



## Rapport introductif

Présenté par le Doyen Néji BACCOUCHE

« Dans la politique en cours de restructuration du système fiscal, suite à la mondialisation de l'économie, à la concurrence de l'économie, à la concurrence entre systèmes fiscaux et la perte de recettes qui en résulte, les droits d'enregistrement apparaissent comme l'une des recettes les plus stables. A l'heure où il faut renforcer les ressources de l'Etat et rénover les services publics (enseignement justice, sécurité,...), abaisser les impôts et notamment les droits d'enregistrement serait dangereux en même temps qu'inégalitaire ». C'est par ces propos à la fois justes et responsables que mon maître, le Professeur Habib AYADI a introduit son dernier ouvrage sur « Les droits d'enregistrement et de timbre et leur contentieux ». L'équipe du Centre d'études fiscales de la Faculté de Droit de Sfax a voulu saisir l'occasion de la parution de cet ouvrage pour rendre hommage à Si Lahbib pour le travail qu'il a accompli avec persévérance et courage alors que notre milieu est plutôt hostile à la recherche. L'ouvrage vient à point nommé puisqu'il comble un manque et complète le travail de fondation de la doctrine fiscale en Tunisie entamé par notre Professeur.

Je ne voudrai pas abuser du privilège qui m'est échu aujourd'hui pour introduire ce colloque et je n'en dirai pas plus, sur sa contribution doctrinale, pour ne pas indisposer Si Lahbib qui a forcé l'admiration de ceux qui l'ont approché et qui savent qu'il n'a jamais renoncé à sa modestie et qu'il n'a jamais renoncé à sa « Sfaxienité » légendaire pour ses amis à Tunis et pour les dizaines de générations d'étudiants qu'il a vu défiler et qui se plaisaient à écouter sa formule pour introduire ses cours de droit fiscal : « de toute manière, vous n'allez rien comprendre à la fiscalité ». Outre la leçon de modestie qu'il a toujours hâte d'infliger aux étudiants et jeunes chercheurs, notre Professeur insinuait ainsi, et à

très juste titre d'ailleurs, que **la fiscalité était complexe pour des étudiants qui n'avaient pas reçu une formation appropriée, notamment en comptabilité** dont l'enseignement, dans les Facultés de droit, reste, à tort, le parent pauvre. **Pourtant, la comptabilité permet de surmonter la technicité de la fiscalité.**

Précisément, les droits d'enregistrement constituent, au sein de la fiscalité, une discipline tellement complexe et austère qu'elle est souvent désertée par les enseignants et par les étudiants. Pourtant, il s'agit d'une discipline qui colle à la réalité plus que d'autres branches de droit. Les droits d'enregistrement s'appliquent aux mutations les plus variées, y compris celles réalisées par suite du décès selon des règles et taux qui ne cessent de se démultiplier. Ils s'appliquent aux innombrables actes accomplis par les individus ou par les agents économiques et personnes morales. Ils bousculent, non seulement les règles fiscales « ordinaires », mais aussi, les règles civiles ou, plus généralement, les règles du droit des affaires compte tenu de l'ampleur que revêt cette fiscalité à la fois ancestrale et continuellement en mouvement et qui est parfois remise en question par les défenseurs acharnés du patrimoine.

### Que représentent au juste les droits d'enregistrement ?

Les droits d'enregistrement sont des impôts perçus lors de la reproduction textuelle ou l'analyse d'un acte sur un registre (1). Les enregistreurs sont alors tenus, sous leur responsabilité, d'analyser les actes soumis à l'enregistrement et leur appliquer l'impôt conformément à la loi.

(1) Pierre BELTRAME et Charles AIME, « Les droits d'enregistrement, que sais-je ? » 1989, p. 6.

En matière d'enregistrement, les «droits de mutation» occupent une place de choix et avaient, à l'origine, constitué «le prix du consentement du seigneur donné au vassal pour aliéner son fief et par la suite, celui accordé au prétendant à la succession pour hériter le fief» (2). Au début du XVIII<sup>ème</sup> siècle, l'Edit de décembre 1703 ordonna l'enregistrement de tous contrats translatifs de propriété de tous biens immeubles. L'expression «droits d'enregistrement» est née au lendemain de la révolution française par la loi du 19 décembre 1790 et qui sera remplacée par une loi de l'An VII (loi du 22 frimaire) dont les principes essentiels demeurent, en dépit des retouches ultérieures, toujours d'actualité comme l'a affirmé un auteur (3). Le Professeur Bernard PLAGNET nous retracera l'évolution récente du droit régissant l'enregistrement d'autant plus que l'un des domaines de ce droit (celui de la succession) a connu, ces dernières années des modifications importantes. La question de la suppression des droits de succession ou leur maintien est posée (4) même si on peut penser que les conditions créées par la crise actuelle inciteront les pouvoirs publics à être beaucoup plus responsables dans la réduction des montants des impôts.

En Tunisie, les droits d'enregistrement, dans leur forme moderne, remontent à la deuxième moitié du XIX<sup>ème</sup> siècle. Des décrets successifs depuis 1867 ont été adoptés jusqu'au décret du 2 novembre 1893 réglementant la perception du droit de mutation sur les transmissions des biens immeubles entre vifs et par décès. Dans les vises de ce décret on peut lire notamment : «Dans le but de faciliter les transactions immobilières par une modération des taxes dont elles sont frappées au profit du Trésor, et de donner ainsi un nouvel encouragement à l'agriculture». A cet effet, le texte a réduit le taux du droit de 6,25% à 4%. Mais on comprend de ce considérant que les droits d'enregistrement ont été conçus, en Tunisie comme en France (5), dans le cadre d'une économie rurale traditionnelle. Ces droits s'adapteront à l'économie moderne et prendront de l'ampleur puisqu'ils vont embrasser la quasi-totalité des actes fondateurs

qui structurent l'économie moderne et les entités qui la composent.

Dans ce texte de 1893, on peut également lire : «Considérant que l'impôt de mutation représente rationnellement le prix de la sécurité garantie par l'Etat, il est juste qu'il soit payé par tous les nouveaux possesseurs». C'est pourquoi le champ d'application du droit sera progressivement étendu jusqu'à la refonte opérée par le décret du 19 avril 1912 laquelle a survécu jusqu'à 1993, date de promulgation du code du 17 mai 1993 dont l'importance peut se mesurer à celle des recettes procurées annuellement par ce droit et dont le Professeur AYADI retrace, dans son ouvrage, l'évolution de 1997 à 2005.

Pour l'année 2009, la loi de finances prévoit des recettes au titre des droits d'enregistrement de l'ordre de 350 MD (non compris le droit de timbre). Ce montant couvre les dépenses de fonctionnement de tous les établissements d'enseignement (6) du pays. Même s'ils ne représentent qu'environ 3,80% des recettes fiscales, les droits d'enregistrement ont une importance non négligeable en tant que source de financement des services publics chers à nos citoyens et à nos gouvernants car la satisfaction des besoins collectifs est la véritable source de légitimité de notre appareil gouvernemental.

Outre leur complexité déroutante, y compris pour les professionnels de la fiscalité, les droits d'enregistrement sont confrontés aux défis de la dématérialisation des actes écrits qui sont le support essentiel de cette fiscalité. Notre professeur Si Lahbib, pourtant réservé à l'égard de la modernité et de ses signes, est passionné par les défis que pose l'électronique au droit. Fidèle à ses habitudes, Si Lahbib reproche, à juste titre, aux décideurs et aux chercheurs, le manque d'anticipation en la matière. A cette occasion, il ne manquera pas de nous livrer ses réflexions sur cette question. Madame GHARBI, directrice générale et (comme un grand nombre de responsables au ministère des finances et

(2) Mireille MARTEAU-PETIT, Incertitudes sur la notion de «droit de mutation» JCP, 1994, Doctrine, p. 4.

(3) A. KURGANSKY, les fondements du régime actuel des droits d'enregistrement, in Histoire des finances publiques, Economica 1987, p. 389.

(4) Cf. numéro 25 de la Revue de droit fiscal, 2005, l'année fiscale, (dossier : les droits de succession), p. 2 à 22.

(5) Pierre BELTRAME, Les paradoxes des droits d'enregistrement, RFFP, p. 7.

(6) Le budget global des établissements rattachés pour ordre de l'enseignement supérieur est fixé pour l'année 2009 à 136 MD. Les droits sur les mutations devront rapporter 161 MD.

dans des institutions financières) ancienne étudiante de Si Lahbib, nous éclairera sur l'expérience de notre administration face à la dématérialisation des actes.

Mais en tout état de cause, les droits d'enregistrement qui, signalons-le, n'existent pas dans tous les pays, ont une double dimension que résume une formule attribuée à Portalis, l'un des rédacteurs du code civil français de 1804, et selon laquelle l'enregistrement «offre à la fois le bien de la finance et celui des citoyens». Cette même logique dualiste est explicitement rapportée par le décret beylical tunisien de 1893. En effet, d'un côté, les droits d'enregistrement constituent une formalité dont l'importance est parfois érigée en condition d'opposabilité de l'acte (I) et d'un autre côté, ils donnent lieu à un prélèvement fiscal dont l'importance est loin d'être négligeable notamment dans ce contexte particulièrement difficile pour les finances publiques (II).

#### **I- LES DROITS D'ENREGISTREMENT EN TANT QUE FORMALITE**

L'enregistrement est une formalité qui consiste soit en l'analyse juridique d'un acte sur un registre soit en la réception d'une déclaration portant sur la propriété ou la jouissance d'un bien (7).

La formalité de l'enregistrement se dédouble d'une formalité de publicité foncière pour les biens immatriculés (article 26 de la loi de finances du 31 décembre 1980 instituant le droit de la propriété foncière). Pour les immeubles non immatriculés, l'article 61 de la loi de finances du 17 décembre 2002 a instauré une sorte de droit d'enregistrement additionnel de 1% dit droit de mutation et de partage sur les immeubles non immatriculés et qui, sous réserve de certaines exonérations explicites, s'applique même lorsque le bien se trouve soumis à un régime de faveur tel que celui institué par l'article 58 du CII au profit de la première cession conclue par un promoteur immobilier. Les deux droits (droit d'enregistrement d'un côté et droit de la conservation foncière ou droit sur les immeubles non immatriculés d'un autre côté) sont acquittés conjointement auprès des recettes des finances. Le produit du droit de mutation et de partage

sur les immeubles non immatriculés est partiellement affecté au fonds de soutien de la délimitation du patrimoine foncier. Il n'en est pas de même du droit de la conservation foncière. L'administration de la conservation foncière bénéficie, quant à elle, de certaines redevances en contrepartie des services rendus et fixées par décret (8). Autant le droit d'enregistrement est compréhensible surtout que le législateur l'a aménagé par des exonérations ou atténuations, autant ce droit de superposition frappant les immeubles est nocif pour les transactions et pour les fusions de sociétés.

La formalité d'enregistrement est posée par le COC qui, dans son article 450 (l'équivalent de l'article 1328 du code civil français), prévoit que les actes sous seing privé n'ont de date certaine contre les tiers que «du jour où ils ont été enregistrés soit en Tunisie soit à l'étranger».

Pour autant, la formalité d'enregistrement n'est pas conditionnée par la validité de l'acte. L'administration fiscale est en principe dans l'obligation de procéder à l'enregistrement de l'acte même si ce dernier est nul au regard du droit civil. Toutefois, si la nullité de l'acte est absolue telle que la cession d'une terre agricole à un étranger, l'administration doit s'abstenir de répondre à cette formalité. Mis à part le cas de nullité flagrante, le caractère imparfait de l'acte, tel que le manque de signature de l'acquéreur, ne met pas obstacle à la formalité d'enregistrement. Madame Sameh KOUBAA, enseignante et doctorante, nous en dira beaucoup plus sur le formalisme contractuel et les droits d'enregistrement. Il serait particulièrement utile de s'interroger sur les conditions qui peuvent affecter certaines conventions et leur impact sur l'exigibilité des droits d'enregistrement.

La théorie des mutations conditionnelles déborde le cadre civil et gagne le domaine des apports en sociétés. Selon notre professeur Si Lahbib, la réforme de 1993 qui a remplacé le droit proportionnel d'apport par un droit fixe «n'a pas fait disparaître» la théorie de la mutation conditionnelle des apports et ses complications» (9).

(7) Pierre BELTRAME et Charles AIME, Les droits d'enregistrement, précité, p. 9.

(8) Le décret 98-972 du 27 avril 1998 fixant le montant des redevances revenant à la conservation de la propriété foncière au titre des prestations assurées par ses services.

(9) Habib AYADI, Les droits d'enregistrement ..... op.cit., p. 271 n° 500.

Madame Aïda KTATA, également enseignante et doctorante, abordera la question des donations, autre type de mutations auxquelles le CDET réserve des dispositions spécifiques et auxquelles le droit civil consacre un régime spécialement minutieux.

Le formalisme qu'imposent les droits d'enregistrement est, dit-on, un formalisme protecteur des droits des agents économiques astreints à la formalité. D'ailleurs, le décret Beylical de 1893 affirme clairement cet objectif lorsque dans ces visas il rappelait que «l'impôt de mutation représente rationnellement le prix de la sécurité garantie par l'Etat». Il s'agissait bel et bien de la sécurité juridique dont il était question dans ce contexte.

Dans le CDET, la formalité d'enregistrement proprement dite est cantonnée dans des délais rigoureusement fixés par le législateur. Ces délais très variables : dix jours (10), un mois (11), deux mois (12), trois mois (13), quatre mois (14) et un an (15). De même, la loi prend la peine de désigner le lieu de l'enregistrement dont la non observation a donné lieu à une jurisprudence de la haute juridiction fiscale que la contribution de Sana GABSI ne manquera pas d'évoquer. En réalité, la rigueur en matière de lieu d'enregistrement devient de plus en plus discutable compte tenu de l'informatisation des services fiscaux. Le bien-fondé de la solution législative en la matière n'est pas à discuter, mais l'administration doit faire preuve de tolérance à l'égard du contribuable qui enregistre auprès d'un service autre que celui territorialement compétent et opérer les vérifications nécessaires par le service territorialement compétent.

Par ailleurs, remarquons que le souci financier a conduit le législateur à étendre la formalité d'enregistrement dont le champ d'application ne cesse de gagner du terrain. Le législateur énumère les actes soumis à l'enregistrement mais en même temps, il énumère les actes non obligatoirement soumis. Les deux listes sont constamment mises à jour. Les décisions de justice

illustrent bien les changements de la politique législative en la matière. Sami KRAIEM, très attaché au travail des juridictions à la compétence desquelles il a consacré sa thèse de doctorat, présentera l'enregistrement des actes juridictionnels.

Le formalisme exigé par les droits d'enregistrement, même s'il procure la sécurité ne risque-t-il pas d'entraver les échanges dans une économie où la rapidité des transactions et des échanges dépasse et bouscule le cadre territorial étatique ? Si la question est légitime et il est difficile de se délier non seulement de la formalité, laquelle peut constituer un moyen de régulation, mais de l'impôt lui-même.

## II- LES DROITS D'ENREGISTREMENT EN TANT QU'IMPÔT

La formalité d'enregistrement, qu'elle soit obligatoire ou facultative, donne normalement lieu à la perception d'un impôt au tarif fixé par la loi. Le CDET a posé, dans son article 16, que les droits d'enregistrement sont proportionnels, progressifs ou fixes selon la nature des actes et mutations qui y sont assujettis. La classification des impôts est alors légale. La complexité de la matière a-t-elle conduit le législateur à consacrer cette classification ?

Les taux et tarifs sont tellement multiples et variables que leur connaissance nécessite, du moins pour moi, un retour régulier aux textes. Cette multiplicité est source de complexité, d'incompréhensions et de litiges. Mais il faut reconnaître l'existence d'une tendance générale vers la modération des taux et tarifs pour répondre à des objectifs sociaux ou économiques. Le législateur tunisien s'est inscrit, fort heureusement, dans ce mouvement de rationalisation des tarifs.

Certes, les droits d'enregistrement posent des difficultés quant à l'assiette, quant au fait générateur et quant à la liquidation de l'imposition d'autant plus que des exonérations (16) et des déductions (17) sont prévues pour déterminer la base de l'impôt. Certes aussi, la qualification de l'opération ou de l'acte en question peut être à l'origine de divergences. Les parties choisissent librement la qualification à donner à leur convention et peuvent donc être tentées de réduire l'impôt exigible en choisissant la qualification juridique et fiscale qui leur est la plus favorable. Mais l'administration est en droit de redresser les qualifications inexacts et sanctionner,

(10) Article 1 du CDET.

(11) Article 2 du CDET.

(12) Articles 3 et 6 du CDET.

(13) Article 4 du CDET.

(14) Article 5 du CDET.

(15) Article 7 du CDET.

(16) Les articles 52 à 55 du CDET.

(17) Les articles 50 et 51 du CDET.

le cas échéant, la dissimulation de la nature véritable d'une opération ou de l'acte. L'abus de droit prévu par l'article 101 du CDPF peut être mis en mouvement à l'encontre de quiconque qui «dissimule la véritable nature juridique d'un acte ou d'une convention dans le but (...) de la minoration de l'impôt exigible».

Par ailleurs, la détermination des opérations imposables rend nécessaire de déterminer la territorialité des lois d'enregistrement. Rares sont les conventions fiscales internationales qui traitent des droits d'enregistrement. La convention tuniso-française consacre singulièrement, en raison de l'importance du patrimoine immobilier des français en Tunisie et des tunisiens en France, des dispositions aux droits d'enregistrement.

Mais au-delà des aspects techniques dont l'importance est loin d'être négligeable, notamment pour l'assujetti, les droits d'enregistrement constituent une charge fiscale dont il importe de mesurer l'incidence sur l'économie. Cette tâche qui dépasse la compétence des juristes a été confiée au Président Raouf YAICH qui, contrairement à ses habitudes et s'agissant de la participation à cette manifestation dédiée à Si Lahbib, a immédiatement accepté notre proposition et nous a déjà transmis sa contribution pour les fins de publication.

Dans le même ordre d'idées, le Président Fayçal DERBEL, fidèle de la Faculté de Droit de Sfax, abordera la question de l'instrumentalisation des droits d'enregistrement en tant qu'avantage fiscal pour promouvoir le développement économique et social. Il en est de même de Mohamed KOSENTINI dont la passion pour la fiscalité de l'entreprise lui a valu une connaissance, dont témoigne sa brillante thèse, qu'il ne manquera pas de rentabiliser. Il se penchera sur la dialectique entre les droits d'enregistrement et l'entreprise.

Pour les ménages et sur le plan familial, la fiscalité peut jouer un rôle important. Madame Neïla CHAABANE, que je voudrai féliciter pour avoir soutenu sa thèse, s'interrogera sur le devenir des droits de succession en Tunisie à la lumière des évolutions en droit comparé.

C'est dire que les droits d'enregistrement sont loin d'être neutres. Leur instrumentalisation pose naturellement le problème de la neutralité de l'impôt même si cette neutralité a tendance à devenir toute

relative. Néanmoins, les distorsions ne doivent pas être flagrantes et significatives parce que dans de tels cas, elles peuvent nuire à l'économie.

Oualid GADHOUM va scruter les différentes interventions et débats et nous livrera un rapport de synthèse. Sa tâche ne sera pas facile, mais il s'en sortira habilement.

Au total, les droits d'enregistrement ne doivent pas, par la surtaxation qu'ils peuvent engendrer, entraver les transactions dont la multiplication est révélatrice de croissance et de bonne santé de l'économie. Mais les opérateurs économiques ne doivent se réjouir du démantèlement des impôts. La crise économique actuelle rappelle à ceux qui ont tendance à l'oublier que l'impôt est le moyen de régulation incontournable. L'endettement qui s'accroît quotidiennement doit être remboursé un jour et le sera par l'impôt. Ceux qui seraient tentés de remettre totalement en cause les droits d'enregistrement prônent, sans le vouloir peut-être, l'aventure alors que ceux qui appellent à la modération et la simplification de ces impôts, prônent la sagesse. Par les droits d'enregistrement, l'Etat marque sa présence dans les affaires et peut ainsi contrôler et lutter contre une détestable fraude fiscale. Par les droits d'enregistrement, l'Etat peut mieux jouer sa fonction de régulation de l'économie. Hier, le 2 avril 2009, la régulation a été une sorte d'obsession au G20 de Londres. Faut-il rappeler que nos malheurs économiques actuels proviennent essentiellement de l'absence d'Etats.

Pour terminer, je voudrai dire un grand merci à l'organisation patronale de Sfax (UTICA) dont le président, Monsieur Abdellatif ZAYANI, s'est joint à la Faculté et son Centre d'Etudes Fiscales pour organiser cette rencontre et un grand merci à ceux qui sont venus nombreux, pour Si Lahbib, et en particulier Messieurs les experts-comptables. Enfin, je voudrai exprimer ma sincère gratitude à Si Lahbib qui, non seulement nous a fait un livre riche et utile à la fois aux étudiants et aux professionnels, mais il a bien voulu accepter notre proposition de lui offrir cette rencontre en signe de reconnaissance.

Si Lahbib, les livres, particulièrement en droit, sont essentiels pour la mémoire collective, c'est pourquoi nous attendrons votre prochain livre.