur les transactions).

b) Les *Commissions de taxation* appelées à connaître des litiges relatifs à la contribution personnelle d'Etat et, depuis 1951, à l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales.

c) La *Commission spéciale*, à laquelle sont soumises les contestations en matière d'impôt sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères (Régularisations) (1).

4°) La Cour d'Appel de Tunis, statuant comme juridiction de cassation des décisions rendues par les Commissions susvisées.

Ces diverses commissions sont tout à la fois des organismes juridictionnels et paritaires.

Organismes juridictionnels, elles prennent en effet des décisions définitives qui ne sont susceptibles de recours que devant la Cour d'Appel de Tunis mais seulement pour vice de forme, violation de la loi ou excès de pouvoir.

(1) Cette Commission n'a jamais été réunie faute de litiges à lui soumettre.

Quant à leur caractère essentiellement paritaire et, par conséquent représentatif, leur composition et leur fonctionnement sont convaincants à cet égard.

En effet, chacune d'elles comprend outre le Président et le Commissaire du Gouvernement, quatre membres, soit : deux fonctionnaires de la Direction des Finances et deux représentants des contribuables.

Ces derniers sont choisis parmi les membres :

— des collègues commerciaux français ou tunisiens selon la nationalité des contribuables en cause (commission spéciale des patentes);

— des chambres consulaires ou des chambres de discipline, des Conseils de l'Ordre des Médecins et des Avocats, des organisations professionnelles les plus importantes ou enfin de l'« Association des Anciens Combattants et Victimes de la Guerre » (Commissions de taxation);

— des Sections Française ou Tunisienne du Grand Conseil de Tunisie (Commission spéciale).

Les représentants siégeant dans ces Commissions sont en réalité de véritables juges et non des défenseurs. Il est certain que cette notion domine les débats au sein de ces organismes, les représentants des contribuables devant au surplus fournir, en raison de leur expérience, toutes précisions professionnelles voulues sur les cas soumis.

Les parties sont ainsi équitablement représentées et, partant, toutes garanties assurées pour les décisions à prendre.

D'ailleurs, il y a lieu de remarquer que l'Administration elle-même fait en sorte de ne présenter devant les Commissions que des dossiers renfermant, sauf impossibilité due à la carence ou à la mauvaise volonté des contribuables, tous les éléments de l'enquête qui sont de nature à permettre aux membres de ces Commissions de se former une opinion en toute objectivité et impartialité.

D'autre part, les contribuables ont la possibilité de fournir toutes explications et produire leurs moyens de défense auprès des Commissions, devant lesquelles ils sont dûment convoqués.

De même l'Administration est admise à exposer ses moyens et donner à ces derniers tous les développements voulus.

Enfin et en dehors de toute autre considération, le fait que les décisions rendues par les Commissions peuvent être déférées devant la Cour d'Appel de Tunis constitue une garantie effective quant à l'application régulière de la loi.

Autre particularité importante : la procédure prévue pour les Commissions diffère également de celle fixée pour les juridictions de droit commun.

Simple, rapide, secrète et gratuite, tels sont ses caractères essentiels.

C'est ainsi que le contribuable imposée d'office peut faire appel par lettre recommandée et motivée adressée au Directeur des Finan-

ces, de la taxation qui lui a été notifiée, dans le délai d'un mois à compter du jour de la réception de ladite notification.

Cet appel est suspensif d'exécution. Il est porté à la diligence du Directeur des Finances devant la Commission compétente.

Bien que non soumis à un formalisme rigoureux, il n'en demeure pas moins que cet appel doit répondre à des règles de forme pour être déclaré recevable. Il doit, en ce sens, être interjeté dans le délai prévu et comporter, en principe, une indication au moins sommaire des moyens invoqués. Formé hors délais, son irrecevabilité est certaine, comme donnant lieu, d'après les règles générales du droit à une nullité d'ordre public. Non motivé, il peut être déclaré irrecevable.

Avant d'en saisir les Commissions, l'Administration fait procéder, si elle estime que les moyens produits présentent une certaine valeur, à un complément d'information à l'effet de permettre au Commissaire du Gouvernement soit de défendre l'affaire devant la Commission compétente avec tous les éléments d'information désirables soit de modifier les bases d'imposition à faire admettre par l'intéressé.

Cette procédure permet souvent à la Commission en cause de prendre sa décision sans avoir à ordonner elle-même un complément d'enquête, d'où, rapidité.

Lorsque le dossier de l'affaire est complet, le redevable est convoqué devant la Commission par lettre recommandée adressée au domicile qu'il a indiqué dans son appel.

Cette convocation est régulière même si cette lettre a fait retour à l'Administration, le destinataire n'ayant pas cru devoir la retirer de la Poste malgré les avis de cette dernière.

Le contribuable en cause ne peut, en effet, s'en prendre qu'à lui-même de ne pouvoir, par sa faute, soutenir oralement l'instance.

Il s'ensuit que la Commission peut valablement délibérer nonobstant l'absence du contribuable.

Il arrive que certains contribuables, trompés par des pratiques qui ont normalement cours devant les Tribunaux de droit commun, demandent le renvoi de leur affaire en invoquant des prétextes plus ou moins fondés. Dans cette hypothèse, le Commissaire du Gouvernement ne s'oppose généralement à ces demandes que lorsqu'elles constituent, de façon certaine, des manœuvres dilatoires tendant à retarder inconsiderément et sans raison valables le paiement des impôts réclamés.

Les caractères de simplicité et de rapidité dont on a voulu entourer cette procédure apparaissent ainsi très nettement.

Il convient également de souligner qu'elle est secrète par nature. Les débats ne sont pas publics et les décisions ne sont pas, dans le silence de la loi, rendues en audience publique.

Le secret professionnel impose en effet à « toute personne appelée à l'occasion de ses fonctions ou attributions, à intervenir dans l'établissement, la perception ou le contentieux de l'impôt » de ne rien divulguer des éléments des enquêtes fiscales auxquelles l'Administration fait procéder. On comprendrait mal, dès lors que les

mêmes éléments tombent, au stade du contentieux, dans le domaine public. D'ailleurs, la Cour d'Appel de Tunis, a par une jurisprudence fortement étayée, confirmé sur ce point la thèse de l'Administration, laquelle a été reprise, d'ailleurs, sans discontinuité aucune, par les Commissions elles-mêmes.

Il est, enfin, signalé que cette procédure est gratuite. Le législateur a, en effet, voulu que même les contribuables, dans un état d'impécuniosité extrême, puissent faire valoir leurs droits.

En bref, les intérêts des parties étant garantis, les Commissions rendent donc, suivant une procédure particulière, et en dernier ressort des décisions définitives.

Ces décisions sont ensuite notifiées aux contribuables intéressés et les impositions en résultant sont mises en recouvrement, ou, si l'Administration a succombé dans sa réclamation, l'affaire est classée, l'imposition donnant lieu, dans ce cas, soit à annulation soit à dégrèvement ou restitution. Dans un cas comme dans l'autre il reste aux contribuables, ou éventuellement à l'Administration, une voie de recours dont ils peuvent user.

Les décisions peuvent être, en effet, déferées, à la requête de l'une ou l'autre des parties en cause, devant la Cour d'Appel de Tunis mais uniquement pour excès de pouvoir, vice de forme ou violation de la loi. Cette voie de recours n'est pas suspensive d'exécution.

Il ressort à l'évidence même d'un examen superficiel que la procédure fixée pour cette juridiction diffère sensiblement de celle suivie devant les Commissions. La Cour d'Appel doit en effet instruire et juger les affaires dont elle connaît, dans les formes prévues en Tunisie, en matière d'enregistrement, réserve fait toutefois, de ce que les arrêts rendus en l'espèce ne sont susceptibles d'aucun recours.

Le pourvoi doit être formé par assignation dûment motivée, dans le délai d'un mois à partir de la signification de la décision à l'intéressé. « L'instruction des instances se fait par simples mémoires » respectivement signifiés ».

C'est ainsi que les redevables et l'Administration ont droit de formuler eux-mêmes ou par le Ministère d'un avocat défenseur, leurs explications orales. C'est en considération des mémoires établis par les parties en cause et des développements oraux auxquels ces derniers donnent lieu que la Cour d'Appel se prononce.

Par ailleurs, à la différence des Commissions dont la compétence générale s'applique tant à la légalité qu'à la légitimité appréciée en droit et en fait des impositions, la Cour d'Appel ne peut connaître, au cas particulier, des faits de la cause. Juge de Cassation, sa compétence est limitée au strict contrôle de l'application des lois.

La Cour d'Appel statue ainsi comme simple Tribunal de Cassation. Elle ne peut donc qu'accepter ou rejeter les conclusions du demandeur. Si ce dernier est débouté la décision attaquée n'est plus susceptible de recours. Si, par contre, elle est cassée, elle est considérée comme nulle et de nul effet. Dans cette hypothèse, les parties sont

renvoyées en leur cause devant la Commission compétente, le cas échéant autrement composée, qui a la charge de statuer à nouveau sur le fond de l'affaire sans être en principe autrement liée par l'arrêt même de la Cour d'Appel.

La question qui se pose tout naturellement, au terme d'un étude, si brève et si succincte, soit elle, du contentieux fiscal en matière d'impôts personnels et sur les revenus est de savoir si cette institution a répondu ou non aux buts que lui avait assignés le Législateur. Autrement dit, il importe d'apprécier si ce contentieux a constitué une protection efficace en vue d'une saine application de la loi sans, pour autant, alourdir inconsidérément une matière dans laquelle les trois qualités, équité, célérité et souplesse doivent demeurer au centre même des préoccupations.

Quelques chiffres suffisent à cet égard. Ainsi, en plus de 20 ans et sur un nombre considérable de vérifications fiscales opérées par le Service des Impôts Personnels et sur les Revenus, les Commissions n'ont eu à connaître que de 1.150 appels.

Sur les décisions rendues en conséquence bien peu ont été déferées devant la Cour d'Appel de Tunis. Toutes les autres vérifications ont été suivies d'acquiescements de la part des contribuables, l'Administration ayant pris pour règle de ne procéder, en matière d'impôts personnels et sur les revenus à la taxation d'office, donnant éventuellement ouverture au contentieux fiscal, qu'après avoir épuisé tous autres moyens de persuasion. La taxation d'office, qui a pour effet primordial de renverser la charge de la preuve, constitue, en effet, l'ultima ratio à utiliser contre les assujettis de mauvaise foi, par trop récalcitrants ou encore sur lesquels pèsent de très graves soupçons. Même dans cette éventualité et, c'est tout à l'honneur du législateur, les contribuables ne sont pas livrés sans défense à l'Administration.

Ils ont la faculté de faire valoir leurs droits en usant des voies de recours mises gratuitement à leur disposition et devant concourir à une répartition aussi équitable que possible des charges fiscales.

René DEBART,
*Inspecteur des Impôts Personnels
et sur les Revenus.*