CREDAF

CENTRE DE RENCONTRES ET D'ETUDES DES DIRIGEANTS DES ADMINISTRATIONS FISCALES

Guide des procédures contentieuses

Table des matières

Avant-propos 8

- *Pourquoi un guide des procédures contentieuses ?* *8*
  - Enjeux recouvres par l'exercice de la mission contentieuse 8
    - ✓ Garantir au contribuable la possibilite d'un recours effectif contre les decisions prises par l'administration en matiere d'assiette et de recouvrement de l'impôt 8
    - ✓ Concilier le droit pour le redevable de contester les impositions émises et l'intérêt du Trésor 8
    - ✓ Evaluer la qualite des travaux d'assiette et de contrôle, ainsi que la pertinence de la loi et de la doctrine fiscales 9
  - Enjeux de l'elaboration d'un guide des procédures contentieuses 9
    - ✓ Former 9
    - ✓ Uniformiser 9
    - ✓ Informer 10
- *Comment le present guide a-t-il été élaboré ?* *11*
  - Etats ayant participé à l'élaboration du guide 11
  - Programme et finalisation des travaux 11
- *Comment est-il recommandé de le mettre en œuvre ?* *11*
  - Déterminer les acteurs impliqués dans la migration du guide 12
    - ✓ Constitution d'un comite de pilotage et de sous-comités de révision 12
      - ❖ Désignation d'un comité de pilotage 12
      - ❖ Constitution de sous-comités techniques 12
    - ✓ Etablissement d'un calendrier et d'un programme des travaux 13
      - ❖ Une étape liminaire importante : la constitution d'un fond documentaire 13
      - ❖ Les travaux à conduire en sous-comités 13
      - ❖ Synthèse et validation des travaux 13
    - ✓ Diffusion et mise à jour du guide 14
    - ✓ Conduite des sessions de formation 14

I. LES PROCEDURES RELATIVES A LA RECLAMATION PREALABLE 15

  - Remarques liminaires : 15
    - ✓ Spécificité de la notion de recours préalable dans le domaine fiscal 15
    - ✓ Importance de cette notion dans l'économie générale des recours fiscaux 15

I.1. CONDITIONS DANS LESQUELLES UNE RECLAMATION CONTENTIEUSE PEUT ETRE INTRODUITE 16

- *Conditions de forme* *16*
  - Nécessité d'un écrit signé 16
    - ✓ Qualité pour agir (capacite a introduire une reclamation contentieuse) 16
      - ❖ Le contribuable lui-même 16
      - ❖ Son représentant 16
      - ❖ Les tiers mis en cause 17
        - ♦ En matière d'impôts directs 17
        - ♦ En matière de droits d'enregistrement et de timbre 18
        - ♦ Autres dispositions 18
      - ❖ Réclamations individuelles et réclamations collectives 18
    - ✓ Délai d'introduction des réclamations 18
    - ✓ Destinataire de la demande 18
- *Conditions de fond* *19*
  - Objet de la demande 19
  - Identification de l'impôt contesté, exposé des moyens et des faits 19
  - Pièces justificatives 19
- *Régularisation des reclamations non recevables en l'etat* *20*
  - Cas des réclamations orientées vers un service incompétent 20
  - Cas des réclamations non signées 20
  - Cas des reclamations prematurées ou tardives 20
  - Cas des reclamations incompletes 21

I.2. L'INSTRUCTION DE LA RECLAMATION 22

- *Les acteurs de l'instruction* *22*
  - Le bureau d'ordre 22
  - Le service de l'assiette et l'autorité dé décision 22
  - Commissions ou autorités dont la consultation est requise 23
  - Service du recouvrement 23
  - Détermination d'un circuit d'instruction 23

❑ *La conduite de l'instruction* *24*
✓ Examen de la recevabilité de la demande 24
✓ Détermination de la charge de la preuve 24
❖ Preuve à la charge du contribuable 24
♦ Taxations forfaitaires ou d'office 24
♦ Litiges portant sur des impositions établies sur la base des propres déclarations du contribuable, ou bien encore rectifiées mais avec un accord exprès de sa part 25
♦ Autres situations 25
❖ Preuve à la charge de l'administration 25
❖ Preuve à la charge des deux parties 26
✓ Examen de l'affaire au fond 26
I.3. LA DECISION DU SERVICE 27
❑ *Délai d'établissement de la reponse* *27*
❑ *Formalisation de la reponse au contribuable* *27*
➢ Mentions devant obligatoirement figurer sur l'imprimé de réponse 27
➢ Obligation de motivation 28
➢ Conditions d'adressage au contribuable 28
❑ *Effets de la réponse du service et materialisation comptable de la decision* *29*
❑ *Incidence des irrégularités dont la decision pourrait être affectée* *30*
➢ Incompétence du signataire ou défaut de motivation 30
➢ Erreur commise sur l'indication des voies de recours 30
I.4. COMPENSATION ET SUBSTITUTION DE BASE LEGALE 31
❑ *Remarques générales sur les notions de compensation et de substitution de base légale* *31*
➢ Compensation d'assiette, compensation de recouvrement 31
➢ Substitution de base légale 31
➢ Stade d'avancement de la procédure contentieuse à laquelle le service peut opposer la compensation et la substitution de base légale 32
❑ *La compensation d'assiette* *32*
➢ Conditions générales de mise en oeuvre 32
❖ Auteur de la demande 32
❖ Notion d'identité d'impôt et limites de cette condition 33
❖ Identité de période d'imposition 33
➢ Procédure à respecter en matière de compensation 34
✓ Compensation en phase administrative prealable 34
❖ 1er cas : le contribuable accepte de façon exprès la proposition de compensation : 34
❖ 2ème cas : le contribuable refuse de façon explicite ou implicite la proposition de compensation : ... 34
✓ Compensation demandee en phase juridictionnelle 35
➢ Effets de la compensation 35
❑ *Substitution de base légale* *36*
✓ Conditions de la substitution de base légale 36
❖ Identité d'impôt, de redevable et de période d'imposition 36
❖ Nécessité d'une information du contribuable ou d'une demande motivée 36
❖ Respect des droits reconnus au contribuable 36
✓ Effets de la substitution de base légale 37

II. LES INSTANCES JURIDICTIONNELLES 39

II.1. LA PREMIERE INSTANCE 40
❑ *L'introduction de l'instance* *40*
➢ Partie à l'origine de la demande 40
✓ Le contribuable ou son representant 40
✓ l'administration 40
➢ Objet de l'instance (rappel des differents types de recours en matière fiscale) 41
✓ Le recours pour excès de pouvoir ou en annulation 41
❖ L'exception de recours parallèle 41
❖ La notion d'acte non détachable de la procédure d'imposition 41
✓ Le recours indemnitaire 42
➢ Juges compétents en matière fiscale 43
✓ Compétence materielle 43
✓ Compétence geographique 43
➢ Mode d'introduction des recours 44
❑ *Le déroulement des instances juridictionnelles* *45*
➢ Les acteurs de l'instruction 45
✓ Le service de l'assiette 45
✓ Le service du recouvrement 45
✓ Le bureau d'ordre 46

- Les différentes étapes de l'enregistrement et de l'instruction de l'affaire 47
  - La réception du mémoire et son enregistrement 47
  - L'examen de la recevabilite de la requete 48
    - La recevabilité de la saisine du juge 48
      - Qualité pour agir 48
      - Nécessité d'une réclamation préalable, ayant fait l'objet d'un rejet 48
      - Introduction de la demande dans le délai de recours au juge 48
      - Pièces dont la production est requise 49
      - Exposé sommaire des moyens 49
      - Compétence du juge saisi 49
    - Régularisation des irrégularités constatables 50
      - Vices de forme susceptibles d'être régularisés 50
        - Vices de forme affectant la réclamation devant l'administration 50
        - Vices de forme affectant la demande devant le tribunal 51
      - Cas des irrecevabilités liées à un motif d'ordre public 52
  - Examen de l'affaire au fond 53
    - Moyens susceptibles d'être utilement soumis au juge 53
    - Ordre d'examen des moyens et les éléments de réponse à apporter pour contrer l'argumentation du contribuable 53
- La rédaction et l'échange des mémoires 54
  - La notion de contradictoire 54
  - Conseils pour la présentation des mémoires 54
    - Plan général d'un mémoire en défense 55
      - Présentation générale de l'affaire : l'exposé des faits. 55
        - Renseignements généraux : 55
        - Contexte de l'affaire 55
        - Exposé de l'action de l'administration 55
        - Indiquer les modalités de mise en recouvrement des impositions, ainsi que ses dates (important car lié à l'examen de la recevabilité) 56
        - Préciser la date et la suite donnée à la réclamation contentieuse 56
        - Portée du litige 56
    - Discussion 57
      - Recevabilité en la forme de la demande 57
      - Examen des moyens présentés au fond 57
    - Conclusion 57
  - Communication du mémoire à la partie adverse 58
- Moyens soulevés d'office par le juge 59
- Mesures spéciales d'instruction et les incidents de procédure 60
  - Mesures spéciales d'instruction 60
    - L'expertise 60
    - La visite des lieux 60
    - La vérification d'écriture 61
    - L'inscription de faux 61
    - Les suppléments d'instruction 62
  - Les incidents de procédure 63
    - La question préjudicielle 63
    - Le désistement 63
    - Les conclusions reconventionnelles 64
    - La connexité 64
- *La clôture de l'instruction et l'audience 65*
  - La clôture de l'instruction 65
    - Modalités de clôture de l'instruction 65
    - Effets de la clôture d'instruction 65
  - Convocation et audition des parties 66
    - Les convocations 66
    - l'audition des parties 66
- *Le jugement, sa notification et ses effets 67*
  - Différents types de jugements susceptibles d'être rendus 67
    - Jugements définitifs 67
    - Jugements avant dire droit 67
  - Communication du jugement aux parties 67
  - Exécution de la décision par l'administration 68

II.2. LE ROLE DE L'EXPERT DANS LA PROCEDURE JURIDICTIONNELLE 69

- *définition et objet de l'expertise 69*
- *L'engagement de l'expertise : la désignation de l'expert et la délimitation de sa mission 69*
  - Compétence exclusive du juge pour ordonner une expertise et choisir l'expert 69

- ✓ Appréciation de l'opportunité d'une expertise 69
- ✓ Choix de l'expert 69
- ✓ Récusation de l'expert 69
- ➢ Fixation de la mission de l'expert 70

❑ *Déroulement de l'expertise 71*
- ➢ Caractère contradictoire du deroulement de l'expertise 71
- ➢ Documents utiles au bon déroulement de l'expertise et lieu de déroulement des investigations de l'expert.. 71
- ➢ Acquittement des frais 71

❑ *Conclusion de l'expertise 72*
- ➢ Etablissement d'un rapport par l'expert 72
- ➢ Communication du rapport au juge et aux parties 72

❑ *Conséquences du rapport d'expertise 73*
- ➢ Effet facultatif du rapport 73
- ➢ Expertise complementaire 73

❑ *Voies de recours à l'encontre des conclusions de l'expert 73*

II.3. AUTORITE QUI S'ATTACHE AU JUGEMENT DE 1E INSTANCE ET VOIES DE RECOURS DONT IL PEUT FAIRE L'OBJET 74

❑ *Notion d'autorite de la chose jugee et declinaison de cette notion au niveau du jugement de 1ere instance 74*
- ➢ Force exécutoire du jugement de 1ere instance 74
- ➢ Autorité de la chose jugée 74
  - ✓ Décisions susceptibles d'être revetûes de l'autorité de la chose jugée 75
    - ❖ Jugements ou arrêts concernés 75
    - ❖ Eléments de la décision susceptibles d'être revêtus de l'autorité de chose jugée 75
  - ✓ Portée de l'autorité de la chose jugée 76
    - ❖ Le principe : l'autorité relative de la chose jugée 76
    - ❖ L'exception : l'autorité absolue de la chose jugée 77
      - ▪ Décisions rendues dans le cadre du contentieux de l'annulation 77
      - ▪ Décisions rendues par les juridictions répressives 77
  - ✓ Effets de l'autorité de la chose jugée 78
    - ❖ L'exception de chose jugée opposée par les parties 78
    - ❖ L'exception de chose jugée soulevée d'office par le juge de l'impôt 78
  - ✓ Limites de l'autorité de la chose jugée 78
    - ❖ L'exercice des voies de recours 78
    - ❖ L'intervention d'une loi de validation 78

❑ *Les recours ordinaires : l'appel et la cassation 79*
- ➢ L'appel 79
  - ✓ Définition et typologie 79
  - ✓ Spécificité de l'instance d'appel 79
    - ❖ Objet de l'instance d'appel 79
    - ❖ Etendue des pouvoirs du juge d'appel 80
      - ♦ Le renvoi 80
      - ♦ L'évocation 80
      - ♦ L'effet dévolutif de l'appel 80
  - ✓ Déroulement de l'instance d'appel 81
    - ❖ Conditions d'introduction de la requête ou du recours 81
      - ♦ Délai et modalités d'introduction des recours ou requêtes formés contre la décision des premiers juges 81
        - ▪ Qualité pour agir 81
        - ▪ Intérêt à agir 81
        - ▪ Délai et formalité de saisine du juge d'appel 81
      - ♦ Compétence territoriale du juge d'appel 82
    - ❖ Moyens susceptibles d'être développés en appel 82
- ➢ La cassation 83
  - ✓ L'introduction du recours en cassation 83
  - ✓ Moyens susceptibles d'être examinés en cassation 84
    - ❖ Irrecevabilité des moyens nouveaux 84
    - ❖ Moyens de nature à justifier d'une cassation 84
      - ♦ Contestation de la régularité de l'arrêt attaqué 84
        - ▪ Incompétence 84
        - ▪ Violation des règles de forme et de procédure 85
      - ♦ Contestation du bien-fondé de l'arrêt attaqué 85
        - ▪ Erreur de droit 85
        - ▪ Erreurs commises à l'égard des faits 85
  - ✓ Suites et effets de la décision 86

❑ *Les voies de recours exceptionnelles 87*

- Recours en rectification d'erreurs matérielles ... 87
- Recours en interprétation ... 87
- Tierce opposition ... 87
- Recours en révision ... 88

III. LES PROCEDURES RELATIVES AU RECOUVREMENT ... 89

III.1. III.1 EXPOSE LIMINAIRE SUR LES MESURES DE RECOUVREMENT FORCE ... 89
- *Le commandement ... 89*
- *La saisie. ... 90*
  - définition et distinction des différentes saisies ... 90
    - la saisie conservatoire ... 90
    - Saisies exécution ... 91
  - La vente des biens saisis. ... 92
- *La contrainte par corps ... 93*

III.2. RECOURS DU CONTRIBUABLE CONTRE LES ACTES DE RECOUVREMENT FORCE ... 94
- *Objet du contentieux du recouvrement ... 94*
  - Contestations liées à la suspension des actes de poursuite ... 94
  - Contestations portant sur les actes de poursuites eux-mêmes ... 94
- *Recours administratifs ... 95*
- *Recours juridictionnels ... 95*
  - Ordres de juridiction compétents ... 95
  - Traitement des demandes de référé suspension ... 95
- *Recours gracieux ... 96*

IV. LES PRISES DE POSITION FORMELLE DE L'ADMINISTRATION ET LE RESCRIT ... 97

IV.1. CONDITIONS GENERALES D'OPPOSABILITE DES PRISES DE POSITION DE L'ADMINISTRATION ... 99
- *Nature des interprétations du droit opposables à l'administration ... 99*
- *Formes de l'interprétation opposable ... 99*
- *Conditions d'invocabilité et portée de l'interprétation opposable ... 100*
  - interprétations abstraites et collectives ... 100
  - interprétations individuelles ... 100
- *Effets dans le temps de l'interprétation opposable ... 101*
  - date à partir de laquelle la réponse de l'administration commence de lui être opposable ... 101
  - date à partir de laquelle l'interpretation cesse d'être opposable ... 101
- *Tableau synthètique ... 102*

IV.2. L'INSTRUCTION DES DEMANDES D'INTERPRETATION OPPOSABLES (RESCRIT) ... 103
- *La présentation des demandes par le contribuable ... 103*
- *L'enregistrement et l'instruction des demandes ... 103*
  - Les enjeux de l'instruction ... 103
  - Les travaux d'ordre ... 104
  - L'examen de la demande ... 105

IV.3. LA REPONSE DE L'ADMINISTRATION ... 106
- *La détermination d'un délai de réponse ... 106*
  - Fixation d'un délai de rigueur ... 106
  - Effets de l'inobservation de ce délai ... 106
    - Hypothèse où le delai de réponse est fixe par la loi ... 106
    - Hypothèse ou ce delai est fixé par l'administration elle-même ... 106
- *L'information du contribuable ... 107*
- *L'information des services ... 107*

IV.4. LES VOIES DE RECOURS ... 108

V. LE TRAITEMENT DES RECOURS GRACIEUX ... 109

V.1. ELEMENTS PREALABLES DE TERMINOLOGIE ... 109
- *Les remises ... 109*
- *Les modérations ... 109*
- *Remises ou modérations conditionnelles ... 109*
- *Les transactions ... 110*
- *La décharge de responsabilité ... 110*
- *Cas spécifique des degrevements d'office et admission en non valeur ... 111*
  - dégrèvement d'office ... 111
    - Définition et objet ... 111
    - Conditions de mise en œuvre et effets ... 111
    - Voies de recours ... 112

➢ Admission en non-valeur et autres recours gracieux introduits par les comptables publics 112
V.2. CONDITIONS GENERALES D'INSTRUCTION DES RECOURS GRACIEUX 113
❑ *Présentation et recevabilité de la demande 113*
➢ Auteur de la demande 113
➢ Objet de la demande 113
➢ délai d'introduction de la demande 114
➢ La présentation et la motivation de la demande 114
❑ *Enregistrement et circuit de traitement des demandes 115*
➢ Enjeux de la définition d'un circuit de traitement 115
✓ Collecter les informations requises pour procéder à l'instruction 115
✓ Identifier le service instructeur et l'autorité signataire 116
✓ Impact de la demande sur l'action des services de recouvrement 116
✓ Délai d'instruction et de réponse 117
➢ Instruction des demandes de remise ou modération et la réponse au contribuable 118
✓ Collecte des éléments nécessaires à la décision auprès du contribuable 118
✓ Critères d'appréciation de la demande 118
❖ Recommandations générales 119
♦ Gracieux et examen contentieux 119
♦ Date d'appréciation des mérites de la demande et effets induits d'une admission 119
♦ Gracieux et mauvaise foi 120
❖ Recommandations spécifiques en considération de l'objet de la demande et du demandeur 120
♦ Les critères d'examen doivent être adaptés à la situation du demandeur 120
♦ Critères d'examen des demandes présentées par des particuliers 120
❖ Critères d'examen des demandes présentées par les professionnels 121
➢ La réponse au contribuable 122
✓ Sens et formalisation de la réponse 122
✓ Cas particulier des décisions de remise conditionnelles 122
V.3. LA TRANSACTION 123
❑ *Définition 123*
➢ Matières fiscales concernées 123
➢ période durant laquelle une transaction peut être demandée 123
➢ Portée de la condition relative au caractère définitif de la cotisation 123
❑ *Portée d'un règlement transactionnel 124*
➢ Cas général 124
➢ Observation relative aux transactions avant mise en recouvrement : 124
❑ *Eléments à prendre en compte pour apprécier l'opportunité d'une transaction et en fixer les modalités 125*
➢ Circonstances de l'affaire 125
➢ quotité des pénalités dont la remise est envisagée 125
❑ *Formalisation de la réponse 126*
❑ *Suivi de l'exécution de la transaction 126*
V.4. LA DECHARGE EN RESPONSABILITE SOLIDAIRE 127
❑ *Définition 127*
➢ Distinction à opérer entre décharge et dégrèvement 127
➢ Tiers pouvant être actionnés au titre de la solidarité et, dès lors, susceptibles d'introduire des demandes en décharge 127
❑ *Modalités de traitement 127*
➢ Autorité compétente pour statuer 127
➢ Circuit de traitement des demandes 127
✓ Impôts recouvrés par les comptables du Trésor 128
✓ Impôts recouvrés par les comptables de la DGI 128
✓ Cas particuliers des demandes présentées au service des impôts (CDI ou direction), associées ou non à une réclamation contentieuse ou gracieuse portant sur l'assiette de l'impôt. 129
❑ *Présentation et traitement de la demande 129*
➢ Rôle des services d'assiette 129
➢ Critères d'appréciation devant être pris en compte lors de l'instruction de la demande 130
✓ Situation des demandes présentées par des époux 130
✓ Autres situations 131
❑ *Formalisation de la décision 131*
V.5. VOIES DE RECOURS EXISTANT EN MATIERE GRACIEUSE 132
❑ *Le recours hiérarchique 132*
❑ *Le recours juridictionnel 132*

VI. MONTAGE ET CONSERVATION DU DOSSIER CONTENTIEUX, AUDIT ET CONTROLE INTERNE 133

VI.1. MONTAGE ET CONSERVATION DU DOSSIER CONTENTIEUX 133
- *Réception de la reclamation prealable* *133*
- *Montage du dossier contentieux*..... *133*
  - la réclamation du contribuable. 133
  - la documentation et pièces justificatives: 133
- *Le circuit de traitement* *134*
  - Identification des acteurs et de leurs prérogatives 134
  - Formalisation des relations entre les acteurs 136
- *Conservation et archivage.* *137*

VI.2. CONTROLE INTERNE ET AUDIT. 138
- *Contrôle interne :* *138*
  - Les objectifs du contrôle : 138
  - Collecte de l'information statistique 138
    - Choix de l'information à collecter 138
    - Service dédié à la collecte de l'information 139
    - Modélisation des supports statistiques. 139
    - Les indicateurs de gestion (Tableau de bord) 139
  - Les indicateurs quantitatifs 140
    - Le taux de traitement 140
    - Le délai moyen de traitement : 140
  - Les indicateurs de qualité : 141
    - Le taux de correction par le supérieur hiérarchique : 141
    - Le taux des décisions juridictionnelles favorables : 141
- *Audit interne :* *142*
  - La mission d'inspection programmée 142
  - La mission d'inspection ordonnée : 143
  - La mission d'inspection demandée : 143

Lexique 144
A n n e x e s 157

AVANT-PROPOS

❑ POURQUOI UN GUIDE DES PROCEDURES CONTENTIEUSES ?

➢ ENJEUX RECOUVRES PAR L'EXERCICE DE LA MISSION CONTENTIEUSE

Dans le prolongement des travaux ayant conduit à la réalisation d'une charte du contribuable, l'utilité d'élaborer un guide des procédures contentieuses doit en premier lieu être appréciée en considération des enjeux que la mission contentieuse recouvre, tant pour les redevables que pour les services.

✓ GARANTIR AU CONTRIBUABLE LA POSSIBILITE D'UN RECOURS EFFECTIF CONTRE LES DECISIONS PRISES PAR L'ADMINISTRATION EN MATIERE D'ASSIETTE ET DE RECOUVREMENT DE L'IMPOT

Le recours contentieux concrétise le droit, pour tout contribuable, de contester, dans le cadre prévu par la loi, les impositions mises à sa charge ou les actes de poursuite dont il fait l'objet.

L'expertise mobilisée dans l'exercice de la mission contentieuse ne doit cependant pas être uniquement entendue dans la possibilité d'un recours a posteriori : elle doit aussi être mise au service des contribuables qui souhaitent, préalablement à sa réalisation, interroger l'administration sur la qualification fiscale d'une opération donnée, afin de leur permettre de s'acquitter en toute connaissance de cause, des obligations déclaratives s'y rapportant.

✓ CONCILIER LE DROIT POUR LE REDEVABLE DE CONTESTER LES IMPOSITIONS EMISES ET L'INTERET DU TRESOR

En organisant les recours susceptibles d'être exercés en matière fiscale, le législateur prévoit fréquemment un mécanisme de sursis de payement ; celui-ci peut être complété, au plan juridictionnel, par la possibilité pour le juge d'ordonner un sursis à exécution, le plus souvent de la décision de 1ère instance ayant confirmé le bien-fondé de la cotisation.

Ces mesures sont nécessaires à la concrétisation du droit de recours contre l'action des services d'assiette offert au contribuable ; elles présentent toutefois un risque certain pour le recouvrement de la cote, le demandeur pouvant être tenté de mettre à profit ce délai pour organiser son insolvabilité.

La conciliation nécessaire de ces deux objectifs contradictoires passe par la constitution de garanties de recouvrement rapides et efficaces, dans les limites de ce que la loi permet, ainsi que par le souci d'un traitement accéléré de la demande contentieuse.

- ✓ **EVALUER LA QUALITE DES TRAVAUX D'ASSIETTE ET DE CONTROLE, AINSI QUE LA PERTINENCE DE LA LOI ET DE LA DOCTRINE FISCALES**

Tout comme les travaux d'assiette, la phase contentieuse est par nature contradictoire ; phase de dialogue entre l'administration et le contribuable, elle expose en outre le service à la possibilité d'une censure juridictionnelle de sa lecture de la norme fiscale ou des conditions dans lesquelles elle a entendu la mettre en œuvre.

Le contentieux est ainsi un révélateur de la qualité de l'action des services ; de manière plus systèmatique, il peut aussi mettre en évidence les faiblesses ou malfaçons de la loi fiscale ainsi que la manière dont l'administration l'interprète (doctrine).

➢ ENJEUX DE L'ELABORATION D'UN GUIDE DES PROCEDURES CONTENTIEUSES

L'élaboration d'un guide des procédures contentieuses en matière fiscale recouvre ainsi des enjeux multiples, lesquels peuvent être déclinés comme suit.

- ✓ **FORMER**

Le guide des procédures contentieuses est avant tout un outil de travail mis à la disposition des agents chargés, occasionnellement ou exclusivement, d'exercer la mission contentieuse. Il constitue ainsi un instrument pédagogique et didactique qui doit leur permettre d'aborder, dans les meilleures conditions d'efficacité, les demandes que les contribuables leur soumettent.

Cette dimension est d'autant plus importante que la phase contentieuse requiert des compétences qui ne sont pas seulement fiscales, avec lesquelles les agents sont moins familiarisés : elle nécessite aussi une bonne connaissance du droit juridictionnel, ainsi que des procédures de recouvrement.

- ✓ **UNIFORMISER**

L'élaboration d'un guide, unique et documenté, doit ainsi contribuer à uniformiser les travaux des différents agents chargés du traitement des demandes contentieuses. Cet effet ne doit pas être recherché seulement pour des raisons d'efficacité de l'action de recouvrement : il participe aussi d'une application uniforme et équitable du droit fiscal, à l'ensemble des contribuables.

L'une des déclinaisons pratiques importante de cet objectif pourrait être la réalisation, à l'occasion de l'adaptation du présent guide, d'un corpus d'imprimés unique, à l'usage de tous les services, conçu dans le souci d'apporter une information claire et complète aux usagers.

✓ **INFORMER**

La garantie du recours contentieux à laquelle les contribuables doivent prétendre nécessite en effet qu'ils soient correctement informés sur les voies de contestation qui leur sont offertes. Rien ne s'oppose à cet égard à ce que le présent guide soit rendu public.

Son volume et sa technicité en font toutefois un outil difficilement accessible aux redevables : sa déclinaison sous la forme d'un guide des recours contentieux et gracieux à l'usage des contribuables, pourrait ainsi être envisagé.

❑ COMMENT LE PRESENT GUIDE A-T-IL ETE ELABORE ?

➢ ETATS AYANT PARTICIPE A L'ELABORATION DU GUIDE

Le groupe de travail constitué pour l'élaboration de ce guide a rassemblé des représentants des douze Etats suivants, cités par ordre alphabétique : Belgique, Bénin, Burkina Faso, Cameroun, Comores, Congo, France, Haïti, Maroc, République démocratique du Congo, Sénégal et Tchad.

➢ PROGRAMME ET FINALISATION DES TRAVAUX

Une première réunion de travail, tenue à N'Djamena (Tchad), en décembre 2009, fut l'occasion de préciser le contenu et la méthodologie du guide ; ces travaux furent complétés par l'élaboration, par chacun des participants, de fiches retraçant les principaux thèmes autour desquels le guide définitif paraissait devoir être structuré.

La synthèse de ces restitutions a été conduite au cours d'un second groupe de travail tenu à Brazzaville (Congo) en mars 2010, au cours duquel le plan définitif du guide fut validé et les développements ressortant des fiches élaborées par les experts, ainsi que les pièces annexes s'y rapportant, visés.

❑ COMMENT EST-IL RECOMMANDE DE LE METTRE EN ŒUVRE ?

Destiné à l'ensemble des pays membres, ce guide n'a pas été élaboré en regard d'une ou plusieurs législations nationales précises : en considération des points de convergence des systèmes fiscaux concernés, il présente l'architecture générale des voies de recours existant en matière fiscale, ainsi que la manière dont les services doivent s'efforcer de les aborder. Déclinable à tous les contextes nationaux et en ce sens déjà largement autosuffisant, il gagnera toutefois grandement à faire l'objet d'une adaptation spécifique, dans chaque Etat réceptionnaire.

Certains de ses développements apparaîtront inutiles dans certains Etats (les procédures de recours juridictionnels ont ainsi été présentées en partant du postulat de l'existence de deux ordres de juridictions compétents de manière parallèle en matière fiscale, ce qui n'est pas toujours le cas).

Quoique sélectionnés en raison de leur neutralité, certains des termes employés pourront par ailleurs paraître peu clairs et devront alors être adaptés, en fonction de la terminologie en usage dans l'Etat concerné.

Le caractère extrêmement technique de la matière rend enfin indispensable l'inclusion, dans le corps du guide de référence aux textes, législatifs ou réglementaires, en vigueur, ainsi qu'aux instructions par lesquelles l'administration a pu les commenter ou préciser l'organisation de la mission contentieuse.

Les modèles d'imprimés joints qui seront retenus devront de même être adaptés (logos du ministère et de la direction générale des impôts, timbre du service, références textuelles à introduire, voire textes à reproduire de manière littérale).

Dans le cadre du groupe de travail, les experts ont émis les recommandations suivantes quant aux modalités de migration de ce guide dans le contexte propre de chaque Etat.

➢ DETERMINER LES ACTEURS IMPLIQUES DANS LA MIGRATION DU GUIDE

✓ CONSTITUTION D'UN COMITE DE PILOTAGE ET DE SOUS-COMITES DE REVISION

❖ *Désignation d'un comité de pilotage*

Eu égard au poids des travaux à réaliser, ainsi qu'à la diversité des savoir-faire auxquels ils feront appel, un comité de pilotage des travaux d'adaptation du guide pourrait être utilement constitué dans chaque Etat ; il pourrait comprendre :

→ en premier lieu, des représentants de l'ensemble des administrations financières concernées par ce guide, à savoir, sans que cette énumération soit du reste exhaustive :

- le cabinet du Ministre du budget ;

- la direction générale des impôts, au travers des services de la législation, du contentieux et du recouvrement ;

- la direction de la comptabilité publique ou Trésor ;

- le cas échéant, le service assurant la représentation en justice de l'administration ;

→ en second lieu, des délégués dépêchés par les organismes professionnels concernés par l'impôt et son contentieux, à savoir les chambres des experts-comptables, notaires et avocats ;

❖ *Constitution de sous-comités techniques*

L'importance des tâches à réaliser, ainsi que le fait qu'elles requièrent des expertises variées, devrait conduire à seconder ce comité de pilotage, auquel la validation des travaux appartiendra en dernière instance, de sous-comités à qui serait confié l'un des aspects de l'adaptation du guide.

Quatre ou cinq comités techniques pourraient être créés, chargés chacun de l'un des thèmes suivants : la réclamation contentieuse, l'instance juridictionnelle, le gracieux et le rescrit (ces deux chapitres pourraient faire l'objet de groupes distincts), et le contentieux du recouvrement.

Deux autres structures pourraient leur être adjointes, auxquelles les missions suivantes seraient dévolues :

- préparation du fond documentaire mis à disposition de l'ensemble des participants aux comités et du corpus des imprimés dont la liste sera établie par chacun d'eux ;

- élaboration d'un outil d'enregistrement et de suivi des affaires contentieuses et définition de la politique de contrôle interne.

Ces groupes de travail devraient être composés des agents des différents services concernés, tant de l'administration centrale que, en fonction des matières, des services extérieurs.

Ces différents comités pourraient être mis en place à compter de la fin du mois de juin 2010 ; le rythme de réunion du comité de pilotage pourrait être fixé à 15 jours ; sous réserve du respect des échéances qui leur seront indiquées, les dates des sessions de travail des comités techniques seraient déterminées par les membres, tout en s'inspirant de cette même cadence.

✓ **ETABLISSEMENT D'UN CALENDRIER ET D'UN PROGRAMME DES TRAVAUX**

❖ ***Une étape liminaire importante : la constitution d'un fond documentaire***

Il est important que les membres des comités puissent travailler sur un corpus documentaire unique et exhaustif, comprenant a minima les textes législatifs et réglementaires applicables, les instructions, les circulaires diffusées par l'administration, voire les décisions de jurisprudence les plus importantes.

Confié à l'un des sous-groupes, ce travail de compilation devra être achevé vers le 30 septembre 2010, afin de ne pas retarder les travaux des comités techniques qui se réuniront à partir de sa diffusion.

❖ ***Les travaux à conduire en sous-comités***

Les travaux des commissions techniques pourront ainsi débuter en octobre ; il paraît raisonnable d'escompter que leurs travaux s'achevassent au plus tard vers la fin du mois de février 2011.

Une transmission échelonnée de leurs travaux pourrait être privilégiée, afin de permettre au comité de révision d'élaborer une version *ne varietur* à échéance de fin mars 2011.

❖ ***Synthèse et validation des travaux***

Le projet de guide pourra alors être soumis au Ministre ou à ses représentants ; cette ultime validation ne devrait pas s'étendre au-delà de la fin du mois de mai 2011. La diffusion du guide aux services pourrait alors intervenir en juin de la même année.

- ✓ **DIFFUSION ET MISE A JOUR DU GUIDE**

Eu égard au volume du document, une diffusion mixte (support informatique et, accessoirement, « papier ») pourrait être souhaitable.

Quoique le droit juridictionnel soit généralement assez stable, des mises à jours devront au fil du temps être intégrées au guide d'origine ; les versions diffusées devront en conséquence être datées, afin que les diffusions antérieures puissent, à réception, être supprimées.

Ces travaux de révision périodiques pourraient être confiés au service juridique de la direction générale des impôts, lequel pourrait également assurer le suivi des sessions de formation des agents.

- ✓ **CONDUITE DES SESSIONS DE FORMATION**

Il est à cet égard précisé que des supports pédagogiques seront prochainement diffusés, suite à une session de formation de formateurs à l'utilisation du guide, qui sera menée en Algérie dans le courant du mois d'octobre 2010.

I. LES PROCEDURES RELATIVES A LA RECLAMATION PREALABLE

- REMARQUES LIMINAIRES :

✓ **SPECIFICITE DE LA NOTION DE RECOURS PREALABLE DANS LE DOMAINE FISCAL**

La sphère fiscale est l'un des rares domaines dans lesquels l'exercice d'un recours préalable devant l'administration est requis, avant que le litige ne soit porté devant un juge. Cette étape indispensable ne peut en aucun cas être supprimée : ainsi que cela sera précisé au chapitre II, un contribuable peut contester en justice le rejet tacite que constitue le silence gardé par l'administration sur sa demande, à l'issue d'un certain délai ; il ne peut cependant en aucun cas le saisir directement du désaccord qui l'oppose au service.

✓ **IMPORTANCE DE CETTE NOTION DANS L'ECONOMIE GENERALE DES RECOURS FISCAUX**

L'étape que constitue la réclamation préalable est ainsi essentielle dans le déroulement de la phase contentieuse : c'est en effet lors du dépôt de la demande que la question de sa recevabilité doit être posée. L'objet financier du litige sera par ailleurs définitivement fixé à cette occasion (notion de quantum).

Dans certains cas, elle est aussi pour l'administration un moment privilégié pour reconsidérer la procédure ayant conduit à l'établissement de l'impôt contesté ainsi que son bien-fondé et, le cas échéant, rectifier certaines des erreurs qui auront alors été repérées.

I.1. CONDITIONS DANS LESQUELLES UNE RECLAMATION CONTENTIEUSE PEUT ETRE INTRODUITE

Les réclamations adressées au service des impôts doivent respecter un certain nombre de conditions touchant leur mode de présentation, leur contenu, la qualité de leur auteur, ainsi que les pièces qui doivent leur être annexées.

Classiquement, on distingue les conditions de forme de celles de fond.

❑ CONDITIONS DE FORME

➢ NECESSITE D'UN ECRIT SIGNE

La réclamation doit être établie sous une forme écrite, sans qu'un formalisme particulier soit à cet égard requis ; elle doit en outre être impérativement signée par le demandeur.

Une réclamation verbale n'est ainsi recevable qu'à la condition d'être matérialisée par un écrit (le service peut par exemple consigner sur une fiche de visite qui sera signée par le demandeur et qui mentionnera tant l'objet de la demande que les moyens invoqués).

Le développement d'internet pose en outre la question de la recevabilité des réclamations adressées par courriel. A défaut de dispositions légales spécifiques instaurant une signature électronique , ces demandes ne pourront être considérées comme valides ; elles ne pourront donc être prises en compte qu'à la condition d'être doublées par un écrit, lui-même recevable. Une demande de régularisation devra donc être adressée au demandeur, par retour de courriel.

✓ **QUALITE POUR AGIR (CAPACITE A INTRODUIRE UNE RECLAMATION CONTENTIEUSE)**

❖ ***Le contribuable lui-même***

C'est le contribuable lui-même (donc, en matière d'impôt sur le revenu, l'un ou l'autre des conjoints) qui doit introduire la réclamation.

❖ ***Son représentant***

Un tiers ne peut se substituer à lui qu'à la condition de justifier d'un mandat régulier, sauf si la réclamation est déposée :

- par un avocat régulièrement inscrit au barreau (mandat tacite) ;

- ou par des personnes qui tiennent de leurs fonctions ou de leur qualité le droit d'agir au nom du contribuable. Tel est notamment le cas des héritiers et légataires au nom du contribuable décédé ou des dirigeants de société pour le compte de celle-ci.

❖ ***Les tiers mis en cause***

Sont aussi recevables à introduire une réclamation, en toutes matières fiscales, les personnes, physiques ou morales, solidairement tenues, avec le redevable en principal, au payement de l'impôt.

Comme en toutes matières, la solidarité à l'acquittement d'un impôt ne se présume pas : elle ne peut être actionnée que si un texte de loi l'autorise. Les développements qui suivent recensent les cas dans lesquels celle-ci est habituellement retenue : ces listes devront toutefois être impérativement adaptées, en fonction des législations nationales considérées.

♦ *En matière d'impôts directs*

En matière d'impôts directs, la responsabilité solidaire de tiers au paiement de l'impôt peut être prévue dans les cas suivants :

- représentants ou ayants cause du contribuable (héritiers, tuteurs…) pour les impôts établis par voie de rôle (impôt sur le revenu et impôts locaux) ;

- fermiers et locataires pour le paiement de la taxe foncière due par le propriétaire ;

- cessionnaires de fonds de commerce en matière d'impôt sur le revenu ou sur les sociétés, notamment ;

- successeurs des contribuables exerçant une profession non commerciale dès lors que la cession a eu lieu à titre onéreux ;

- propriétaires non exploitants de fonds de commerce pour les impôts directs établis à raison de l'exploitation du fonds ;

- conjoints pour l'impôt sur le revenu et la taxe d'habitation ;

- propriétaires ou principaux locataires qui laissent déménager les contribuables logés chez eux sans avoir avisé le comptable du Trésor pour la taxe d'habitation ou pour la taxe professionnelle due par leurs locataires ou sous-locataires ;

- loueurs en garni pour la taxe d'habitation due par les personnes qu'ils logent ;

- complices de délits sanctionnant des fraudes concernant tous les impôts cités précédemment;

- selon les législations, dirigeants sociaux, en matière de distributions occultes;

- associés des sociétés civiles pour les impôts directs dont celles-ci sont redevables.

♦ *En matière de droits d'enregistrement et de timbre*

En matière de droits d'enregistrement et de timbre, sont généralement tenus comme solidaires au payement :

- les officiers ministériels qui ont reçu ou rédigé des actes énonçant des actes ou livres non timbrés ;

- les notaires, huissiers, greffiers pour les droits dûs sur les actes qu'ils ont négligés de soumettre à l'enregistrement ou à la formalité fusionnée.

♦ *Autres dispositions*

Sont solidaires pour le paiement des intérêts de retard, majorations ou amendes toutes les parties à l'acte ou à la convention en cas d'abus de droit.

❖ ***Réclamations individuelles et réclamations collectives***

Chaque impôt ou taxe étant établi au nom d'un redevable identifié, les réclamations collectives, *i.e.* formées par plusieurs contribuables à raison des cotisations qui leur sont réclamées en leurs noms propres, ne sont pas recevables ; dans un souci de bonne administration, cette circonstance ne devrait toutefois être retenue comme une cause de rejet que si les intéressés ont été, en vain, mis en demeure de régulariser leur situation.

Le cas des contribuables imposés collectivement doit cependant être mis à part (exemple : imposition émise au nom de propriétaires indivis) : chacun d'eux étant solidairement redevable au payement de l'impôt, une demande signée par l'ensemble des intéressés doit être tenue pour régulière, de même d'ailleurs qu'une réclamation qui ne serait valablement signée que par l'un d'entre eux.

✓ **DELAI D'INTRODUCTION DES RECLAMATIONS**

Chaque législation nationale fixe les délais durant lesquels une réclamation est recevable ; le guide devra donc être développé, de manière spécifique, sur ce point.

Cette date est forcément postérieure à la mise en recouvrement de l'impôt. Lorsque plusieurs délais sont, concurremment, applicables, il convient toujours de retenir celui qui s'avère être le plus favorable au contribuable.

Le mode de computation des délais devra être clairement précisé dans le guide : généralement, ceux-ci ne sont pas des délais francs ; le jour d'échéance y demeure donc compris. A titre de tolérance, il pourra être prescrit de reporter le terme d'un délai expirant normalement un jour férié, au 1er jour ouvré suivant.

✓ **DESTINATAIRE DE LA DEMANDE**

Les réclamations doivent être envoyées au service des impôts compétent, généralement celui dont dépend le lieu d'imposition ou, à défaut, à la direction spécialisée ayant établie la taxation (direction des grandes entreprises, par exemple).

❑ CONDITIONS DE FOND

➢ OBJET DE LA DEMANDE

Une réclamation ne peut être qualifiée de contentieuse que si elle porte sur les points suivants :

- la réparation d'erreurs dans l'assiette ou la liquidation de l'impôt ;

- la contestation d'impôts et taxes émis par l'administration fiscale ;

- la restitution d'impôt ayant fait l'objet d'un versement indu ;

- le bénéfice d'une exonération ou d'une réduction, ou de tout autre avantage fiscal.

A réception de la demande, il convient de bien préciser son objet, afin qu'elle soit correctement qualifiée : en fonction de l'argumentation développée par le contribuable, il convient donc de distinguer nettement les réclamations de nature contentieuse, de celles ressortissant de la juridiction gracieuse. Dans l'hypothèse où une réclamation porterait, de manière cumulative, sur ces deux aspects, elle devra faire l'objet de deux décisions séparées.

➢ IDENTIFICATION DE L'IMPOT CONTESTE, EXPOSE DES MOYENS ET DES FAITS

Outre qu'elle doit permettre d'identifier le réclamant (nom, adresse), toute réclamation doit :

- mentionner la nature et le montant des impôts, droits ou taxes litigieux. Il est à cet égard souhaitable que l'avis d'imposition ou de mise en recouvrement y soit joint ;

- indiquer les moyens, de fait, comme de droit, fondant la demande. A cet égard, une réclamation par laquelle un contribuable se bornerait à demander la décharge d'un impôt, sans préciser les motifs de fait et de droit de sa demande, devra être considérée comme irrecevable.

➢ PIECES JUSTIFICATIVES

Le contribuable doit joindre à sa demande les pièces justificatives venant au soutien de son argumentation ; le service peut l'inviter à compléter ses écritures, dans le cours de l'instruction.

❑ REGULARISATION DES RECLAMATIONS NON RECEVABLES EN L'ETAT

Plusieurs hypothèses doivent être distinguées, selon la nature du vice dont la réclamation est entachée.

➢ CAS DES RECLAMATIONS ORIENTEES VERS UN SERVICE INCOMPETENT

Une réclamation qui n'est pas adressée au service compétent mais à une autorité hiérarchique supérieure, à un autre service extérieur des impôts, ou même du Trésor public, ne doit pas être considérée comme irrecevable.

Il appartient au service saisi par erreur de la transmettre au service compétent et d'aviser le réclamant de cette transmission. La recevabilité de la demande devra naturellement être appréciée à la date de réception du pli, non à celle du renvoi d'attribution.

➢ CAS DES RECLAMATIONS NON SIGNEES

Le contribuable doit être invité à produire une demande régulière, dans un délai à lui fixer mais qui ne saurait excéder un mois ; à défaut, un rejet pour irrecevabilité de sa demande devra lui être notifié.

➢ CAS DES RECLAMATIONS PREMATUREES OU TARDIVES

Une réclamation présentée avant mise en recouvrement est normalement irrecevable ; si la cotisation devient exigible avant que l'administration n'ait statué sur cette demande, celle-ci devra toutefois être considérée comme valide et donc examinée au fond ; en revanche, si la réponse de l'administration intervient avant l'émission du rôle, la requête demeurera nécessairement irrecevable car sans objet.

Une réclamation tardive est en revanche atteinte d'un vice rédhibitoire ; si elle apparaît fondée, l'administration peut toutefois l'admettre, dans le cadre de son pouvoir de dégrèvement d'office (cf. les développements figurants sur ce point dans le chapitre relatif à la juridiction gracieuse).

➢ CAS DES RECLAMATIONS INCOMPLETES

De manière générale, la seule pièce dont la production peut être formellement requise par la loi est l'avis d'imposition ou de mise en recouvrement : seule son absence est donc de nature à motiver, en tant que tel, un rejet. Il s'agit cependant de pièces dont l'administration est l'auteur et qu'elle est censée conserver sous forme de copie ; les services doivent donc s'abstenir de faire valoir cet argument de forme, sauf dans l'hypothèse où ils sont de ce fait dans l'impossibilité totale de déterminer l'objet du litige.

L'absence d'identification, dans le corps de la demande, de la cotisation dont la décharge est demandée est cependant, en tant que tel, un élément de nature à justifier d'un rejet pour irrecevabilité de la demande.

Le défaut de production des pièces attestant du bien-fondé de la demande ne relève en revanche pas de l'examen des conditions de recevabilité mais de celui du bien-fondé ; il n'est donc susceptible de motiver un rejet qu'au regard des règles de dévolution de la charge de la preuve.

I.2. L'INSTRUCTION DE LA RECLAMATION

❑ LES ACTEURS DE L'INSTRUCTION

➢ LE BUREAU D'ORDRE

Afin d'éviter que les tâches matérielles inhérentes à l'instruction des demandes contentieuses n'incombent aux agents dédiés à la rédaction des décisions ou mémoires, la constitution d'un bureau d'ordre ou secrétariat est vivement souhaitable.

Celui-ci devra procéder à l'enregistrement des affaires et à leur suivi, afin de permettre au service d'avoir une connaissance suffisante de son stock de dossiers et des échéances qu'il lui incombera de respecter (suivi des délais limites de production des mémoires) ; le registre servi devra donc, a minima, comporter :

- l'identité du contribuable et son adresse ;

- l'objet du litige (références du rôle ou de l'avis de mise en recouvrement) ;

- le nom de l'agent instructeur ;

- la date limite d'établissement de la réponse ;

- les éléments de suivi des renvois pour instruction (date de saisine du service d'assiette et date limite de production de son rapport).

La fiche établie pour chaque affaire doit permettre de disposer d'un historique complet de la procédure contentieuse ; le dossier créé lors de l'enregistrement de la réclamation devra donc pouvoir être enrichi des développements propres à la phase juridictionnelle.

➢ LE SERVICE DE L'ASSIETTE ET L'AUTORITE DE DECISION

Le service ayant établi l'imposition est forcément le mieux à même de répondre aux arguments du requérant ; il devra donc nécessairement être invité à instruire la demande soumise au juge. Dans plusieurs pays, l'établissement de la réponse sera toutefois confié à un service différent.

L'existence de ces deux degrés d'instruction suppose donc que le service d'assiette établisse un rapport d'instruction, à destination du service décisionnaire, au terme duquel il propose une analyse et une conclusion. En cas de désaccord, le service décisionnaire devra, en retour, expliquer les motifs pour lesquels il n'a pas entendu suivre l'avis qui lui a été donné.

Le rapport d'instruction doit nécessairement être transmis avec l'ensemble des pièces requises à l'instruction (pièces de procédure notamment), afin de permettre au service chargé de la finalisation de la réponse, et ultérieurement d'un éventuel mémoire en défense devant le juge de l'impôt (cf. le chapitre relatif aux instances juridictionnelles) de les examiner.

➢ COMMISSIONS OU AUTORITES DONT LA CONSULTATION EST REQUISE

La consultation, obligatoire ou facultative, d'organismes paritaires peut être requise au stade de l'instruction. Ce point devra être précisé en considération de la situation propre de chacun des Etats.

➢ SERVICE DU RECOUVREMENT

Le service du recouvrement n'est nullement partie au litige d'assiette : la contestation d'actes de recouvrement relève en effet d'actions différentes, obéissant à des voies de recours spécifiques.

S'il n'a pas à être sollicité pour un avis, il doit toutefois être informé de l'évolution du contentieux, tout spécialement lorsque le sursis de payement a été accordé ; cette information lui est indispensable pour lever les poursuites, de même qu'il sera nécessaire d'être avisé du prononcé du jugement pour les reprendre.

➢ DETERMINATION D'UN CIRCUIT D'INSTRUCTION

La saisine ou simplement l'information de ces différents acteurs va donc nécessiter la définition dans le guide d'un circuit d'enregistrement et d'instruction détaillé et précis.

Une attention particulière devra être accordée, dans son élaboration, à la situation de l'autorité décisionnaire : il est en effet important que celle-ci dispose d'un état précis des affaires en phase d'instruction dont elle sera destinataire : les demandes reçues par les services locaux doivent donc lui être transmises dès réception, sans attendre la finalisation du rapport d'instruction.

❑ LA CONDUITE DE L'INSTRUCTION

Dans le cadre de son instruction, l'agent doit procéder à l'examen des points suivants :

- identification du litige ;

- recevabilité de la réclamation;

- régularité de la procédure d'imposition ;

- bien-fondé des impositions en litige, voire des pénalités appliquées.

✓ EXAMEN DE LA RECEVABILITE DE LA DEMANDE

Cette question est le préalable obligé de l'instruction : dès lors qu'elle ne répond pas aux conditions de forme comme de fond, énumérées ci-dessus, une réclamation contentieuse ne peut en effet qu'être rejetée, sans qu'il soit alors nécessaire de procéder à l'examen de son bien-fondé.

✓ DETERMINATION DE LA CHARGE DE LA PREUVE

La détermination de la charge de la preuve devra toujours constituer la première étape de l'examen des différents moyens, de procédure comme de bien-fondé ; elle doit à cet égard être posée et appréciée distinctement pour chacun d'eux.

D'une manière générale, et sauf s'il n'est pas contesté par l'autre protagoniste, c'est à la partie (contribuable ou Administration) qui invoque un fait à l'appui de sa thèse d'en établir la réalité. Le type de procédure suivie ou l'objet du litige peuvent toutefois conduire à moduler cette règle de principe.

Trois situations peuvent ainsi être rencontrées.

❖ ***Preuve à la charge du contribuable***

La charge de la preuve incombe, en règle générale, au contribuable dans les cas suivants.

♦ *Taxations forfaitaires ou d'office*

- lorsque l'imposition contestée a été établie selon la procédure forfaitaire ou d'évaluation administrative ;

- lorsque l'imposition a été établie d'office selon les procédures de taxation ou d'évaluation ;

♦ *Litiges portant sur des impositions établies sur la base des propres déclarations du contribuable, ou bien encore rectifiées mais avec un accord exprès de sa part*

- lorsque le contribuable a donné son accord exprès et sans réserve aux rectifications apportées par l'administration aux déclarations ou actes qu'il a souscrit ;

- lorsque l'imposition contestée a été établie d'après les bases indiquées dans la déclaration souscrite par le contribuable ou d'après le contenu d'un acte présenté par lui à la formalité de l'enregistrement (hypothèse où la réclamation vise la rectification d'une erreur commise par le contribuable, à son détriment) ;

♦ *Autres situations*

- lorsque, s'agissant d'un différend sur l'interprétation de la législation fiscale, l'intéressé soutient que l'imposition contestée a été établie en méconnaissance d'une première décision le concernant et qui a été, à l'époque, formellement admise par l'Administration. Il lui appartient alors d'établir la réalité et le sens de la prise de position dont il se prévaut.

Cette hypothèse n'est mentionnée que pour mémoire ; il est en effet peu vraisemblable que l'administration n'ait pas conservé copie de sa décision de rescrit ; elle ne devrait se rencontrer qu'en cas de non transmission du dossier du contribuable, suite à déménagement;

- lorsque le contribuable, usant du droit de compensation, invoque une surtaxe commise à son préjudice ;

- lorsque l'imposition contestée a été établie en application d'une présomption légale ;

- lorsque l'intéressé fait état dans sa déclaration de revenus de charges ou de situations de fait entraînant par elles-mêmes un allégement de l'impôt (situation et charges de famille, charges déductibles du revenu global ; application du principe général selon lequel il appartient toujours au contribuable d'établir qu'il répond aux conditions requises pour bénéficier du régime dérogatoire au droit commun dont il entend se prévaloir).

❖ ***Preuve à la charge de l'administration***

En revanche, la charge de la preuve incombe généralement à l'Administration dans les cas suivants :

- lorsque la réclamation porte sur un impôt qui doit normalement être établi sur la seule initiative du service et sans intervention d'une déclaration du contribuable ou d'un acte présenté à la formalité de l'enregistrement ;

- lorsque, l'impôt contesté devant normalement être établi d'après une déclaration à souscrire ou un acte à présenter à l'enregistrement, le contribuable soutient qu'il n'avait, selon le cas, ni l'obligation de souscrire une déclaration ni celle de soumettre un acte à la formalité ;

- lorsqu'il y a lieu d'établir l'existence d'une opposition à contrôle fiscal ou d'un refus de communication en vue de justifier la régularité d'une évaluation d'office;

- lorsque le contribuable conteste les motifs pour lesquels l'administration a mis en œuvre une procédure d'office ;

- lorsque l'administration demande la compensation entre un dégrèvement reconnu justifié et les insuffisances ou omissions de toute nature constatées dans l'assiette ou le calcul des impositions contestées ;

- lorsqu'en cas de contestation des pénalités fiscales, l'administration doit établir la mauvaise foi ou les manœuvres frauduleuses ;

- de manière générale, et sous réserve des cas précédemment exposés, dans le cadre de la procédure de redressement contradictoire.

❖ ***Preuve à la charge des deux parties***

Il existe de nombreuses situations où le problème de la preuve doit être décomposé, l'une des parties ayant la charge de la preuve sur certains points et la seconde sur d'autres ; il y a donc lieu de bien analyser chaque affaire avant de se prononcer en la matière.

Exemples :

- lorsque le contribuable conteste le montant d'un redressement en invoquant des faits peu plausibles. Le contribuable doit prouver la réalité des faits qu'il invoque même si la charge de la preuve du bien-fondé du redressement incombe en principe à l'Administration ;

- lorsque l'Administration a fixé d'office une base d'imposition, elle doit démontrer qu'elle était fondée à le faire et qu'elle n'a pas tiré de conclusion excessive des renseignements recueillis ; lorsque cette preuve préalable a été apportée, le contribuable a lui-même la charge de prouver l'exagération de la base retenue.

Chaque partie doit alors administrer la preuve de ses affirmations, pour ce qui le concerne. Cette situation doit être distinguée de celle de la preuve objective, laquelle ne repose sur aucune des parties mais sur la conviction du juge : il appartient alors au service d'apporter tous les éléments en sa possession pour faire triompher son interprétation.

✓ **EXAMEN DE L'AFFAIRE AU FOND**

Préalablement l'agent doit s'assurer de la régularité de l'imposition contestée au regard du déroulement de la procédure suivie et déterminer les incidences en matière de charge de la preuve.

Il doit ensuite examiner le bien fondé de l'imposition contestée en tenant compte des règles fixées par la loi ou les règlements et en retenant l'interprétation qui leur est donnée par la jurisprudence et la doctrine applicables à l'année d'imposition.

Enfin, l'agent vérifie le montant des sommes mises à la charge du contribuable en recherchant une éventuelle insuffisance ou omission commises dans l'assiette ou le calcul de l'impôt pour mettre en jeu le cas échéant une compensation.

I.3. LA DECISION DU SERVICE

L'instruction doit permettre à l'administration de trancher le litige qui lui est soumis. La décision qui sera alors arrêtée par l'autorité compétente doit être portée à la connaissance du contribuable et, dans l'hypothèse où elle se traduit par un dégrèvement, exécutée par le service.

❑ DELAI D'ETABLISSEMENT DE LA REPONSE

Pour que la garantie du recours contentieux soit effective, l'action du contribuable ne doit pas pouvoir être paralysée par le silence de l'administration ; c'est la raison pour laquelle la loi prévoit généralement un délai, décompté à partir de la réception de la réclamation, au terme duquel l'administration est réputée, faute de décision explicite, avoir rejeté la demande qui lui était soumise ; le demandeur peut alors régulièrement porter le litige devant le juge de l'impôt. Une réponse établie postérieurement demeure néanmoins valide.

Certaines réclamations, du fait de leur caractère urgent, peuvent nécessiter, pour des raisons de bonne administration, un traitement plus rapide que la normale. Il s'agit notamment des cas dans lesquels l'action en recouvrement est susceptible de causer un préjudice irréparable au contribuable (blocages de comptes, saisies vente, risques de contrainte par corps ou d'autres mesures entravant la liberté de circulation du contribuable). L'attention des services devra alors être appelée sur la nécessité de leur réserver un traitement prioritaire.

❑ FORMALISATION DE LA REPONSE AU CONTRIBUABLE

La réponse adressée au contribuable doit respecter un certain nombre de conditions de forme qui rendent nécessaires la réalisation d'imprimés-type (mentions obligatoires à mettre à jour au cas par cas) ; dès lors qu'elle constitue un rejet, elle doit en outre être motivée. En tout état de cause, la décision doit être signée par une autorité habilitée et adressée au contribuable sous forme de recommandé avec accusé de réception.

➢ MENTIONS DEVANT OBLIGATOIREMENT FIGURER SUR L'IMPRIME DE REPONSE

Toute réponse doit comporter les éléments nécessaires à l'identification du litige :

- nom du contribuable (ou raison sociale) et, le cas échéant, de son représentant ;

- lieu d'imposition, nature de l'impôt contesté et références de sa mise en recouvrement ;

Doivent en outre y être joints :

- le cachet du service décisionnaire (identité, adresse, téléphone et télécopie), éventuellement le nom et les coordonnées de l'agent instructeur ;

- le numéro d'enregistrement de l'affaire dans son registre.

En fonction du sens de la décision prise, les précisions suivantes doivent enfin pouvoir être apportées :

- en cas de dégrèvement, total ou partiel, détail des décharges effectuées, par impôt, en distinguant les droits et les pénalités ;

- en cas de rejet, là aussi total ou partiel, tribunal devant lequel le litige pourra être porté et modalités de sa saisine (délai notamment).

Ces dernières mentions ne doivent pas être considérées comme une incitation à la poursuite du contentieux : en facilitant l'accès au juge, elles visent à rendre plus effective la possibilité, pour le contribuable, d'y recourir et donc de faire valoir ses droits.

La décision doit enfin être signée par l'autorité habilitée ou délégataire.

- OBLIGATION DE MOTIVATION

En cas de rejet total ou partiel de la réclamation, la décision doit indiquer les motifs de fait et de droit qui la fondent. Les raisons pour lesquelles une réclamation est admise n'ont en revanche pas à être reproduites dans la réponse.

De manière générale, la rédaction de la réponse pourra s'organiser, pour chacun des moyens soulevés, selon la séquence suivante : rappel des faits (si nécessaire)/position du contribuable ; reprise du droit applicable ; motif du maintien de la position du service.

- CONDITIONS D'ADRESSAGE AU CONTRIBUABLE

La décision doit être notifiée, par recommandé avec accusé de réception ; dans la mesure où elle fait courir le délai de saisine du juge, la date de délivrance de la décision doit en effet pouvoir être connue. Lorsque le pli n'a pu être distribué, le délai devra être décompté à partir de la 1ère présentation, sous réserve que celle-ci soit régulière (adresse correcte, avis laissé au contribuable).

Une décision dont le contribuable n'a pu prendre connaissance, pour des motifs indépendants de sa volonté (erreur du service sur l'adresse ou défaillance du service des postes) ne fait pas courir le délai de recours juridictionnel.

La réponse est adressée au réclamant lui-même, ou à son mandataire, s'il a fait, chez lui, élection de domicile (cabinet de l'avocat) ; dans ce dernier cas, la notification faite exclusivement au domicile du contribuable est toutefois tenue pour régulière.

Elle doit être envoyée à l'adresse mentionnée dans la réclamation, même si cette adresse diffère du domicile habituel du redevable. En cas de changement d'adresse, il appartient donc au contribuable, soit d'en aviser l'administration fiscale, soit de prendre les mesures nécessaires pour faire suivre son courrier à sa nouvelle adresse.

❑ EFFETS DE LA REPONSE DU SERVICE ET MATERIALISATION COMPTABLE DE LA DECISION

Le contribuable a la possibilité de contester le rejet implicite ou explicite, total ou partiel, qui lui a été opposé soit dans le cadre d'un recours hiérarchique, soit par la voie juridictionnelle, dans le délai imparti par chaque législation nationale (cf. module 2).

La décision de dégrèvement prise par l'administration est matérialisée par un titre exécutoire, appelé « titre d'annulation » et/ou par un « ordre de payement », lorsqu'il s'agit d'une restitution d'impôt. Ce n'est à qu'à partir de la réception du titre d'annulation ou de l'ordre de payement que le receveur pourra procéder à l'imputation comptable. Afin d'éviter que des mesures de poursuite soient, entre temps, effectuées, il importe que cette exécution comptable soit réalisée dans les meilleurs délais.

❑ INCIDENCE DES IRREGULARITES DONT LA DECISION POURRAIT ETRE AFFECTEE

La décision prise par le service après instruction de la réclamation contentieuse peut être affectée de divers vices : incompétence de l'autorité signataire, défaut de motivation, absence d'indication suffisante des voies de recours.

➢ INCOMPETENCE DU SIGNATAIRE OU DEFAUT DE MOTIVATION

L'incompétence du signataire, tout comme le défaut de motivation de la décision par laquelle le service rejette une réclamation n'entachent ni la régularité ni le bien-fondé de l'imposition ; ces vices ne sont toutefois pas dépourvus d'incidences : une décision entachée de telles irrégularités doit en effet être considérée comme juridiquement inexistante et, partant, insusceptible de faire valablement courir le délai de saisine du juge.

➢ ERREUR COMMISE SUR L'INDICATION DES VOIES DE RECOURS

L'indication erronée de voies de recours sur la décision est susceptible de porter préjudice au contribuable : une requête adressée, sur la base de précisions incorrectes, à un ordre de juridiction incompétent pour en connaître ou de manière trop tardive, pourrait en effet être considérée comme irrecevable par le juge, même si l'administration renonçait à se prévaloir d'un tel moyen[1].

Dans l'hypothèse où l'irrégularité causée par la faute de l'administration ne pourrait être ultérieurement couverte (par l'effet notamment d'une disposition législative la rendant opposable), il conviendra d'émettre une nouvelle décision, annulant et remplaçant la précédente, et comportant l'indication correcte des voies de recours applicables.

[1] Le cas des requêtes adressées à un juge territorialement incompétent doit à cet égard être mis à part : il n'est en effet pas rare qu'une procédure de renvoi d'attribution entre juridictions soit prévue (pour la justice administrative notamment) ; en l'absence de tels mécanismes, le juge ne pourra en revanche que décliner sa compétence à une date qui sera certainement postérieure à l'expiration du délai de saisine ouvert par la notification de la décision. La situation est alors comparable à celles des autres irrégularités commises sur l'indication des voies de recours.

I.4. COMPENSATION ET SUBSTITUTION DE BASE LEGALE

L'examen des moyens présentés par le contribuable peut justifier du prononcé d'un dégrèvement. Au travers des mécanismes de la compensation et de la substitution de base légale, il conserve toutefois la possibilité de réparer les effets des erreurs commises lors de l'établissement de l'impôt.

❑ REMARQUES GENERALES SUR LES NOTIONS DE COMPENSATION ET DE SUBSTITUTION DE BASE LEGALE

➢ COMPENSATION D'ASSIETTE, COMPENSATION DE RECOUVREMENT

Pour autant que le droit fiscal l'autorise et dans les limites qu'il fixe, lorsqu'un contribuable demande la décharge, la réduction, ou la restitution d'une imposition, l'administration peut, à tout moment de la procédure et même si le délai de répétition est expiré, opposer toutes compensations entre les dégrèvements reconnus justifiés et les insuffisances ou omissions de toute nature constatées, au cours de l'instruction, dans l'assiette ou le calcul de l'imposition contestée.

Cette compensation « d'assiette » doit être nettement distinguée de celle dite « de recouvrement ». Les comptables publics sont en effet tenus d'opposer aux contribuables, avant tout remboursement ou dégrèvement d'impôt, la compensation entre cette créance sur l'Etat ou une autre collectivité publique et les impôts et taxes dont les intéressés demeurent par ailleurs redevables. La réciprocité des dettes objet de la proposition de compensation doit cependant être évidente. Une dette de l'Etat ne peut ainsi faire l'objet d'une compensation avec des impôts locaux, les budgets concernés n'étant pas les mêmes.

➢ SUBSTITUTION DE BASE LEGALE

Lorsque le droit fiscal l'autorise et dans les limites qu'il fixe, la même matière imposable est susceptible de demeurer soumise au même impôt ou taxe, non pas en vertu de la disposition législative initialement invoquée mais sur un autre fondement, et qu'à la différence des cas d'application du droit de compensation, il n'existe pas d'insuffisance ou d'omission à proprement parler, l'administration peut aussi, au cours de la procédure contentieuse, invoquer cette nouvelle base légale, pour maintenir l'imposition litigieuse.

L'exercice de la substitution de base légale revient en définitive à placer le contribuable dans la situation qui aurait été la sienne si le service, après avoir dégrevé la cotisation contestée, l'avait une nouvelle fois imposé dans des conditions régulières. Elle permet donc à l'administration de faire l'économie d'une procédure de rectification formelle, le cas échéant en contournant la prescription de son droit de reprise.

- STADE D'AVANCEMENT DE LA PROCEDURE CONTENTIEUSE A LAQUELLE LE SERVICE PEUT OPPOSER LA COMPENSATION ET LA SUBSTITUTION DE BASE LEGALE

Quoiqu'il soit proposé de placer les développements qui suivent dans le chapitre relatif à la réclamation préalable, il conviendra d'insister, dans la rédaction des guides nationaux, sur le fait que compensation et substitution de base légale ne sont pas propres à la phase administrative : elles peuvent aussi être opposées au stade juridictionnel ; l'administration n'a toutefois plus, alors, la possibilité de les prononcer d'elle-même : elle doit inviter le juge à les ordonner.

LA COMPENSATION D'ASSIETTE

Les développements qui suivent seront consacrés à la compensation d'assiette ; celle exercée dans le cadre du recouvrement obéit en effet à des règles spécifiques, étrangères au contentieux de l'impôt (voir toutefois sur ce point les observations qui figurent au chapitre relatif au contentieux du recouvrement).

- CONDITIONS GENERALES DE MISE EN OEUVRE

Auteur de la demande

La compensation peut être demandée tant par l'administration que par le contribuable, dans ce dernier cas lorsque, sollicitant le dégrèvement total ou partiel d'une imposition consécutive à un redressement justifié, il invoque une surtaxe commise à son préjudice dans l'imposition primitive ou lorsque le redressement fait apparaître une double imposition.

Quelque soit l'auteur de la demande, trois conditions doivent être remplies pour que la compensation puisse s'exercer. Les surtaxes ou insuffisances appelées à être compensées doivent, en effet :

- concerner un même contribuable;

- se rapporter à un même impôt ;

- se rapporter à une même période d'imposition.

Ces différentes conditions appellent les remarques suivantes.

❖ ***Notion d'identité d'impôt et limites de cette condition***

La compensation doit normalement être effectué à raison d'un même impôt, réclamé à un contribuable identique. La loi peut cependant prévoir la possibilité d'y procéder, de manière généralement assez restrictive, entre impôts différents ; tel est généralement le cas

- entre certains impôts directs et assimilés;

- ou entre les droits d'enregistrement et assimilés.

L'administration est par ailleurs en droit d'opposer la compensation entre des dégrèvements portant sur les droits en principal et une pénalité omise. Aucune compensation ne peut en revanche être admise si la surtaxe invoquée concerne des droits qui ne sont pas restituables, ou encore s'il ne s'agit pas d'un impôt.

❖ ***Identité de période d'imposition***

La compensation n'est possible qu'entre les dégrèvements et les insuffisances ou omissions affectant les impositions relatives à des revenus d'une même année ou à des bénéfices d'un même exercice.

➢ PROCEDURE A RESPECTER EN MATIERE DE COMPENSATION

✓ COMPENSATION EN PHASE ADMINISTRATIVE PREALABLE

La compensation effectuée est portée à la connaissance du contribuable, de manière explicite et motivée, dans le cadre de la décision de rejet de sa demande.

Dans certains Etats, le consentement de l'intéressé peut cependant être formellement requis. L'agent de l'administration fiscale ne peut alors procéder d'office à la compensation. Il doit au préalable notifier son intention au contribuable et requérir ses observations. Un délai est accordé au contribuable pour formuler ses observations. Le défaut de réponse du contribuable dans le délai imparti équivaut à un rejet implicite de la proposition de l'Administration.

Deux situations sont alors susceptibles de se présenter :

❖ ***1er cas : le contribuable accepte de façon exprès la proposition de compensation :***

L'agent chargé de l'instruction de la réclamation contentieuse procède à la compensation avec tous les effets de droit. Si le contentieux est pendant devant le tribunal, le juge prendra en compte la compensation dans sa décision. Elle ne deviendra effective qu'au moment où la décision est revêtue de l'autorité de la chose jugée.

❖ ***2ème cas : le contribuable refuse de façon explicite ou implicite la proposition de compensation :***

L'agent chargé de l'instruction accorde le dégrèvement fondé et :

- si l'instruction se fait au niveau du service d'assiette, engage la procédure de rectification pour la période non prescrite ;

- si par contre l'instruction se fait dans un service spécialisé, informe le service d'assiette aux mêmes fins.

✓ COMPENSATION DEMANDEE EN PHASE JURIDICTIONNELLE

En phase juridictionnelle, la compensation doit toujours être demandée au juge, de manière argumentée, afin que le contribuable puisse répondre. C'est alors la procédure juridictionnelle elle-même qui tient lieu de contradictoire.

➢ EFFETS DE LA COMPENSATION

Le droit de compensation accordé à l'administration ne lui permet pas de mettre en recouvrement des impositions supplémentaires mais de rejeter, au cours de la procédure contentieuse ou d'obtenir le rejet par le juge de l'impôt, des demandes en décharge ou en réduction des impositions déjà établies. L'impôt initialement contesté est donc maintenu, sans que l'administration ait à notifier un nouvel avis d'imposition.

A l'inverse, le droit de compensation reconnu au contribuable lui permet de supprimer ou d'atténuer la portée du redressement dont il fait l'objet en justifiant d'un excès d'imposition sur un autre point.

La compensation aura donc pour principal effet d'éteindre les dettes réciproques à hauteur du moins élevé des deux montants :

- si les droits restant dus par le contribuable sont plus importants que les dégrèvements reconnus fondés, la compensation est effectuée à hauteur des dégrèvements ou remboursements et le surplus des droits restant dus lui sera réclamé dans la limite de la prescription ;

- si les dégrèvements ou remboursements reconnus fondés sont supérieurs aux montants restant dus au titre des impôts et taxes, il est procédé à la compensation et la dette fiscale du contribuable étant éteinte, le reliquat fera l'objet, soit d'une imputation, soit d'un remboursement.

❑ SUBSTITUTION DE BASE LEGALE

Lorsque le droit fiscal l'autorise et dans les limites qu'il fixe, la possibilité d'une substitution de base légale existe ; elle résulte de l'application d'un principe prétorien selon lequel l'administration a le devoir de « faire rentrer » l'impôt et ne peut renoncer à percevoir celui-ci. L'administration est donc en droit, à tout moment de la procédure, d'invoquer un moyen nouveau de nature à justifier le maintien de l'imposition ; selon l'état d'avancement de la phase contentieuse, elle peut alors, soit procéder d'elle-même à cette substitution, soit demander au juge d'y procéder.

✓ CONDITIONS DE LA SUBSTITUTION DE BASE LEGALE

❖ *Identité d'impôt, de redevable et de période d'imposition*

Construction jurisprudentielle à la base, la substitution de base légale a rarement une base légale explicite. En considération, d'une part, des règles qui régissent la compensation, d'autre part, des droits du contribuable dont le juge doit censurer le respect, elle ne doit être envisagée que s'il y a identité d'impôt, de redevable et de période d'imposition.

❖ *Nécessité d'une information du contribuable ou d'une demande motivée*

Invocable à tout moment de la procédure, la substitution doit :

- en phase administrative, être portée à la connaissance du contribuable, lors du rejet de sa réclamation

- en phase juridictionnelle, être formellement demandée par l'administration ; elle ne peut, en aucun cas, être prononcée d'office par le juge.

L'administration peut, à cet égard, valablement formuler une substitution de base légale à titre subsidiaire. Dans cette hypothèse, le juge doit se prononcer d'abord sur la base légale invoquée à titre principal et ne peut examiner celle invoquée à titre subsidiaire que s'il a préalablement écarté la première.

En tout état de cause, le service sera tenu de faire précisément état des moyens qui fondent sa demande, afin que le contribuable puisse en discuter utilement et que le juge soit en mesure d'apprécier si les conditions d'application de la nouvelle base légale sont réunies.

❖ *Respect des droits reconnus au contribuable*

La substitution de base légale ne peut être envisagée que si, dans le cadre du nouveau fondement légal invoqué, le contribuable n'aurait pas bénéficié de davantage de droits que ceux qui lui ont été initialement offerts, sur la base du fondement initialement retenu.

Elle ne peut donc être invoquée que si la procédure correspondant au nouveau fondement légal a été respectée.

A titre d'exemple, l'administration peut tout à fait substituer à une procédure contradictoire irrégulière initialement menée, une procédure d'office qu'elle serait en mesure de justifier.

La procédure d'office offre en effet moins de garanties procédurales au contribuable, de nature à faire obstacle à une substitution. Celle-ci serait vraisemblablement plus difficilement envisageable en sens inverse[2], dès lors qu'un contribuable redressé dans le cadre de la procédure contradictoire jouit généralement de voies de recours spécifiques (exemple à adapter –dans le cadre des guides nationaux). La seule solution envisageable consiste alors, pour autant que ce soit encore possible, à reprendre la procédure de redressement, après dégrèvement de l'imposition irrégulière.

✓ **EFFETS DE LA SUBSTITUTION DE BASE LEGALE**

La substitution de base légale ne nécessite nullement l'envoi d'une nouvelle proposition de rectification : comme la compensation, elle permet donc à l'administration de s'affranchir, dans la limite du quantum, des règles de prescription et de procédure propres à la rectification de l'impôt considéré.

La nouvelle base légale se substitue alors à l'ancienne et la procédure afférente à la nouvelle base légale est censée avoir été suivie.

[2] Exemple d'une situation où le service serait dans l'incapacité de justifier de la mise en œuvre de la procédure de taxation d'office initialement maintenue.

II. LES INSTANCES JURIDICTIONNELLES

Remarques liminaires :

Le présent module est consacré au traitement des recours juridictionnels, *i.e.* introduits devant tous les ordres de juridiction compétents en matière fiscale ; ce qualificatif de juridictionnel a été adopté par préférence à celui de judiciaire, ce dernier terme s'appliquant en effet à l'ordre de juridiction qu'il qualifie.

Les développements qui suivent sont centrés sur le seul contentieux d'assiette, à l'exclusion de ceux de l'annulation et la responsabilité (cf. les observations figurant cependant sur ce point dans le paragraphe relatif aux différents types de recours en matière fiscale).

Par convention, les degrés de juridiction impliqués ont été désignés de la manière la plus neutre possible, afin d'éviter toute confusion au regard des appellations propres aux tribunaux et cours existant dans les états membres ; on évoquera donc, dans les développements qui suivent :

- le juge de première instance ;

- le juge de deuxième instance, chargé d'instruire les recours en appel ;

- le juge de cassation

Ces différentes appellations devront naturellement être modifiées lors de la migration du guide vers les Etats membres, afin de retenir la terminologie en vigueur dans son droit propre. Les observations relatives au degré intermédiaire (l'appel) devront par ailleurs être supprimées dans les Etats où la décision des premiers juges est exclusivement susceptible d'un recours en cassation.

II.1. LA PREMIERE INSTANCE

La première instance correspond à l'entrée du litige, après l'instruction administrative (réclamation), dans la phase juridictionnelle.

❑ L'INTRODUCTION DE L'INSTANCE

De manière concrète, le guide doit s'attacher à préciser les points suivants, en fonction des spécificités propres de chaque législation nationale :

- qui introduit l'instance ?

- pourquoi ?

- devant quel juge ?

- de quelle manière ?

- pour quels effets ?

➢ PARTIE A L'ORIGINE DE LA DEMANDE

✓ **LE CONTRIBUABLE OU SON REPRESENTANT**

Ont qualité pour agir en justice le contribuable et son représentant ; les règles relatives à la qualité pour agir en justice sont à cet égard comparables à celles régissant l'introduction de la réclamation contentieuse elle-même ; il conviendra donc de se référer sur ce point aux développements figurant au chapitre I.

Il est à noter que les législations des Etats membres ne prévoient généralement pas l'obligation de recourir au ministère d'un avocat, pour ester en justice ; il peut cependant en aller différemment en appel puis en cassation.

✓ **L'ADMINISTRATION**

Dans le cadre du recours devant le juge de l'impôt, le contribuable conteste une décision de l'administration qui lui « fait grief » ; il est donc naturel qu'il ait l'initiative de l'introduction de l'instance.

Certaines législations prévoient cependant la possibilité pour l'administration de déférer, c'est à dire soumettre, d'office une réclamation au juge de l'impôt, avant donc qu'elle n'ait statué.

Cette voie d'introduction des instances est marginale : l'administration ne doit y recourir que dans des circonstances exceptionnelles, justifiant de l'intérêt d'une saisine immédiate du juge. Tel est notamment le cas lorsque la réclamation porte sur un litige dont le juge de l'impôt a déjà été saisi (réclamations successives portant sur un même impôt ou sur les mêmes chefs de redressement au regard d'impôts différents : impôt sur les sociétés et TVA par exemple).

Lors du déféré de cette nouvelle demande, le service demandera alors au juge d'ordonner la jonction des instances, afin qu'il statue sur le litige par un seul et même jugement.

Le mémoire par lequel l'administration soumet au juge la réclamation du contribuable doit donc comporter :

- l'historique de l'affaire et les motifs pour lesquels le service a estimé opportun de la soumettre au juge ;

- un exposé des moyens du contribuable et de ceux qu'ils appellent en réponse de la part de l'administration ;

- le cas échéant, une demande de jonction.

➢ OBJET DE L'INSTANCE (RAPPEL DES DIFFERENTS TYPES DE RECOURS EN MATIERE FISCALE)

Comme tous les autres services de l'Etat, l'administration fiscale est susceptible de se voir assignée en justice dans le cadre du contentieux de l'annulation (recours pour excès de pouvoir contre les actes de portée réglementaire ou décisions individuelles qu'elle a pu prendre), voire de la responsabilité (réparation d'un préjudice causé par l'action de ses services).

✓ **LE RECOURS POUR EXCES DE POUVOIR OU EN ANNULATION**

Le recours pour excès de pouvoir vise l'annulation d'un acte pris par l'administration. Il est généralement ouvert même sans qu'un texte le prévoit, dès lors qu'il existe un intérêt à agir ; son champ d'application est toutefois restreint en matière fiscale par l'exception de recours parallèle et la notion d'acte non détachable de la procédure d'imposition.

❖ ***L'exception de recours parallèle***

Le recours pour excès de pouvoir présente le plus souvent, en droit administratif, un caractère subsidiaire: il ne peut être exercé dès lors qu'un recours de pleine juridiction permet d'obtenir les mêmes avantages que ceux qui résulteraient de l'annulation demandée. Tel est notamment le cas en matière fiscale, dès lors que la requête par laquelle le contribuable conteste le bien-fondé d'une imposition est susceptible d'aboutir à la décharge pure et simple de la cotisation litigieuse, effet qui va au delà de l'annulation d'un simple acte de procédure.

❖ ***La notion d'acte non détachable de la procédure d'imposition***

La régularité des pièces établies par l'administration dans le cadre de sa mission d'assiette étant susceptible d'être valablement contestée dans le cadre d'un plein contentieux, celles-ci sont ainsi considérées comme non détachables de la procédure d'établissement de l'impôt et ne peuvent donc faire l'objet, en tant que telles, d'un recours en excès de pouvoir.

Un recours en annulation exercé à l'encontre d'une proposition de rectification doit ainsi être considéré comme irrecevable, la régularité de cette pièce ne pouvant être contestée que dans le cadre d'une action concluant à la décharge pure et simple de l'impôt émis en conséquence.

Le contribuable reste cependant recevable à faire valoir, dans le cadre du contentieux de l'assiette, l'illégalité d'un acte réglementaire, notamment, mais cette fois-ci par voie d'exception et non d'action ; l'acte réglementaire n'est alors pas annulé ; son application dans le litige est toutefois écartée.

✓ **LE RECOURS INDEMNITAIRE**

Une action en responsabilité peut aussi être dirigée contre l'administration fiscale comme à l'encontre de toutes les autres administrations, mais cette action peut elle aussi se heurter à l'exception de recours parallèle.

De tels recours ne sont donc en définitive recevables que lorsqu'il est fait état d'un préjudice distinct de celui résultant du seul payement de l'impôt.

➢ JUGES COMPETENTS EN MATIERE FISCALE

Personne publique ou privée, le justiciable n'a pas à choisir son juge : sa détermination procède de la loi, laquelle a recours à deux critères successifs.

✓ COMPETENCE MATERIELLE

Dans de nombreux Etats, il n'existe pas un juge unique de l'impôt : le contentieux fiscal est alors réparti entre les juridictions des ordres administratifs et judiciaires, en fonction d'un critère matériel : le type d'impôt concerné :

- l'ordre administratif est généralement compétent en matière d'impôts directs, d'impôts locaux, de TVA ;

- l'ordre judiciaire dispose alors d'une compétence résiduelle, essentiellement en matière de droits d'enregistrement et assimilés.

Il importe que le guide indique précisément les critères de répartition des litiges entre ces deux ordres de juridictions ; ses utilisateurs n'étant pas forcement familiers des règles d'organisation juridictionnelle, il pourrait aussi utilement contenir un descriptif sommaire de chacun des deux ordres (ou de l'ordre unique s'il n'y a pas de partage des compétences), comportant notamment le détail des différents degrés de juridiction impliqués.

✓ COMPETENCE GEOGRAPHIQUE

Au sein de l'ordre juridictionnel compétent, il existe généralement plusieurs juridictions de 1er, voire de 2e degré, disposant chacune d'une compétence prédéfinie sur une portion du territoire national (1e instance) ou sur un certain nombre de juridictions de 1er degré (compétence d'appel).

En matière fiscale, la compétence territoriale (« ratione loci ») du juge de 1er degré est généralement déterminée en fonction du lieu d'imposition, c'est-à-dire de l'adresse à laquelle le contribuable résidait lors du fait générateur de l'imposition litigieuse. Celle-ci peut ainsi différer de sa résidence au jour d'introduction de la requête devant le juge.

➢ MODE D'INTRODUCTION DES RECOURS

Selon l'ordre de juridiction compétent, le juge est saisi, par le contribuable ou plus rarement l'administration, sous la forme d'une requête adressée directement à son greffe ou par assignation réalisée par exploit d'huissier.

Le guide devra donc préciser les modalités pratiques de cette saisine, selon les ordres de juridiction compétents. Ces indications pourront aussi être intégrées aux imprimés de rejet dont des exemples figurent en pièces jointes.

❑ LE DEROULEMENT DES INSTANCES JURIDICTIONNELLES

➢ LES ACTEURS DE L'INSTRUCTION

L'instruction de la requête devant le tribunal va nécessairement faire intervenir les acteurs suivants :

✓ LE SERVICE DE L'ASSIETTE

Le service ayant établi l'imposition est forcement le mieux à même de répondre aux arguments du requérant ; il devra donc nécessairement être invité à instruire la demande soumise au juge. Fréquemment, la production définitive du mémoire sera toutefois confiée à un service différent, spécialement dédié à la défense de l'administration fiscale devant les juridictions (service ou autorité disposant d'une compétence particulière ou d'une délégation de signature lui permettant d'agir en justice).

L'existence de ces deux degrés d'instruction suppose donc que le service d'assiette établisse un rapport d'instruction, à destination du service du contentieux, au terme duquel il propose une analyse et une conclusion. En cas de désaccord ou de décision juridictionnelle défavorable, le service du contentieux devra, en retour, expliquer les motifs pour lesquels il n'a pas entendu suivre l'avis qui lui a été donné ou bien encore la suite qu'il entend donner à la décision du juge de 1e instance.

Le rapport d'instruction doit nécessairement être transmis avec l'ensemble des pièces requises à l'instruction (pièces de procédure notamment), afin de permettre au service chargé de la finalisation du mémoire de les examiner et, le cas échéant, de les transmettre au juge, spontanément ou à sa demande. Il est à cet égard indispensable que l'administration soit à même de présenter, sur demande du tribunal ou de l'autre partie, les pièces sur lesquelles elle fonde ses conclusions.

✓ LE SERVICE DU RECOUVREMENT

Le service du recouvrement n'est nullement partie à l'instance d'assiette : la contestation d'actes de recouvrement relève en effet d'actions différentes qui ne peuvent être jointes par le juge. S'il n'a pas à être sollicité pour un avis, il doit toutefois être informé de l'évolution du contentieux, tout spécialement lorsque le sursis de payement a été accordé : la décision du juge, si elle est favorable, lui permettra en effet d'engager des actions en poursuite.

✓ **LE BUREAU D'ORDRE**

Les circuits d'instruction, de visa et de communication des mémoires nécessitent des travaux d'ordre importants, de la réception de la requête à la notification du jugement. Afin d'éviter que ces tâches matérielles n'incombent aux agents dédiés à la rédaction des mémoires, la constitution d'un bureau d'ordre ou secrétariat est vivement souhaitable.

Celui-ci devra procéder à un enregistrement des affaires et à leur suivi, afin de permettre au service d'avoir une connaissance suffisante de son stock d'affaires et des échéances qu'il a à respecter (suivi des délais limites de production des mémoires) ; le registre servi devra donc, a minima, comporter :

- l'identité du contribuable et son adresse ;

- l'objet du litige et les informations transmises à ce sujet au recouvrement ;

- le numéro d'enregistrement de l'affaire, au greffe du tribunal et dans le service ;

- le nom de l'agent instructeur ;

- la date limite de production du mémoire ;

- les éléments de suivi des renvois pour instruction (date de saisine du service d'assiette et date limite de production de son rapport.

La fiche établie pour chaque affaire doit donc permettre de disposer d'un historique complet de la procédure contentieuse.

➢ LES DIFFERENTES ETAPES DE L'ENREGISTREMENT ET DE L'INSTRUCTION DE L'AFFAIRE

En phase juridictionnelle, et sous réserve des observations relatives au déroulement des audiences, le débat entre les parties prend impérativement la forme d'un échange de mémoires écrits.

✓ LA RECEPTION DU MEMOIRE ET SON ENREGISTREMENT

Lorsque le service reçoit un mémoire, il doit, en premier lieu, l'enregistrer, même s'il s'avère ne pas être, in fine, compétent pour connaître du litige ; l'annotation du courrier arrivé assurera la traçabilité de la demande et permettra de savoir à qui il aura été finalement confié.

Il peut en effet arriver que le contribuable ait saisi le bon tribunal, mais mal identifié la partie adverse : s'il s'agit d'un autre service de la direction générale des impôts, il est exclu de conclure à l'irrecevabilité de la demande et préférable de la transmettre à l'autorité compétente, laquelle se chargera d'y répondre, tout en informant le tribunal de cette transmission.

✓ L'EXAMEN DE LA RECEVABILITE DE LA REQUETE

❖ *La recevabilité de la saisine du juge*

Avant même d'examiner le litige sur le fond, l'agent instructeur doit tout d'abord s'assurer que la requête qui lui est transmise est recevable, c'est à dire susceptible d'être utilement soumise au juge saisi.

♦ *Qualité pour agir*

Le requérant doit avoir qualité pour ester en justice : cette question rejoint celle de la capacité à déposer une réclamation, déjà vue précédemment. Il peut toutefois être aussi requis que le demandeur fasse obligatoirement appel à un avocat : son absence serait alors un motif d'irrecevabilité.

Le demandeur devra naturellement signer le mémoire introductif d'instance.

♦ *Nécessité d'une réclamation préalable, ayant fait l'objet d'un rejet*

Une requête n'est recevable qu'à la condition de viser un rejet de réclamation préalable : faute de demande initiale, elle est irrecevable comme dépourvue d'objet. Le contribuable peut en revanche saisir le juge en l'absence de réponse du service, à la condition cependant que le délai écoulé depuis l'introduction de sa réclamation soit suffisamment long pour caractériser un rejet tacite.

♦ *Introduction de la demande dans le délai de recours au juge*

Une demande présentée avant la réception d'une décision de rejet ou sa constitution (expiration du délai de rejet tacite) est prématurée ; une demande déposée au greffe au delà du délai requis est, elle aussi, irrecevable comme tardive.

♦ *Pièces dont la production est requise*

Dans certains pays, l'acquittement d'une taxe judiciaire (timbre fiscal) est requis, à peine d'irrecevabilité de la demande. La présentation d'une copie de la décision de rejet qui fait grief peut aussi être exigée.

♦ *Exposé sommaire des moyens*

Le mémoire doit d'abord comporter l'examen des moyens de procédure, puis de fond et enfin ceux portant sur les pénalités.

♦ *Compétence du juge saisi*

Une demande adressée à un juge incompétent est normalement entachée d'irrecevabilité ; la portée de celle-ci doit toutefois être précisée :

- si l'erreur porte sur l'ordre de juridiction saisi, cette irrecevabilité est définitive ; il n'y a en effet aucune possibilité de transmission de l'affaire à l'ordre compétent. Le service doit donc conclure au rejet de la requête ;

- si l'erreur porte sur la compétence géographique et non matérielle, il convient de signaler cette anomalie au juge, en liminaire des conclusions du service. Certaines législations prévoient en effet la possibilité pour le juge saisi de réorienter l'affaire vers la juridiction compétente ; à défaut, la demande devra être considérée comme irrecevable et le juge devra être invité à « décliner sa compétence ».

Quoiqu'il puisse en être, le mémoire en défense du service, face à une requête irrecevable, doit toujours être adressé au juge saisi par erreur.

Il est à noter que l'erreur commise par le redevable sur la compétence du juge peut, dans certaines hypothèses, avoir été causée par l'administration elle-même : celle-ci a pu se méprendre, en indiquant les voies de recours offertes au contribuable, sur la décision de rejet. Cette décision est sans effet sur l'irrecevabilité de la requête ; elle risque en revanche d'aboutir à rendre inopposable au contribuable le délai légal de recours : celui-ci peut alors saisir le juge effectivement compétent, sans contrainte de délai.

❖ ***Régularisation des irrégularités constatables***

♦ *Vices de forme susceptibles d'être régularisés*

Certains des vices de forme constatés lors de la réception de la requête peuvent faire l'objet d'une régularisation. Il convient, à cet égard, de distinguer, d'une part, ceux qui affectaient la réclamation à l'Administration dès lors que celle-ci devait être saisie préalablement à l'introduction de l'instance et, d'autre part, ceux que comporte la demande au tribunal administratif elle-même.

▪ *Vices de forme affectant la réclamation devant l'administration*

Sauf disposition légale contraire, les vices de forme énumérés ci-après peuvent, lorsqu'ils ont motivé le rejet de la réclamation préalable, être utilement couverts au stade de la saisine du juge :

- absence de mention de l'impôt contesté ;

- défaut de production, soit de l'avis d'imposition, de l'avis de mise en recouvrement ou d'une pièce en tenant lieu (copie, extrait de rôle, etc.), soit de la justification du montant de la retenue ou du versement si l'impôt n'a pas donné lieu à l'établissement d'un rôle ou d'un avis de mise en recouvrement ;

- absence d'exposé sommaire des moyens et des conclusions.

- le défaut de signature de la réclamation initiale.

Ces irrecevabilités ne sont toutefois régularisables qu'à la condition que la requête soit elle-même régulière.

- *Vices de forme affectant la demande devant le tribunal*

→ Vices de formes susceptibles d'être régularisés

Sauf disposition contraire, les vices de formes suivants sont susceptibles d'être régularisés.

- le défaut et l'irrégularité de la signature susceptibles d'affecter une demande introductive d'instance peuvent être réparés, nonobstant l'expiration du délai de saisine du juge, par la production d'une lettre, dûment revêtue de la signature manuscrite de son auteur, auprès du greffe du tribunal avant la clôture de l'instruction ou par la production, dans les mêmes conditions, d'une copie de la demande comportant mention de la signature de son auteur ;

- dans le délai de recours contentieux, le défaut de qualité du signataire de la demande introductive d'instance peut être régularisé par la production d'un mandat. Nonobstant l'expiration du délai de recours, la régularisation peut être effectuée, jusqu'à la clôture de l'instruction, par la production d'une lettre, d'une copie de la requête ou d'un mémoire dûment signés par le contribuable ;

- l'absence de droit de timbre peut de même être régularisée même après l'expiration du délai de recours contentieux

- la non production de l'avis de décision de l'Administration peut être régularisée jusqu'à la décision du tribunal. Il en va de même de l'absence de copies de la requête.

→ Cas spécifique des requêtes prématurées

Lorsqu'une requête est prématurée, c'est-à-dire lorsqu'elle est présentée avant que l'Administration n'ait statué sur la réclamation préalable ou avant l'expiration du délai qui lui est imparti pour le faire, ladite requête se trouve régularisée par l'intervention ultérieure, antérieurement au jugement du tribunal, de l'un ou de l'autre de ces deux événements

→ Demandes de régularisation et mises en demeure

Lorsque des conclusions sont entachées d'une irrecevabilité susceptible d'être couverte après l'expiration du délai de recours, la juridiction ne peut les rejeter en relevant d'office cette irrecevabilité qu'après avoir invité leur auteur à les régulariser.

La demande de régularisation mentionne qu'à défaut de régularisation, les conclusions pourront être rejetées comme irrecevables dès l'expiration du délai indiqué.

Le greffe adresse alors au requérant une lettre qui l'informe du motif de l'irrecevabilité et lui impartit un délai pour la couvrir. À défaut de régularisation, l'affaire peut, dès l'expiration du délai, être inscrite au rôle et rejetée pour irrecevabilité ; si l'inscription au rôle se trouve différée, le requérant peut cependant valablement régulariser sa requête après l'expiration du délai qui lui a été accordé et jusqu'à la clôture de l'instruction.

♦ *Cas des irrecevabilités liées à un motif d'ordre public*

Ces irrégularités ne sont en aucun cas régularisables ; il en est notamment ainsi des vices de forme résultant :

- de l'inobservation du délai de présentation de la réclamation préliminaire ou de saisine du tribunal ;

- du défaut de mandat régulier lorsque la demande introductive d'instance a été présentée par un tiers, quand bien même l'irrecevabilité de la réclamation initiale n'aurait pas été relevée par le directeur ;

✓ **EXAMEN DE L'AFFAIRE AU FOND**

❖ ***Moyens susceptibles d'être utilement soumis au juge***

Certains moyens, mêmes intrinsèquement recevables, sont, en tout état de cause, dépourvus de toute incidence sur la solution du litige ; ils sont de ce fait qualifiés d'inopérants. Il en est ainsi, par exemple, d'un moyen fondé sur la référence à un texte non applicable à l'espèce.

Les moyens inopérants doivent être distingués des moyens manquants en fait, c'est-à-dire de ceux dont le dossier ne confirme pas la réalité. Manque en fait, par exemple, le moyen tiré de l'absence d'envoi de l'avis de vérification alors que l'avis et son accusé de réception figurent au dossier.

Dès lors qu'ils ne sont pas susceptibles d'exercer une influence sur la solution du litige, les moyens inopérants sont comme tels écartés par le juge. Toutefois, le juge n'est pas tenu de statuer sur un moyen inopérant et n'entache sa décision d'aucune irrégularité en s'abstenant de le faire.

Doivent notamment être qualifiés d'inopérants, dès lors qu'ils n'ont aucune incidence sur la régularité de l'imposition ou son bien fondé, les moyens relatifs à la validité du rejet de la réclamation ; n'est, de même, pas de nature à influer sur la solution du litige la circonstance alléguée que plusieurs contribuables relevant d'un même cas auraient fait l'objet de traitements différents.

❖ ***Ordre d'examen des moyens et les éléments de réponse à apporter pour contrer l'argumentation du contribuable***

En application du principe général d' « économie des moyens », il convient toujours d'aller des moyens généraux vers les plus particuliers : une irrégularité de la procédure d'imposition justifie en effet la décharge de l'imposition en litige, sans même qu'il soit besoin d'examiner les moyens de bien-fondé.

Il est important de rappeler que tous les moyens utiles doivent être examinés : à défaut de réponse dans le mémoire produit au juge, l'administration est en effet réputée avoir acquiescé au fait, c'est à dire accepté tacitement la position du contribuable.

Sauf disposition légale contraire, l'Administration, ainsi que le contribuable, dans la limite du dégrèvement ou de la restitution sollicités, peuvent normalement faire valoir tout moyen nouveau, tant en 1ère qu'en 2ème instance, jusqu'à la clôture de l'instruction, sans qu'il y ait lieu de distinguer selon qu'ils se rapportent à la procédure d'imposition, au bien-fondé de l'impôt ou aux pénalités.

Un contribuable qui, dans sa requête introductive d'instance, s'est borné à contester le bien-fondé de l'imposition, sera par exemple recevable à invoquer, avant la clôture de l'instruction, l'irrégularité de la procédure d'imposition. Ce moyen nouveau pourra également être invoqué, pour la première fois.

Les demandes nouvelles produites par un contribuable ne seront toutefois susceptibles d'être accueillies que dans la limite du dégrèvement ou de la restitution sollicités dans la réclamation préalable devant le directeur.

➢ LA REDACTION ET L'ECHANGE DES MEMOIRES

✓ LA NOTION DE CONTRADICTOIRE

Le contentieux fiscal donne lieu, comme toutes les actions juridictionnelles, à une procédure contradictoire.

Le principe du contradictoire, qui tend à assurer l'égalité des parties devant le juge, implique la communication à chacune de celles-ci de l'ensemble des pièces du dossier ainsi que, le cas échéant, des moyens relevés d'office : ces règles sont applicables à l'ensemble de la procédure d'instruction.

Lorsque des pièces sont couvertes par un secret garanti par la loi, le respect du caractère contradictoire de la procédure implique que le juge ne peut, sans l'autorisation de celui dans l'intérêt duquel le secret a été édicté, ni en prendre connaissance, ni les communiquer aux parties.

Lorsque les pièces sont trop volumineuses pour être communiquées, elles peuvent faire l'objet d'une consultation au greffe.

✓ CONSEILS POUR LA PRESENTATION DES MEMOIRES

Le mémoire en défense de l'administration est destiné tant au juge, qui statuera à l'aide de ces écritures, qu'au contribuable, qui aura la possibilité d'y répondre. Il doit être conçu comme une démonstration : il faut convaincre le juge de l'impôt du bien-fondé de l'imposition contestée en lui fournissant clairement les données factuelles et juridiques de nature à lui permettre de statuer en toute connaissance de cause. C'est pourquoi, l'exposé de l'affaire doit être complet et précis. Les arguments développés par le contribuable doivent faire l'objet d'une discussion rigoureuse, les conclusions doivent être nettes.

La production d'un mémoire en défense complet présentant tous les éléments de l'affaire et répondant à tous les moyens du contribuable doit permettre de limiter ou même d'éviter l'échange de mémoires en réplique.

Il est préférable d'employer un temps passé pour l'exposé des faits relatifs à la procédure d'établissement de l'imposition et à la réclamation préalable et le présent pour l'analyse de la requête.

❖ *Plan général d'un mémoire en défense*

Celui-ci comprend trois parties :

- une première partie présentant l'affaire dans laquelle est exposé l'ensemble des faits utiles à sa compréhension ;

- une deuxième partie, le cas échéant, sur la recevabilité en la forme de la demande du contribuable ;

- une troisième partie destinée à établir le bien fondé de l'imposition contestée, d'une part en démontrant que l'imposition est conforme au droit et d'autre part en réfutant l'argumentation adverse.

♦ *Présentation générale de l'affaire : l'exposé des faits.*

▪ *Renseignements généraux :*

Il s'agit de situer concrètement le requérant, en fournissant toute précision utile sur son identité (nom ou dénomination sociale, adresse du domicile ou siège social), ou la nature de l'activité exercée.

▪ *Contexte de l'affaire*

Les faits et leur chronologie doivent être scrupuleusement établis, de même que le contexte juridique et comptable utile à la compréhension de l'affaire

▪ *Exposé de l'action de l'administration*

L'origine de l'imposition litigieuse doit être précisée (imposition primitive ou imposition consécutive à une procédure de redressement ou à une action d'office du service). Si l'imposition est consécutive à une opération de contrôle fiscal, il conviendra de mentionner :

- en cas de contrôle fiscal externe, la date des opérations : date de l'avis de vérification, période vérifiée et durée des opérations de contrôle ;

- dans tous les cas, la procédure suivie pour établir l'imposition.

La procédure applicable et celle effectivement suivie devront être précisées (par exemple, procédure contradictoire alors que la situation permettait le recours à une procédure d'office).

Concernant la chronologie de la procédure de redressement, **i**l convient de mentionner la date de l'ensemble des actes de procédure, en précisant celle de leur réception par le contribuable ou de présentation à son domicile en cas d'absence.

- *Indiquer les modalités de mise en recouvrement des impositions, ainsi que ses dates (important car lié à l'examen de la recevabilité)*

- *Préciser la date et la suite donnée à la réclamation contentieuse*

Il est à cet égard nécessaire :

- de faire état de la réclamation préalable à la requête et de la décision du directeur sans pour autant mentionner *in extenso* ses motifs (elle figure au dossier d'instruction ; en cas d'admission partielle de la réclamation, préciser en revanche les redressements maintenus) ;

- puis de faire état de la saisine du juge (date d'enregistrement, numéro…) ;

- de présenter les arguments avancés par le contribuable, ce qui permet de délimiter le litige. Il n'est pas nécessaire de les exposer dans l'ordre retenu par le contribuable, mais d'adopter de préférence un ordre logique, qui sera suivi dans la discussion.

- *Portée du litige*

La portée financière du litige doit être délimitée, en indiquant les bases, les droits et les pénalités demeurant contestés au stade de la requête et le cas échéant. Les dégrèvements intervenus au stade de la réclamation contentieuse (montant, date) doivent alors être rappelés en distinguant les droits et pénalités, afin d'éviter que le juge, mal informé, ne statue « ultra petita ».

Il est rappelé que le contribuable ne peut contester des impositions différentes de celles qu'il a visées dans sa réclamation préalable. Le mémoire en défense de l'administration doit, en conséquence, porter une attention particulière à l'évaluation financière du litige. Une présentation de cette évaluation peut être faite sous la forme de tableaux (référence aux articles de rôles supplémentaires, aux n°s des AMR, montant des droits et pénalités, dégrèvements déjà accordés).

❖ ***Discussion***

Cette partie est certainement la plus importante du mémoire : elle comporte en effet les éléments de réponse à l'argumentaire du contribuable, à soumettre au juge. L'exposé des moyens doit préférentiellement suivre l'ordre suivant**.**

♦ *Recevabilité en la forme de la demande*

Les irrecevabilités sont généralement d'ordre public : le moyen peut donc être invoqué à tout moment par l'administration.

Si aucun débat n'existe à ce titre, il est inutile de développer ce point. En revanche s'il y a lieu à débat, s'agissant de la recevabilité de la requête elle-même, voire de la réclamation contentieuse préalable à la requête, la question doit être minutieusement examinée. Les vices de forme qui rendent la requête irrecevable doivent alors être expressément relevés :

- en cas d'irrecevabilité manifeste et définitive, la requête n'a normalement pas à être examinée au fond. Dès lors que le motif d'irrecevabilité est toujours contestable, il est cependant recommandé de procéder à un examen sommaire des moyens du contribuable, afin qu'en les réfutant, l'administration ne puisse être regardée comme ayant acquiescé aux faits

- si une cause d'irrecevabilité non manifeste ou définitive est relevée au stade, soit de la réclamation, soit de la demande devant le juge, il convient de la signaler avant d'aborder le fond du litige.

♦ *Examen des moyens présentés au fond*

Ce développement doit viser l'analyse au fond de la requête et la présentation de la défense de l'administration. A ce stade, il convient de discuter des moyens et arguments du contribuable, dans un ordre logique (procédure, bien-fondé de l'imposition, pénalités) en s'appuyant sur les constatations de fait et à la lumière tant des textes que de la jurisprudence et de la doctrine applicable.

Il est indispensable de consacrer des parties distinctes à la réfutation de chacun des moyens et arguments de la demande et le cas échéant, de chacun des redressements effectués.

❖ *Conclusion*

Lorsque tous les moyens développés par le contribuable ont été examinés, il convient de conclure sans ambiguïté : rejet ou admission partielle de la demande.

En cas d'admission totale de la demande, un mémoire sommaire faisant connaître au tribunal que le requérant a obtenu satisfaction et que, le litige n'existant plus, il n'y a pas lieu de statuer sur la requête, doit être établi (annexer à ce mémoire une copie de la décision du dégrèvement prononcé).

En cas d'admission partielle de la demande, les dégrèvements correspondants doivent être prononcés sans délai et le juge informé. Il devra être conclu au non-lieu à statuer à du concurrence (annexer à ce mémoire une copie de la décision du dégrèvement prononcé).

✓ **COMMUNICATION DU MEMOIRE A LA PARTIE ADVERSE**

Deux modes de communication des mémoires peuvent exister :

- l'envoi au greffe du tribunal, lequel se charge alors de la communiquer à l'autre partie. C'est généralement la formule retenue devant le juge administratif ; elle impose généralement l'envoi de plusieurs exemplaires du mémoire au juge ;

- la signification par exploit d'huissier ; ce mode de communication est davantage propre à la juridiction judiciaire. La partie fait signifier à l'autre ses écritures puis dépose un exemplaire de son mémoire (parfois plusieurs, selon ce que la loi prévoit) au greffe, accompagné de la preuve de signification.

➢ MOYENS SOULEVES D'OFFICE PAR LE JUGE

Le juge ne peut statuer sur une requête sans avoir examiné le bien-fondé de tous les moyens d'ordre public qu'il peut y avoir matière à prendre en considération, compte-tenu des données du litige et de l'état du dossier.

En matière fiscale, les moyens d'ordre public relèvent essentiellement de la méconnaissance du champ d'application de la loi. Constituent, par exemple, des moyens d'ordre public :

- le cas où le texte appliqué par l'administration et sur lequel discutent les parties n'était pas - ou plus- en vigueur. Il faut, toutefois, que l'inapplicabilité des dispositions de l'article litigieux du code général des impôts résulte manifestement des pièces du dossier qui est soumis au juge;

- l'erreur de classification catégorielle des revenus ;

- l'hypothèse où le texte appliqué est illégal en raison par exemple de l'incompétence de son auteur ;

- la question du régime d'imposition ;

- le fait qu'une personne autre que le redevable légal a été imposée.

Afin de garantir le respect du contradictoire, le juge est généralement tenu d'informer les parties de son intention de soulever d'office un moyen, afin de leur permettre de présenter leurs observations.

➢ MESURES SPECIALES D'INSTRUCTION ET LES INCIDENTS DE PROCEDURE

✓ MESURES SPECIALES D'INSTRUCTION

Lorsqu'il estime que l'instruction est incomplète ou lorsqu'il ne se trouve pas suffisamment éclairé pour pouvoir prendre sa décision en toute connaissance de cause, le juge peut ordonner les mesures spéciales d'instruction suivantes :

- l'expertise ;

- la visite des lieux ;

- l'enquête ;

- la vérification d'écritures ;

- l'inscription de faux.

❖ *L'expertise*

Faisant l'objet d'une étude détaillée au paragraphe II-2., l'expertise n'est mentionnée ici que pour mémoire.

❖ *La visite des lieux*

Le tribunal peut ordonner qu'il se transportera tout entier ou que l'un ou plusieurs de ses membres se transporteront sur les lieux pour y faire les constatations et vérifications déterminées par son jugement. La visite des lieux peut être ordonnée soit d'office, soit sur la demande des parties, mais elle est toujours facultative pour le tribunal.

Les parties (contribuable et administration) sont informées du jour et de l'heure auxquels cette mesure d'instruction doit se faire, soit par la voie administrative, soit le plus souvent par lettre recommandée. Aux jour et heure fixés, le tribunal (juges désignés) se rend sur les lieux. Au cours de la visite des lieux, le tribunal ou ses membres chargés d'y procéder peuvent entendre les personnes susceptibles de fournir des renseignements ; ils peuvent également faire exécuter en leur présence, au besoin par un expert, les opérations qu'ils jugent utiles.

Il est dressé procès-verbal de la visite des lieux. Ce procès-verbal n'est pas notifié aux parties qui peuvent toutefois le consulter au greffe.

- ***La vérification d'écriture***

Le juge peut ordonner une vérification d'écritures par un ou plusieurs experts, en présence, le cas échéant, d'un de ses membres.

La vérification d'écritures intervient dans le cas où l'une des parties met en doute l'authenticité d'une pièce manuscrite versée au dossier de l'instance, pièce dont l'écriture ou la signature est déniée par son auteur ou n'est pas reconnue par l'une des parties. De même que la visite des lieux, cette mesure d'instruction peut être ordonnée soit d'office, soit à la demande des parties, mais n'est, en aucun cas, obligatoire pour le juge.

Le ou les experts chargés de procéder à la vérification sont nommés par le tribunal lui-même. L'opération s'effectue au siège du tribunal en présence d'un conseiller.

- ***L'inscription de faux***

Lorsqu'une partie entend faire écarter de l'instance, comme fausse ou falsifiée, une pièce produite par la partie adverse, elle doit s'inscrire en faux.

Saisi d'une demande manifestant l'intention de son auteur de s'inscrire en faux contre une pièce du dossier, le tribunal fixe un délai dans lequel la partie qui a produit la pièce contestée sera tenue de déclarer si elle entend s'en servir.

Dans le cas où la partie ainsi mise en demeure déclare renoncer à se servir de la pièce contestée ou s'abstient de toute déclaration, la pièce est rejetée et la procédure reprend son cours normal. Si, au contraire, la partie qui a produit la pièce arguée de faux déclare qu'elle entend se servir de cette pièce, deux éventualités sont susceptibles de se présenter :

- ou bien le tribunal estime que sa décision ne dépend pas de la pièce contestée et, dans ce cas, il statue au fond sans avoir recours à ladite pièce pour motiver son jugement ;

- ou bien la solution à donner à l'affaire dépend de la pièce arguée de faux.

Dans cette situation, le tribunal ne peut rejeter la demande en inscription de faux. Il doit surseoir à statuer jusqu'après le jugement du faux par les tribunaux de l'ordre judiciaire. À cet égard, il impartit un délai à la partie qui conteste la pièce litigieuse pour engager la procédure d'inscription de faux devant ces tribunaux. S'il n'est pas justifié que l'autorité judiciaire a été saisie dans le délai imparti, le tribunal administratif statue au fond. Dans le cas contraire, il ne statue qu'après jugement définitif sur le faux et compte tenu de ce jugement.

❖ ***Les suppléments d'instruction***

Si les parties présentent avant la clôture de l'instruction des conclusions nouvelles ou des moyens nouveaux, le juge ne peut les adopter sans ordonner un supplément d'instruction, afin de permettre à la partie adverse de faire valoir ses arguments.

Dans tous les cas où il apparaît -même en l'absence de moyens nouveaux- que les échanges de mémoires intervenus entre les parties ou les mesures spéciales d'instruction déjà ordonnées n'ont pas apporté des éléments d'information suffisants pour lui permettre de se prononcer en toute connaissance de cause sur le litige, le juge a la faculté d'ordonner un supplément d'instruction dont il précise l'objet.

Le supplément d'instruction doit se dérouler d'une manière contradictoire. Les mémoires contenant les faits ou motifs nouvellement invoqués par une partie sont donc notifiés par le greffe à la partie adverse qui est ainsi mise en mesure de répliquer.

✓ **LES INCIDENTS DE PROCEDURE**

Les questions particulières soulevées au cours d'une instance déjà ouverte sont désignées sous l'appellation générale d'incidents de procédure. Ceux-ci ont pour effet soit de suspendre ou d'arrêter la marche de l'instance, soit de modifier la physionomie du litige, soit même de le transformer. Les incidents de procédure comprennent :

- les questions préjudicielles ;

- le désistement ;

- les conclusions reconventionnelles ;

- la connexité.

❖ ***La question préjudicielle***

Un principe traditionnel veut que le juge de l'action soit également le juge de l'exception. Ce principe est toutefois limité par l'existence de questions préjudicielles : il y a question préjudicielle lorsque la solution du différend soumis au tribunal dépend de la solution d'une autre question qui ne rentre pas dans la compétence du tribunal saisi. Ce dernier doit alors surseoir à statuer jusqu'à ce que ladite question ait été tranchée.

❖ ***Le désistement***

Le désistement est l'acte par lequel un requérant renonce, totalement ou partiellement, à ses prétentions. Si le demandeur renonce définitivement au droit qu'il invoquait, il y a désistement d'action ; s'il renonce à l'action qu'il avait engagée devant une juridiction déterminée, il y a seulement désistement d'instance.

Pour être valable, le désistement doit répondre aux conditions suivantes :

- être fait par écrit et signé ;

- être rédigé en termes formels ;

- être pur et simple. Un désistement est réputé nul et non avenu s'il est donné sous conditions, à moins que ces conditions ne se trouvent remplies ;

- émaner d'une personne qualifiée.

Lorsqu'il lui est soumis dans des conditions régulières, le tribunal doit se borner à donner acte du désistement. Un contribuable qui s'est désisté purement et simplement n'est plus recevable à revenir dessus, après qu'il en aura été pris acte. Les contribuables qui se sont simplement désistés de l'instance et non de l'action peuvent en revanche valablement introduire une nouvelle demande auprès du juge.

- ***Les conclusions reconventionnelles***

Dans tous les cas où l'instance engagée devant le tribunal administratif fait suite à une réclamation préalable, l'administration peut présenter en cours d'instance des conclusions reconventionnelles tendant à l'annulation ou à la réformation de la décision qu'elle a prise sur la réclamation primitive.

- ***La connexité***

Le juge territorialement compétent pour connaître d'une instance qui a été régulièrement introduite devant lui peut être dessaisi de cette instance, en cours de procédure, dans le cas ou une instance connexe est pendante devant une autre juridiction administrative.

❑ LA CLOTURE DE L'INSTRUCTION ET L'AUDIENCE

➢ LA CLOTURE DE L'INSTRUCTION

✓ MODALITES DE CLOTURE DE L'INSTRUCTION

Le juge en charge de l'affaire peut, par une ordonnance, fixer la date à partir de laquelle l'instruction sera close et mettre alors en demeure l'administration de présenter ses conclusions. A défaut d'ordonnance, l'instruction sera close à une date généralement décomptée en fonction d'un certain nombre de jours francs précédant l'audience.

Il convient d'apporter une grande attention aux délais alors impartis par le juge dans la production des mémoires de manière à éviter le risque qu'une affaire ne soit jugée avant que l'administration n'ait eu le temps de produire ses observations.

✓ EFFETS DE LA CLOTURE D'INSTRUCTION

En principe, la clôture a pour effet de mettre fin au droit pour les parties de produire de nouveaux mémoires. Toutefois, lorsque, postérieurement à la clôture d'instruction, le juge est saisi d'un mémoire, il lui appartient, dans tous les cas, d'en prendre connaissance avant de rendre sa décision, ainsi que de le viser (c'est à dire le mentionner) dans sa décision.

Il n'a toutefois l'obligation d'en tenir compte que si ledit mémoire contient soit l'exposé d'une circonstance de fait dont la partie qui l'invoque n'était pas en mesure de faire état avant la clôture de l'instruction écrite et que le juge ne pourrait ignorer sans fonder sa décision sur des faits matériellement inexacts, soit d'une circonstance de droit nouvelle ou que le juge devrait relever d'office.

Cependant, dans tous les cas où le juge est amené à tenir compte de ce mémoire, il doit, à l'exception de l'hypothèse particulière dans laquelle il se fonde sur un moyen qu'il devait relever d'office, le soumettre au débat contradictoire, soit en suspendant l'audience pour permettre à l'autre partie d'en prendre connaissance et de préparer ses observations, soit en renvoyant l'affaire à une audience ultérieure.

Il est possible qu'un contribuable produise un mémoire en réplique quelques jours seulement avant la clôture d'instruction et que le tribunal communique ce mémoire à l'administration. La direction doit répondre au tribunal dans tous les cas où elle est en mesure de le faire. Cela étant, si les moyens soulevés dans ce nouveau mémoire nécessitent un examen particulièrement approfondi, la direction doit adresser une lettre au tribunal par laquelle elle précise à ce dernier que le délai dont elle dispose ne lui permet pas de répondre et l'invite à rouvrir l'instruction.

Le juge peut alors rouvrir l'instruction par une décision qui n'est pas motivée et ne peut faire l'objet d'aucun recours. Normalement, cette réouverture doit être décidée si le mémoire produit tardivement - mais avant la clôture d'instruction - mérite d'être pris en considération, par exemple, en raison de la révélation d'un fait nouveau et important qui ne saurait être négligé sans qu'en souffre la bonne administration de la justice, ou bien si - à la suite d'une note en délibéré - l'affaire apparaît comme n'étant pas en état d'être jugée.

Ainsi, lorsqu'un mémoire contenant des éléments nouveaux n'est produit que la veille de la clôture de l'instruction, l'autre partie ne dispose pas d'un délai suffisant pour répondre. C'est pourquoi, en pareilles circonstances, la direction ne doit pas hésiter à demander la réouverture de l'instruction si elle considère que le mémoire communiqué doit faire l'objet d'une réponse de l'administration.

➢ CONVOCATION ET AUDITION DES PARTIES

✓ LES CONVOCATIONS

Les convocations doivent être adressées par lettre recommandée avec accusé de réception dans le délai fixé par la loi avant la date de l'audience. Lorsqu'une affaire a été inscrite au rôle d'une audience et les parties régulièrement convoquées, le juge n'est pas tenu de faire droit à une demande d'ajournement dont il est saisi par un contribuable ou son mandataire ou même par l'administration.

✓ L'AUDITION DES PARTIES

Les parties ne sont pas tenues d'assister ou de se faire représenter à l'audience. Seul le requérant ou son représentant peuvent présenter des observations orales au cours de l'audience (et, pour l'administration, le directeur ou son représentant).

Les comptables salariés ou libéraux n'ont en revanche, généralement, pas qualité pour s'exprimer à l'audience. De même, les personnes mandatées pour introduire ou soutenir une instance pour le contribuable ne peuvent que déposer des conclusions écrites. Elles ne peuvent présenter d'observations orales que si elles ont la qualité d'avocat.

A titre exceptionnel, le président peut, en outre, au cours de l'audience, entendre toute personne dont l'une des parties souhaiterait l'audition. Il est précisé que les audiences sont publiques.

❑ LE JUGEMENT, SA NOTIFICATION ET SES EFFETS

➢ DIFFERENTS TYPES DE JUGEMENTS SUSCEPTIBLES D'ETRE RENDUS

Les décisions des juges de première instance sont prises sous forme de jugements. Suivant leur objet, on distingue les jugements définitifs (ou jugements au fond) des jugements avant dire droit.

✓ JUGEMENTS DEFINITIFS

Les jugements définitifs mettent fin au litige, sauf appel, totalement ou partiellement. Ils peuvent ainsi ne trancher qu'un point quelconque de la contestation ou régler simplement un incident, mais sans qu'il y ait lieu d'y revenir. Tel est le cas notamment d'un jugement qui statue sur une demande en récusation d'expert.

Sur le fond du litige, ils peuvent consister en une admission totale ou partielle de la demande du requêtant ; elle peut toutefois aussi revêtir la forme d'un non-lieu à statuer, à hauteur de la satisfaction donnée par l'administration, en cours d'instance, à la demande du requérant, ou bien encore en cas de désistement.

✓ JUGEMENTS AVANT DIRE DROIT

Les jugements avant dire droit qui les précèdent interviennent uniquement pour ordonner une mesure d'instruction. Ils se subdivisent en jugements préparatoires et jugements interlocutoires. Sont réputées préparatoires les décisions rendues pour l'instruction de la cause et qui, tout en réservant les droits et moyens des parties, tendent seulement à mettre l'affaire en l'état de recevoir jugement définitif. Sont considérées comme interlocutoires les décisions ordonnant, avant dire droit, une preuve, une vérification ou une instruction qui préjuge le fond.

Les jugements avant dire droit, qu'ils soient préparatoires ou interlocutoires, peuvent faire l'objet d'un appel, le plus souvent dans le cadre du délai ouvert à l'encontre du jugement qui règle définitivement le fond du litige

➢ COMMUNICATION DU JUGEMENT AUX PARTIES

Les jugements sont portés à la connaissance des parties par le greffe du tribunal, lequel leur indique généralement les délais de recours dont ils disposent.

Les jugements judiciaires peuvent en outre faire l'objet d'une signification d'une partie à l'autre, afin de faire courir le délai d'appel.

➢ EXECUTION DE LA DECISION PAR L'ADMINISTRATION

L'administration est tenue d'exécuter sans délai les décisions de justice qui lui sont défavorables. La loi peut, à cet égard, prescrire un délai au terme duquel le contribuable peut demander au juge de prescrire les mesures nécessaires à l'exécution du jugement.

La portée des mesures d'exécution devra naturellement être modulée en fonction du caractère suspensif ou non du recours qui pourrait être formulé à l'encontre du jugement.

Si le sursis de payement demeure accordé jusqu'à l'intervention du jugement de 1er degré, le service doit s'assurer d'une prompte information du comptable, afin que les mesures de recouvrement puissent être engagées sans délai.

II.2. LE ROLE DE L'EXPERT DANS LA PROCEDURE JURIDICTIONNELLE

❑ DEFINITION ET OBJET DE L'EXPERTISE

L'expertise est une mesure d'instruction par laquelle un juge confie à un tiers aux parties le soin de donner son avis sur des faits nécessitant des compétences techniques ou des connaissances particulières.

❑ L'ENGAGEMENT DE L'EXPERTISE : LA DESIGNATION DE L'EXPERT ET LA DELIMITATION DE SA MISSION

➢ COMPETENCE EXCLUSIVE DU JUGE POUR ORDONNER UNE EXPERTISE ET CHOISIR L'EXPERT

✓ **APPRECIATION DE L'OPPORTUNITE D'UNE EXPERTISE**

L'expertise est ordonnée par le juge, soit d'office, soit sur demande des parties, pour éclairer certains points de l'instruction. Le juge n'est toutefois généralement pas tenu de faire droit à une telle demande, fût-elle présentée de manière concertée par les justiciables en présence.

Il ne peut y avoir recours que si l'expertise est susceptible d'être utile à la solution du litige ; à défaut, elle est réputée présenter un caractère frustratoire, justifiant alors l'annulation du jugement l'ayant ordonnée.

Dès lors qu'il l'a décidée, le juge devra attendre les conclusions de l'expertise avant que de statuer sur le fond ; il ne peut en aller différemment que si la survenance de faits nouveaux rend l'expertise sans objet, ou bien encore lorsque l'expert ne peut remplir sa mission.

✓ **CHOIX DE L'EXPERT**

Même si rien ne lui interdit de tenir compte des suggestions que les parties lui soumettent, le choix de l'expert revient en toutes hypothèses au juge. Le guide pourrait à cet égard rappeler les incapacités prévues en la matière par la loi.

✓ **RECUSATION DE L'EXPERT**

Les experts peuvent être récusés pour les mêmes causes que les juges. Les motifs prévus par les textes sont généralement liés aux liens de l'expert avec les parties, aux différents qu'il a pu avoir, par le passé avec eux, ou à tout autre élément de nature à faire douter de son impartialité. L'expert sollicité par le juge peut soulever lui-même les motifs de récusation.

➢ FIXATION DE LA MISSION DE L'EXPERT

L'ordonnance de nomination de l'expert fixe l'objet de son intervention. Dans le cadre du contentieux administratif la mission de l'expert peut porter :

- en cas de vérification, sur l'examen des documents comptables présentés, sur la méthode d'évaluation retenue par l'inspecteur, sur l'existence matérielle de certains faits, sur l'évaluation du fonds de commerce, ..etc. ;

- en cas d'évaluation d'un bien immobilier, sur la valeur vénale retenue par l'administration et les termes de comparaison présentés ;

- en cas d'émission de l'impôt par voie de rôle, sur la méthode d'évaluation des bases de l'assiette dudit impôt.

En tout état de cause, l'expertise ne peut avoir pour effet de modifier les règles de dévolution de la charge de la preuve. Elle ne peut, en outre, en aucun cas :

- avoir pour effet d'étendre le litige en dehors de l'objet de la demande dont le juge a été saisi ;

- porter sur des questions de droit.

❑ DEROULEMENT DE L'EXPERTISE

➢ CARACTERE CONTRADICTOIRE DU DEROULEMENT DE L'EXPERTISE

L'expert nommé par le juge avise les parties de la date et heure du déroulement de ses investigations. Le juge peut assister à la séance d'expertise. La convocation des parties doit être faite dans le respect d'un délai de rigueur, prévu par la loi, par lettre recommandée avec accusé de réception.

Dans la limite de la mission ordonnée par le juge chargé de l'affaire, l'expert peut procéder à une expertise sur place en présence des parties ; il s'agit d'une enquête contradictoire sur le terrain.

➢ DOCUMENTS UTILES AU BON DEROULEMENT DE L'EXPERTISE ET LIEU DE DEROULEMENT DES INVESTIGATIONS DE L'EXPERT

L'expert invite les parties à produire les pièces justificatives en leur possession et/ou exprimer leurs observations orales. L'expert dresse un procès verbal des déclarations des parties qui doit porter la signature des intéressés ou la mention du refus de signer.

L'expert peut vérifier les documents comptables, s'assurer des pièces justificatives, faire des constatations et des comparaisons sur place, l'estimation et l'évaluation des biens meubles et immeubles, la vérification des caractéristiques des postes de comparaison. L'expert peut être chargé par le juge de recueillir des témoignages sur place. Il doit expliquer la méthode ou l'approche adoptée à la base de ses conclusions.

L'expert peut demander aux parties les copies des documents de procédure, les postes de comparaison en leur possession, les pièces comptables ou toutes autres pièces justificatives. L'expert ne doit pas fonder ses conclusions sur des moyens ou documents qui n'ont pas été soumis à la partie à laquelle ils sont opposés durant la procédure contradictoire.

➢ ACQUITTEMENT DES FRAIS

Le juge rapporteur invite, la partie qui a demandé l'expertise ou, les deux parties si elles sont d'accord ou, en cas de désignation d'office, à consigner à titre d'avance pour frais d'expertise, un montant qu'il fixe unilatéralement. Les frais d'expertise sont réglés par le greffier sous le contrôle du juge. Si les sommes fixées par le juge à titre d'avance pour frais d'expertise ne sont pas consignées dans le délai imparti auprès du greffe , la demande d'expertise est rejetée.

Il est fait interdiction aux parties de remettre directement l'avance des frais de vacation à l'expert. L'acception par l'expert d'une avance directe de la part des parties, entraîne sa radiation du tableau des experts agréés.

❑ CONCLUSION DE L'EXPERTISE

➢ ETABLISSEMENT D'UN RAPPORT PAR L'EXPERT

L'expert établit son rapport en plusieurs exemplaires suivant le nombre des parties au procès. En cas de pluralité d'experts un rapport commun est dressé par tous les experts et signé conjointement même si les conclusions sont différentes. Le rapport doit comporter l'avis motivé de chacun d'eux.

Le rapport doit comporter en plus des conclusions et des constatations des experts , les observations et commentaires des parties pendant le déroulement de l'expertise.

Toute expertise bien conduite débute par une phase d'investigations appelée communément les préliminaires et qui comprennent, notamment, l'inventaire des pièces déposées par les parties, leurs dires, réquisitions et observations.

Le rapport comporte en général deux parties. Dans la première, l'expert rend compte de ses activités. Il décrit le déroulement des ses opérations, donne ses sources d'information.

Dans la seconde partie, l'expert donne son avis. Cette partie expose les conclusions auxquelles il aboutit à la lumière de ses constatations et des observations et réponses des parties.

➢ COMMUNICATION DU RAPPORT AU JUGE ET AUX PARTIES

Le juge fixe dans l'ordonnance de nomination de l'expert le délai de dépôt du rapport au greffe ; il sera communiqué aux parties par la juridiction.

❑ CONSEQUENCES DU RAPPORT D'EXPERTISE

➢ EFFET FACULTATIF DU RAPPORT

Le principe est que le juge n'est pas lié par les constatations et conclusions de l'expert. Le juge dispose d'un pouvoir discrétionnaire ; il n'est pas tenu de suivre l'avis de l'expert. Il doit cependant motiver son jugement sans dénaturer le rapport.

➢ EXPERTISE COMPLEMENTAIRE

Lorsque le juge n'est pas convaincu des conclusions de l'expert ou que celui-ci ne peut pas remplir correctement sa mission, il ordonne une contre-expertise.

La partie non satisfaite des conclusions de l'expert, peut demander, également, une contre expertise. Le juge désigne le contre-expert par une nouvelle ordonnance et fixe sa mission et ses honoraires.

❑ VOIES DE RECOURS A L'ENCONTRE DES CONCLUSIONS DE L'EXPERT

Le rapport est susceptible d'être annulé par le juge dans deux cas :

- absence du serment de l'expert, conformément au code de procédure civile ;

- non respect par celui-ci de la loi sur l'emploi de la langue. En effet, le rapport doit être rédigé dans la langue officielle. Le juge peut recourir à un traducteur le cas échéant.

La contestation des résultats de l'expertise est conduite selon les voies de droit ordinaires.

II.3. AUTORITE QUI S'ATTACHE AU JUGEMENT DE 1E INSTANCE ET VOIES DE RECOURS DONT IL PEUT FAIRE L'OBJET

❑ NOTION D'AUTORITE DE LA CHOSE JUGEE ET DECLINAISON DE CETTE NOTION AU NIVEAU DU JUGEMENT DE 1ERE INSTANCE

➢ FORCE EXECUTOIRE DU JUGEMENT DE 1ERE INSTANCE

En fonction de la législation applicable, la portée exécutoire du jugement devra être précisée dans le guide. Si les voies de recours qui demeurent ouvertes n'ont pas d'effet suspensif, celui-ci sera immédiatement applicable. Dans le cas contraire, l'application de la décision sera suspendue jusqu'à ce que la juridiction supérieure se soit prononcée.

En l'absence d'effet suspensif, les dégrèvements découlant de la décision du juge doivent être prononcés sans délai. Les législations nationales peuvent à cet égard organiser la possibilité, pour un requérant ayant obtenu satisfaction par une décision devenue définitive, de demander au juge d'en assurer l'exécution. Il peut alors fixer un délai d'exécution et prononcer une astreinte (c'est-à-dire condamner à des sommes déterminées en fonction du retard à exécuter la décision).

➢ AUTORITE DE LA CHOSE JUGEE

Les décisions rendues par une juridiction s'imposent aux particuliers, à l'administration et, également, aux juges eux-mêmes, pour autant, toutefois, qu'elles soient revêtues de l'autorité de la chose jugée.

Ainsi, l'autorité de la chose jugée exclut que ce qui a été jugé puisse être, si ce n'est en conséquence de l'exercice d'une voie de recours contre la décision juridictionnelle même, méconnu ou contesté.

✓ DECISIONS SUSCEPTIBLES D'ETRE REVETUES DE L'AUTORITE DE LA CHOSE JUGEE

❖ *Jugements ou arrêts concernés*

Les décisions qui se trouvent dotées de l'autorité de la chose jugée sont celles qui sont rendues au fond et à titre principal. Echappent, à une telle qualification les décisions prises en matière de sursis à exécution, les ordonnances du juge des référés, les jugements de non-lieu, les jugements de relaxe au bénéfice du doute, ou bien encore les jugements avant dire droit, dans la mesure où ils n'affectent pas le principal.

Les décisions concernées ne sont pas exclusivement celles rendues sur le strict plan fiscal. Le juge administratif de l'impôt est en effet susceptible de connaître de faits qui ont déjà été tranchés par une décision définitive de justice sous l'effet du partage des compétences entre juridictions administrative (contentieux de l'assiette) et judiciaire (contentieux pénal corrélatif), ou, à raison, au sein même de la juridiction administrative, soit de la nature distincte des contentieux (plein contentieux et contentieux de l'excès de pouvoir), soit de la faculté ouverte aux contribuables de saisir le même juge de façon récurrente (réclamations successives).

S'agissant des décisions du juge pénal, sont revêtues de l'autorité de la chose jugée celles qui sont devenues définitives. Dans ce domaine, le caractère définitif s'apprécie seulement en fonction de l'appel et non de la cassation. Ainsi, un jugement qui n'a pas été frappé d'appel ou pour lequel le juge du second degré s'est prononcé est un jugement définitif, et le pourvoi en cassation encore pendant ne fait pas perdre au jugement d'appel son caractère définitif.

❖ *Eléments de la décision susceptibles d'être revêtus de l'autorité de chose jugée*

L'autorité de la chose jugée s'attache, non seulement au dispositif de la décision, mais aussi à celui ou à ceux des motifs qui en constituent le soutien nécessaire, le support inséparable dont ils ne sont pas détachables, c'est-à-dire dans la mesure où ces motifs sont indispensables pour expliquer le dispositif, en déterminer ou en compléter le sens.

✓ **PORTEE DE L'AUTORITE DE LA CHOSE JUGEE**

Les décisions revêtues de l'autorité de la chose jugée n'ont pas toutes la même valeur et, ce faisant, ne recèlent pas le même degré d'intensité en termes d'opposabilité : il convient, en effet, de distinguer celles dotées de la simple autorité relative de celles dont l'autorité est qualifiée d'absolue.

❖ ***Le principe : l'autorité relative de la chose jugée***

Il n'y a autorité (relative) de la chose jugée antérieurement que si le litige soumis au juge de l'impôt concerne les mêmes objets, causes et parties :

- *objet* : le nouveau litige doit porter sur le même impôt, au titre d'une même année ou période ; l'identité d'objet peut toutefois être admise, entre litiges portant sur les impositions obéissant à des règles de liquidation similaires et lorsque le juge s'est prononcé sur les mêmes chefs de redressements ;

- cause : ou fondement juridique du droit invoqué ou principe générateur de ce droit ; cette notion diffère des moyens, lesquels sont précisément formulés à l'appui d'une cause. On distingue généralement trois causes juridiques en matière fiscale, regroupant respectivement les moyens relatifs à la procédure d'imposition, au bien-fondé des impositions et aux pénalités ;

- parties : les demandes doivent avoir été formulées par les mêmes parties et en la même qualité).

La nécessaire identité d'objet et de parties a pour conséquence qu'une décision émanant des juridictions civiles n'a pas, sauf exceptions instituées expressément par le législateur, l'autorité de la chose jugée devant les juridictions administratives en charge du plein contentieux fiscal d'assiette.

Par suite, en cas de réclamations successives, l'autorité de la chose jugée attachée à un premier jugement ou arrêt rend irrecevable une nouvelle requête qui articule des moyens reposant sur la même cause juridique que ceux soulevés dans l'instance précédente et alors même qu'il s'agirait de moyens inédits.

❖ ***L'exception : l'autorité absolue de la chose jugée***

En conférant à une décision l'autorité absolue de la chose jugée, il est considéré que le bien-fondé de ce qui a été jugé doit être, invariablement, tenu pour acquis. La chose jugée ne saurait être réexaminée ou ignorée par quelque autorité que ce soit : ni par la même ou par une autre juridiction, ni par l'administration. Toute personne peut s'en prévaloir (effet erga omnes). Aussi, le respect de la triple identité d'objet, de parties et de cause n'est-il plus exigé.

A ce titre, reçoivent une telle qualification les décisions d'annulation pour excès de pouvoir et celles des juridictions répressives.

▪ *Décisions rendues dans le cadre du contentieux de l'annulation*

Les décisions du juge de l'excès de pouvoir revêtues de l'autorité absolue de la chose jugée sont celles qui prononcent une annulation, et non celles aboutissant à un rejet (ces dernières n'ont que l'autorité relative). Les décisions du juge administratif qui constatent l'illégalité d'un acte par la voie de l'exception sont en revanche seulement dotées de l'autorité relative, l'acte litigieux n'étant pas lui-même annulé à cette occasion**.**

▪ *Décisions rendues par les juridictions répressives*

Les décisions du juge pénal rendues au fond et définitives (cf. supra) ont, à l'endroit du juge de l'assiette, l'autorité absolue relativement aux seules constatations matérielles opérées par la juridiction répressive.

Il peut s'agir, à titre d'exemples, de l'existence de fausses factures, de l'omission de recettes ou de passage d'écritures fictives, de l'existence d'achats fictifs, ou bien encore la présence d'une comptabilité occulte.

En revanche, une telle autorité ne s'attache jamais à l'appréciation portée sur les faits par le juge pénal, (ni, a fortiori, à leur qualification) : ainsi, si le juge pénal a évalué le montant des sommes détournées par un contribuable, cette évaluation n'est pas opposable au juge de l'impôt.

✓ **EFFETS DE L'AUTORITE DE LA CHOSE JUGEE**

L'autorité de la chose jugée, qu'elle soit relative ou absolue, exclut que ce qui a été jugé puisse être méconnu ou contesté (sauf, bien entendu, en cas d'exercice d'une voie de recours contre la décision elle-même).

Le respect ainsi dû à la chose jugée, est alors susceptible d'être assuré à l'initiative, soit des parties, soit du juge de l'impôt lui-même.

❖ ***L'exception de chose jugée opposée par les parties***

Autant le contribuable que l'administration sont recevables à invoquer, devant le juge de l'impôt, le moyen tiré de l'autorité de la chose jugée dont serait revêtue une précédente décision juridictionnelle afin de faire échec aux prétentions de la partie adverse. Si ce moyen se révèle fondé, la juridiction saisie ne pourra qu'y faire droit.

❖ ***L'exception de chose jugée soulevée d'office par le juge de l'impôt***

En l'absence d'invocation par les parties à l'instance fiscale du moyen tiré de l'exception de chose jugée, le juge doit relever d'office un tel moyen en présence d'une précédente décision revêtue de l'autorité absolue de chose jugée.

✓ **LIMITES DE L'AUTORITE DE LA CHOSE JUGEE**

Le principe selon lequel ce qui a été jugé ne saurait être remis en question est néanmoins assorti de dérogations**.**

❖ ***L'exercice des voies de recours***

La chose jugée est susceptible d'être anéantie dans le cadre de l'exercice des voies de recours, lorsque celui-ci aboutit à l'invalidation de la décision antérieure.

Dans ce cas, l'autorité de la précédente décision ne peut plus être invoquée

❖ ***L'intervention d'une loi de validation***

La loi de validation est de nature à faire obstacle à l'autorité de la chose jugée. Toutefois, ne sauraient être concernées, en tout état de cause, les décisions « passées en force de chose jugée », c'est-à-dire les jugements de premier ressort, mais uniquement après l'expiration du délai d'appel ou de l'appel interjeté et les arrêts rendus par les juridictions de dernier ressort.

❑ LES RECOURS ORDINAIRES : L'APPEL ET LA CASSATION

Les règles relatives à l'instruction des demandes formulées dans le cadre des voies de recours ordinaires ou exceptionnelles ne présentent généralement pas de spécificité fondamentale au regard du déroulement de la 1ère instance ; les développements qui devront leur être consacrés dans le guide devront donc insister sur les seules caractéristiques qu'elles peuvent présenter.

En sus d'apporter les éléments de terminologie nécessaires aux agents, ils pourraient à cet égard utilement aborder les points suivants.

➢ L'APPEL

✓ DEFINITION ET TYPOLOGIE

La requête d'appel est l'acte par lequel un justiciable forme une demande introductive d'instance devant une cour d'appel, à l'encontre d'un jugement de 1ère instance par lequel il a été éconduit. Le recours est le même acte formé par l'administration.

Le recours incident est un appel consécutif à l'appel principal d'une partie. Il émane de l'autre partie, défenderesse à cet appel qui, initialement, avait accepté le jugement bien qu'il ne lui ait pas donné entièrement satisfaction. Il n'est recevable qu'à l'égard de l'impôt et des années ou périodes d'imposition, objet de l'appel principal et si l'appel principal est lui-même recevable. Il peut être introduit sans contrainte de délai.

✓ SPECIFICITE DE L'INSTANCE D'APPEL

❖ ***Objet de l'instance d'appel***

Le contentieux fiscal relatif à l'établissement de l'impôt (assiette) est un contentieux de pleine juridiction et non un contentieux de l'excès de pouvoir. Par suite, quelle que soit leur formulation, les requêtes en appel des contribuables doivent toujours être considérées comme tendant à la réduction, la décharge ou la restitution de cotisations et non à l'annulation de la décision du directeur statuant sur la réclamation préalable de l'intéressé.

En considération des moyens qui lui auront été soumis, la juridiction d'appel devra toutefois aussi se prononcer sur la régularité du jugement de 1ere instance, c'est à dire, indépendamment du fond du litige, sur la manière dont l'affaire a été instruite et jugée. Les magistrats examineront donc les questions soumises à leur appréciation dans l'ordre suivant :

1) la régularité du jugement ;

2) la régularité de la procédure d'imposition ;

3) le bien-fondé des redressements ;

4) les pénalités (motivation, prescription, bien-fondé…).

5) la demande de remboursement des frais d'instance.

❖ ***Etendue des pouvoirs du juge d'appel***

Pour des motifs tenant à la procédure juridictionnelle, autant qu'à la procédure d'imposition elle-même et au bien-fondé de l'imposition, le juge d'appel a la possibilité d'annuler tout ou partie du jugement qui lui a été soumis ; il peut alors soit trancher le litige au fond, soit renvoyer l'affaire devant la juridiction de 1er degré.

Trois notions doivent, à ce stade, être définies.

♦ *Le renvoi*

Le juge d'appel renonce à reconsidérer l'affaire au fond ; après avoir annulé le jugement, il renvoie la requête devant le juge de 1ère instance.

♦ *L'évocation*

L'évocation se définit comme la faculté offerte à la cour d'appel, lorsqu'elle annule la décision qui lui a été déférée, à la suite d'irrégularité de la procédure suivie en première instance, de statuer sur le fond de l'affaire. A défaut d'être évoquée devant le juge d'appel, l'affaire est renvoyée devant le juge de 1ère instance.

♦ *L'effet dévolutif de l'appel*

L'effet dévolutif de l'appel est induit par la remise en question de l'autorité de chose jugée de la décision de 1ère instance : il fait obligation à la juridiction de recours de statuer à nouveau en fait et en droit sur tous les points critiqués dans la décision attaquée (et sur ces points seulement).

En raison de l'effet dévolutif, le juge d'appel se trouve normalement saisi de l'ensemble du litige soumis aux premiers juges dès lors qu'un recours est formé devant lui contre le jugement intervenu. Cependant, le juge d'appel ne peut statuer que dans les limites qui résultent de la volonté des parties traduites par leurs conclusions d'appel et les moyens développés au soutien de celles-ci.

En d'autres termes, d'une part, il n'y a dévolution que relativement à ce qui a été soumis aux premiers juges ("Il n'est dévolu qu'autant qu'il a été jugé"), d'autre part, l'effet dévolutif est limité à ce dont il a été fait appel.

Outre les conclusions qui lui sont explicitement soumises, la juridiction d'appel se trouve ainsi saisie, en conséquence de l'effet dévolutif, des conclusions sur lesquelles les premiers juges n'ont pas eu à statuer, du fait de la solution qu'ils donnaient au litige, et que l'appelant a réitérées devant lui.

✓ **DEROULEMENT DE L'INSTANCE D'APPEL**

❖ ***Conditions d'introduction de la requête ou du recours***

♦ *Délai et modalités d'introduction des recours ou requêtes formés contre la décision des premiers juges*

▪ *Qualité pour agir*

Seules les personnes qui ont eu la qualité de partie dans l'instance ayant donné lieu au jugement de 1ère instance contesté peuvent former un appel contre lui. Une personne intéressée mais non mise en cause devant le juge du fond ne peut ainsi former qu'une tierce opposition, non un appel (cf. sur cette dernière notion, les développements figurant infra, au chapitre relatif aux voies de recours exceptionnelles).

Concernant l'administration, il importe que le guide précise :

- quel sera le service compétent pour introduire un recours en appel (il s'agit souvent de la direction générale, sur délégation du Ministre) ;

- dans l'hypothèse où il diffère de celui attrait à la première instance, les modalités selon lesquelles les jugements défavorables devront lui être transmis, afin qu'il puisse apprécier, dans les meilleurs délais, l'opportunité d'un éventuel recours.

▪ *Intérêt à agir*

L'auteur de la requête ou du recours doit par ailleurs avoir un intérêt à l'annulation de la décision visée ; cet intérêt s'apprécie au regard du dispositif du jugement et non de sa motivation : les parties ne peuvent en effet former appel à l'encontre de la décision des premiers juges que dans la limite du rejet de leurs conclusions. Un contribuable qui aurait ainsi bénéficié d'une décision de décharge, en considération de motifs qu'il estime erronés, n'est dès lors pas recevable à introduire une requête en appel.

▪ *Délai et formalité de saisine du juge d'appel*

Le guide devra naturellement rappeler les modalités concrètes de saisine du juge d'appel, en terme de délai, voire de forme, tout spécialement pour le contribuable (obligation de recourir aux services d'un avoué ou d'un avocat, par exemple).

Ces développements devront naturellement être modulés en fonction de l'ordre de juridiction compétent : à la différence des règles applicables devant le juge administratif, l'introduction d'une requête ou d'un recours devant le juge judiciaire nécessite par exemple, à titre de préalable, la signification de la décision à la partie adverse.

♦ *Compétence territoriale du juge d'appel*

La cour d'appel territorialement compétente pour connaître d'un appel formé contre un jugement d'un jugement de 1ère instance est celle dans le ressort de laquelle le tribunal qui l'a rendu a son siège, et non directement le lieu d'imposition.

❖ ***Moyens susceptibles d'être développés en appel***

Une requête d'appel doit expressément énoncer des moyens d'annulation et ne peut se borner à se référer aux moyens contenus dans la demande adressée au tribunal administratif, même si la copie est jointe à la requête.

En l'absence de moyen d'annulation spécifique, l'appelant est réputé ne pas mettre les juges d'appel en mesure de se prononcer sur les erreurs qu'a pu commettre le tribunal en écartant les moyens soulevés devant lui ; sa demande ne pourra donc être admise.

➢ LA CASSATION

Le pourvoi en cassation a pour objet l'annulation, par une juridiction spécialement dévolue à l'examen de ce type de recours, de tout ou partie d'un jugement ou arrêt entaché d'un vice de forme (légalité externe) ou de fond (légalité interne), tel que : erreur de droit, erreur dans la qualification juridique des faits ou dénaturation des faits.

Il se distingue de l'infirmation, ou de la réformation, demandée en appel en ce que le juge de cassation, juge du droit et non du fait, connaît des arrêts ou jugements et non de l'affaire.

S'il prononce l'annulation d'une décision d'une juridiction statuant en dernier ressort, le juge de cassation peut soit renvoyer l'affaire devant la même juridiction statuant, sauf impossibilité, dans une autre formation, soit renvoyer l'affaire devant une autre juridiction de même nature, soit régler l'affaire au fond si l'intérêt d'une bonne administration de la justice le justifie.

Seront abordés dans le présent chapitre les questions suivantes :

- l'introduction du recours en cassation ;

- les moyens de cassation ;

- l'instruction et les incidents de procédure ;

- la décision du juge de cassation et ses suites.

✓ L'INTRODUCTION DU RECOURS EN CASSATION

Tout comme pour l'appel, seules les personnes qui ont eu la qualité de partie dans l'instance ayant donné lieu à l'arrêt ou au jugement contesté peuvent se pourvoir en cassation contre lui, sous réserve là encore que cette décision leur fasse grief.

L'intérêt à se pourvoir en cassation s'apprécie exclusivement, comme l'intérêt à faire appel, au regard du dispositif de l'arrêt ou du jugement déféré au juge de cassation. Un pourvoi en cassation qui se borne à critiquer les motifs d'une décision dont le dispositif donne satisfaction au requérant n'est donc pas recevable.

✓ **MOYENS SUSCEPTIBLES D'ETRE EXAMINES EN CASSATION**

Le juge de cassation a pour mission, d'une part, d'apprécier la manière dont les juridictions inférieures ont tranché le litige qui leur a été soumis, d'autre part, de veiller à l'application rigoureuse et uniforme du droit ; il s'ensuit qu'il ne peut normalement être saisi :

- de moyens nouveaux au regard de ceux examinés lors des instances précédentes ;

- de moyens de fait.

❖ ***Irrecevabilité des moyens nouveaux***

Le juge de cassation ne peut pas accueillir des moyens qui n'ont pas été soulevés devant le juge du fond, sauf si ces moyens constituent des moyens d'ordre public ou ne pouvaient pas être préalablement soumis aux juges du fond, tels les moyens touchant à la régularité de l'arrêt attaqué. De même, un moyen qui avait été soulevé devant les premiers juges mais n'a pas été repris en appel n'est pas recevable en cassation. Toutefois, les parties peuvent invoquer des moyens nouveaux devant le juge de cassation, dans le cas où, après cassation, il décide de régler lui-même l'affaire au fond sans renvoyer.

La notion de moyens nouveaux doit être distinguée de celle de moyens tardivement présentés au cours de l'instance de cassation, dont la production peut également être encadrée mais de manière moins restrictive. L'auteur d'un pourvoi en cassation ne peut, en cours d'instance, soulever des moyens autres que ceux qui ont été présentés dans le délai de recours que si ces moyens se rattachent à la même cause juridique. Ainsi, le demandeur en cassation qui s'est borné avant l'expiration du délai à critiquer la composition de la juridiction dont la décision est attaquée n'est pas recevable à se prévaloir ensuite d'un moyen de légalité interne, même déjà invoqué devant les juges du fond.

❖ ***Moyens de nature à justifier d'une cassation***

Les moyens tendant à contester le bien-fondé de l'arrêt déféré au juge de cassation se rattachent à la notion de violation de la règle de droit qui constitue, après l'incompétence et le vice de forme, le troisième cas d'ouverture du recours en cassation.

♦ *Contestation de la régularité de l'arrêt attaqué*

La régularité de la décision de la juridiction précédemment saisie peut être contestée en cassation, au titre de l'incompétence et du vice de forme (violation des règles de forme et de procédure).

▪ *Incompétence*

La méconnaissance par la juridiction dont la décision fait l'objet d'un pourvoi des règles définissant sa compétence matérielle ou territoriale constitue un motif de cassation.

- *Violation des règles de forme et de procédure*

→ Motivation de la décision attaquée

Le défaut de réponse à un moyen soulevé est un cas de cassation, sauf s'il apparaît que le moyen en question était inopérant. La contradiction des motifs est aussi un vice de la motivation de nature à justifier d'une cassation.

→ Autres vices de forme et de procédure

La violation par le juge d'appel des règles générales de forme ou de procédure est un motif de cassation. Parmi ces règles, on peut citer les règles régissant la composition des cours, le caractère contradictoire de la procédure, le respect des droits de la défense...

♦ *Contestation du bien-fondé de l'arrêt attaqué*

La méconnaissance de la règle de droit peut résulter d'une erreur de droit ou, lorsque le droit est conditionné par les faits, d'une erreur de fait, celle-ci pouvant elle-même résider dans la matérialité des faits ou dans leur qualification juridique.

- *Erreur de droit*

Le requérant peut invoquer la violation d'une règle de droit, que cette règle soit d'origine constitutionnelle, législative, réglementaire, jurisprudentielle ou repose sur un principe général du droit. L'erreur de droit peut aussi résulter de la méconnaissance de l'autorité de la chose jugée ou de la violation des règles de preuve.

Le juge de cassation vérifie alors la validité du raisonnement juridique qui sous-tend la décision attaquée (analyse et interprétation des textes faites par les juges). Le contrôle de l'erreur de droit permet donc de s'assurer que le juge du fond a exactement déterminé la règle de droit applicable et qu'il n'en a pas méconnu le contenu et la portée.

- *Erreurs commises à l'égard des faits*

Quoique le juge de cassation soit tenu comme celui du droit et non du fait, il exerce néanmoins un certain contrôle sur les erreurs que les juges du fond ont pu commettre par rapport aux faits de l'espèce.

Ce contrôle porte sur trois points :

- la matérialité des faits : une décision qui repose sur des constatations de fait dont l'inexactitude matérielle est prouvée encourt la cassation ;

- la dénaturation des faits : le juge de cassation contrôle si les juges du fond n'ont pas dénaturé les faits sur lesquels leur décision repose, c'est-à-dire s'ils n'ont pas donné à des faits matériellement exacts une interprétation fausse ou tendancieuse. Le cas de dénaturation constitue ainsi une exception à la règle selon laquelle le juge de cassation ne contrôle pas l'appréciation des faits à laquelle se sont « souverainement » livrés les juges du fond ;

- la qualification juridique des faits : le juge de cassation recherche si les faits matériellement exacts retenus par les juges du fond sont de nature à motiver légalement la décision prise.

✓ **SUITES ET EFFETS DE LA DECISION**

Concernant les effets de la cassation, il convient de distinguer suivant que le juge règle lui-même l'affaire au fond ou la renvoie.

En réglant l'affaire au fond après avoir cassée la décision qui lui a été soumise, le juge de cassation se comporte, comme l'aurait fait la juridiction de renvoi, en qualité de juge d'appel ou de 1ère instance. La décision qu'il rend à ce titre emporte donc les mêmes conséquences et appelle les mêmes mesures d'exécution que celles qui émanent des juridictions de 1er ou de 2e degré.

Lorsque l'affaire est en revanche renvoyée devant les juges du fond, l'instance initiale est réputée ne pas avoir pris fin, la décision juridictionnelle cassée étant censée n'être jamais intervenue. Les parties n'ont alors pas à prendre l'initiative de saisir à nouveau le juge du fond, qu'il s'agisse de celui dont la décision a été cassée, ou d'une autre juridiction de renvoi. Elles demeurent libres après la cassation de soutenir leur requête primitive par des moyens nouveaux.

La juridiction de renvoi est tenue de se conformer à la chose jugée par le juge de cassation. L'autorité de la chose jugée n'interdit pas au juge de renvoi de statuer à nouveau dans le même sens, en adoptant par exemple le même dispositif de rejet, s'il se fonde sur un motif différent de celui qui avait fondé sa première décision.

❑ LES VOIES DE RECOURS EXCEPTIONNELLES

Hors les voies de recours ordinaires que sont l'appel et la cassation, le justiciable a aussi la possibilité de revenir vers le juge auquel il a soumis son litige, dans le cadre de voies de recours dites exceptionnelles.

➢ RECOURS EN RECTIFICATION D'ERREURS MATERIELLES

Une partie peut signaler au juge l'existence d'une erreur ou d'une omission matérielle entachant un jugement ou une ordonnance, et lui demander d'user des pouvoirs définis par ledit article, c'est à- dire, y apporter, par ordonnance rendue dans le délai d'un mois à compter de la notification aux parties de ce jugement ou de cette ordonnance, les corrections que la raison commande. A défaut d'obtenir satisfaction, le requérant devra, si l'erreur lui fait grief, faire appel du jugement.

Cette demande est, en principe, sans influence sur le cours du délai d'appel ouvert contre ce jugement ou cette ordonnance. En revanche, la notification de l'ordonnance rectificative rouvre le délai d'appel contre le jugement ou l'ordonnance ainsi corrigés.

➢ RECOURS EN INTERPRETATION

Le juge conserve le pouvoir d'interpréter un jugement précédemment rendu par lui qui serait obscur ou ambigu. Ces recours prennent la forme des instances ordinaires. Il n'est pas prévu de délai pour leur présentation.

Lorsqu'il statue sur un recours de cette nature, le juge doit se borner à interpréter le jugement dont il s'agit ; il n'a pas le pouvoir de le réformer. De même, il ne peut statuer sur un point qui n'a pas été contesté au stade du premier litige ou qu'il a omis d'examiner dans son premier jugement.

➢ TIERCE OPPOSITION

Toute personne peut former tierce opposition à une décision juridictionnelle qui préjudicie à ses droits, dès lors que ni elle, ni ceux qu'elle représente n'ont été présents ou régulièrement appelés dans l'instance ayant abouti à cette décision.

La tierce opposition est recevable pour tous les impôts. Pour être admis à former tierce opposition, il est impératif :

- que le tiers n'ait pas été appelé dans l'instance ;

- qu'il n'y ait pas été défendu ;

- que le jugement intervenu porte un préjudice à l'un de ses droits.

Si le tiers intéressé a reçu notification ou signification du jugement, il ne peut former tierce opposition que dans le délai fixé par la loi à dater de cette notification ou signification. A défaut de notification ou de signification du jugement, le droit de former tierce opposition n'est soumis à aucun délai spécifique.

Les demandes formant tierce opposition contre les jugements sont introduites devant le tribunal dont émane le jugement entrepris et instruites dans les formes établies pour la requête introductive d'instance.

- RECOURS EN REVISION

Le recours en révision vise à faire rétracter un jugement pour qu'il soit à nouveau statué en fait et en droit. Il ne peut être exercé que contre un jugement passé en force de chose jugée: le directeur ou le redevable ne peuvent donc l'exercer que contre un jugement contre lequel il n'a pas été interjeté appel. Il est soumis aux conditions d'exercice suivantes :

- avoir intérêt à agir

- avoir été partie ou représenté au jugement

- appeler toutes les parties à l'instance

- n'avoir pu faire valoir la cause invoquée avant que le jugement soit passé en force de chose jugée.

* *

*

III. LES PROCEDURES RELATIVES AU RECOUVREMENT

III.1. III.1 EXPOSE LIMINAIRE SUR LES MESURES DE RECOUVREMENT FORCE

A titre préliminaire, il est à souligner que les textes relatifs aux procédures de recouvrement sont prévus suivant les pays par différents textes : code de recouvrement, code général des impôts, textes de droit commun (code civil notamment).

La procédure de recouvrement passe par une phase amiable avant d'aboutir à une phase dite de recouvrement forcé en cas de non paiement dans les délais. La phase de recouvrement amiable commence à partir de la date de mise en recouvrement de l'impôt et se termine à la date d'exigibilité. Le comptable chargé du recouvrement peut engager à l'encontre du contribuable l'action en recouvrement forcé. Celle-ci comporte les phases suivantes :

- le commandement,

- la saisie et la vente,

- la contrainte par corps.

❑ LE COMMANDEMENT

Le commandement est l'acte par lequel le contribuable est invité à s'acquitter de ses dettes, sous peine d'y être contraint par toutes les voies de droit : il est notifié au contribuable à l'expiration d'un délai variable selon les Etats de sept à trente jours. Ce délai commence à courir à compter de la date d'exigibilité.

Si l'agent de notification ne rencontre personne au domicile du contribuable, le commandement n'est considéré comme notifié dans un délai variable d'un pays à l'autre, suivant la date de son affichage audit domicile.

❑ LA SAISIE.

➢ DEFINITION ET DISTINCTION DES DIFFERENTES SAISIES

Si le contribuable ne se libère pas de ses dettes dans le délai légal, à compter de la notification du commandement, le comptable peut procéder, parfois en exécution de l'autorisation décernée par le chef de l'administration fiscale, ou directement dans certains pays, à la saisie :

- de ses créances actuelles ou à venir auprès des tiers (banques, notaires, autres comptables publics…) ;

- de ses biens et effets mobiliers ;

et en cas d'insuffisance de ceux-ci, des immeubles, fonds de commerce ou véhicules ;

Il est toutefois à signaler que certains biens sont insaisissables :

- les effets personnels, livres, provisions nécessaires aux besoins vitaux d'un mois du saisi et de sa famille,

- certains animaux et semences,

- les objets indispensables aux handicapés ;

- l'habitation principale sociale.

En cas de commencement d'enlèvement furtif de biens risquant de faire disparaître les garanties du Trésor, la saisie peut intervenir immédiatement.

✓ **LA SAISIE CONSERVATOIRE**

Pour éviter que le redevable ne réduise volontairement sa solvabilité, le receveur a la possibilité de prendre des mesures destinées à garantir le recouvrement ultérieur de la dette fiscale contestée.

Cette possibilité se trouve expressément inscrite dans la loi fiscale ; elle autorise le receveur qui dispose d'un titre exécutoire (rôle (contributions directes) ou contrainte (TVA)) à faire procéder, sans autorisation préalable du juge des saisies, à une saisie conservatoire, qu'elle qu'en soit la nature, pour l'ensemble de la dette fiscale contestée, en ce compris les amendes, les intérêts et les frais relatifs à cette dette.

Cette saisie conservatoire doit bien sûr respecter l'ensemble des conditions requises en matière de saisie conservatoire, à savoir que le cas requiert célérité ainsi que l'existence d'une créance certaine, exigible et liquide, ou au moins susceptible d'une estimation provisoire ; le simple fait que la créance soit contestée ne lui enlève pas son caractère certain.

Par ailleurs, lorsque le receveur ne dispose pas d'un titre exécutoire au moment où il devrait prendre des garanties pour préserver les droits du Trésor public, il peut, comme tout créancier de droit commun, solliciter du juge des saisies l'autorisation de procéder à une saisie conservatoire des biens du redevable.

Les principales saisies conservatoires sont :

- la saisie mobilière conservatoire ;

- la saisie immobilière conservatoire ;

- la saisie-arrêt conservatoire ;

- la saisie conservatoire sur navires et bateaux.

✓ **SAISIES EXECUTION**

Les différentes voies d'exécution de droit commun (saisies exécutions) permettent de saisir les biens du débiteur et de faire procéder à leur vente et à la répartition du prix obtenu.

Les dispositions légales de droit commun relatives aux voies d'exécution sont généralement rendues applicables aux poursuites en matière d'impôts directs ou de TVA.

Le receveur peut par conséquent mettre en œuvre ces différentes saisies exécutions pour autant bien entendu que les conditions requises en droit commun soient remplies, à savoir l'existence d'un titre exécutoire actuel dont l'exécution n'est pas suspendue (p. ex. par une action en justice du débiteur) et qui consacre une créance rigoureusement liquide et certaine.

Les principales saisies-exécutions sont :

- la saisie-exécution mobilière ;

- la saisie-exécution immobilière ;

- la saisie-arrêt exécution ;

- la saisie-exécution sur navires et bateaux.

Par ailleurs, la loi fiscale prévoit également au profit du receveur une procédure de saisie-arrêt exécution simplifiée pouvant être pratiquée par simple pli recommandé, par dérogation au droit commun où ce type de saisie doit être pratiqué à l'aide d'un exploit d'huissier. Le receveur notifie donc, par pli recommandé, au tiers la saisie sur les sommes et effets dus ou appartenant au redevable.

La saisie-arrêt doit également être annoncée au redevable saisi, par pli recommandé à la poste, dans les huit jours de la notification au tiers saisi, conformément au droit commun. La procédure de saisie-arrêt simplifiée donne également lieu à la rédaction et à l'envoi, par le fonctionnaire chargé du recouvrement, d'un avis de saisie. Aucune saisie ne peut évidemment être pratiquée sur les revenus et les sommes qui, en vertu de la loi, ne sont pas susceptibles d'être saisis.

➢ LA VENTE DES BIENS SAISIS.

La vente des biens saisis doit respecter certaines conditions :

- la vente doit être autorisée par le chef de l'administration dont relève le comptable chargé du recouvrement ou faite directement par ce dernier ;

- la vente est faite dans certains pays en présence de l'autorité administrative locale ou de son représentant ;

- la vente des meubles et effets saisis, a lieu dans un délai variable selon les pays et qui court à compter de la date de la saisie.

- la vente a lieu aux enchères publiques avec publicité du lieu et de la date ;

- lorsqu'il est procédé à la vente des objets saisis, séparément ou par lot, les comptables chargés du recouvrement ou leurs représentants sont tenus, sous leur responsabilité, de discontinuer la vente aussitôt que le produit réalisé s'avère suffisant pour régler l'intégralité des sommes dues ;

- le contribuable a la possibilité, après autorisation de l'administration et en présence d'un agent de notification et d'exécution du trésor, de procéder lui-même à la vente des biens saisis ;

- la mise en vente des objets saisis peut être effectuée dans l'ordre souhaité par le contribuable.

- il est possible de surseoir à la vente des objets saisis, jusqu'à ce que le juge statue sur les demandes formulées par le contribuable, en vue de la distraction d'objets insaisissables, ou par un tiers, en vue de soustraire un objet saisi n'appartenant pas au contribuable.

❑ LA CONTRAINTE PAR CORPS

Le recouvrement peut, dans certains pays, être poursuivi par voie de contrainte par corps c'est-à-dire par l'incarcération du contribuable. Celle-ci n'éteint pas la dette et s'exerce sous certaines conditions (montant de la dette, âge du débiteur, femme enceinte ou allaitante, insolvabilité reconnue)

La contrainte par corps est exercée suite à une requête établie par le comptable chargé du recouvrement et après une autorisation du chef de l'administration fiscale. La requête désignant nommément le débiteur est adressée par le comptable chargé du recouvrement au tribunal de première instance, lequel juge dans un délai variable selon les pays et fixe la durée d'incarcération (entre 3 et 6 mois en Haïti).

La contrainte par corps est immédiatement applicable. Elle est mise à exécution dès réception de la décision fixant la durée d'incarcération par le procureur auprès de la juridiction compétente. Les conditions de cessation des effets de la contrainte par corps sont :

- soit l'acquittement de l'intégrité des dettes par le contribuable.

- soit le redevable détenu est remis en liberté par le Procureur sur justification de l'extinction des dettes ou sur demande du comptable chargé du recouvrement après paiement d'un acompte au moins égal à la moitié des sommes dues et d'un engagement écrit par le débiteur de régler le reliquat dans un délai n'excédant pas trois (3) mois assorti de garanties.

III.2. RECOURS DU CONTRIBUABLE CONTRE LES ACTES DE RECOUVREMENT FORCE

❑ OBJET DU CONTENTIEUX DU RECOUVREMENT

Le contentieux du recouvrement suppose une mesure d'exécution forcée de l'administration, en vue de recouvrer l'impôt ; il ne peut donc s'enclencher que si des poursuites ont été engagées par le comptable. L'établissement d'un rôle ou d'un avis de mise en recouvrement doit à cet égard être regardé comme relevant des opérations propres à l'assiette : sa critique ne relève donc pas de celle de l'action en recouvrement.

Deux types de demandes peuvent à cet égard être introduites par les contribuables

✓ CONTESTATIONS LIEES A LA SUSPENSION DES ACTES DE POURSUITE

Le contribuable peut, dans un premier temps, demander à l'administration, puis au juge, de suspendre le recouvrement de l'impôt à son encontre, en attendant qu'il soit statué sur le litige d'assiette qui l'oppose par ailleurs au service :

- lorsque le droit prévoit la possibilité de demander, dans le cadre d'une réclamation visant la décharge ou la réduction d'un impôt, le sursis de payement (généralement jusqu'au jugement de 1ère instance), cette suspension est généralement subordonnée à la constitution de garantie auprès du comptable.

L'absence ou l'insuffisance de ces garanties ne permet pas forcément au comptable de poursuivre le recouvrement offensif de la dette : il n'est généralement habilité qu'à prendre des mesures conservatoires, dans l'attente d'une décision au fond. Eu égard aux effets pénalisants qu'elles peuvent présenter, l'intéressé est toutefois recevable à les contester ;

- en parallèle à l'exercice d'une voie de recours juridictionnelle, il peut également être demandé au juge des référés de prononcer le sursis à exécution d'une mesure de poursuite ou, dans le cas où l'appel n'est pas suspensif, d'un jugement de première instance.

✓ CONTESTATIONS PORTANT SUR LES ACTES DE POURSUITES EUX-MEMES

Le contribuable peut aussi, indépendamment de tout litige en principal portant sur l'assiette, contester les actes de poursuites engagées ; le litige peut alors porter :

- soit sur la régularité, en la forme, de l'acte de poursuite. Ce contentieux relève généralement du juge judiciaire ; sa compétence, qu'il appartiendra de préciser dans le guide s'étend alors à la contestation de l'ensemble des mesures mises en œuvre par l'administration pour assurer le recouvrement d'une créance fiscale (avis à tiers détenteur, par exemple), à l'exclusion de celles qui en constitueraient les préalables ;

- soit sur l'existence de l'obligation de payer, sur le montant de la dette, compte-tenu des payements effectués, sur l'exigibilité de la somme réclamée, ou sur tout autre motif ne remettant pas en cause l'assiette et le calcul de l'impôt. Tel peut être le cas lorsque le demandeur soutient n'être pas la personne redevable ou demande la prise en compte des payements partiels qu'elle allègue avoir effectués.

Dans l'un et l'autre cas, il convient de bien souligner que ces actions, même si elles peuvent y être adossées, sont indépendantes des contestations élevées au plan de l'assiette : le contentieux d'assiette tend à la décharge pure et simple d'une cotisation, celui du recouvrement à la décharge de l'obligation de payer, au travers de l'annulation d'un acte de poursuite.

❑ RECOURS ADMINISTRATIFS

Les contestations liées à la suspension des poursuites ne nécessitent pas l'introduction, en préalable à une éventuelle saisine du juge, d'une réclamation contentieuse.

Un recours préalable est en revanche impérativement requis en cas de contestation d'un acte de poursuite. Cette réclamation doit être introduite devant l'administration dont dépend le service auteur des poursuites (direction générale des impôts ou direction générale de la comptabilité publique).

Ces demandes peuvent être formulées tant par le contribuable lui-même que par un tiers solidairement tenu au payement de l'impôt.

Par rapport aux règles applicables en matière d'assiette, l'instruction de ces réclamations peut obéir à des conditions de délai plus restrictives : le guide devra à cet égard préciser à partir de quand et jusqu'à quelle date l'acte de poursuite pourra faire l'objet d'un recours, ainsi que la période à l'issue de laquelle l'administration sera tenue d'avoir établi une réponse.

❑ RECOURS JURIDICTIONNELS

Au regard des modalités générales d'instruction des recours juridictionnels, ceux relatifs au recouvrement nécessiteraient, dans le cadre des guides nationaux, des précisions sur deux points :

✓ ORDRES DE JURIDICTION COMPETENTS

Le contentieux du recouvrement est rarement instruit par un ordre de juridiction unique : les demandes portant sur la contestation des actes de poursuites relèvent à cet égard fréquemment de la compétence du juge judiciaire, même si le juge administratif est par ailleurs compétent pour connaître du litige d'assiette.

En considération de la législation propre de chaque Etat, la répartition des compétences entre les deux ordres de juridiction devra donc être clairement précisée.

✓ TRAITEMENT DES DEMANDES DE REFERE SUSPENSION

La nature et les conditions de mise en œuvre des demandes de référés-suspensions pourraient aussi faire utilement l'objet de précisions. Ce recours vise à demander au juge de prononcer le sursis à exécution soit du recouvrement d'un impôt, soit d'un jugement de première instance, rendu en matière d'assiette.

La suspension est une mesure provisoire : elle ne vaut que dans l'attente d'une décision définitive sur le fond du litige ; une demande de référé suspension n'est donc recevable que dans la mesure où elle est adossée à un recours d'assiette. En l'admettant, le juge ne tranche pas le fond du litige.

Elle peut à cet égard être demandée tant par le contribuable que par l'administration (dans ce dernier exclusivement à l'encontre d'un jugement de 1ère instance défavorable).

Subordonné à la condition que le recours en principal soit lui-même recevable, le prononcé de la suspension suppose donc généralement la réunion de deux conditions :

- l'urgence. Le juge doit déterminer si la suspension est véritablement nécessaire, au regard des conséquences immédiates que l'exécution est susceptible de comporter ;

- l'existence de moyens sérieux, de nature à créer un doute sérieux quant à la légalité de la décision.

De même que tous les recours juridictionnels, la demande de référé doit être examinée dans le cadre d'une procédure contradictoire par le juge ; à la différence des recours ordinaires, elle peut présenter des spécificités en matière de voies de recours (celle de l'appel n'est pas forcement ouverte).

❑ RECOURS GRACIEUX

Comme en matière d'assiette, les contribuables peuvent solliciter des comptables la remise gracieuse des frais, majorations et intérêts de recouvrement. Quoique susceptibles d'adaptation, ces demandes obéissent généralement aux mêmes règles d'instruction et de recours que celles présentées en matière d'assiette.

Le guide devra à cet égard s'attacher à préciser le circuit d'instruction de ces demandes (compétence du comptable notamment).

* *

*

IV. LES PRISES DE POSITION FORMELLE DE L'ADMINISTRATION ET LE RESCRIT

L'abondance et la complexité de la loi fiscale rendent nécessaires l'édiction, par l'administration, d'interprétations de cette norme. Ces prescriptions, qui forment ce qu'il est convenu d'appeler la doctrine administrative, doivent permettre aux usagers d'acquérir une meilleure connaissance de leurs obligations comme de leurs droits, dans l'accomplissement de leurs obligations fiscales ; elles contribuent aussi à assurer l'unité de l'action de l'administration, en fournissant à ses agents les outils nécessaires à une compréhension et à une application homogène du droit.

La doctrine administrative rassemble tous les documents publiés par lesquels l'administration fiscale commente ou interprète le droit, quelle qu'en soit la forme (instructions ou circulaires, notes de portée générale, réponses ministérielles…).

Dans l'exercice de ses missions, l'administration est aussi fréquemment conduite à indiquer à des contribuables, au vu de leur situation propre, une lecture du droit ; tel est notamment le cas, dans le cadre de son action de contrôle, lorsqu'elle motive, en droit, le redressement auquel elle entend procéder.

Elle peut aussi être amenée à informer directement un redevable qui l'interroge sur ses droits, préalablement à l'accomplissement de ses obligations, déclaratives principalement, dans le cadre de demande d'interprétations individuelles de la loi fiscale, posées au regard d'une situation particulière donnée. Celles-ci peuvent être présentées oralement, à l'occasion par exemple d'une visite auprès du service de l'assiette ou, de manière plus solennelle, dans le cadre d'une demande écrite, appelant elle-même une réponse sous forme de courrier.

Une telle démarche se définit juridiquement comme une demande de rescrit.

Le rescrit se définit comme la réponse que l'administration apporte à un contribuable qui lui demande, avant la réalisation d'une opération, de prendre formellement position sur sa situation de fait au regard d'un texte fiscal. Sous réserve de faire l'objet d'une publication, ces réponses sont donc elles aussi susceptibles de participer de l'expression de la doctrine de l'administration.

Tout comme les circulaires et instructions, ces réponses individuelles ne sont pas susceptibles d'être juridiquement opposées au contribuable : elles n'ont en effet de pertinence qu'en tant qu'elles contiennent une interprétation juridiquement exacte du droit ; ce n'est que par référence à la loi, seul fondement de son action de contrôle, que le service pourra procéder à la rectification de l'impôt dû par le contribuable.

Dès lors qu'il est susceptible de s'y référer pour accomplir ses obligations, un contribuable doit toutefois pouvoir se prévaloir des prises de position ainsi émises par l'administration ; cet impératif de sécurisation juridique exprime la confiance légitime que l'usager doit pouvoir placer dans l'action des services de l'Etat.

Le bon accomplissement de cette mission suppose ainsi que soient précisées les conditions dans lesquelles une demande de rescrit pourra être valablement formulée ainsi que la valeur juridique qui sera attachée à la réponse.

Eu égard au caractère récurrent des problématiques évoquées par les contribuables, il peut être en outre utile de s'interroger sur une éventuelle publication, sous une forme naturellement anonyme, des réponses aux questions les plus fréquemment posées à l'administration.

Cette diffusion publique, dont la portée juridique doit elle aussi être précisée, participe en effet aussi du devoir d'information de l'administration, ainsi que de la prévention des différends d'interprétation susceptibles de naître entre elle et les contribuables.

Dès lors que l'on définit la valeur juridique qui s'attache à la réponse à une demande de rescrit, l'administration se trouve, corrélativement, exposée à deux risques :

- certaines réponses peuvent s'avérer erronées (*i.e.* contraires à la loi) ou imprécises (en tant que pouvant donner lieu à des interprétations divergentes toutes aussi légitimes), limitant ainsi l'action de contrôle de la direction générale des impôts, et plus généralement nuisant à la crédibilité de son expertise juridique ;

- insuffisamment informés des problématiques rencontrées par ailleurs et des réponses qui ont pu déjà être apportées, les services destinataires de ces demandes peuvent aussi émettre des interprétations divergentes. L'unité de la doctrine administrative, ainsi que l'égalité de traitement des contribuables qu'elle contribue à garantir, s'en trouvent alors nécessairement affectées.

Le présent module s'attachera donc à définir :

- d'une part, les conditions dans lesquelles une interprétation ou prise de position pourra être considérée comme opposable à l'administration ;

- d'autre part, la manière dont les demandes spécifiques de rescrit doivent être instruites par les services.

IV.1. CONDITIONS GENERALES D'OPPOSABILITE DES PRISES DE POSITION DE L'ADMINISTRATION

❑ NATURE DES INTERPRETATIONS DU DROIT OPPOSABLES A L'ADMINISTRATION

Ainsi qu'indiqué précédemment, l'administration est susceptible d'émettre deux types de documents portant interprétation de la loi fiscale :

- soit des documents de caractère général ; ils ne sont alors opposables qu'à la condition d'être publiés. La diffusion donne en effet à l'interprétation sa formulation expresse et définitive ; elle lui confère aussi une date à compter de laquelle elle pourra être considérée comme opposable;

- soit des interprétations de portée individuelle ou prises de position, émises en réponse à une question de droit mais qui peut aussi s'étendre à la qualification juridique des faits.

Dans l'un et l'autre cas, il s'agit de préciser le sens et la portée des textes légaux ou réglementaires applicables à un cas particulier. Il n'y a toutefois interprétation véritable que si le texte invoqué ne contient qu'un simple commentaire de dispositions légales ou réglementaires, ou des recommandations, mais définit effectivement le traitement fiscal d'une situation donnée.

De la même manière, une réponse à une question individuelle ne sera opposable à l'administration qu'à la condition de contenir une prise de position formelle. Tel ne peut notamment être le cas d'une décision qui ne serait pas motivée. Le silence de l'administration ne peut ainsi, sauf disposition légale contraire, constituer une interprétation formelle de la loi fiscale.

❑ FORMES DE L'INTERPRETATION OPPOSABLE

Qu'il s'agisse de documents de caractère général ou de prises de position individuelle, la garantie contre les changements de doctrine de l'administration ne vaut qu'aux conditions :

- de reposer sur un support écrit. Le plus souvent invérifiables, les réponses verbales ne peuvent en effet constituer une interprétation de la loi fiscale. La date de publication est par ailleurs indispensable pour mesurer les effets dans le temps de l'interprétation opposable ;

- d'être émis par une autorité habilitée à interpréter la loi fiscale. Pour être opposable à l'administration, la doctrine doit ainsi être exprimée par l'administration chargée de l'assiette de l'impôt, c'est à dire généralement l'administration fiscale elle-même.

Il est à noter que, contrairement à la loi, les documents de caractère généraux émis par l'administration ne sont pas précédés de débats permettant d'éclairer l'usager sur l'intention poursuivie par le service. Les textes administratifs comportant une interprétation de la loi fiscale doivent ainsi être eux-mêmes interprétés de manière littérale, c'est à dire sans recourir à l'objectif supposé de son rédacteur (« la doctrine n'a pas d'esprit »).

❑ CONDITIONS D'INVOCABILITE ET PORTEE DE L'INTERPRETATION OPPOSABLE

➢ INTERPRETATIONS ABSTRAITES ET COLLECTIVES

Un document de caractère général comportant une interprétation de la loi fiscale ne peut être valablement être opposé à l'administration qu'à la condition que le contribuable soit « intéressé » à s'en prévaloir; cela suppose que le demandeur relève directement des dispositions dont il se prévaut. Parce qu'elle est d'application exclusivement littérale, une doctrine ne peut ainsi être invoquée par un contribuable, de manière analogique, à raison d'une situation, de droit ou de fait qui ne correspondrait pas strictement à celle visée par le document administratif qu'il invoque.

➢ INTERPRETATIONS INDIVIDUELLES

S'agissant des demandes individuelles, il faut par ailleurs que le contribuable

→ sauf dans l'hypothèse où elle a fait l'objet d'une diffusion publique[3], soit effectivement l'auteur de la question à laquelle la réponse fait suite. Chaque situation de fait est en effet spécifique. En outre, l'interprétation adoptée de l'administration ne lui est opposable qu'au titre des impositions établies sur la base des actes ou déclarations établis postérieurement à sa communication au demandeur. L'administration n'étant à même de déterminer que la date à laquelle elle a répondu à l'auteur de la question, le respect de cette condition ne peut naturellement être apprécié s'agissant d'un tiers ;

→ soit de bonne foi, c'est à dire qu'il ait mis l'administration en état de se prononcer, en pleine connaissance de cause sur la question posée, et qu'il se soit en outre conformé à la position qui lui a été indiquée :

- les réponses écrites du service ne peuvent donc être opposées à celui-ci que dans la mesure où la situation réelle de l'auteur de la question correspond effectivement à celle qu'il a exposée et n'a pas subi depuis de changement ;

- si la réponse du service implique, en outre, une régularisation de la situation du redevable, celui-ci ne pourra s'en prévaloir qu'à la condition d'y avoir procédé.

L'interprétation ou prise de position est enfin émise en considération d'un certain état du droit applicable. Dès lors que les dispositions auxquelles il est fait référence sont modifiées, les interprétations, générales ou individuelles, émises sur cette base, cessent nécessairement de produire leurs effets.

[3] La publication de la réponse transforme en effet celle-ci de prise de position individuelle en commentaire administratif de la norme fiscale, opposable au même titre qu'une instruction.

❑ EFFETS DANS LE TEMPS DE L'INTERPRETATION OPPOSABLE

➢ DATE A PARTIR DE LAQUELLE LA REPONSE DE L'ADMINISTRATION COMMENCE DE LUI ETRE OPPOSABLE

En tant qu'ils expriment la manière dont l'administration estime que les contribuables sont tenus d'appliquer la loi, ces deux types de documents administratifs doivent être considérés comme créateur de droits pour le contribuable : ils portent en effet une lecture de la norme légale qui peut être opposée au service, même, et en définitive surtout, si elle est contraire à la loi. Cette considération dicte la manière dont ces supports doctrinaux doivent être appliqués dans le temps.

Ces documents ne peuvent être considérés comme ayant créé des droits envers le contribuable qu'en tant que celui-ci a pu s'y référer lors de l'accomplissement de ses obligations déclaratives : un contribuable ne peut donc valablement se prévaloir d'une interprétation émise après l'expiration du délai de déclaration se rapportant à l'impôt concerné.

➢ DATE A PARTIR DE LAQUELLE L'INTERPRETATION CESSE D'ETRE OPPOSABLE

Cette notion de « décision créatrice de droit » a aussi des incidences sur les modalités de retrait de l'interprétation. Dès lors que l'interprétation a conduit à reconnaître un droit au contribuable, son retrait ne pourra porter d'effet que pour l'avenir (absence de rétroactivité), soit pour les impositions dont le délai de déclaration expire postérieurement à la date de retrait.

L'événement qui met un terme à l'opposabilité de la réponse pourra dès lors être constitué par :

- la modification des droits ou des faits au regard desquels l'interprétation a été émise

- la correction de son erreur par l'administration.

En cas d'interprétation individuelle, et dans la 1ère hypothèse, il n'est pas nécessaire, et du reste effectivement difficilement envisageable, que le contribuable soit avisé formellement de la perte de tout effet de la réponse qui lui a été antérieurement adressée ; dans la seconde hypothèse, il est en revanche impératif qu'il en soit avisé par courrier ayant date certaine, afin que le service puisse être à même, le cas échéant, de lui opposer ce retrait.

- **TABLEAU SYNTHETIQUE**

Interprétation « abstraite » de la loi fiscale (instructions et circulaires publiées)	**Réponses à une demande d'interprétation individuelle de la loi fiscale**
L'interprétation du droit donnée par l'administration lui est opposable depuis la publication du support jusqu'à son abrogation ou celle des dispositions qu'il commente.	Absence de précision sur les faits : la réponse apportée ne vaut que pour le droit, dans la mesure où le contribuable s'y est conformé, et dans les mêmes conditions que la doctrine (colonne précédente)
	Exposé suffisamment détaillé des faits pour permettre au service de les qualifier en droit : le contribuable bénéficie de la protection attachée au rescrit.

IV.2. L'INSTRUCTION DES DEMANDES D'INTERPRETATION OPPOSABLES (RESCRIT)

Les documents comportant des interprétations de caractère général sont le plus souvent émis à l'initiative même de l'administration ; ils n'appellent pas de remarques particulières au regard des conditions générales d'édition et de retrait des instructions fiscales ; les développements qui suivent porteront donc spécifiquement sur le traitement des demandes de prise de position individuelles.

❑ LA PRESENTATION DES DEMANDES PAR LE CONTRIBUABLE

Pour que la réponse qui sera apportée puisse être valablement opposée à l'administration, la demande doit être préalable à l'opération en cause, à l'imposition envisagée ou au régime fiscal dont souhaite se prévaloir le contribuable. Elle ne peut donc porter que pour l'avenir.

Elle doit être écrite et signée par le contribuable ou par un représentant habilité ; à défaut, la réponse apportée ne pourra viser les faits sur lesquels l'administration est invitée à se prononcer : elle ne sera que de pur droit.

La demande doit décrire précisément la situation de fait et, accessoirement, le texte sur la base duquel l'administration est invitée à prendre position : si les faits ne sont pas suffisamment précisés, la réponse ne pourra en effet valoir prise de position formelle de l'administration qu'au regard de la question de droit également posée.

En revanche, il n'apparaît pas strictement indispensable que les textes dont l'interprétation est requise fussent explicitement visés : l'objet de la demande peut aussi être de se voir préciser quelles sont les dispositions légales applicables à la situation de fait évoquée.

❑ L'ENREGISTREMENT ET L'INSTRUCTION DES DEMANDES

➢ LES ENJEUX DE L'INSTRUCTION

Sauf dans l'hypothèse où un texte prévoirait qu'un défaut de réponse à l'expiration d'un certain délai vaut acceptation de l'interprétation proposée dans la demande, le silence de l'administration n'est, pour le contribuable, créateur d'aucun droit.

L'impératif de sécurisation juridique des rapports entre l'administration et les usagers impose que le service s'engage à respecter un délai de réponse : celui-ci doit être connu des contribuables, afin qu'ils puissent déterminer à quelle date une réponse devra, au plus tard, leur être apportée.

Le respect de ce délai impose donc un enregistrement de ces affaires, de nature à permettre un suivi de l'activité.

Le traitement du rescrit suppose par ailleurs une expertise juridique dont le service réceptionnaire de la demande ne disposera pas forcément ; cette exigence de qualité suppose donc d'identifier le service qui sera chargé d'établir la réponse.

➢ LES TRAVAUX D'ORDRE

En considération de ces enjeux, les travaux d'ordre suivants doivent impérativement être réalisés à réception de la demande :

→ celle-ci doit être enregistrée, afin que le suivi du délai de traitement puisse être assuré. Le registre servi devra comporter les renseignements suivants :

- contribuable concerné et auteur de la demande (celle-ci peut en effet avoir été déposé par un conseil ou tout autre tiers mandaté) ;

- objet du rescrit (principalement défini par rapport à la question de droit soumise, éventuellement par renvoi aux dispositions du code général des impôts concerné) ;

- date de la demande et date limite de réponse.

Devront y être ultérieurement ajoutés les éléments relatifs au circuit de traitement et de visa, au sein du service compétent (identité de l'agent instructeur, consultations éventuellement effectuées, date de visa et de signature).

L'enregistrement de l'affaire suppose en effet que la demande soit, dès ce stade, aiguillée vers le service compétent pour l'instruire : une forte réactivité est en effet nécessaire, afin de permettre le respect du délai de réponse.

Dans l'hypothèse où le service instructeur ne serait pas le service saisi, la demande devra lui être immédiatement transmise, au besoin accompagnée d'une instruction du service gestionnaire du dossier du demandeur (étant observé cependant que celui-ci n'aura d'éclairage que sur la situation passée). Il pourrait à ce stade être envisagé d'informer par courrier le contribuable de cette transmission.

➢ L'EXAMEN DE LA DEMANDE

L'agent instructeur *in fine* peut alors procéder à l'examen de la demande et à l'élaboration de la réponse.

→ L'élaboration d'une fiche d'instruction en parallèle à la réponse pourra à ce stade être envisagée. L'intérêt d'un tel support n'est toutefois avéré que dans l'hypothèse où il serait nécessaire d'apporter au viseur davantage d'éléments sur la réflexion menée lors de l'instruction que la réponse n'en contient elle-même, notamment sur :

- la motivation de l'interprétation proposée (tout particulièrement dès lors que le service s'en tient à entériner l'interprétation proposée par le contribuable) ;

- les difficultés mises au jour par la demande (problème de législation de nature à justifier la proposition d'une modification législative, par exemple) ;

Il peut en outre à cette occasion se prononcer sur l'opportunité d'une diffusion publique de la réponse.

→ La question se pose à ce stade de déterminer quel doit être le niveau d'instruction le plus adapté pour les demandes de rescrit ?

Même si la mission de rescrit suppose, dans son ensemble, une expertise juridique confirmée, un certain nombre de questions posées peut s'avérer simple (ou complexe mais déjà réglée) ; la concentration de toutes ces demandes au niveau d'un seul service peut dès lors s'avérer inutile, voire asphyxiante.

Une répartition des compétences suppose toutefois la détermination des critères clairs, qui ne peuvent relever simplement de l'appréciation, partiellement subjective, de la complexité ou le caractère novateur de la question posée.

Sauf dans la mesure où des effets de masse rendraient impossible la mise en œuvre d'une telle option, la concentration du traitement de ces demandes au niveau de la direction générale paraît, dans un premier temps, préférable.

Une déconcentration partielle pourrait toutefois graduellement être envisagée, tout en réservant les affaires les plus sensibles aux services centraux (la répartition pourrait à cet égard être déterminée en considération du service gestionnaire, les affaires évoquées par des sociétés relevant de la direction des grandes entreprises continuant de relever de la direction générale).

IV.3. LA REPONSE DE L'ADMINISTRATION

❑ LA DETERMINATION D'UN DELAI DE REPONSE

➢ FIXATION D'UN DELAI DE RIGUEUR

La détermination d'un délai de réponse, impératif pour l'administration, même si son non-respect n'est pas susceptible d'être juridiquement sanctionné, revient à essayer de concilier deux impératifs :

- le contribuable doit pouvoir disposer d'une réponse rapide, afin de ne pas entraver la réalisation du projet qu'il envisage ou de pouvoir accomplir en pleine connaissance de cause ses obligations déclaratives ;

- l'instruction de la demande représente une charge de travail complémentaire pour le service et ne peut être négligée dès lors que sa réponse entrave potentiellement son pouvoir de reprise.

Dans ces conditions, un délai d'instruction compris entre trois et six mois apparaît raisonnable et pourrait constituer la base d'un engagement du service envers ses administrés.

➢ EFFETS DE L'INOBSERVATION DE CE DELAI

Les effets de l'inobservation du délai doivent être appréciés distinctement, selon le fondement dont il dispose.

✓ **HYPOTHESE OU LE DELAI DE REPONSE EST FIXE PAR LA LOI**

Si la loi définit un délai de réponse, elle doit en parallèle préciser les effets qui s'attachent à son inobservation : le plus souvent, l'administration sera réputée avoir admis l'interprétation du redevable, de manière tacite.

✓ **HYPOTHESE OU CE DELAI EST FIXE PAR L'ADMINISTRATION ELLE-MEME**

En l'absence de délai légal, il importe cependant que l'administration s'engage à respecter une durée maximale d'instruction et le communique au contribuable. Il s'agira d'un engagement de service public dont le respect devra être impérativement recherché, pour des motifs de crédibilité de l'action administrative, même si, en définitive, aucune sanction légale ne s'attachera à son non respect.

❑ L'INFORMATION DU CONTRIBUABLE

Pour que la réponse à sa question présente un caractère opposable, le contribuable doit pouvoir se prévaloir d'un écrit. Celui-ci n'étant pas susceptible d'asseoir l'action de reprise du service, un envoi en recommandé avec la preuve de sa réception n'apparaît pas indispensable.

La réponse en elle-même devra, préférentiellement, s'organiser selon la trame suivante :

- rappel de l'objet de la demande (il permet en effet de bien préciser la question sur laquelle le service se prononce ; cet aspect est d'autant plus important qu'en cas de malentendu entre le contribuable et le service sur l'objet même de la question, la réponse apportée ne vaudra qu'au regard de cet exposé) ;

- recevabilité et portée de la demande (le cas échéant, il convient en effet de préciser dans quelle mesure la demande n'était pas suffisamment précise pour valoir véritablement prise de position formelle de l'administration, afin que le contribuable ne se méprenne pas sur la valeur de la réponse) ;

- éléments de réponse au regard des faits, puis du droit. Dans l'hypothèse où le contribuable n'aurait pas qualité pour interroger le service sur la situation de fait qu'il invoque (absence de mandat) ou n'aurait pas suffisamment précisé les faits, cet exposé se bornera à une analyse de pur droit.

❑ L'INFORMATION DES SERVICES

Le service gestionnaire du dossier du contribuable doit naturellement être informé de la réponse qui lui a été transmise, afin qu'il puisse s'assurer de son respect par ce dernier. Dès lors que l'intéressé s'écarte en effet expressément du sens de la réponse qui lui a été apportée, il est en effet indispensable à la crédibilité de l'administration que sa situation soit rectifiée.

IV.4. LES VOIES DE RECOURS

Le problème des possibilités de contestation de la réponse donnée à une demande de rescrit revient en définitive à se demander si celle-ci est véritablement une décision susceptible de « faire grief » ? Cela supposerait que la décision de l'administration fût de nature à priver le contribuable d'un droit, au lieu de lui en créer ; ainsi qu'indiqué précédemment, celle-ci n'est toutefois nullement susceptible d'être opposée au redevable : seule la loi justifie en effet l'action de rectification du service.

Sauf dans l'hypothèse où un texte légal le prévoirait, l'exercice d'un recours juridictionnel contre une décision par laquelle l'administration censurerait une interprétation proposée par un contribuable apparaîtrait donc irrecevable, comme dépourvue d'objet.

Comme à l'encontre de tout acte administratif, un recours hiérarchique pourrait en revanche être envisagé ; la détermination de l'autorité alors compétente dépendra naturellement de l'échelon initialement retenu pour l'instruction des demandes de rescrits (dans l'hypothèse où celles-ci seraient attribuées à la direction générale, le recours pourrait ainsi être exercé auprès du directeur général ou du Ministre).

* *

*

V. LE TRAITEMENT DES RECOURS GRACIEUX

V.1. ELEMENTS PREALABLES DE TERMINOLOGIE

Le terme de « recours gracieux » s'applique à toutes demandes visant à décharger le contribuable, totalement ou partiellement, d'emblée ou sous condition, de l'obligation de s'acquitter de l'impôt dont il est redevable ; cette définition globale recouvre cependant des notions diverses, selon l'objet de la demande et la portée de la décision qui sera prise. On est ainsi conduit à distinguer :

❑ LES REMISES

Elles consistent en un abandon de la totalité des impositions.

❑ LES MODERATIONS

Contrairement aux précédentes, ces décisions ne portent, en revanche, que sur une partie des impositions.

❑ REMISES OU MODERATIONS CONDITIONNELLES

Les décisions prises en réponse à ces deux types de recours donnent lieu, le cas échéant, à des dégrèvements purs et simples ; ceux-ci peuvent toutefois être assortis de conditions ; le prononcé effectif de la remise ou modération accordée est alors reporté jusqu'à l'accomplissement effectif de ces conditions préalables

On parle alors de remises ou modérations conditionnelles lesquelles se définissent comme un abandon de tout ou partie des impositions sous condition de paiement du solde restant dû, dans un délai fixé en accord avec les services du recouvrement ou toute autre condition

Il arrive fréquemment que ces mesures soient réservées, par la loi, à des cotisations définitives, c'est à dire insusceptibles de faire l'objet d'un recours contentieux. Les impositions encore susceptibles de recours peuvent cependant faire l'objet de remises ou modérations, dans le cadre plus spécifique des transactions.

❑ LES TRANSACTIONS

Les transactions sont des contrats passés entre l'administration et le contribuable visant à réduire les pénalités (intérêts de retards, amendes ou majorations) moyennant paiement des sommes restant dues et renonciation à toutes procédures contentieuses.

Dans l'ensemble des hypothèses précitées, l'admission du recours, éventuellement après réalisation de conditions suspensives, se traduit toujours par une annulation totale ou partielle de la cotisation. La juridiction gracieuse peut toutefois aussi aboutir, sans annuler l'impôt mis en recouvrement, à affranchir le redevable de toute mesure de poursuites : l'impôt demeure dû mais son payement devra être poursuivi auprès d'autres redevables, solidairement responsables de son payement ; on parle alors de décharge de responsabilité.

❑ LA DECHARGE DE RESPONSABILITE

La décharge de responsabilité est une procédure visant à dispenser du paiement d'impositions des tiers mis en cause en qualité de responsables solidaires.

❑ CAS SPECIFIQUE DES DEGREVEMENTS D'OFFICE ET ADMISSION EN NON VALEUR

Les recours gracieux précédemment définis sont exclusivement actionnés à la demande des contribuables ou de leurs représentants ; cette circonstance les distingue des deux procédures décrites ci-dessous, lesquelles obéissent toutefois généralement aux mêmes règles d'instruction que les recours gracieux.

➢ DEGREVEMENT D'OFFICE

✓ DEFINITION ET OBJET

Lorsqu'une erreur d'imposition au préjudice d'un contribuable est constatée, le dégrèvement ou la restitution des impositions ou fractions d'imposition formant surtaxe peut être prononcé d'office, c'est-à-dire sans que l'intéressé soit astreint à la présentation d'une réclamation régulière, et sans distinguer selon que les délais de réclamation sont expirés ou non.

Les dégrèvements ou restitutions d'office ne doivent pas ainsi être limités à la réparation des erreurs dans lesquelles la responsabilité du service se trouve engagée ; ils peuvent notamment être prononcés sur des impositions établies d'après des bases conformes aux déclarations souscrites par les contribuables, seuls responsables de l'erreur constatée.

Le fait qu'elles résultent d'impositions établies d'office n'est de même normalement pas de nature à faire obstacle au dégrèvement d'office. De même, la circonstance qu'une transaction, définitive ou non, a été accordée sur les pénalités afférentes à une imposition reconnue exagérée ne s'oppose pas à ce que cette surtaxe soit réparée par voie de dégrèvement ou de restitution d'office.

✓ CONDITIONS DE MISE EN ŒUVRE ET EFFETS

Dans un souci de sécurité juridique, l'exercice du pouvoir de dégrèvement d'office est généralement inséré dans un délai, certes plus long que celui de réclamation, mais néanmoins limité.

Comme tous les délais de prescription, le délai d'exercice du pouvoir de dégrèvement ou de restitution d'office est susceptible d'interruption et, à cet égard, il est admis qu'il peut être interrompu par toute demande ou démarche faite avant l'expiration du délai - soit par le contribuable lui-même, soit pour son compte par un tiers même non muni d'un mandat régulier - en vue d'obtenir le dégrèvement ou la restitution, sans qu'il y ait lieu, d'ailleurs, de distinguer selon que cette demande ou démarche s'appuie sur des motifs d'ordre contentieux ou gracieux.

Les règles d'introduction et d'instruction sont en général comparables à celles existant en matière gracieuse.

Les dégrèvements prononcés à l'initiative de l'administration n'ouvrent, en principe, pas droit au versement d'intérêts moratoires.

- ✓ **VOIES DE RECOURS**

Sauf à ce que la loi en dispose autrement, la procédure de dégrèvement d'office ne présente pas un caractère obligatoire pour le service des impôts. Les dispositions qui l'autorisent ne créent donc, au profit des contribuables, aucun droit dont ils puissent se prévaloir pour revendiquer des dégrèvements d'impôts, droits ou taxes à l'égard desquels ils n'ont pas réclamé dans les formes et délais légaux.

Un recours hiérarchique demeure néanmoins possible, de même qu'un recours juridictionnel, mais dans le cadre du contentieux de l'excès de pouvoir exclusivement.

Quoiqu'un recours pour excès de pouvoir demeure possible, le contribuable ne peut donc demander au juge de prononcer d'office la décharge demandée, comme il serait fondé à le faire en plein contentieux ; un recours juridictionnel ne serait donc susceptible d'aboutir

- ➢ ADMISSION EN NON-VALEUR ET AUTRES RECOURS GRACIEUX INTRODUITS PAR LES COMPTABLES PUBLICS

En matière d'impôts directs, les comptables du Trésor (percepteurs) sont également fondés à soumettre à la juridiction gracieuse :

- les demandes tendant à l'admission en non-valeur des impositions dont le recouvrement ne peut être effectué par suite notamment de l'absence, du décès ou de l'insolvabilité du contribuable ;

- les demandes en sursis de versement des impositions susceptibles d'être recouvrées mais dont le recouvrement n'a pu être obtenu dans le délai prévu pour l'apurement des rôles ; ces demandes n'ont pas à être soumises à l'avis du service de l'assiette ;

- les demandes en décharge ou en atténuation de responsabilité, afin d'être dispensés, en totalité ou en partie, de verser de leurs propres deniers le montant des impositions qui n'ont pas été recouvrées dans le délai prescrit et dont l'admission en non-valeur a été refusée.

V.2. CONDITIONS GENERALES D'INSTRUCTION DES RECOURS GRACIEUX

Indépendamment de leur nature juridique, les recours définis infra obéissent toutefois à des règles d'introduction comparables, qu'il convient d'envisager de manière préalable à la définition des caractéristiques propres des transactions et décharges de responsabilité.

❑ PRESENTATION ET RECEVABILITE DE LA DEMANDE

➢ AUTEUR DE LA DEMANDE

Concernant la qualité à agir, les règles applicables sont identiques à celles qu'il convient de respecter au plan contentieux. La demande doit nécessairement être présentée par le contribuable, ou pour son compte. Les tiers ne sont habilités à présenter de tels recours qu'à la condition de disposer d'un mandat express ou tacite (avocat ; tel peut aussi être le cas d'élus agissant pour le compte de leurs administrés).

Cette exigence conduit naturellement à considérer comme irrecevable des demandes collectives, ou bien encore présentées par des tiers, fussent-ils membres de la famille du redevable.

Dans l'hypothèse où la requête semblerait cependant digne d'intérêt, et sous réserve de certains éléments de contexte de nature à le justifier (incapacité du contribuable à agir par lui-même), elle pourra cependant faire l'objet d'une instruction, sous la seule condition que la réponse soit adressée au redevable légal. Cette faculté doit cependant demeurer exceptionnelle : l'administration n'est pas, en effet, habilitée à dégrever d'office un contribuable, d'un impôt dont il est effectivement redevable.

➢ OBJET DE LA DEMANDE

Le législateur peut avoir exclu toute possibilité de remise gracieuse d'un impôt ; tel est très fréquemment le cas en matière de TVA, dès lors que le redevable n'est, le plus souvent, que le collecteur d'un impôt qu'il facture.

Une demande portant sur un impôt insusceptible de remise devra naturellement faire l'objet d'un rejet, concernant les droits ; l'interdiction légale de la remise ne s'étend toutefois pas aux intérêts et majorations appliquées, lesquelles pourront donc faire l'objet d'un traitement gracieux.

Eu égard à son objet, la juridiction gracieuse a naturellement vocation à s'appliquer à ces impositions restant à acquitter. Il ne peut toutefois être absolument exclu de prononcer une remise au titre d'une cotisation déjà acquittée : cette faculté, exceptionnelle, devra être réservée aux cas dans lesquels le contribuable subirait encore les effets des efforts consentis pour se libérer de sa dette fiscale (endettement induit important).

- DELAI D'INTRODUCTION DE LA DEMANDE

Contrairement au contentieux, aucune exigence de sécurité juridique n'impose le respect d'un délai, pour l'introduction d'une requête gracieuse ; le fait que le délai légal de réclamation contentieux soit expiré n'est donc pas un motif valable de rejet.

- LA PRESENTATION ET LA MOTIVATION DE LA DEMANDE

La formalisation par écrit de la demande est préférable mais n'est pas indispensable ; une demande gracieuse peut en effet être formulée oralement ; en pareille hypothèse, il conviendra toutefois de la consigner sur une fiche de visite que le contribuable aura l'obligation de signer.

Il est en revanche indispensable que l'imposition visée soit précisément identifiée ; à défaut, le service devra inviter le demandeur à régulariser sa demande (sous un délai contraint, afin de pouvoir, le cas échéant, exciper de l'absence de réponse pour motiver un rejet).

❑ ENREGISTREMENT ET CIRCUIT DE TRAITEMENT DES DEMANDES

➢ ENJEUX DE LA DEFINITION D'UN CIRCUIT DE TRAITEMENT

✓ COLLECTER LES INFORMATIONS REQUISES POUR PROCEDER A L'INSTRUCTION

L'instruction de la demande va nécessiter la collecte de plusieurs éléments d'informations ; le service devra en effet nécessairement disposer :

- d'un état du recouvrement de l'imposition visée, voire des autres cotisations réclamées au redevable. Il peut, à cette occasion, être intéressant de se faire préciser le mode des règlements effectués (sauf impossibilité manifeste, l'absence de tout versement spontané ne milite pas en faveur d'une remise ;

- du détail des revenus ou résultats fiscaux déclarés par le redevable, ainsi que de son patrimoine, afin de déterminer ses facultés contributives réelles. Ces données, tout spécialement celles relatives au patrimoine, devront être collectées sur une période pluriannuelle, notamment afin de s'assurer que le contribuable n'a pas cherché à organiser son insolvabilité, en organisant la transmission de son patrimoine à des tiers contre lesquels les mesures de recouvrement resteront sans portée (sauf le cas particulier des actions pauliennes).

Au vu des circonstances propres de l'affaire et du comportement habituel du redevable qu'ils ont pu constater, un avis motivé de ces deux services sur la suite à réserver à la demande devra être requis.

✓ **IDENTIFIER LE SERVICE INSTRUCTEUR ET L'AUTORITE SIGNATAIRE**

En outre, si le service instructeur est nécessairement celui qui a établi l'imposition (ou à défaut le service gestionnaire territorialement compétent), il n'a pas forcement la compétence requise pour statuer :

- le législateur a pu en effet réserver les demandes portant sur les cotes les plus conséquentes aux autorités les plus élevées (souvent le Ministre) ;

- en toutes hypothèses, une autorité ne peut statuer au delà de la délégation qui lui a été donnée.

A réception de la demande, il est donc nécessaire d'identifier le service instructeur, lequel devra établir soit une décision, soit une instruction à transmettre à l'autorité signataire, au vu des éléments d'information que les services de l'assiette et du recouvrement lui transmettront.

A cette occasion, le service peut être amené à constater que la demande n'a pas été orientée vers le bon service (par exemple : recours visant une imposition établie par une direction spécialisée de contrôle fiscal, déposé auprès du service gestionnaire). Il convient, en pareille hypothèse, de s'abstenir de procéder à un rejet d'office mais de réorienter la demande (renvoi d'attribution), le cas échéant en y joignant les éléments utiles à son instruction).

✓ **IMPACT DE LA DEMANDE SUR L'ACTION DES SERVICES DE RECOUVREMENT**

Sauf disposition contraire, l'introduction d'une demande de remise gracieuse ne peut ouvrir droit à un quelconque sursis de payement. Ainsi qu'indiqué précédemment, l'information des services de recouvrement est toutefois indispensable.

Le bordereau de situation de la dette qu'ils établiront devra nécessairement comporter l'état des majorations, intérêts de retard et frais de recouvrement se rajoutant au principal. Ceux-ci peuvent porter sur des montants particulièrement conséquents ; quoiqu'ils aient généralement vocation à être réduits en proportion de l'impôt en principal, leur maintien peut toutefois priver d'une part de son effet la remise ou modération proposée ; dans un souci de sécurisation juridique, il est, en outre, indispensable que les dettes de recouvrement soient intégrées au contrat de transaction, afin d'être aussi visées par l'engagement de règlement et de renonciation à tous recours contentieux.

Les services d'assiette n'ayant pas compétence pour procéder à une remise ou modération d'une dette de recouvrement, celle-ci devra faire l'objet d'une décision à part, ou bien être intégrée dans une décision unique, soumise à double signature (cas des transactions notamment).

✓ **DELAI D'INSTRUCTION ET DE REPONSE**

Eu égard à l'objet même de la juridiction gracieuse (détresse financière alléguée par le contribuable) et au fait qu'elle ne suspend pas les poursuites, la réponse au recours devra forcement être apportée dans un délai aussi bref que possible, compte tenu des contrainte inhérentes au circuit d'instruction.

Celui-ci pourra, le cas échéant, être modulé en considération de l'objet de la demande :

- un délai maximum général devra être défini. S'il n'est pas prévu par la loi (délai à l'issue duquel les administrations, financières ou non, sont réputées avoir émis un rejet tacite), ou si le délai légal paraît au cas présent inadapté (celui au terme duquel la requête est réputée rejetée est en règle général de six mois), l'administration devra, d'elle-même, s'engager à respecter un délai prédéfini ;

- ce délai de bonne gestion pourrait être fixé à trois mois, modulables ; les affaires les plus simples, i.e. ne nécessitant pas la saisine pour décision d'une autorité supérieure au service instructeur, pourraient faire l'objet d'un traitement sous un mois.

Cet engagement de service public ne modifie, bien évidemment, nullement le délai au terme duquel le demandeur sera fondé à attaquer, devant le juge, un rejet implicite.

➢ INSTRUCTION DES DEMANDES DE REMISE OU MODERATION ET LA REPONSE AU CONTRIBUABLE

✓ COLLECTE DES ELEMENTS NECESSAIRES A LA DECISION AUPRES DU CONTRIBUABLE

Dans certaines hypothèses, qu'il appartient seul au service d'apprécier, l'envoi d'un questionnaire au contribuable, pour l'inviter à préciser et justifier de sa situation réelle, peut être envisagé. Cette demande peut prendre la forme :

- d'un questionnaire simplifié pour les demandes courantes, qui peut être réservé aux contribuables ne disposant pas de patrimoine apparent ;

- d'un questionnaire étendu lorsque les enjeux financiers sont importants et qui s'adresse aux contribuables supposés détenir un patrimoine mobilier ou immobilier, à « certains cas complexes », ou aux contribuables ayant fait l'objet d'un contrôle fiscal externe (vérification de comptabilité…).

L'emploi de ces formulaires n'est pas obligatoire, certains services utilisant des modèles différents. L'envoi d'un questionnaire présente cependant l'avantage de faire s'engager le contribuable sur la description de sa situation réelle de ressources.

Le contribuable ne doit être invité à souscrire qu'un seul questionnaire même s'il a déposé une demande au titre d'impôts différents ou plusieurs demandes successives. Il doit par ailleurs être invité à produire toutes les pièces justificatives susceptibles d'établir la réalité de sa situation.

Lorsque le contribuable n'a pas fait parvenir le questionnaire au service concerné dans le délai imparti, l'opportunité de lui adresser une lettre de relance, lui précisant qu'à défaut des informations demandées, sa réclamation ne pourra faire l'objet que d'un rejet, devra être examinée.

✓ CRITERES D'APPRECIATION DE LA DEMANDE

La question de la détermination de critères de décision est l'un des aspects le plus délicat de la juridiction gracieuse, dès lors :

- qu'un dégrèvement conduit à effacer une imposition légalement due ;

- que le principe d'égalité des contribuables doit conduire à rechercher un traitement homogène de ces demandes.

Les recommandations suivantes peuvent en conséquence être émises.

❖ ***Recommandations générales***

♦ *Gracieux et examen contentieux*

La juridiction gracieuse n'a pas pour objet, en tant que telle d'annuler une imposition qui ne serait pas due sur le plan du droit ; elle vise à tenir compte d'une impossibilité pratique de faire face à un impôt dont l'exigibilité n'est, par ailleurs, pas remise en cause par principe.

Le recours gracieux ne doit pas être utilisé par les contribuables pour contourner la forclusion de leur droit de réclamation. Face à une demande exclusive de remise ou modération, les services doivent donc se borner à un examen sommaire du bien-fondé de la cote ; dans les cas où un maintien apparaîtrait injustifiable, fût-ce pour une cote définitive, un dégrèvement d'office pourra être envisagé (une telle remise n'est toutefois possible que dans des délais strictement définis par la loi).

Si une demande comporte aussi des moyens de droit, elle doit être considérée comme mixte et donner lieu aussi à une décision sur le plan contentieux.

♦ *Date d'appréciation des mérites de la demande et effets induits d'une admission*

La situation du contribuable s'apprécie au jour de la demande. Il est important :

- de faire preuve de réalisme, les sommes maintenues devant demeurer en rapport avec les facultés réelles de paiement du contribuable ;

- tout en demeurant très vigilant sur le caractère abusif (remise sollicitée en l'absence de gêne réelle) et répétitif (« abonnement du contribuable ») des demandes : la remise ou modération gracieuse constitue et doit rester une mesure exceptionnelle.

Le renouvellement d'une mesure gracieuse crée à terme une situation considérée par certains contribuables comme un droit, surtout lorsque leur situation financière ne s'est pas améliorée. Le prononcé d'une remise gracieuse ne doit ainsi être envisagé que s'il apparaît qu'un échéancier de règlement sera insuffisant à permettre au contribuable de se libérer de sa dette.

♦ *Gracieux et mauvaise foi*

La mauvaise foi du contribuable ou sa négligence dans l'accomplissement de ses obligations déclaratives, le cas échéant sanctionnées par l'application de majorations d'assiette spécifiques, ne constituent pas, légalement, des motifs de nature à justifier du rejet d'une remise gracieuse.

Des remises ou modérations doivent toutefois, dans un tel contexte, demeurer exceptionnelles, tout spécialement dès lors que son comportement passé conduit à s'interroger sur l'exactitude des revenus déclarés par le contribuable, sur la période contemporaine à la demande.

L'absence de tout effort significatif pour se libérer d'une dette constitue de même un élément peu favorable à l'octroi d'une remise.

❖ ***Recommandations spécifiques en considération de l'objet de la demande et du demandeur***

♦ *Les critères d'examen doivent être adaptés à la situation du demandeur*

Une demande de remise gracieuse peut être présentée soit par un particulier, soit par un professionnel ou une société ; les éléments à prendre en compte pour apprécier la solvabilité du redevable doivent être adaptés en conséquence.

Il peut aussi arriver que des règles ponctuelles, généralement très favorables aux redevables, soient édictées, dans des situations particulières de crise (secteur professionnel sinistré, catastrophe naturelle) ; les critères spécifiques définis dans le cadre de ces directives, généralement plus libéraux, doivent naturellement être préférentiellement mis en œuvre.

♦ *Critères d'examen des demandes présentées par des particuliers*

La décision de remise ou modération ne saurait résulter du seul constat d'une insuffisance ponctuelle de ressources. Elle trouve le plus souvent son origine dans les effets combinés du décalage de la période de paiement de l'impôt et d'une perte imprévisible des revenus (chômage), du fait de circonstances exceptionnelles (décès du conjoint, séparation, invalidité) ou ayant occasionné des dépenses anormalement élevées (maladie), ou encore d'une disproportion entre l'importance de la dette fiscale et le niveau des revenus du contribuable (accumulation d'arriérés ou rappels suite à contrôle).

Dès lors, l'appréciation de cette situation relève toujours d'une approche individualisée, c'est-à-dire prenant en compte l'ensemble des particularités du dossier, sans omettre le comportement habituel en matière déclarative et contributive, le respect des engagements pris et les efforts déjà fournis pour se libérer de la dette. En pratique, il convient de déterminer les capacités réelles de paiement du débiteur :

- en tenant compte du patrimoine et de l'ensemble des ressources des personnes vivant avec le contribuable, actuelles, imposables ou non, permanentes ou temporaires ;

- en prenant en considération les dépenses indispensables à la vie courante du foyer familial : nourriture, santé, assurance, logement (loyer ou équivalent si emprunt bancaire, chauffage, éclairage), frais de transport domicile - lieu de travail (ne retenir que les dépenses et charges effectivement attestées au moyen de pièces justificatives ou dont la réalité est suffisamment établie);

- en s’assurant que les dépenses invoquées par le requérant sont en rapport avec ses ressources et la composition de son foyer (examiner le cas échéant les raisons pour lesquelles elles excédent ses capacités financière, événements particuliers ou choix de mode de vie, cette dernière raison excluant en principe toute remise ou modération) ;

- en tenant compte de l’étendue de la dette fiscale (s’assurer que l’octroi de délais de payement ne peut suffire à apurer la dette et tenir compte, le cas échéant, de l’origine et de la nature des dettes autres que fiscales).

Certaines informations, le plus souvent communiquées par le contribuable, doivent être «décryptées» pour permettre une juste analyse :

- pour les valeurs mobilières, il convient de « capitaliser » les montants indiqués avec prudence pour apprécier les liquidités disponibles du contribuable. Un document bancaire qui mentionne un montant donné de cessions de valeurs mobilières ne signifie pas nécessairement que le contribuable était détenteur d’un portefeuille de cette valeur (la fréquence des opérations, le coefficient de rotation influent sensiblement sur ce montant).

Par ailleurs, l’estimation d’un portefeuille de titres ne peut être faite que de façon très approximative à partir des intérêts servis et en fonction du taux moyen du marché ; le capital ainsi évalué ne peut donc que se situer dans une « fourchette » de valeurs ;

- pour les biens immobiliers, le fait pour un contribuable d’être propriétaire de locaux autres que sa résidence principale ne signifie pas nécessairement qu’il dispose d’un revenu et soit ainsi à même de s’acquitter totalement des impôts mis à sa charge. Outre qu’ils nécessitent des charges importantes de conservation, certains biens peuvent s’avérer difficiles à louer ou à vendre compte tenu de leur localisation ou de leur état. En revanche, la capitalisation de loyers perçus permet, comme pour les valeurs mobilières, d’approcher la valeur des biens immobiliers en cause.

❖ ***Critères d’examen des demandes présentées par les professionnels***

Une remise ou modération gracieuse ne doit être accordée que lorsque les entreprises connaissent de graves difficultés économiques et financières, qui les mettent dans l’incapacité absolue de s’acquitter de leurs impositions sauf à compromettre la marche de leur exploitation et mettre en péril leur pérennité.

Cette situation de difficulté financière doit être appréciée au regard de différents paramètres qui varient en fonction de la nature de l’activité, de la structure et de la taille de la société ainsi que du contexte économique. Il importe d’effectuer des comparaisons avec des entreprises du même secteur d’activité. Doivent ainsi être tout spécialement analysées :

- l’évolution des résultats et de la rentabilité mesurée par l’excèdent brut d’exploitation sur les trois derniers exercices, la situation nette et la viabilité de l’entreprise ;

- la situation d’endettement et de trésorerie : la faculté contributive des entreprises peut notamment être appréciée au moyen, notamment, des ratios suivants :

→ le ratio d’endettement à long terme (RE) correspond au rapport entre les dettes à plus d’un an et la valeur comptable de l’actif immobilisé. Il mesure la capacité de l’entreprise à payer ses dettes à long terme par la vente de ses actifs immobilisés.

→ le ratio de liquidité générale (RLG) correspond au rapport entre l'actif circulant et les dettes à moins d'un an. Il mesure la capacité de l'entreprise à payer ses dettes à court terme en utilisant ses actifs à court terme.

→ Le ratio de liquidité réduite (RLR) ou ratio de trésorerie correspond au rapport entre l'actif circulant sans les stocks et les dettes à moins d'un an. Il mesure la capacité de l'entreprise à payer ses dettes à court terme en utilisant les créances et les disponibilités.

Ces ratios ne sont qu'un instrument d'analyse parmi d'autres. Leur lecture devra donc être restituée dans le contexte plus global de l'entreprise (caractère saisonnier de l'activité, important courant d'échanges avec l'étranger ou modalités spécifiques d'exploitation comme la sous-traitance…).

➢ LA REPONSE AU CONTRIBUABLE

✓ SENS ET FORMALISATION DE LA REPONSE

A l'issue de l'examen des différents critères d'appréciation, la demande peut donner lieu à :

- une décision de rejet ;

- une décision de remise ou modération pure et simple ;

- une décision de remise ou modération conditionnelle ;

- une transaction (cf. infra).

Contrairement à celles prises suite en matière contentieuse, les décisions prises sur le plan gracieux :

- n'ont pas à faire l'objet d'une motivation spécifique (le service n'a pas, en effet, en la matière, de compétence liée : il n'a pas à indiquer au contribuable comment il entend qualifier sa situation au regard du droit, comme en matière d'assiette) ;

- n'ouvrent pas de délai de recours spécifique ; un envoi avec preuve de réception n'est donc pas nécessaire.

✓ CAS PARTICULIER DES DECISIONS DE REMISE CONDITIONNELLES

Dans l'hypothèse où une remise ou modération conditionnelle est proposée, la décision doit indiquer tant le montant du dégrèvement envisagé que les conditions au respect desquelles il est soumis. La remise ou modération ne sera prononcée qu'après que le service se sera assuré de leur accomplissement effectif (il s'agira le plus souvent du respect d'un plan du règlement ; la régularisation d'une situation, déclarative notamment, peut aussi être exigée). Le contribuable n'a pas à manifester son accord en retour.

V.3. LA TRANSACTION

❑ DEFINITION

La transaction est un « contrat » par lequel les parties terminent une contestation née ou préviennent une contestation à naître ; généralement, cette notion n'est pas proprement fiscale mais plutôt civile. En matière fiscale, la transaction est une convention passée entre l'administration et le contribuable portant atténuation d'amendes fiscales, de majorations d'impôts ou d'intérêts de retard, lorsque celles-ci et, le cas échéant, les impositions principales auxquelles elles s'ajoutent, ne sont pas devenues définitives.

➢ MATIERES FISCALES CONCERNEES

La procédure de transaction est applicable en toute matière fiscale (impôts directs, TVA, droits d'enregistrement et de timbre). Seuls peuvent faire l'objet d'une transaction les amendes, majorations ou intérêts de retard. Une transaction ne peut en effet, en aucun cas, porter sur des droits (ceux-ci étant légalement dus, ils ne peuvent en effet être remis qu'en cas d'impossibilité absolue de s'en libérer, selon les règles applicables aux remises ou modérations).

➢ PERIODE DURANT LAQUELLE UNE TRANSACTION PEUT ETRE DEMANDEE

Une transaction peut être demandée avant mise en recouvrement, pour autant que le montant de la cotisation visée soit alors suffisamment déterminé. Postérieurement à l'enrôlement, elle peut être sollicitée tant que la cotisation n'est pas définitive.

Toute demande de remise ou de modération des pénalités intervenant dans le délai de réclamation doit, sauf situation de gêne ou d'indigence, être considérée comme une demande de transaction.

➢ PORTEE DE LA CONDITION RELATIVE AU CARACTERE DEFINITIF DE LA COTISATION

Est définitive une cotisation qui n'est plus susceptible de faire l'objet d'un recours contentieux, soit que le délai pour l'introduire ait expiré, soit du fait de la survenance d'une décision de justice elle-même non contestable (décision d'ultime instance, délai d'appel ou de cassation expirés).

Cette condition d'absence de caractère définitif doit être comprise au regard du principal effet induit par la signature du contrat de transaction : la renonciation à tout recours contentieux, au besoin sous la forme du désistement d'une instance en cours. Une telle condition étant sans portée dans le cas d'une cotisation définitive, une remise conditionnelle, soumise simplement à l'apurement de la dette dans le délai fixé, permet d'aboutir aux mêmes effets que la transaction, sans pour autant requérir le formalisme d'un contrat.

❑ PORTEE D'UN REGLEMENT TRANSACTIONNEL

➢ CAS GENERAL

L'administration consent une modération ou l'abandon des amendes, majorations ou intérêts de retard applicables ; en contrepartie, le contribuable s'engage à :

- payer les droits en principal et le solde des suppléments éventuellement laissés à sa charge ;

- renoncer à toute procédure contentieuse à propos des pénalités et droits visés dans la transaction.

L'administration peut également prévoir toute autre condition jugée utile au règlement du dossier.

Les remises envisagées peuvent aussi s'étendre aux intérêts, majorations et frais de recouvrement ; le comptable devra alors être attrait à la finalisation du contrat (cf supra).

➢ OBSERVATION RELATIVE AUX TRANSACTIONS AVANT MISE EN RECOUVREMENT :

En principe, la totalité des droits et pénalités dus hors transaction est mise en recouvrement. Les pénalités remises dans la transaction font l'objet d'une décision de dégrèvement ordonnancée après exécution du contrat (payement du principal et des pénalités maintenues dans les délais fixés).

A titre exceptionnel, lorsque le délai laissé au contribuable pour s'acquitter des sommes dues est bref (quelques mois) et que la date de prescription de la mise en recouvrement est suffisamment éloignée, il est possible de ne mettre en recouvrement que le montant de l'imposition transactionnelle (droits + pénalités laissés à la charge du contribuable).

❑ ELEMENTS A PRENDRE EN COMPTE POUR APPRECIER L'OPPORTUNITE D'UNE TRANSACTION ET EN FIXER LES MODALITES

➢ CIRCONSTANCES DE L'AFFAIRE

Outre le degré de mauvaise foi du contribuable et son comportement déclaratif, il est tenu compte, non seulement de l'importance des droits fraudés, éludés ou compromis, mais encore du pourcentage de dissimulation, de l'ancienneté de la fraude, des antécédents contentieux de l'intéressé, de l'étendue de sa responsabilité, des marges d'erreur dans l'interprétation de la loi par le contribuable, de ses facultés de paiement et, éventuellement, des difficultés économiques qu'il rencontre.

➢ QUOTITE DES PENALITES DONT LA REMISE EST ENVISAGEE

Toute remise gracieuse nécessite un examen au cas par cas de la situation particulière du contribuable.

Rien n'empêche d'accorder, à titre exceptionnel, la remise totale des pénalités encourues ; cela étant, les atténuations proposées doivent respecter la hiérarchie des pénalités instituée par le législateur en fonction de la gravité des infractions constatées. Une transaction ne doit donc pas aboutir à réserver à un contribuable défaillant, ou dont la mauvaise foi est établie, un traitement, en définitive, plus favorable que celui réservé à un contrevenant de bonne foi.

Lorsqu'elles atteignent un montant relativement élevé, les pénalités subsistant après transaction doivent être fixées dans des conditions telles que les redevables soient en mesure de se libérer dans les délais et aux échéances qui ont pu leur être impartis. C'est pourquoi il est impératif de prendre l'attache du comptable chargé du recouvrement le plus tôt possible, dès qu'une transaction est évoquée. Il est en effet essentiel de connaître le délai que celui-ci est prêt à consentir pour l'apurement du solde qu'il est envisagé de laisser à la charge du redevable.

❑ FORMALISATION DE LA REPONSE

A la différence des remises ou modérations, la décision de transaction n'est pas un acte unilatéral de l'administration : elle prend la forme d'un contrat qui, pour les obliger juridiquement, doit être signé par toutes les parties en présence, à savoir le contribuable (ou son représentant expressément habilité en ce sens), le service de l'assiette et, le cas échéant, celui du recouvrement.

A titre pratique, un formulaire de contrat de transaction pré rempli par le service est envoyé au contribuable, en autant d'exemplaires qu'il y aura de signataires (généralement deux voire trois, si le comptable est attrait au règlement) ; le courrier d'accompagnement indique au contribuable qu'il doit les retourner signés et revêtus de la mention « bon pour accord » sous un mois. Les contrats sont alors signés par les représentants des services de l'assiette et du recouvrement ; un exemplaire est retourné au contribuable ; les autres sont conservés par les services.

❑ SUIVI DE L'EXECUTION DE LA TRANSACTION

La présence de conditions, tenant notamment au respect d'un échéancier du règlement, oblige le service à assurer un suivi de l'exécution du contrat : ce n'est en effet qu'au terme du respect intégral des conditions posées que les dégrèvements annoncés seront prononcés.

Lorsque le contribuable ne respecte pas ses engagements, le service peut constater la caducité du contrat ; il doit en aviser le contribuable par courrier.

V.4. LA DECHARGE EN RESPONSABILITE SOLIDAIRE

❑ DEFINITION

➢ DISTINCTION A OPERER ENTRE DECHARGE ET DEGREVEMENT

Outre le redevable lui-même, certaines personnes peuvent être recherchées par les comptables publics pour le payement d'impositions ; ces tiers mis en cause peuvent alors demander à être déchargés de leur responsabilité solidaire en payement, dans le cadre de la juridiction gracieuse.

Cette mesure n'a donc pas pour effet de faire disparaître la cotisation ; elle conduit exclusivement à priver le comptable de la possibilité d'engager des poursuites à l'encontre de l'un des codébiteurs. Cela suppose donc que l'admission de la demande laisse subsister au moins un redevable de l'impôt : lorsqu'une seule personne est susceptible d'être actionnée en payement, il n'y a donc pas de décharge envisageable ; seule une remise ou modération peut être prononcée

Quoiqu'il en soit, la décharge emporte donc des conséquences particulièrement importantes, et doit être d'autant plus justifiée lorsque le principal redevable est insolvable.

➢ TIERS POUVANT ETRE ACTIONNES AU TITRE DE LA SOLIDARITE ET, DES LORS, SUSCEPTIBLES D'INTRODUIRE DES DEMANDES EN DECHARGE

Cf à cet égard les développements figurant sur ce point dans le chapitre consacré à l'introduction de la réclamation contentieuse (« qualité pour agir »).

❑ MODALITES DE TRAITEMENT

➢ AUTORITE COMPETENTE POUR STATUER

L'autorité signataire est déterminée selon les mêmes règles de seuils applicables aux demandes de remise ou modération.

➢ CIRCUIT DE TRAITEMENT DES DEMANDES

De par son objet même (limitation des poursuites), l'instruction de la demande en décharge doit impliquer, en premier lieu, le service du recouvrement ; celui-ci doit toutefois nécessairement prendre l'attache du service d'assiette, ne serait-ce que pour procéder au chiffrage de l'impact de la décharge envisagée et, plus généralement, pour recueillir un avis sur les mérites de la demande.

Le circuit de traitement devra, en conséquence, être modulé selon le comptable chargé du recouvrement de la cotisation.

NB : les développements qui suivent ont été rédigés en partant de l'hypothèse qu'il existait deux réseaux comptables compétents en parallèle, situation fréquente dans beaucoup de pays membres ; ils devront naturellement être adaptés, s'il n'existe qu'une seule administration chargée du recouvrement de l'impôt (la situation rencontrée devrait alors correspondre à celles décrite dans le paragraphe relatif au circuit de traitement impliquant un comptable DGI).

✓ **IMPOTS RECOUVRES PAR LES COMPTABLES DU TRESOR**

La demande est présentée auprès du directeur du service territorial du Trésor ou lui est transmise, si elle a été mal orientée.

Ce service établit une « feuille d'instruction d'une demande en décharge gracieuse de responsabilité » qui contient la demande, les éléments d'information et un avis motivé (sens de la décision envisagée ou proposition à soumettre au ministre).

La « feuille d'instruction » est transmise à la direction des services fiscaux concernée, qui procède à l'enregistrement de la demande dans le registre. L'instruction est confiée au service local.

L'avis motivé du directeur est adressé au Trésor. Après réception de l'avis, le service du Trésor rend sa décision ou, lorsque celle-ci relève de la compétence du ministre, transmet le dossier de l'affaire à la direction générale de la comptabilité publique.

✓ **IMPOTS RECOUVRES PAR LES COMPTABLES DE LA DGI**

La demande est présentée à la direction des services fiscaux ou lui est transmise pour attribution.

Elle est transmise au comptable ou à son centralisateur (recette divisionnaire) pour instruction.

Lorsqu'elle relève du seuil de compétence de la direction, la décision est prise, selon l'organisation locale, par le directeur, ou directement par le receveur, par délégation du directeur. Elle est prise par le ministre dans le cas contraire.

L'envoi de la réponse est assuré, selon l'organisation locale, soit par la direction soit par la recette, celle-ci se chargeant également du suivi de l'affaire.

- ✓ **CAS PARTICULIERS DES DEMANDES PRESENTEES AU SERVICE DES IMPOTS (CDI OU DIRECTION), ASSOCIEES OU NON A UNE RECLAMATION CONTENTIEUSE OU GRACIEUSE PORTANT SUR L'ASSIETTE DE L'IMPOT.**

En tant que redevable de l'impôt, le tiers mis en cause est tout à fait recevable à contester l'impôt.

Il convient alors de saisir immédiatement le comptable compétent de la demande en décharge de responsabilité et de traiter, selon les modalités habituelles, mais prioritairement, les questions relatives à l'assiette de l'impôt.

Lorsque la demande porte sur des rappels effectués par une brigade de vérification dépendant de la direction territoriale ou d'une direction spécialisée, l'instruction de la demande incombe au service vérificateur.

❑ PRESENTATION ET TRAITEMENT DE LA DEMANDE

Les demandes doivent impérativement être présentées auprès de la direction territoriale du Trésor ou des impôts dont dépend le comptable en charge du recouvrement.

Les demandes doivent être individuelles, mais ne sont soumises à aucun formalisme particulier et peuvent être présentées à tout moment. La demande peut tendre soit à la décharge (totale ou partielle) du requérant, soit à la restitution des sommes qu'il a versées.

➢ ROLE DES SERVICES D'ASSIETTE

Les services d'assiette doivent s'assurer au préalable :

- de la régularité des impositions : le bien-fondé des impositions, tant dans leur principe que dans leur montant, doit pouvoir être confirmé sans réserve. Le cas échéant, les régularisations apparaissant fondées devront être effectuées, éventuellement d'office ;

- du bien-fondé et de l'étendue de la mise en cause des personnes, notamment au regard de la nature de l'impôt et des périodes d'imposition visées dans la demande.

Enfin, il convient de traiter préalablement à l'examen de la demande en décharge de responsabilité les éventuelles demandes de remise ou modération gracieuse portant sur le montant de l'impôt.

➢ CRITERES D'APPRECIATION DEVANT ETRE PRIS EN COMPTE LORS DE L'INSTRUCTION DE LA DEMANDE

✓ SITUATION DES DEMANDES PRESENTEES PAR DES EPOUX

En ce qui concerne les demandes en décharge en responsabilité d'un époux solidaire, au demeurant les plus courantes, il convient de prendre en compte :

- le régime matrimonial et le domicile distinct des époux ;

- la situation financière, familiale et patrimoniale ;

- la participation à la réalisation des revenus taxés ;

- le profit direct ou indirect retiré des revenus du conjoint ;

- le comportement fiscal habituel des époux ;

- la répartition des paiements effectués par chacun des époux ;

- le cas échéant, la participation à la fraude.

Les solutions proposées peuvent conduire à limiter la responsabilité :

- à la quote-part d'impôt correspondant aux revenus personnels du solidaire, qu'il convient de calculer de la façon suivante :

impôt x (revenus nets imposables propres à l'époque des faits / base nette imposable)

A la quote-part d'impôt, peut s'ajouter une somme forfaitaire (bénéfice tiré des ressources du conjoint défaillant) ;

- aux versements déjà effectués (en principe, ces sommes ne sont pas remboursées) ;

- à hauteur de la valeur du patrimoine (notamment si celui-ci a été acquis pendant la période de cohabitation).

Dans un souci d'équité, les décisions prises ne doivent pas nuire aux intérêts du conjoint n'ayant pas sollicité la décharge. Enfin, lorsque les époux ne sont ni divorcés, ni séparés, il ne doit, en principe, pas être envisagé de mesure de décharge dès lors qu'il subsiste une communauté de vie et d'intérêts.

✓ **AUTRES SITUATIONS**

En ce qui concerne les demandes en décharge de responsabilité présentées par les propriétaires non exploitants de fonds de commerce, il convient de tenir compte lors de l'instruction de la demande, plus particulièrement des éléments suivants :

- du montant du dépôt de cautionnement et de la rémunération de la location ;

- de l'exercice par le propriétaire de son droit de contrôle (a-t-il au moins fait preuve de vigilance ?) ;

- de la durée du contrat de location-gérance et du nombre de reconductions.

S'agissant des héritiers, dans la mesure où ils continuent la personne du défunt, il semble inopportun de réserver une suite favorable à une demande de décharge des impositions dues au titre de la succession. Au surplus, la dette fiscale a été déclarée au passif de la succession à laquelle les héritiers peuvent renoncer si elle leur est préjudiciable.

Concernant les distributions occultes, l'intention du législateur est de dissuader les entreprises de procéder à des distributions clandestines de revenus. Lors de l'instruction des requêtes, il convient de tenir compte du degré de responsabilité du requérant ainsi que de ses capacités contributives, d'autant que le Conseil d'Etat exerce sur les décisions un contrôle minimum et vérifie notamment s'il n'y a pas eu « erreur manifeste d'appréciation » de la situation du requérant.

❑ FORMALISATION DE LA DECISION

La décision communiquée au contribuable doit indiquer le montant à hauteur duquel sa responsabilité est maintenue ; comme toujours en matière gracieuse, elle n'a pas à faire l'objet de motivation explicite.

V.5. VOIES DE RECOURS EXISTANT EN MATIERE GRACIEUSE

Comme en toute matière administrative, la décision gracieuse de rejet ou d'admission partielle peut faire l'objet d'une contestation par voie de recours hiérarchique (pourvoi) ou par voie judiciaire (recours pour excès de pouvoir).

Le contribuable qui juge une décision gracieuse insatisfaisante peut toutefois demander à l'administration de réexaminer sa demande initiale. Ce recours, appelé « pourvoi », n'est soumis à aucune condition de forme ni de délai ; il devra toutefois être considéré comme prématuré et, partant, irrecevable, s'il est présenté avant l'expiration du délai légal de réponse que l'administration est tenue de respecter (sous peine d'être réputée avoir émis une décision de rejet) ou, à défaut, de celui que l'administration s'est officiellement engagé à respecter, pour l'instruction de ce type de requêtes (cas du recours hiérarchique uniquement).

Lorsqu'un service saisi d'une demande de modération gracieuse a rejeté, partiellement ou totalement cette requête, il doit être considéré comme ayant épuisé sa compétence et ne peut donc se prononcer une nouvelle fois, sauf au regard de faits nouveaux. Deux voies de contestation sont alors ouvertes :

- le recours hiérarchique ;

- le recours juridictionnel.

❑ LE RECOURS HIERARCHIQUE

Le contribuable peut tout d'abord se pourvoir devant le supérieur direct de l'agent ayant pris la décision qu'il conteste, en exposant les motifs pour lesquels il en demande la révision. Ce recours est instruit selon les mêmes règles qu'une demande gracieuse ordinaire. Le service ayant émis la décision litigieuse est naturellement invité à établir une instruction, rappelant les motifs l'ayant conduit à rejeter, totalement ou partiellement, la demande qui lui fut soumise.

❑ LE RECOURS JURIDICTIONNEL

Les décisions prises en matière gracieuse ne peuvent être déférées au juge administratif que par la voie du recours pour excès de pouvoir.

Exerçant un contrôle restreint, le juge de l'impôt ne prononce une annulation de la décision que si celle-ci est entachée d'une erreur de droit, d'une erreur de fait, d'une erreur manifeste d'appréciation ou d'un détournement de pouvoir. Il n'a pas le pouvoir de prononcer lui-même une remise gracieuse de l'impôt.

* *

*

VI. MONTAGE ET CONSERVATION DU DOSSIER CONTENTIEUX, AUDIT ET CONTROLE INTERNE

VI.1. MONTAGE ET CONSERVATION DU DOSSIER CONTENTIEUX

❑ RECEPTION DE LA RECLAMATION PREALABLE

La requête contentieuse est déposée par le contribuable ou son mandataire au bureau d'ordre de l'administration fiscale compétente contre accusé de réception. L'accusé de réception peut être un récépissé de dépôt tiré d'un registre à souche , daté , numéroté et cacheté ou un accusé sur le double de la réclamation portant le numéro , la date et le cachet du service qui a réceptionné la lettre.

❑ MONTAGE DU DOSSIER CONTENTIEUX

Le dossier contentieux comporte deux parties intimement liées :

➢ LA RECLAMATION DU CONTRIBUABLE.

Elle comprend notamment :

- la requête contentieuse,

- les pièces de procédure,

- le titre de créance,

- les justificatifs de paiement et/ou de contestation au fond des impôts, etc.) ;

➢ LA DOCUMENTATION ET PIECES JUSTIFICATIVES:

Elles retracent le processus de résolution du litige. Il s'agit entre autres des :

- fiches d'accusé de réception et de cotation du dossier,

- notes d'instruction préalable et définitive,

- lettres de convocation aux séances de travail,

- documents de mise en œuvre de nouveaux recoupements,

- demandes d'avis et notes de formalisation des dits avis,

- correspondances de notification à l'usager de la décision retenue, etc…

Les deux pans ci-dessus renferment des informations complémentaires sur l'évolution d'un dossier au sein du circuit contentieux, ce qui les rend essentiels pour une bonne compréhension de cette activité. En effet, tandis que la requête renseigne sur la date de saisine de l'administration, les impôts contestés ou les redressements litigieux, la documentation administrative d'instruction permet quant à elle de repérer le temps consacré par les services fiscaux à la recherche d'une solution au litige, la pertinence de celle-ci, la longueur du circuit, les différents acteurs mobilisés à cet effet, etc.

En conséquence, il est important que chaque dossier contentieux comporte ces deux types de renseignements, afin de faciliter son exploitation lors du suivi de la performance des services.

En outre, il convient de ne pas perdre de vue que les dégrèvements sont des réductions de recettes fiscales potentielles déjà inscrites dans la comptabilité publique dès leur prise en charge par le Comptable. C'est donc au dossier contentieux qu'il revient de servir de justificatif lors des nombreux contrôles menés par les services d'inspection.

❑ LE CIRCUIT DE TRAITEMENT

Le circuit de traitement des dossiers contentieux désigne les acteurs et les procédures qui régissent la gestion des litiges, depuis la réception du courrier, en passant par les différentes étapes d'instruction et d'émission des avis, jusqu'à la décision ultime.

La formalisation de ce circuit permet de clarifier le processus de traitement des recours en vigueur au sein d'une administration donnée et partant, d'isoler les responsabilités au regard de la performance souhaitée.

Pour réussir cette formalisation, il est nécessaire de bien identifier les acteurs impliqués dans ce processus et leurs prérogatives, ainsi que les procédures qui encadrent leurs actions.

➢ IDENTIFICATION DES ACTEURS ET DE LEURS PREROGATIVES

Selon les pays, le circuit de traitement du contentieux est modulé en fonction de la législation et des pratiques administratives établies avec les années. Mais de manière générale, parmi les acteurs majeurs on retrouve, le contribuable, le service du courrier, les structures d'instruction et d'avis, et l'autorité de décision.

Le contribuable représente l'acteur déclencheur du litige. Son action influence la performance du circuit de traitement du contentieux à travers la qualité du dossier qu'il introduit, ainsi que du degré de collaboration qu'il manifeste pour la résolution du différend. A ce titre, on peut considérer qu'une réclamation est de qualité si elle comporte tous les éléments facilitant son traitement. Pour atteindre cet objectif, il revient aux administrations de bâtir des plans ambitieux de communication, afin de sensibiliser les usagers sur leur rôle en matière contentieuse.

Le service du courrier (bureau d'ordre) est le deuxième acteur du processus de gestion du dossier contentieux, puisque c'est lui qui reçoit le contribuable au moment du dépôt de sa requête, lorsque ce dernier opte pour ce mode de transmission. Son apport est donc déterminant sur la qualité du dossier qu'examinera ultérieurement le service, notamment au regard de son rôle de conseil du contribuable. Il influence en outre les délais de réaction de l'administration, compte tenu du temps de transmission des dossiers aux services d'instruction.

Les services chargés de l'instruction du contentieux (d'instruction préalable, d'avis, etc.) quant à eux, ont pour vocation d'examiner le dossier, puis d'envisager la solution qui peut lui être réservée, au regard des faits allégués et du corpus normatif existant. Ce sont des acteurs majeurs du processus, aussi bien en ce qui concerne les impératifs de célérité que pour ce qui est de la qualité des positions finalement entérinées par l'autorité compétente.

En outre, la diversité des acteurs impliqués dans l'instruction de la réclamation (services émetteurs, du contentieux et/ou ceux rendant des avis) constitue un facteur d'efficacité du système.

Il est à signaler que dans certains pays membre l'instruction du contentieux est confiée au service qui a émis l'imposition. Cette manière de faire est justifiée par les soucis de rationalisation des ressources , d'unicité du dossier fiscal et du besoin d'appréhension global de la situation du contribuable au regard de tous les impôts. Les soucis de l'efficacité de l'action en recouvrement milite également en faveur de cette approche notamment lorsqu'il s'agit de faire valoir le droit de compensation. Le reproche essentiel à l'instruction du contentieux par le service émetteur de l'impôts est le risque qu'il soit juge et partie.

L'autorité investie du pouvoir de décision, est le responsable qui valide les propositions formulées par les services d'instruction et qui prend la décision finale. Son impact sur la qualité du contentieux réside dans son niveau d'expertise, la longueur de la chaîne hiérarchique avec les services d'instruction, ainsi que la célérité qu'elle met à rendre ses arbitrages.

➢ FORMALISATION DES RELATIONS ENTRE LES ACTEURS

Le fonctionnement harmonieux du circuit de gestion des recours nécessite que les relations entre les différents acteurs identifiés ci-dessus soient clairement définies, voire formalisées. Dans certains cas, ces relations peuvent plus ou moins être influencées par la législation en matière contentieuse (exemple : existence ou non de commissions paritaires). Mais dans beaucoup de cas, le circuit de traitement des contentieux est le résultat d'une longue pratique et des réalités historiques propres à chaque administration. De ce fait, il s'impose fortement aux acteurs, qui finissent par considérer sa configuration comme une fin en soi, et subissent sa rigidité.

Dans une logique de performance de ce circuit, il est par conséquent important de confectionner un support formalisant les prérogatives de chaque intervenant et ses rapports avec les autres acteurs du réseau. Ces sortes de « protocole de collaboration » permettraient ainsi de rendre l'action administrative plus prévisible, afin de responsabiliser chacun des acteurs impliqués. En outre, cette formalisation peut révéler de façon transparente, les points de fragilité du circuit susceptibles de générer des goulots d'étranglement.

Illustration :

Le constat de retards récurrents dans le retour des dossiers transmis en instruction préalable peut susciter l'édiction d'un protocole de collaboration entre le service du contentieux et les structures émettrices, afin d'aboutir à une plus grande célérité.

La mise en évidence d'une distance trop marquée au sein de la chaîne décisionnelle peut conduire l'administration à mettre en place des réformes visant à réduire les strates hiérarchiques de traitement des contentieux. L'une des solutions susceptibles d'être explorées peut consister à supprimer certaines de ces strates hiérarchiques ou à instaurer des délégations de signature.

Enfin, cette formalisation du circuit facilite la collecte de l'information qu'il sécrète, notamment en raison d'une meilleure organisation des rôles.

❑ CONSERVATION ET ARCHIVAGE.

Lesdits dossiers doivent faire l'objet d'une conservation méticuleuse, afin de faciliter les différentes exploitations ultérieures qu'ils sont susceptibles d'induire (recueil des données statistiques, préparation d'une éventuelle poursuite de l'instance en phase juridictionnelle, contrôle interne, procès divers, etc.). A cet égard, il est important qu'ils demeurent facilement accessibles et d'exploitation aisée pour les nombreux utilisateurs qu'ils peuvent intéresser, même plusieurs années après la résolution du litige.

Pour ce faire, les services fiscaux doivent définir une stratégie cohérente d'archivage des dossiers contentieux. Pour les sécuriser, l'une des solutions peut consister à les centraliser auprès d'un seul acteur, à l'instar du service du contentieux, quelle que soit la longueur du circuit de traitement. Cette option présente l'avantage de réduire le périmètre de recherche ultérieure d'un dossier et surtout de responsabiliser un acteur individualisé pour sa sécurisation. Une autre option consiste à mettre les outils de stockage électronique de masse à contribution, pour la sécurisation de ces dossiers, lorsque leur circuit de traitement est structuré autour d'un environnement informatisé.

Il est également possible d'opter pour une salle d'archivage avec des rayonnage motorisés gérés par informatique et dont la responsabilité est confiée à un archiviste formé spécialement à cet effet.

VI.2. CONTROLE INTERNE ET AUDIT.

❑ CONTROLE INTERNE :

➢ LES OBJECTIFS DU CONTROLE :

Le contrôle interne du traitement des dossiers contentieux relève des différents niveaux hiérarchiques. Chaque intervenant dans la chaine de traitement du contentieux doit s'inquiéter quant à :

- la célérité dans l'instruction ;

- la réactivité immédiate pour la correction des erreurs ; la régularisation éventuelle avant le délai de prescription ;

- l'activation des contentieux à caractères urgents ou dont la solution peut débloquer le recouvrements d'arriérés d'impôt du requérant ;

- relevez les erreurs récurrentes dans l'assiette de l'impôt et en informer les collaborateurs pour éviter les contentieux répétitifs ;

- s'assurer de la justification légale des dégrèvements accordés.

Le contrôle hiérarchique doit porter également sur les cas de rejets et vérifier s'ils sont en conformité avec les dispositions légales et réglementaires.

➢ COLLECTE DE L'INFORMATION STATISTIQUE

✓ **CHOIX DE L'INFORMATION A COLLECTER**

Les informations à collecter en matière de traitement des contentieux concernent entre autres :

- l'identité du contribuable et les caractéristiques de sa réclamation (nom ou raison sociale, adresses postale et téléphonique, date de dépôt du recours, impôts émis, référence du titre de créance, droits contestés, etc.) ;

- les paramètres d'activité du circuit de traitement du recours (dates de cotation du dossier, de son envoi en instruction préalable, ainsi que celles de son retour et de sa finalisation, nature de la décision retenue (dégrèvement total ou partiel, rejet), impôts restant dus, date de notification de la décision à l'usager, droits recouvrés suite à résolution du contentieux, etc.).

- ✓ **SERVICE DEDIE A LA COLLECTE DE L'INFORMATION**

Le ou les services dédiés à la collecte des informations contentieuses peuvent varier selon que l'organisation évolue dans un environnement manuel ou informatisé. En effet, dans une organisation informatisée, la collecte des informations compilées par un logiciel est séquencée auprès de chacun des intervenants dans la chaîne de traitement des réclamations. A titre d'illustration, le service du courrier saisira ainsi la date de dépôt de la réclamation, tandis que celui du contentieux portera celle de la réception du recours, ainsi que les processus ayant conduit à la décision, etc.

En revanche, dans un environnement manuel, il peut être important que la tâche de collecte, puis de compilation des informations contentieuses soit centralisée au niveau d'un seul acteur clairement individualisé. Cette solution a l'avantage de concentrer en un seul lieu une information relativement disparate, mais aussi d'accroître le niveau de responsabilisation de l'acteur retenu ; lequel pourrait objectivement être le service du contentieux.

En outre, même au sein de ce service, il est nécessaire de confier la saisie des données à un agent clairement désigné, qui peut être la personne en charge du secrétariat.

Enfin, il est important de noter que quel que soit le mode d'organisation mis en place pour sécuriser les dossiers contentieux et disposer d'une information de qualité, ce travail reste stérile s'il ne débouche pas sur une stratégie cohérente d'exploitation volontariste des dits renseignements, dans la perspective d'une amélioration continue des prestations rendues aux usagers.

- ✓ **MODELISATION DES SUPPORTS STATISTIQUES.**

Les supports de collecte de l'information statistique contentieuse, doivent être normalisés et standardisés pour que l'information remonte de manière identique et cohérente.

Une information cohérente permet de confectionner des tableaux de bord et d'arrêter des indicateurs de gestions pertinents.

Ces modèles de supports doivent faire ressortir des indications relatives à l'évolution de l'activité contentieuse aussi bien en nombre de dossiers que par nature d'impôts.

- ✓ **LES INDICATEURS DE GESTION (TABLEAU DE BORD)**

Les informations collectées dans les dossiers contentieux ont pour finalité ultime de permettre une appréciation objective de la fonction contentieuse déployée au sein d'une administration fiscale. Cette appréciation passe cependant par la maîtrise de trois (03) instruments que sont respectivement :

- les indicateurs du contentieux ;

- les objectifs assignés au service;

- le contrôle interne.

➢ LES INDICATEURS QUANTITATIFS

L'information contentieuse permet de quantifier le traitement d'activité au travers des indicateurs suivants.

✓ LE TAUX DE TRAITEMENT

Le taux de traitement des réclamations mesure la capacité du service à instruire un volume donné de dossiers sur une période de référence. Sa formule de calcul consiste à diviser le nombre de dossiers traités à la fin d'une période de référence (semaine, mois, année) par le total des recours reçus par les services du contentieux sur la même période.

La formule algébrique de cet indicateur est la suivante :

$$\textbf{\textit{Taux de traitement}} = \frac{\textit{Somme des recours traités pendant la période}}{\textit{Somme des réclamations reçues sur la période}}$$

✓ LE DELAI MOYEN DE TRAITEMENT :

Le délai moyen de traitement (ou d'instruction préalable) permet d'apprécier le temps consacré en moyenne au traitement (ou à l'instruction préalable) d'une réclamation contentieuse. En d'autres termes, c'est le temps qui s'écoule en moyenne entre la date de dépôt du recours et celle de la notification de la réponse aux usagers. Sa formule consiste à mettre en rapport la somme des jours qui s'écoulent entre le dépôt du recours et la notification de la réponse, avec le nombre total de réclamations traités.

Sa formule algébrique est la suivante :

$$\textbf{\textit{Délai moyen de traitement}} = \frac{\textit{Somme des jours de traitement des recours}}{\textit{Nombre total de dossiers traités}}$$

➢ LES INDICATEURS DE QUALITE :

✓ LE TAUX DE CORRECTION PAR LE SUPERIEUR HIERARCHIQUE :

Cet indicateur n'est opérant que dans les environnements où il existerait plusieurs niveaux de recours en phase administrative. Il permet d'apprécier l'importance de corrections effectuées par la hiérarchie sur les instructions en premier ressort.

Sa formule de calcule consiste à faire le ratio entre le nombre de dossiers d'un service donné révisés par la hiérarchie, sur le nombre total de dossiers reçus par elle. Sa formule algébrique est la suite :

$$\textbf{\textit{Par l'échelon inférieur}} = \frac{\textit{Nombre de dossiers (ou des impôts) examinés en premier ressort et corrigés par la hiérarchie}}{\textit{Nombre de dossiers (ou des impôts) examinés en premier ressort et contestés devant la hiérarchie}}$$

✓ LE TAUX DES DECISIONS JURIDICTIONNELLES FAVORABLES :

Le taux des décisions juridictionnelles favorables apporte des renseignements intéressants sur le niveau de pertinence des décisions prises par les services lors de la phase administrative du contentieux. Il établit ainsi le rapport entre le volume des jugements favorables à l'administration et le total des contentieux juridictionnels d'une période de référence.

$$\textbf{\textit{Taux des décisions juridictionnelles favorables}} = \frac{\textit{Nombre de décisions juridictionnelles favorables sur une période de référence}}{\textit{Total des décisions rendues par les juridictions sur la période}}$$

Afin que ces indicateurs puissent être valablement exploités, les données sur lesquelles ils reposent devront faire l'objet, à échéance régulière, d'une certification, dans le cadre de missions d'audit.

❑ AUDIT INTERNE :

La nécessité de mettre en œuvre un contrôle interne du premier niveau doit, en tout premier lieu, conduire le chef de service à pratiquer le visa d'un certain nombre de dossiers par évocation, s'il n'en est pas le signataire final. De manière plus systématique et périodique, le traitement des missions contentieuses pourra aussi faire l'objet d'un audit d'ensemble, mené, par exemple, sur la trame suivante proposée en annexe VII.

L'audit interne est matérialisé par les missions d'inspection régionale ou centrale effectuées au sein d'un service pour contrôler la gestion des dossiers contentieux. Cette mission d'audit peut découler d'un programme préétablit ,soit suite à une demande formulée par l'autorité hiérarchique ou à la demande des responsables locaux.

➢ LA MISSION D'INSPECTION PROGRAMMEE

Le service de l'inspection et de l'audit des services fiscaux établit un programme annuel d'inspection et d'audit des services de la DGI et particulièrement concernant le volet contentieux de leurs activités.

La programmation est faite en fonction des taux des réclamations adressées à la direction centrale , et en fonction du nombre de cas solutionnés par rapport aux nombre de réclamations reçues. La programmation des audits peut porter sur des activitées thématiques (fiscalité immobilière , Droit d'enregistrement et contrôle des insuffisances , Remboursement et restitution , etc ;)

La mission d'inspection intervient sur la base du programme préétablit . Le chef de la mission d'inspection transmet ou communique directement à la direction concernée un ordre de mission dans le lequel il définit l'objet de la mission.

Elle commence par une première prise de contact avec le service concerné . Le chef de la mission expose les contours de la mission et relève pendant la discussion les différents point sur lesquels la mission doit axer son travail.

L'échantillonnage se fait à partir des différents registres d'inscription des réclamations ; qu'ils soient tenus au niveau du bureau d'ordre ou au niveau des différentes entités hiérarchiques.

Le choix des dossiers contentieux à inspecter se fait selon des critères fixés par l'inspection(dossiers objet de rejets , dégrèvements supérieurs à un seuil , contentieux concernant la fiscalité immobilière , etc.). Au cours de la mission , l'inspection peut porter sur des dossiers sélectionnés par l'autorité supérieure.

Le champ d'intervention de la mission d'audit et d'inspection porte sur :

- l'organisation du service et l'allocation des ressources,

- la gestion des dossiers contentieux et l'analyse des statistiques;

- l'application correcte des dispositions légales et réglementaires.

La mission d'inspection est limitée dans le temps et doit se fixer une durée précise pour ne pas perturber la marche normale des services.

La mission d'inspection dresse un rapport détaillé dans lequel elle relève les anomalies constatées auxquelles l'entité inspectée doit répondre. Elle emet des recommandations pour l'amélioration de la gestion.

Un délai de réponse est fixé à l'entité auditée. Après la transmission de la réponse du service audité , la mission peut revenir pour assurer le suivi des cas pour lequel des observations ont été soulevées , voir la suite y réservée et vérifier , éventuellement , les justificatifs produits.

- LA MISSION D'INSPECTION ORDONNEE :

A coté de la mission d'inspection programmée , il y a des missions ponctuelles qui sont ordonnées par l'autorité supérieures et qui concernent des cas bien précis.

- LA MISSION D'INSPECTION DEMANDEE :

L'autorité hiérarchique immédiate peut demander , s'il le juge nécessaire, l'intervention d'une mission d'inspection pour l'éclairer sur la marche d'une entité donnée. Sur la base des conclusions de la mission d'audit , l'autorité immédiate prend les dispositions qui conviennent pour l'amélioration de la gestion de son service.

* *

*

LEXIQUE

TERMES		DEFINITIONS
A		
ACCORD PRÉALABLE	:	Voir rescrit
ADJUDICATION	:	Attribution d'un bien meuble ou immeuble mis aux enchères à la personne offrant le prix le plus élevé.
ADMISSION EN NON VALEUR	:	Procédure simplifiée, comparable à la saisie attribution, permettant au Trésor Public d'appréhender entres les mains d'un tiers des sommes d'argent dues par ce dernier à un contribuable débiteur d'impôts directs et taxes assimilées garantis par le privilège du Trésor, de pénalités et frais accessoires exigibles.
AMENDE	:	Sanction pécuniaire prévue par la loi et prononcée généralement directement par l'administration, sous le contrôle du juge, dans les matières fiscales.
ANNULATION (TITRE D')	:	Document support de l'exécution comptable d'un dégrèvement.
APPEL	:	Voie de recours de droit commun de réformation ou d'annulation, par laquelle un plaideur porte un procès devant une juridiction de degré supérieur.
ARRET	:	Décision de justice rendue soit par une instance d'appel soit par la juridiction de cassation.

AUDIT INTERNE	:	L'audit interne est une activité indépendante et objective dont la mission est d'apporter une valeur ajoutée et d'améliorer le fonctionnement de l'organisation. Elle aide celle-ci à atteindre ses objectifs par une approche systématique et méthodique d'évaluation et d'amélioration des procédés de maîtrise des risques, de contrôle et de gestion. Trois caractéristiques essentielles peuvent être dégagées de cette définition : - l'audit interne est une activité d'évaluation indépendante, exercée conformément aux normes éthiques et méthodologiques reconnues sur le plan international. - les objectifs de la fonction consistent à fournir au management des analyses, des avis et des conseils ; - le champ d'application s'étend à tout ce qui est nécessaire pour apprécier si le contrôle interne est adéquat et fonctionne correctement.
AVANT DIRE DROIT (JUGEMENT)	:	Décision prise au cours d'une instance, visant soit à aménager une situation provisoire, soit à organiser le déroulement de l'instruction.
AVIS A TIERS DETENTEUR	:	Procédure, comparable à la saisie attribution, permettant au Trésor Public d'appréhender entres les mains d'un tiers des sommes d'argent dues par ce dernier à un contribuable débiteur d'impôts directs et taxes assimilées garantis par le privilège du Trésor, de pénalités et frais accessoires exigibles.
AVIS D'IMPOSITION	:	Document sur lequel figurent les éléments servant de base au calcul de l'impôt, le montant des sommes à payer, les conditions de leur exigibilité et la date de leur mise en recouvrement.
AVIS DE MISE EN RECOUVREMENT	:	Première étape de la procédure de recouvrement, engagée systématiquement par l'Administration en cas de non-paiement de l'impôt. La notification de l'avis de mise en recouvrement constitue le point de départ du délai de réclamation ouvert au contribuable pour contester l'imposition.

B – C

CASSATION : Annulation, par la juridiction de dernier degré, d'une décision de justice, de 1er ou de 2ème degré, rendue en violation de la loi.

CAUTION : Personne qui s'engage à garantir l'exécution d'un contrat par l'une des parties au profit de l'autre.

CHOSE JUGEE (AUTORITE DE LA) : Effet qui s'attache à la lecture d'un jugement ou arrêt, par lequel un litige a été tranché au fond.

L'autorité de la chose jugée agit à l'égard des parties, dans son double effet positif et négatif : elle constitue une présomption de vérité d'une part et irrecevabilité de la nouvelle demande d'autre part à la condition, d'une triple identité de parties, d'objet et de cause.

COMMANDEMENT : Acte signifié au débiteur l'incitant à payer une dette dont le créancier est titulaire (par un titre exécutoire). Préambule obligatoire à une saisie.

COMPENSATION : Possibilité ouverte à l'administration de s'opposer à un dégrèvement en raison de l'existence de sous impositions par ailleurs relevées, ou bien encore de faire échec à une restitution pour assurer le recouvrement d'une autre créance de l'Etat.

La compensation peut aussi être demandée par le contribuable.

COMPTABLE PUBLIC : Agent chargé d'assurer le recouvrement de l'impôt ; selon les matières concernées, il relève soit de la direction de la comptabilité publique, soit de celle des impôts.

CONCLUSIONS RECONVENTIONNELLES : Qualificatif donné à la demande incidente par laquelle le défendeur à une instance se porte lui même demandeur contre le requérant.

CONTRADICTOIRE (PRINCIPE DU) : Principe de la procédure juridictionnelle, impliquant la liberté, pour chacune des parties, de faire connaître tout ce qui est nécessaire au succès de ses prétentions. Il implique qu'une pièce ou écriture ne peut être présentée et examinée par le juge qu'à la condition d'avoir été portée à la connaissance de la partie adverse, afin de lui permettre de faire valoir en retour ses propres arguments.

CONTROLE INTERNE — Dispositif de management (gestion) par lequel un service organise ses propres travaux, de manière à obtenir l'assurance du respect par ses soins des règles de procédures qu'il a fixées ou qui lui incombent, à supprimer les risques d'erreur ou de manipulation sur des données ou des résultats, et plus généralement à assurer en permanence le niveau qualitatif de sa production.

D - E

DECHARGE DE RESPONSABILITE : Demande par laquelle un tiers mis en cause pour le payement d'un impôt demande à être déchargé de cette obligation. L'admission de sa requête ne se traduit pas par un dégrèvement ; elle conduit seulement à limiter les possibilités pour le comptable d'exercer des actions de recouvrement à son encontre.

DEFINITIF (CARACTERE) : Caractère acquis par une décision de justice dès lors qu'elle cesse de pouvoir faire l'objet d'un quelconque recours (voir autorité de la chose jugée).

DEGREVEMENT : Suppression ou atténuation de l'impôt, prononcée ou accordée par la voie contentieuse (décharge ou réduction), par la voie gracieuse (remise ou modération), ou encore d'office (si la loi l'a prévu, ou pour réparer spontanément une erreur).

DEGREVEMENT D'OFFICE : Dégrèvement par lequel l'administration fiscale, de sa propre initiative, répare les erreurs commises au préjudice d'un contribuable sans réclamation préalable de ce dernier.

DELAI DE REPRISE : Délai que la loi offre à l'administration pour réparer les erreurs ou omissions constatées dans l'assiette de l'impôt.

DELEGATION DE POUVOIR : Acte ayant pour effet de transférer les attributions de l'autorité supérieure à celle qui est situé à un échelon inférieur.

DELEGATION DE SIGNATURE : Une délégation de signature confie simplement la tâche matérielle de signature à l'autorité subordonnée.

DELIBERATION : Examen et discussion d'une affaire par un organe collectif (en l'occurrence une juridiction), avant qu'elle ne prenne une décision.

DEBITEUR	:	Personne tenue envers une autre d'exécuter une prestation.
DESISTEMENT	:	Renonciation du demandeur soit à une instance en cours (désistement d'instance), soit à la faculté d'agir en justice dans le cadre d'un litige précis (désistement d'action).
DOCTRINE	:	Ensemble des documents publiés par lesquels l'administration fiscale commente ou interprète le droit, quelle qu'en soit la forme (instructions ou circulaire, notes de portée générale, réponses ministérielles…).
DROITS	:	notion désignant, selon les législations considérées, soit le montant de l'impôt mis en recouvrement, à l'exclusion des intérêts de retard et majorations d'assiette, soit le montant total figurant au rôle ou sur l'avis de mis en recouvrement (voir ces termes).

H

HABITATION PRINCIPALE SOCIALE	:	Notion, existant dans certaines législations, désignant des habitations principales réputées modestes, qui ne sont pas susceptibles de faire l'objet d'une action de recouvrement forcé.
HYPOTHEQUE	:	sûreté constituée sur un bien immeuble qui est affectée au paiement d'une dette. Elle confère au créancier un droit de préférence et un droit de suite lui permettant d'en poursuivre la vente en quelque main que le bien se trouve.

I

INDICATEUR	:	Instrument de mesure de la performance d'un service, dans l'accomplissement de ses missions.
INSCRIPTION DE FAUX	:	Un acte constitue un faux lorsqu'il a été fabriqué ou modifié, soit que le faussaire ait cherché à établir la preuve d'un événement qui ne s'est pas produit, soit qu'il ait entendu par ce moyen, se constituer à lui-même la preuve d'un droit ou un avantage destiné à être opposée aux autres parties. Le faux subsiste, alors même que celui qui en est l'initiateur ne l'aurait réalisé que pour en faire état auprès de tiers. C'est à celui qui s'est inscrit en faux contre un acte authentique d'établir l'inexactitude des énonciations litigieuses qu'il comporte.
INSTANCE	:	Suite d'actes de procédure allant de la demande en justice jusqu'au jugement.
INSTRUCTION	:	Phase de l'instance juridictionnelle au cours de laquelle les parties développent leurs prétentions et le juge réunie les éléments nécessaires à sa décision.
INTERETS MORATOIRES		Forme de réparation du préjudice causé au créancier d'une somme d'argent en raison du retard qu'a pris son débiteur pour se libérer.
INTERETS DE RETARD		Pénalité infligée au contribuable compensant le recouvrement différé de l'impôt. On distingue les intérêts de retard d'assiette (courant de la date d'exigibilité normale de l'impôt jusqu'à celle d'établissement de la notification de redressements) des intérêts de retard de recouvrement (dits moratoires, décomptés en fonction de la date de mise en recouvrement, jusqu'à celle de payement effectif).
INTERPRETATION OPPOSABLE	:	Voir rescrit
IRRECEVABILITE	:	Caractère d'une demande ou d'un moyen qui ne réunit pas les conditions légales pour que le juge soit régulièrement saisi.

J

JUGE RAPPORTEUR : Magistrat chargé de la conduite de la l'instruction et de sa mise en l'état, avant transmission à la formation de jugement.

JUGEMENT : Terme général pour désigner toute décision prise par un collège de magistrat ou par un magistrat statuant comme juge unique.

M-N

MAIN-LEVEE : La "mainlevée" est le document par lequel une personne qui a fait procéder une saisie attribution, à une inscription hypothécaire, à une mesure conservatoire ou à une mesure d'exécution portant sur des biens de son adversaire, déclare y renoncer, généralement après avoir été payée par le débiteur qu'il a poursuivi

On distingue les mainlevées d'hypothèques des mainlevées de saisie.

MAJORATION Pénalité d'assiette ou de recouvrement, liquidée sur la base d'un taux fixe.

MEMOIRE : Document écrit contenant l'exposé des prétentions d'un plaideur.

MESURE CONSERVATOIRE : Garanties prises par le comptable pour assurer le recouvrement d'une créance non encore éligible ou pour laquelle le redevable bénéficie d'un sursis de payement, afin d'éviter qu'il ne mette à profit ces délais pour organiser son insolvabilité.

MODERATION : Dégrèvement partiel d'une imposition, dans le cadre de la juridiction gracieuse. On parle alors de modérations conditionnelles lorsque l'abandon de tout ou partie des impositions est soumis au respect de conditions préalables (paiement du solde restant dû, dans un délai fixé en accord avec les services du recouvrement ou toute autre condition).

MOTIVATION : Obligation, pesant tant sur l'administration que sur le juge, d'informer les administrés ou justiciables des motifs, de fait comme de droit, fondant sa décision.

MOYENS : Soutien nécessaire de la demande et de la défense ; ce sont eux qui forment le fondement de la cause.

Les moyens soulevés dans le cadre d'un contentieux peuvent être de fait (exactitude des faits) ou de droit (qualification de ces mêmes faits au regard du droit et interprétation de la norme applicable).

MUTATION DE COTE : Procédure visant à rectifier l'erreur commise sur le recevable d'un impôt. Lorsqu'un immeuble est, par exemple, imposé au nom d'un contribuable autre que le propriétaire actuel, la mutation de cote peut être prononcée soit d'office, soit sur la réclamation du propriétaire, soit sur la réclamation de celui au nom duquel la propriété avait été cotisée à tort.

NANTISSEMENT : Contrat par lequel un débiteur remet une chose mobilière ou immobilière à son créancier pour la garantie de sa dette.

O

ORDONNANCE : Décision rendue par le chef d'une juridiction ou par les magistrats chargés de la conduite d'une instruction.

ORDONNATEUR : Personne ayant qualité pour prescrire l'exécution des recettes et des dépenses publiques. Les ordonnateurs constatent les droits des organismes publics, liquident les recettes, engagent et liquident les dépenses. Ils sont principaux ou secondaires : ils peuvent déléguer leurs pouvoirs ou se faire suppléer en cas d'absence ou d'empêchement.

ORDRE ADMINISTRATIF : Ordre dont les juridictions connaissent exclusivement des différends opposant un particulier à l'État, ou à un service public, et pour la solution duquel il est fait appel aux règles du droit public.

ORDRE JUDICIAIRE : Partie de l'organisation judiciaire qui règle les différends entre particuliers et connaît des instances pénales

Selon les dispositions légales applicables dans chaque Etat, cet ordre peut disposer d'une compétence résiduelle en matière fiscale (en considération de matières fiscales précises, le plus souvent les droits d'enregistrement et assimilés).

P

PENALITES : Sanction pécuniaire revêtant la forme d'amendes, de majorations à taux fixe, ou encore d'intérêts de retard (voir ces termes).

POURSUITES : Actions en recouvrement forcé exercées par un comptable pour le paiement d'un impôt.

PRINCIPAL : Terme conventionnel désignant, selon le contexte, soit les droits rappelés (à l'exclusion des intérêts et majorations d'assiette), soit le montant du rappel mis en recouvrement (par opposition aux intérêts, majorations et frais de recouvrement).

POURVOI : Recours contre une décision de justice rendue en dernier ressort, porté devant le juge de la cassation, et fondé sur la violation de la loi, l'incompétence, l'inobservation des formes de la procédures juridictionnelles, ou le manque de base légale.

PRESCRIPTION : Délai au terme duquel une imposition ne peut plus être établie, une somme perçue, une restitution de droits accordée, des poursuites ou une instance engagées.

PRIVILEGE DU TRESOR : Le privilège est un droit que la loi reconnaît à un créancier de se voir préféré aux autres créanciers sur l'ensemble des biens de son débiteur, ou sur certains d'entre eux seulement.

PROCES-VERBAL : Acte de procédure établi par un officier public et relatant des constatations ou des dépositions. Dans le cadre du contentieux fiscal, cette notion trouve sa place uniquement au titre de l'action en recouvrement.

Q

QUESTION PREJUDICIELLE : Question juridique posée lors d'un procès qu'un tribunal pose à un autre pour mieux régler la question principale qui lui est soumise.

R

RECLAMATION CONTENTIEUSE : Demande adressée par un contribuable aux services des impôts pour obtenir la réparation d'une erreur ou le bénéfice d'un droit. Elle constitue un préalable nécessaire à tout recours ultérieur éventuel devant les tribunaux.

RECLAMATION GRACIEUSE : Réclamation adressée par un contribuable demandant l'annulation ou la modification d'une imposition.

RECOURS : Appel formé par l'administration à l'encontre d'une décision de 1er instance qui lui est partiellement ou totalement défavorable.

RECOURS POUR EXCES DE POUVOIR OU EN ANNULATION : Recours visant à faire annuler un acte administratif, à raison des différentes illégalités dont il peut être affecté.

RECOURS EN RESPONSABILITE : Action ouverte au justiciable devant le juge administrative, visant à faire réparer le préjudice qu'il estime avoir subi du fait de l'action de l'administration.

RECOURS PREALABLE : Obligation faite aux contribuables de contester les impositions mises à leur charge dans le cadre d'une réclamation contentieuse adressée au service de l'assiette, en préalable à la saisine du juge, à raison de la décision défavorable qui leur aura été opposée.

REDRESSEMENT : Rectification apportée à une base imposable déclarée par un contribuable pour le calcul de son impôt.

REFERE	:	Le "référé" ou "procédure de référé" est une procédure orale et simplifiée attribuée en principe, à la compétence du Président de la juridiction saisie qui statue " à juge unique". Il peut ordonner des mesures provisoires, principalement la consignation de sommes contestées, une expertise ou le paiement d'une provision. Il peut prononcer des astreintes.
REMISE	:	Dégrèvement intégral d'une imposition, dans le cadre de la juridiction gracieuse. On parle alors de remises conditionnelles lorsque l'abandon de tout ou partie des impositions est soumis au respect de conditions préalables (paiement du solde restant dû, dans un délai fixé en accord avec les services du recouvrement ou toute autre condition).
REQUETE	:	Action en appel exercée par un contribuable, devant le juge de second, à l'encontre d'une décision du juge de 1ère instance n'ayant pas pleinement accueilli ses conclusions.
RESCRIT	:	Réponse que l'administration apporte à un contribuable qui lui demande, avant la réalisation d'une opération, de prendre formellement position sur sa situation de fait au regard d'un texte fiscal.
RETRACTATION	:	Fait par une personne, une autorité, ou un magistrat de revenir sur une décision déjà prise. Il en est ainsi par exemple du droit du parent qui a consenti à l' adoption d'un de ses enfants et qui, dans les délais prévus par la loi, manifeste sa volonté d'annuler le consentement qu'il avait donné à cette adoption. C'est encore le cas de l'héritier qui après avoir déclaré renoncer à la succession qui lui est dévolue, décide de changer d'avis et qui décide de l'accepter et d'en payer le passif.
RETROACTIVITE	:	Caractère d'un acte juridique qui produit ses effets dans le passé.
REVISION (RECOURS EN)	:	Recours exceptionnel destiné à modifier un jugement en raison notamment d'une erreur matérielle.

S

SAISIE : Voie d'exécution forcée, par laquelle le créancier (le saisissant) fait mettre les biens de son débiteur (le saisi) sous la main de l'autorité judiciaire afin qu'ils soient vendus.

Saisie-attribution (ou "saisie-arrêt") : Procédure qui permet de saisir entre les mains d'un tiers les créances de son débiteur portant sur des sommes d'argent (comptes bancaires créditeurs, salaires à verser par les employeurs, créances diverses…).

Saisie-vente (ou « saisie-exécution") : procédure qui permet au créancier de faire procéder à la saisie des biens meubles et immeubles appartenant à un débiteur, après signification de commandement de payer.

SOLIDARITE : La "solidarité" est le rapport juridique obligatoire qui lie entre eux, deux ou plusieurs créanciers (solidarité active) à deux ou plusieurs débiteurs (solidarité passive) ayant pour effet, dans le premier cas, de donner à chacun des créanciers le droit d'exiger le paiement entre ses mains et sans la présence des autres, de la totalité de la créance et, dans le second cas, de permettre à chacun des créanciers d'exiger de n'importe lequel des débiteurs solidaires qu'il se libère de la totalité de la dette entre ses mains

SUBSTITUTION DE BASE LEGALE : Changement, au stade de la réclamation ou de l'instance juridictionnelle, à l'initiative ou proposition de l'administration, de la motivation en droit d'un rappel ou dune procédure.

SURSIS À EXÉCUTION : Décision par laquelle l'application d'un acte est suspendue. En matière de contentieux, cette notion s'applique surtout lorsqu'un recours est exercé, au regard du jugement ou de l'arrêt contesté : leur exécution peut être suspendue jusqu'à la décision qui sera rendue par le juge de second degré ou de cassation, soit d'office, soit par l'effet d'un recours spécifique.

SURSIS DE PAYEMENT : Décision par laquelle un contribuable est autorité à surseoir au payement de l'impôt qu'il conteste ; cette mesure est généralement conditionnée à la constitution de garanties.

T

TIERCE OPPOSITION : Recours ouvert contre un arrêt ou un jugement aux personnes qui n'étaient pas parties à la procédure, alors qu'elles avaient intérêt à y défendre leurs droits, leur permettant de faire rejuger les dispositions qui leur font grief.

Si au moment où l'intéressé forme cette voie de recours, le jugement est devenu définitif à l'égard des autres parties ou à l'égard de l'une ou l'autre d'entre elles, les modifications qui interviennent ne leur sont pas opposables

TITRE EXECUTOIRE : Décision administrative ou judiciaire, ou contrat fait en la forme authentique susceptible de justifier l'utilisation d'une voie d'exécution.

TRANSACTION : Contrat passé entre l'administration et le contribuable visant à réduire les pénalités (voire aussi le principal, dans certaines législations), moyennant payement des sommes restant dues après remise et renonciation à tous recours contentieux.

V-W

VENTE AUX ENCHERES PUBLIQUES : Une vente aux enchères est une vente ouverte au public lors de laquelle le bien vendu est adjugé au plus offrant.

VERIFICATION D'ECRITURES : Mesure d'instruction ordonnée par un juge qui intervient dans le cas où l'une des parties met en doute l'authenticité d'une pièce manuscrite versée au dossier de l'instance, dont l'écriture ou la signature est déniée.

VISITE DES LIEUX : Mesure d'instruction, ordonnée par le juge, par laquelle il décide de dépêcher un ou plusieurs magistrats sur les lieux pour y faire les constatations et vérifications déterminées.

WARRANT : Titre représentant un lot de marchandises placées dans un entrepôt public dit "magasin général". Cette opération est destinée à permettre la mise en gage de marchandises dans le cadre d'un contrat de crédit. Le dépôt dans un magasin général, donne lieu à la délivrance d'un récépissé qui est remis au déposant et d'un "warrant". Les récépissés et les warrants sont des documents commerciaux endossables. A l'échéance du crédit, à défaut de paiement de la créance gagée, le porteur du warrant peut faire réaliser son gage.

A N N E X E S

DOCUMENTS ANNEXES

I. REMARQUES GENERALES SUR LA PRESENTATION DES DOCUMENTS PRODUITS PAR L'ADMINISTRATION 160

II. IMPRIMES RELATIFS A LA PROCEDURE DE RECLAMATION PREALABLE 161

II.1. ACCUSE DE RECEPTION D'UNE RECLAMATION CONTENTIEUSE 161
II.2. BORDEREAU DE RENVOI D'ATTRIBUTION 162
II.3. AVIS DE SURSIS DE PAYEMENT 163
II.4. DEMANDE DE REGULARISATION D'UNE RECLAMATION 164
II.5. MODELE DE FICHE D'INSTRUCTION (EXEMPLE N°1) 165
II.6. RAPPORT D'INSTRUCTION CONTENTIEUSE (EXEMPLE N° 2) 169
II.7. ADMISSION TOTALE D'UNE RECLAMATION CONTENTIEUSE 173
II.8. ADMISSION PARTIELLE D'UNE RECLAMATION CONTENTIEUSE 174
II.9. REJET D'UNE RECLAMATION CONTENTIEUSE 176
II.10. AVIS DE MUTATION DE COTE 178
II.11. RECLAMATION SOUMISE D'OFFICE AU JUGE 179
II.12. INFORMATION DU COMPTABLE SUR LE SENS DE LA DECISION PRISE 180
II.13. AVIS DE DEGREVEMENT 181

III. IMPRIMES ET DOCUMENTS RELATIFS A LA PROCEDURE JURIDICTIONNELLE 182

III.1. CONSEILS POUR LA REDACTION DES MEMOIRES DE L'ADMINISTRATION 182
- *En la forme 182*
- *Au fond 182*

III.2. BORDEREAU D'ENVOI DE MEMOIRE ET DE PIECES AU TRIBUNAL OU A LA COUR 184
III.3. MEMOIRE EN DEFENSE/ REPLIQUE DE L'ADMINISTRATION 185
III.4. EXEMPLES DE REDACTION DE MEMOIRES EN DEFENSE 186
- *Exemple portant sur un litige relatif à l'impôt sur les sociétes 186*
- *Exemple portant sur un litige relatif à l'impôt sur le revenu 189*

III.5. MEMOIRE EN DESISTEMENT 192
III.6. MEMOIRE/ RECOURS EN APPEL 194

IV. IMPRIMES RELATIFS A LA PROCEDURE DE RECOUVREMENT 196

IV.1. COMMANDEMENT 196
IV.2. ETAT FORMANT ORIGINAL DE COMMANDEMENT 198
IV.3. COMMANDEMENT VALANT SAISIE-CONSERVATOIRE 201
IV.4. BORDEREAU D'INSCRIPTION D'UNE HYPOTHEQUE 203
IV.5. ETAT DE RECOUVREMENT PAR VOIE DE SAISIE-VENTE 207
IV.6. AVIS DE VENTE AUX ENCHERES 210
IV.7. PROCES-VERBAL D'APPOSITION D'AFFICHES 211
IV.8. PROCES-VERBAL DE RECOLEMENT AVANT LA VENTE 212
IV.9. PROCES-VERBAL DE SIGNIFICATION DE VENTE 213
IV.10. ETAT DE RECOUVREMENT PAR AVIS A TIERS-DETENTEUR 214
IV.11. ACCUSE DE RECEPTION D'UN AVIS A TIERS-DETENTEUR 215
IV.12. PROCES-VERBAL DE SAISIE 216
IV.13. PROCES-VERBAL DE TENTATIVE DE SAISIE 219
IV.14. PROCES-VERBAL D'INTERVENTION A SAISIE 220
IV.15. PROCES-VERBAL D'IMMOBILISATION DE VEHICULE TERRESTRE 223
IV.16. MODELE DE REQUETE INTRODUCTIVE POUR LA VENTE D'UN FONDS DE COMMERCE 224
IV.17. MODELE DE REQUETE INTRODUCTIVE POUR UNE SAISIE-CONSERVATOIRE 226
IV.18. MODELE DE RAPPORT A SERVIR POUR PROPOSITION D'ADMISSION EN NON-VALEUR 228

V. IMPRIMES ET DOCUMENTS RELATIFS A LA JURIDICTION GRACIEUSE 229

V.1. BORDEREAU DE SITUATION COMPTABLE 229
V.2. DEMANDE DE RENSEIGNEMENTS RELATIVE A LA SITUATION FINANCIERE D'UN CONTRIBUABLE 231
V.3. FICHE D'EXAMEN D'UNE DEMANDE GRACIEUSE 235
V.4. ADMISSION D'UNE RECLAMATION GRACIEUSE (TOTALE OU PARTIELLE) 239
V.5. REJET D'UNE RECLAMATION GRACIEUSE 240
V.6. COMMUNICATION D'UNE PROPOSITION DE TRANSACTION 241

V.7. CONTRAT DE TRANSACTION 242
V.8. INFORMATION DU COMPTABLE SUR LA DECISION PRISE A TITRE GRACIEUX NECESITANT UN SUIVI DE SA PART (REMISE CONDITIONNELLE OU TRANSACTION) 243

VI. IMPRIMES ET DOCUMENTS DIVERS 246

VI.1. ETAT RECAPITULATIF DES CERTIFICATS DE DEGREVEMENTS 246
VI.2. ETAT RECAPITULATIF DES DECISIONS PRISES EN MATIERE DE RECLAMATIONS CONTENTIEUSES 248

VII. AUDIT ET CONTROLE INTERNE (EXEMPLE DE FICHE METHODOLOGIQUE ET DE COMPTE-RENDU) 249

I. REMARQUES GENERALES SUR LA PRESENTATION DES DOCUMENTS PRODUITS PAR L'ADMINISTRATION

Les documents émis par l'administration doivent impérativement comporter les précisions suivantes :

ELEMENTS D'IDENTIFICATION DU SERVICE

Logo du ministère puis de la direction générale des impôts

Timbre du service de la DGI, c'est à dire son identité, son adresse, ses coordonnées téléphoniques, (fax compris) et électroniques.

ELEMENTS D'IDENTIFICATION DE LA DEMANDE

Numéro d'enregistrement de l'affaire à la direction

Numéro attribué lors de l'enregistrement au greffe du tribunal

DELAI DE REPONSE

Toute demande du service à un contribuable doit indiquer le délai au terme duquel la réponse est attendue (à définir, ce délai ne devrait pas excéder un mois), ainsi que les conséquences qui s'attacheraient à un défaut de réponse.

VOIES DE RECOURS

Dès lors qu'une décision défavorable est susceptible d'un recours juridictionnel soumis à un délai impératif, la réponse de l'administration doit indiquer :

- le délai de recours et son mode de computation ;

- le tribunal compétent pour connaître du litige, son adresse, ainsi que la manière dont la requête doit être introduite.

TEXTES LEGAUX ORGANISANT LES RECOURS

Pour la complète information du contribuable, il peut être utile de faire figurer sur les décisions susceptibles de recours les articles du code général des impôts organisant leur exercice.

Afin de faciliter le travail des agents et de s'assurer que les mentions ci-dessus énumérées ont été correctement reportées sur les réponses adressées aux contribuables, des modèles-types d'imprimés pourront être définis, sur la base des modèles ou exemples joints.

II. IMPRIMES RELATIFS A LA PROCEDURE DE RECLAMATION PREALABLE

II.1. ACCUSE DE RECEPTION D'UNE RECLAMATION CONTENTIEUSE

Timbre du service :
Direction générale des impôts
….
Adresse…

Numéro de l'imprimé
(à définir)

AR

Pour nous joindre

Votre identifiant :
Votre correspondant :
Tél :
Fax :
Mél :
Réception

Service :
Lieu d'imposition :

Impôt ou taxe (nature et références de la mise en recouvrement)
N° de l'affaire (ou autre identifiant service)
Date de réclamation :

M…
(*adresse*)

Le

Objet : accusé de réception d'une réclamation contentieuse

Madame, Monsieur,

Votre réclamation/ demande concernant l'imposition visée ci-dessus est parvenue dans mes services le : Je ne manquerai pas de vous informer, dans le meilleur délai, de la décision prise.

Votre réclamation/ demande ne concerne pas mon service. Je l'ai adressée à :

(compétent pour répondre).

Votre réclamation/ demande concerne pour partie :

En conséquence je lui ai adressé la copie de celle-ci.

Je vous informerai dans le meilleur délai, de la décision que j'aurai prise sur les points relevant de ma compétence.

Je me tiens à votre disposition pour toute question sur ce courrier et je vous prie de croire, Madame, Monsieur, à l'assurance de ma considération distinguée.

Pour le directeur, et par délégation,

Nom et grade.

II.2. BORDEREAU DE RENVOI D'ATTRIBUTION

Timbre du service :
Direction générale des impôts
….
Adresse…

Numéro de l'imprimé
(à définir)

RENVOI D'ATTRIBUTION

(Ce modèle sera édité en deux exemplaires l'un étant conservé par l'expéditeur)

Dossier suivi par : .....

Téléphone : .....

Adresse d'imposition : Le

N° de l'affaire : Vous trouverez, sous le présent pli, entrant

☐ en totalité ☐ une pétition

(1) dans vos attributions

☐ pour partie ☐ la copie d'une pétition

présentée par M.

Les pièces qui accompagnaient cette pétition sont également ci-jointes (2).

L'intéressé a été avisé de cette transmission.

Nom et grade du signataire :
Pièces jointes :

II.3. AVIS DE SURSIS DE PAYEMENT

Timbre du service :
Direction générale des impôts
….
Adresse…

Numéro d'imprimé
(à définir)

Pour nous joindre

Votre identifiant :
Votre correspondant :
Tél :
Fax :
Mél :
Réception

Service :
Lieu d'imposition :

Impôt ou taxe (nature et références de la mise en recouvrement)
N° de l'affaire (ou autre identifiant service)
Date de réclamation :

Poste comptable
(*adresse)*

Le

OBJET : demande de régularisation d'une réclamation contentieuse

Par une réclamation enregistrée le et assortie d'une demande de sursis de paiement des sommes contestées,

Le redevable :

a sollicité un dégrèvement de l'imposition détaillée ci-après. Eu égard aux caractéristiques de l'affaire et aux informations fournies par le contribuable, les montants à garantir sont précisés ci-dessous.

Références à l'imposition			**Montants imposés**		**Montants contestés**		**Montants à garantir**
Année ou période d'imposition	**Nature de l'impôt**	**Références au rôle ou à l'AMR**	**Droits**	**Pénalités**	**Droits**	**Pénalités**	**Droits**

Nom et grade du signataire :

II.4. DEMANDE DE REGULARISATION D'UNE RECLAMATION

Timbre du service :
Direction générale des impôts
….
Adresse…

Numéro de l'imprimé
(à définir)

AR

Pour nous joindre

Votre identifiant :
Votre correspondant :
Tél :
Fax :
Mél :
Réception

Service :
Lieu d'imposition :

Impôt ou taxe (nature et références de la mise en recouvrement)
N° de l'affaire (ou autre identifiant service)
Date de réclamation :

Poste comptable
(*adresse)*

Le

OBJET : demande de régularisation d'une réclamation contentieuse

Madame, Monsieur,

Pour me permettre de donner suite à votre réclamation reçue dans mes services le , je vous prie de bien vouloir :

m'adresser l'avis d'imposition ou l'avis de mise en recouvrement concernant l'imposition que vous contestez; ou une pièce justifiant le montant de la retenue ou le versement des sommes dont vous demandez la restitution.

de la revêtir de votre signature manuscrite (ci-joint en retour votre réclamation)

selon l'article……, les réclamations doivent être individuelles(3). La réclamation collective dont j'ai été saisi le n'est recevable qu'à l'égard de M ……1er signataire.

Vous pouvez cependant régulariser votre réclamation en m'adressant, dans un délai de 30 jours à compter de la réception de cette lettre, une nouvelle demande établie en votre nom personnel.

J'appelle votre attention sur le fait qu'à défaut de réponse dans un délai de 30 jours à compter de la réception de cette demande, je serais obligé de rejeter votre demande.

Je me tiens à votre disposition pour toute question sur ce courrier et je vous prie de croire, Madame, Monsieur, à l'assurance de ma considération distinguée.

II.5. MODELE DE FICHE D'INSTRUCTION (EXEMPLE N°1)

Timbre du service :
Direction générale des impôts
….
Adresse…

Numéro de l'imprimé
(à définir)

COURRIER CONTENTIEUX ET ASSIMILÉ

FEUILLE DE LIAISON ET
DE DÉCISION

LIEU D'IMPOSITION

NATURE DE LA DEMANDE :

Réclamation contentieuse ☐

Réclamation gracieuse ☐

IMPÔT OU TAXE :

Année(s) d'imposition :

Numéro d'ordre	Date de réception de la demande : Service compétent	**DÉSIGNATION DU CONTRIBUABLE Nom, prénoms et adresse actuelle du contribuable**	**Adresse du contribuable telle qu'elle figure au rôle ou à l'AMR. Désignation du mandataire, des héritiers, etc.**

N°….
du registre …

Date d'arrivée à la direction

Délai de traitement imparti

TRAVAUX EFFECTUÉS PAR LE BUREAU D'ORDRE :

Envoi d'un accusé de réception
Pas d'accusé de réception

Régularisation de la réclamation demandée par lettre :

Suite donnée par le contribuable à la demande de régularisation :

Décision prise :

SURSIS DE PAIEMENT: *À ne servir qu'en cas de demande contentieuse.*

☐ Le contribuable n'a pas demandé de sursis de paiement.
Comptable avisé le ….

☐ Le contribuable n'a pas demandé le sursis de paiement
Comptable avisé le …

SUPPORT DE LA DÉCISION :

AVIS DE L'AGENT INSTRUCTEUR

L'agent instructeur fournit son avis sur une feuille libre qu'il intègre à la présente feuille d'instruction et de liaison.

PRÉCISIONS : Dans le cas où la réclamation sera reconnue entièrement fondée, l'agent instructeur se bornera à formuler un avis sommaire. En cas de demande gracieuse, l'avis devra contenir un exposé des circonstances particulières à l'affaire et notamment toutes précisions complémentaires de nature à caractériser l'attitude habituelle du contribuable au point de vue fiscal (préciser si possible les infractions commises au cours des dernières années) ainsi que les propositions de l'agent instructeur sur la suite susceptible d'être réservée à la demande.

CADRE À SERVIR EN CAS DE DEMANDE GRACIEUSE **(indications sur le caractère définitif ou non, des impositions et des pénalités y afférentes).**

Dans tous les cas de demande gracieuse, l'agent instructeur fournit ci-dessous tous renseignements utiles permettant d'apprécier si l'atténuation proposée doit être réalisée par voie de transaction ou par voie de remise ou de modération (date et sens de la réclamation contentieuse, de la décision du directeur, des jugements ou arrêts, etc.).

DROITS PRESCRITS (pour mémoire)	**Nota.** - Dans tous les cas, un bordereau ou une note du comptable indiquant la situation du recouvrement sera annexé au dossier gracieux à défaut de bulletin de renseignement n° 4806 (liaison avec le service du recouvrement).

DÉTAIL DES IMPOSITIONS						DÉGRÈVEMENTS						
Références à l'imposition		Nature des impôts, taxes ou pénalités	Bases et taux des impositions par cote, exercice ou affaire	Montant		Décision contentieuse		Décision gracieuse			Transactions	
Année ou période	Rôle ou AMR (date de la mise en recouvrement actes, procès-verbaux ou déclarations)			de l'impôt	des pénalités ou intérêts de retard	Décharges, réductions ou restitutions		Remises ou modérations		Sommes laissées à la charge du contribuable	Pénalités	Sommes laissées à la charge du
						Droits	Pénalités	Droits	Pénalités			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13

DECISION DU DIRECTEUR

DECISION CONTENTIEUSE :

Cas de réclamation irrecevable :

Dans le cas de réclamation collective, indiquer sur un feuillet annexe les contribuables à l'égard desquels le rejet est prononcé.

Le directeur …. après examen de la réclamation ci-jointe, prononce le rejet de la demande,

A le
Le directeur…

Par délégation du directeur :

Date d'envoi
de l'avis de décision

AUTRE CAS : Le directeur, après examen de la réclamation ci-jointe et des avis dont elle a été l'objet :

prononce en faveur du réclamant un dégrèvement de ….plus le remboursement des frais s'élevant à….., et le rejet du surplus de la demande ;

prononce le rejet de la demande, par les motifs indiqués sur l'avis de décision dont une copie est jointe à la présente feuille
A le
Le directeur …

Par délégation du directeur :

DECISION GRACIEUSE

Remise ou modération : *le directeur, a*près examen de la réclamation ci-jointe et des avis dont elle a été l'objet,
Prononce un dégrèvement de…..
Consent à limiter la pénalité exigible à la somme de…..
aux condition énoncées dans la lettre annexée au présent dossier.
Prononce le rejet de la demande.
A le

Le directeur / par délégation du directeur

Transaction :
*Le directeur, a*près examen de l'affaire,
Prononce le rejet de la demande de transaction.
Décide de proposer au redevable, moyennant le paiement des droits et des frais une transaction ayant pour objet de limiter la pénalité encourue à la somme de …..
aux conditions énoncées dans le projet de transaction annexé au présent dossier.
A le
Le directeur/ Par délégation du directeur :

Date de la notification de la proposition de transaction :
Date et sens de la réponse du redevable :

Le directeur,
Après examen de la réponse du redevable,
En l'absence de réponse du redevable,
Confirme la décision ci-dessus,
Prononce le rejet de la demande de transaction.
A le
*Le directeur / p*ar délégation du directeur :

Date de la transaction :

Le directeur,
Prononce la caducité de la transaction.
A le…….
Le directeur,
Par délégation du directeur :

Date de la lettre avisant le redevable :

II.6. RAPPORT D'INSTRUCTION CONTENTIEUSE (EXEMPLE N° 2)

Timbre du service :
Direction générale des impôts
….
Adresse…

Numéro de l'imprimé
(à définir)

RAPPORT D'INSTRUCTION

Direction / Service des impôts de ……

Subdivision de ……

PERCEPTION / RECETTE DE : ……

VILLE , COMMUNE DE : ……

Secteur n° : …….

DOSSIER N° : ……

N°s des dossiers connexes :

Date réclamation : ……

Date enregistrement:

Date Communication au service chargé de l' instruction :

Date de renvoi à la direction habilitée :

Date de notification décision au contribuable :

NOM OU RAISON SOCIALE						
ADRESSE						
Nature de l'impôt	**Année au titre de laquelle le rôle est établi**	**N° du role ou etat de produit**	**N) d'article ou N° Identifiant**	**Date émission du rôle**	**Date de mise en recouvrement du rôle**	
Numéro de l'article	**Détail des bases des impositions**			**Montant des droits**	**Arr ondi**	**TOTAL**

RAPPORT D'INSTRUCTION (suite)

Rédigé par :…… , Grade :……

- **Recevabilité de la réclamation en la forme : (oui ou non) :**
- **Exposé des motifs :**

I - ANALYSE DE LA DEMANDE :

……
……
……
……
……

II – Eléments de l'enquête et renseignements tirés des documents d'assiette :

……
……
……
……
……
……
……
……

III – Instruction (réponse aux arguments du contribuable) :

……
……
……
……
……

RAPPORT D'INSTRUCTION (suite)

SITUATION DE RECOUVREMENT (à remplir dans le cas de demande gracieuse pénalités, majorations et amendes seulement)	IV – Avis de l'inspecteur : VI- Avis du chef de secteur : VII- Avis du chef de subdivision , chef de brigade : VIII – Avis du chef hiérarchique :
DETAIL DES CALCULS DES DEGREVEMENTS	Fait à ……le …….

DECISION DU CHEF DE L'ADMINISTRATION HABILITE
(Chef de service, Directeur, Directeur régional, Directeur central)

DECISION DE REJET(*)	DECISION DE DEGREVEMENT			
	Décharge totale	Réduction	Remise	Modération

Année	Nature impôt	Article	Rôle n°	Ventilation du dégrèvement			Total
				principal	Amende	Majoration	
TOTAL							

Date : …… **Date :……**

Signature du rédacteur Signature du chef de sub-division,

du chef de bureau

Date :……..…… **Date :……**

Signature du chef de service Signature du directeur.

Décision du Ministre des finances (ou de son délégué)
Le ministre des finances, au vu du rapport d'instruction du chef de l'administration, habilité, décide :

- **Décharge :…….**
- **Réduction :…….**
- **Remise :…….**
- **Modération:…….**

Fait à ……, Le : ……

LIQUIDATION (Rattachement au registre de comptabilité)

Titre d'annulation n° …… …… ……	Ordre de payement n° : …… …… ……	Ordre de restitution n°: …… …… ……

Date d'envoi : ……

Trésorerie ou poste comptable de rattachement : …….

II.7. ADMISSION TOTALE D'UNE RECLAMATION CONTENTIEUSE

Timbre du service :
Direction générale des impôts
….
Adresse…

Numéro de l'imprimé
(à définir)

AR

Pour nous joindre

Votre identifiant :
Votre correspondant :
Tél :
Fax :
Mél :
Réception

Service :
Lieu d'imposition :

Impôt ou taxe (nature et références de la mise en recouvrement)
N° de l'affaire (ou autre identifiant service)
Date de réclamation :

M…
(*adresse*)

Le

Objet : admission d'une réclamation contentieuse

Madame, Monsieur,

La réclamation que vous m'aviez adressée au sujet de l'imposition visée ci-contre a fait l'objet, du point de vue contentieux d'une décision d'admission totale en date de ce jour, prise par mes soins.

En conséquence, j'ai prononcé en votre faveur un dégrèvement ou une restitution de ……

Si vous avez déjà payé l'impôt dont il s'agit et si vous n'êtes redevable d'aucune somme à la caisse du comptable désigné ci-contre, la somme allouée en dégrèvement vous sera remboursée. Il est donc inutile d'effectuer une démarche auprès du Comptable chargé du recouvrement, avant qu'il ne vous informe des modalités de remboursement dont vous pouvez bénéficier.

Je me tiens à votre disposition pour tout renseignement complémentaire et vous prie d'agréer, Madame, Monsieur, l'expression de ma considération distinguée.

Pour le directeur, et par délégation, Grade,

Prénom NOM

II.8. ADMISSION PARTIELLE D'UNE RECLAMATION CONTENTIEUSE

Timbre du service :
Direction générale des impôts
….
Adresse…

Numéro de l'imprimé
(à définir)

AR

Pour nous joindre

Votre identifiant :
Votre correspondant :
Tél :
Fax :
Mél :
Réception

Service :
Lieu d'imposition :

Impôt ou taxe (nature et références de la mise en recouvrement)
N° de l'affaire (ou autre identifiant service)
Date de réclamation :

M…
(*adresse*)

Le

Objet : admission partielle de votre réclamation contentieuse

Madame, Monsieur,

Vous m'avez adressé une réclamation concernant l'imposition désignée plus haut. Après un examen attentif, il a été décidé d'accepter en partie votre demande pour les raisons exposées page suivante.

Le montant dégrevé vous sera automatiquement remboursé et sera accompagné du paiement d'intérêts moratoires si vous avez déjà payé cet impôt et si vous êtes, par ailleurs, à jour de vos paiements.

A compter du jour de réception de cette lettre, vous avez **deux mois** pour contester cette décision devant le juge. Pour cela, il vous suffit d'envoyer une demande sur papier libre, datée et signée, au **tribunal de ….. (service du greffe)**, dans laquelle vous exposerez les raisons de votre désaccord.

N'oubliez pas de joindre à votre requête dûment signée,… **préciser le nombre de copie de la requête à joindre ainsi que les pièces dont la présentation est requise (copie de la décision d'admission partielle par exemple).**

Je me tiens à votre disposition pour toute question sur ce courrier et vous prie de croire, Madame, Monsieur, à l'assurance de ma considération distinguée.

Pour le directeur, et par délégation, Grade,

Prénom NOM

Dégrèvements ou restitutions accordés

Références à l'imposition (rôle, avis de mise en recouvrement, etc.)			Montants imposés		Dégrèvements ou restitutions accordés		Sommes laissées à votre charge	
Année	Impôts ou taxes	N° AMR ou de l'article ou du rôle	Impôts ou taxes	Pénalités	Impôts ou taxes	Pénalités	Impôts ou taxes	Pénalités

Motivations de la décision :

A compléter par le service.

II.9. REJET D'UNE RECLAMATION CONTENTIEUSE

Timbre du service :
Direction générale des impôts
….
Adresse…

Numéro de l'imprimé
(à définir)

AR

Pour nous joindre

Votre identifiant :
Votre correspondant :
Tél :
Fax :
Mél :
Réception

Service :
Lieu d'imposition :

Impôt ou taxe (nature et références de la mise en recouvrement)
N° de l'affaire (ou autre identifiant service)
Date de réclamation :

M…
(*adresse*)

Le

Objet : rejet de votre réclamation contentieuse

Madame, Monsieur,

Vous m'avez adressé une réclamation concernant l'imposition désignée plus haut. Votre dossier a fait l'objet d'un examen attentif. Toutefois, votre demande a été refusée pour les raisons exposées page suivante.

A compter du jour de réception de cette lettre, vous avez deux mois pour contester cette décision devant le juge. Pour ce faire, il vous suffit d'envoyer une demande sur papier libre, datée et signée, au **tribunal de (nom de la ville) (service du greffe)**, dans laquelle vous exposerez les raisons de votre désaccord.

N'oubliez pas de joindre à votre requête dûment signée… **préciser le nombre de copie de la requête à joindre ainsi que les pièces dont la présentation est requise (copie de la décision d'admission partielle par exemple).**

Je me tiens à votre disposition pour toute question sur ce courrier et vous prie de croire, Madame, Monsieur, à l'assurance de ma considération distinguée.

Pour le directeur, et par délégation, Grade,

Prénom NOM

Motivations de la décision

A compléter par l’agent instructeur…

Dispositions légales à reproduire

II.10. AVIS DE MUTATION DE COTE

Timbre du service :
Direction générale des impôts
….
Adresse…

Numéro de l'imprimé
(à définir)

AR

Pour nous joindre

Votre identifiant :
Votre correspondant :
Tél :
Fax :
Mél :
Réception

M…
(*adresse*)

Mutation de cote :
Article n° :
Ville ou localité ..

Le

J'ai l'honneur de vous faire connaître que, compte tenu des résultats de l'instruction et des pièces justificatives présentées, et en application des dispositions de l'article …..**,** la cotisation figurant sous l'article n°

Année…… rôle n°…….……

Année…… rôle n°…….……

Année…… rôle n°…….……

Année…… rôle n°…….……

concernant l'immeuble sis au……

Titre Foncier n°. :…….,

établie au nom de M……Identifiant fiscal n° /__/__/__/__/__/__/__/__/

est mise à la charge de M…… Identifiant fiscal n° /__/__/__/__/__/__/__/__/

Recevez, ……. , l'assurance de ma considération distinguée

II.11. RECLAMATION SOUMISE D'OFFICE AU JUGE

Timbre du service :
Direction générale des impôts
….
Adresse…

Numéro de l'imprimé
(à définir)

AR

Pour nous joindre

Votre identifiant :
Votre correspondant :
Tél :
Fax :
Mél :
Réception

Service :
Lieu d'imposition :

Impôt ou taxe (nature et références de la mise en recouvrement)
N° de l'affaire (ou autre identifiant service)
Date de réclamation :

M…
(*adresse*)

Le

Objet : réclamation soumise d'office au juge de ….

Madame, Monsieur,

Je vous informe qu'en application des articles ….., j'ai décidé de soumettre d'office au jugement du tribunal administratif de

la réclamation que vous avez présentée le au sujet de l'imposition visée ci-dessus.

Vous n'avez donc pas besoin de saisir vous même le tribunal pour cette affaire.

Un mémoire contenant la position de l'administration vous sera prochainement adressé. Il vous sera notifié par le greffe du tribunal.

Je me tiens à votre disposition pour toute question sur ce courrier et vous prie de croire, Madame, Monsieur, à l'assurance de ma considération distinguée.

Pour le directeur, et par délégation, Grade,

Prénom NOM

II.12. INFORMATION DU COMPTABLE SUR LE SENS DE LA DECISION PRISE

Timbre du service :
Direction générale des impôts
….
Adresse…

Numéro d'imprimé
(à définir)

Une réclamation a été présentée par M.

Poste comptable

en vue d'obtenir (1) ☐ la réduction ☐ la décharge de l'imposition désignée dans le cadre ci-dessous.

Lieu d'imposition

N° de l'affaire

ANNÉE ou période d'imposition	RÉFÉRENCES au rôle ou à l'avis de mise en recou-vrement	NATURE de l'impôt	MONTANT	
			Principal	pénalités

Objet : Sursis de paiement

Décision du Directeur sur la réclamation

Cette réclamation était assortie d'une demande de sursis de paiement.

Par décision du dont notification a été adressée à l'interessé

le il a été prononcé,

(1) ☐ le rejet de cette réclamation.

☐ un dégrèvement de

Dans le cas où l'intéressé porterait le litige devant le Tribunal, avis en serait donné

à Monsieur le comptable des impôts ou du Trésor.

Nom et grade du signataire :

II.13. AVIS DE DEGREVEMENT

Timbre du service :
Direction générale des impôts
….
Adresse…

Numéro de l'imprimé
(à définir)

AR

Pour nous joindre

Votre identifiant :
Votre correspondant :
Tél :
Fax :
Mél :
Réception

Service :
Lieu d'imposition :

Impôt ou taxe (nature et références de la mise en recouvrement)
N° de l'affaire (ou autre identifiant service)
Date de réclamation :

M…
(*adresse*)

Le

Objet : procédure contentieuse ; avis de dégrèvement

Référence à l'imposition		Montant de l'impôt	Dégrèvement accordé	Impôt ramené à
Année	Nature de l'impôt Avis de mise en recouvrement			

Madame, Monsieur,

Il vous a été accordé un dégrèvement dont le montant vous sera automatiquement remboursé [et sera accompagné du paiement d'intérêts moratoires]1 si vous avez déjà payé cet impôt, et si vous êtes par ailleurs, à jour de vos paiements.

Si vous le souhaitez, vous pouvez obtenir des précisions sur cette décision auprès de l'agent chargé de votre dossier dont les coordonnées figurent ci-dessus.

Je me tiens à votre disposition pour toute question sur ce courrier et je vous prie de croire, Madame, Monsieur à l'assurance de ma considération distinguée.

Nom et grade du signataire :

[1] Rayer mention inutile

III. IMPRIMES ET DOCUMENTS RELATIFS A LA PROCEDURE JURIDICTIONNELLE

III.1. CONSEILS POUR LA REDACTION DES MEMOIRES DE L'ADMINISTRATION

- **EN LA FORME**

Indiquer avec précision le montant détaillé des bases, droits et pénalités demeurant en litige.

Recourir, chaque fois que cela est possible à une présentation sous forme de tableaux.

S'abstenir de faire état de motifs d'irrecevabilité douteux.

Répondre à tous les moyens invoqués par le contribuable.

Ne pas réfuter longuement les moyens inopérants.

Eviter toute discussion portant sur une question étrangère au litige proprement dit ; proscrire tout style ou discussion polémique.

- **AU FOND**

Le rédacteur du mémoire doit s'attacher à démontrer que l'imposition contestée est conforme au droit applicable. Il convient de suivre un ordre logique et par suite d'examiner successivement :

- la procédure (vérification, procédure de redressement) en analysant chaque point sur lequel une contestation est soulevée ;

- le bien-fondé de l'imposition : examiner les différents chefs de redressements contestés ;

- les pénalités appliquées.

A l'occasion de l'examen de chacune de ces étapes, il est rappelé que l'administration dispose de la faculté de proposer au juge de procéder à une substitution de base légale ou d'opérer une compensation.

Par ailleurs, il peut être constaté, à l'occasion de l'introduction d'une requête contre une décision d'admission partielle, non seulement que les prétentions ne sont pas fondées mais encore que la réduction accordée au stade de la réclamation était excessive.

✓ *Indication des dispositions applicables au litige*

Les textes légaux et réglementaires doivent être cités dans leur rédaction en vigueur au titre de l'année d'imposition contestée. Il convient à cet égard de dégager clairement la portée des textes dont l'interprétation ou l'incidence est contestée.

La jurisprudence utile à la solution du litige doit être citée avec discernement et mesure, c'est-à-dire qu'il convient de ne faire état que de quelques décisions : les plus significatives et les plus récentes. Sauf si cela apparaît absolument nécessaire, il n'y a pas lieu de reproduire les considérants utiles des décisions citées. En revanche, leurs références doivent être mentionnées.

La portée de la règle légale est explicitée conformément aux commentaires des instructions ; mais il convient de s'abstenir de mentionner leur référence et de paraître leur conférer une autorité juridique.

✓ *Application en l'espèce de ces principes*

Démontrer que les conditions d'application des textes et de la jurisprudence cités sont réunies ou que les circonstances de fait caractérisent une situation juridique prévue par les textes.

✓ *Réfutation des arguments de la partie adverse*

Examiner de façon approfondie et réfuter les arguments adverses. Montrer en quoi certaines considérations accessoires ou étrangères au litige sont dénuées de portée. Recentrer le débat lorsque les moyens soulevés par le requérant conduisent à s'écarter des véritables questions qui se posent.

✓ *Conclusion (à adapter selon le contexte de l'affaire)*

Pour l'ensemble de ces motifs, j'estime qu'il convient par le Tribunal administratif de rejeter la requête de M.....

Non-lieu total : *Pour l'ensemble de ces motifs, j'estime qu'il convient par le Tribunal administratif de décider qu'il n'y a pas lieu de statuer sur la requête de M....*

Non-lieu partiel : *Pour l'ensemble de ces motifs, j'estime qu'il convient par le Tribunal :*

1) de décider qu'il n'y a pas lieu de statuer à concurrence des dégrèvements accordés ;

2) de rejeter le surplus des conclusions de la requête.

Désistement du contribuable

Le désistement de M.....étant pur et simple, j'estime qu'il y a lieu, par le Tribunal administratif, d'en donner acte.

Pour l'ensemble de ces motifs, j'estime qu'il convient par le Tribunal administratif :

1) de donner acte des conclusions de M.... tendant à.... ;

2) de rejeter le surplus des conclusions de la requête.

III.2. BORDEREAU D'ENVOI DE MEMOIRE ET DE PIECES AU TRIBUNAL OU A LA COUR

Timbre du service :
Direction générale des impôts
….
Adresse…

Numéro de l'imprimé
(à définir)

INSTANCE DEVANT LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

LE JUGEMENT RENDU DANS CETTE AFFAIRE DOIT ÊTRE NOTIFIÉE À LA DIRECTION

DONT LES COORDONNÉES FIGURENT DANS LE CADRE CI-CONTRE

Affaire : **DEMANDE ENREGISTRÉE AU GREFFE**

le **n°**

N° d'affaire **A** **le**

Objet : **LE DIRECTEUR ….**

Bordereau d'envoi de pièces.

à Monsieur le Président du Tribunal….de

J'ai l'honneur de vous adresser, sous le présent bordereau, les pièces et documents énumérés ci-après, concernant l'affaire visée à la marge :

DESIGNATION DES PIÈCES JOINTES		NOMBRE	
		Original	Copies

III.3. MEMOIRE EN DEFENSE/ REPLIQUE DE L'ADMINISTRATION

Timbre du service :
Direction générale des impôts
….
Adresse…

Numéro de l'imprimé
(à définir)

INSTANCE DEVANT LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

_____

LE JUGEMENT RENDU DANS CETTE AFFAIRE DOIT ETRE NOTIFIE A LA DIRECTION DONT LES COORDONNEES FIGURENT DANS LE CADRE CI-CONTRE.

DEMANDE ENREGISTRÉE AU GREFFE

LE.....N°.....

MEMOIRE EN | DÉFENSE ☐ (1)
RÉPLIQUE ☐ (1)

LIEU D'IMPOSITION

.....

N° d'affaires

POUR : Le Directeur des Services Fiscaux.

CONTRE :

_____

A .....,
le.....

Le présent mémoire se compose de.....
feuillets.
Il est accompagné de .....copies certifiées conforme, et de .....
pièces.

_____

Nature des pièces jointes, autres que les copies du présent mémoire :

.....
.....

.....
.....

(1) Cocher la case correspondante.

III.4. EXEMPLES DE REDACTION DE MEMOIRES EN DEFENSE

❑ EXEMPLE PORTANT SUR UN LITIGE RELATIF A L'IMPOT SUR LES SOCIETES

La SARL … a pris en location gérance, à compter de sa création, le XXXX, un fonds de commerce d'installation générale, agencement et décoration.

Le litige soumis à l'appréciation du Tribunal est consécutif à la vérification de comptabilité dont a fait l'objet la SARL … pour la période allant du XXXX au XXXX pour l'impôt sur les sociétés et du XXXX au XXXX en matière de taxes sur le chiffre d'affaires. Les opérations de contrôle se sont déroulées du XXXX au XXXX, au siège de l'entreprise.

Les redressements envisagés à l'issue des investigations du service ont été portées à la connaissance du contribuable par proposition de rectifications du XXXX, dans le cadre de la procédure de rectification contradictoire / de la procédure d'imposition d'office, prévue aux articles XXXX ; après examen de sa réponse du XXXX, ils ont été confirmés le XXXX.

Les impositions supplémentaires ont été mises en recouvrement le XXXXX selon le détail et pour les montants suivants :

Préciser alors dans un tableau le détail des redressements opérés et des impositions mises en recouvrement.

Par une réclamation en date du XXXX, la SARL … a contesté ces impositions. Cette demande a fait l'objet d'une décision d'admission partielle/ d'un rejet en date du XXXX.

Dans sa requête introductive d'instance enregistrée au greffe du Tribunal administratif de … le XXXX sous le n° …, la société réitère sa demande sur l'ensemble des points rejetés. Elle soutient ainsi :

…

Cette requête appelle de ma part les observations suivantes.

✓ *Remarques liminaires*

1/ en cas de dégrèvement partiel au stade de la réclamation, il peut être utile de préciser l'incidence actuelle du litige, tant en base qu'en droits.

2/ observations relatives à la recevabilité de la requête. Dans l'hypothèse où le service entendrait soutenir que le recours devant le juge n'a pas été introduit dans des conditions régulières et ne peut donc être valablement examiné, il conviendra d'indiquer que les éléments de réponse apportés aux moyens articulés par le contribuable figurent uniquement à titre subsidiaire.

✓ *Sur le bien-fondé des rectifications entreprises*

Sur les abandons de créance

A la clôture des exercices XXXXX, la SARL … a consenti des abandons de créances au profit de la société Z pour les montants avancés majorés des intérêts y afférents, à savoir :

…

Le service a réintégré ces sommes dans le résultat de la société … sur le fondement de l'acte anormal de gestion. A cet égard, il est fait remarquer que le service n'a pas fondé l'acte anormal de gestion sur l'absence de création d'une holding ayant opté pour le « régime de groupe», contrairement à ce que soutient l'entreprise.

La requérante estime que les abandons de créances sont justifiés par le fait que les activités des deux entreprises sont identiques. De plus, elle fait valoir que la reprise d'entreprises en difficulté est nécessaire à son développement. Enfin, selon la SARL …, cette politique ne constitue pas a priori, comme le pense à tort l'administration, un acte anormal de gestion.

L'abandon de créance se définit comme la renonciation par une entreprise à exercer les droits que lui confère une créance. Il ne peut constituer une charge déductible pour l'entreprise qui le consent que s'il est satisfait simultanément aux deux conditions suivantes :

- l'abandon de créance doit procéder d'un acte de gestion normal. Ainsi, l'entreprise doit retirer de l'opération une contrepartie en rapport avec l'importance de l'avantage ainsi accordé ;

- la créance abandonnée ne doit pas constituer un élément du prix de revient d'une participation dans une autre société.

L'acte anormal de gestion est celui qui est accompli dans l'intérêt d'un tiers par rapport à l'entreprise ou qui n'apporte à cette entreprise qu'un intérêt minime hors de proportion avec l'avantage qu'elle entend en retirer. Ainsi, sont considérées comme des actes anormaux de gestion …

Jurisprudence à citer

En l'espèce, la requérante prétend qu'elle s'intéressait à travers la société Z à la reprise d'une société en difficulté qui exerçait une activité identique. Elle devait de ce fait permettre l'apport en compte courant d'une trésorerie suffisante dans le cadre de l'acceptation par le Tribunal de commerce d'un plan de continuation. Cependant, lorsque la société … a consenti des avances à la société Z, elles n'avaient aucun lien juridique, commercial ou financier, et exerçaient leurs activités sur des secteurs géographiques différents. A cet égard, aucun chantier n'a été réalisé entre les deux sociétés au cours de la période vérifiée.

En conséquence, c'est à bon droit que le service a réintégré dans le résultat imposable les pertes résultant des abandons de créances.

Sur les charges dont la déduction a été rejetée

Aux termes des dispositions de l'article…, le bénéfice net est établi sous déduction de tous frais et charges, lesquels doivent notamment correspondre à une dépense effective et être appuyés de justifications suffisantes.

Au surplus, il résulte tant de l'article… que de la jurisprudence… que la comptabilité présentée par les contribuables doit être appuyée de pièces justificatives destinées à permettre le contrôle de la réalité des charges portées en déduction du bénéfice imposable….

En l'espèce, ….

En conséquence, c'est à bon droit que le service a rejeté des charges déductibles la somme correspondant aux achats de marchandises non justifiés.

Pour ces motifs et tous autres à suppléer s'il y a lieu, je demande qu'il plaise au Tribunal de prononcer le rejet de la requête présentée par la SARL…

- **EXEMPLE PORTANT SUR UN LITIGE RELATIF A L'IMPOT SUR LE REVENU**

M....., dirigeant de sociétés demeurant à....., a fait l'objet d'un examen de situation fiscale personnelle au titre des années XXXX.

Le revenu déclaré hors délai par le requérant au titre de l'année XXXX, visée par la présente instance, a été modifié ainsi qu'il suit :

…
Les impositions supplémentaires correspondantes, assorties de l'intérêt de retard et des majorations pour souscription tardive d'une déclaration et pour mauvaise foi, ont été mises en recouvrement ainsi qu'il suit:

…

Par deux réclamations en date du XXXX, M..... a sollicité la décharge de ces impositions. Une décision de rejet unique a été prononcée le XXXX. Par une requête introductive d'instance, enregistrée au greffe le..... sous le numéro....., M..... persiste dans sa contestation et porte le litige devant le Tribunal de ….

Le montant des droits en litige est égal au montant des droits rappelés. A l'appui de sa demande, le requérant fait valoir les arguments suivants :

- un agent des impôts est intervenu antérieurement à l'engagement du contrôle ;

- M..... ne s'est nullement opposé à la communication de ses comptes financiers ;

- la procédure de taxation d'office utilisée est irrégulière ;

- la notification de redressements est irrégulière ;

- les redressements ne sont pas fondés ;

- les pénalités sont insuffisamment motivées.

Cette requête appelle de ma part les observations suivantes.

✓ *Remarques liminaires*

M..... a introduit le..... auprès du Tribunal une requête connexe visant l'impôt sur le revenu de XXXX, enregistrée sous le numéro..... Pour une bonne administration de la justice, il est demandé au Tribunal de joindre ces deux affaires et de ne se prononcer que par un seul et même jugement.

✓ *Sur la régularité de la procédure*

1/ Sur l'intervention d'un agent des impôts préalablement à tout avis de vérification

M..... invoque le fait qu'un agent des impôts serait intervenu antérieurement à tout avis de vérification et aurait commis un détournement de procédure en se faisant passer pour un fonctionnaire de police.

D'après les documents fournis par le requérant, le fonctionnaire en cause serait un inspecteur des impôts détaché auprès de ….

Or, un tel détachement a pour effet de faire cesser provisoirement tout lien entre le fonctionnaire et son administration d'origine. Au cas présent, M..... a donc très normalement agi dans le cadre d'une enquête judiciaire pour infraction économique. Aucune usurpation de qualité ne peut être constatée à ce titre.

Sur ce point, l'argumentation du requérant relève de la simple supputation.

2 / Sur la régularité de la procédure de taxation d'office

Le centre des impôts de …… a adressé à M..... une mise en demeure établie par traitement informatique au titre de la déclaration des revenus de l'année XXXX, laquelle aurait dû être souscrite avant le XXXX.

Cette lettre recommandée a été déposée au bureau de poste de … le XXXX sous le numéro..... L'accusé réception de cette mise en demeure porte les mentions suivantes (pièce jointe n°...) : …

S'il est patent que ce bordereau présente deux omissions, en revanche les cachets apposés ainsi que la signature de M..... sont de nature à démontrer que ce pli lui a bien été remis le XXXX. La jurisprudence citée par le requérant sur ce point n'est pas pertinente puisqu'au cas d'espèce il n'existe aucune contradiction dans les mentions portées sur l'accusé de réception.

Par ailleurs, les mentions faisant défaut sur l'accusé de réception ont conduit le service à s'assurer auprès des services postaux de la régularité de la délivrance du pli à M..... C'est ainsi que le XXXX, le receveur des postes de …….a délivré au vérificateur un document attestant du retrait effectif de ce pli le…

3/ Sur la régularité de la notification de redressements

La notification de redressements adressée à M..... a été retirée par ce dernier le XXXX en présence d'un huissier requis par ses soins afin de constater le mauvais état du pli qui lui était remis. L'officier ministériel décrit scrupuleusement dans son constat les déchirures affectant l'enveloppe du document.

Toutefois, M.....n'entend pas remettre en cause le contenu du pli (ce dont il est pris acte, les déchirures décrites ne permettant d'ailleurs pas une perte des documents se trouvant dans l'enveloppe), mais seulement « l'intégrité des documents notamment quant à leurs mentions obligatoires ».

Le requérant précise en effet que les mentions obligatoires concernant le vérificateur (nom et signature) étaient absentes du fait du mauvais état de la notification de redressements, et à titre de preuve produit certaines photocopies. Cette affirmation n'est pas confirmée au vu des pièces présentées par le requérant. En effet,.....

✓ *Sur le bien fondé des impositions*

1/ Sur les revenus de capitaux mobiliers

.....

2/ Sur les bénéfices industriels et commerciaux

.....

3/ Sur les revenus d'origine indéterminée

.....

✓ *Sur les pénalités*

Le bien-fondé des redressements étant confirmé, les pénalités correspondantes ne peuvent qu'être maintenues.

S'agissant de la motivation des pénalités, celle-ci a été effectuée sur près de cinq pages par référence aux circonstances de fait propres à l'affaire (pièce jointe n°4).

Par ailleurs, la procédure de taxation d'office ayant été mise en oeuvre, le service n'avait nullement l'obligation de répondre aux observations du requérant.

Par ces motifs, et tous autres à suppléer s'il y a lieu, je conclus au rejet intégral de la requête.

III.5. MEMOIRE EN DESISTEMENT

Timbre du service :
Direction générale des impôts
….
Adresse…

Numéro de l'imprimé
(à définir)

DÉPARTEMENT

INSTANCE

DEVANT LE TRIBUNAL DE …

DEMANDE ENREGISTRÉE AU GREFFE LE……..N°.....

LIEU D'IMPOSITION

.....

MEMOIRE EN DÉFENSE ☐ (1)

RÉPLIQUE ☐ (1)

N° d'affaires

POUR : Le Directeur des Services Fiscaux.

CONTRE :

A ....., le.....

Par décision du……., le Directeur des Services Fiscaux soussigné, après examen de la demande et des avis dont elle a été l'objet, a prononcé d'office, sur le montant des impositions en cause :

un dégrèvement ☐
de (2)
une restitution ☐

La demande est ainsi devenue sans objet.

En conséquence, il est proposé au Tribunal administratif :

1° De décider qu'il n'y a pas lieu de statuer sur la demande ;

2° De prononcer le remboursement des frais exposés par le réclamant (3)

(détail des dégrèvements à joindre en annexe)

(1) Cocher la case coorespondante.
(2) En toutes lettres
(3) Lorsque les frais d'enregistrement du mandat ont été remboursés à la suite de la réclamation au Directeur, cette formule doit être complétée par la mention suivante : "remarque faite que les frais d'enregistrement du mandat, s'élevant à……., ont été déjà remboursés."

DÉGRÈVEMENTS

ANNÉE ou période d'imposition	RÉFÉRENCES au rôle, à l'avis de mise en recouvrement, etc.	NATURE des impôts ou taxes	MONTANT des dégrèvements ou restitutions

III.6. MEMOIRE/ RECOURS EN APPEL

Timbre du service :
Direction générale des impôts
….
Adresse…

Le ministre du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'Etat
à Monsieur le Président
de la Cour administrative d'appel de Versailles

Objet : recours du Ministre contre un jugement rendu le …. (ref), par le tribunal de …., au profit de …

M. et Mme XXXX ont fait l'objet d'un contrôle sur pièces de leur dossier qui a révélé les faits suivants…

L'article…. du code général des impôts (CGI), dispose que : …

En application de ces dispositions, l'administration a rehaussé la base imposable à l'impôt sur le revenu de M. et Mme XXXX, …

Les droits et pénalités mis à la charge des époux ont été mis en recouvrement le …., pour les montants suivants : …

Par une réclamation du ….., M. et Mme XXXX ont sollicité la décharge de ces impositions.

A la suite de la décision de rejet du …., les requérants ont soumis le litige au Tribunal de …. par une requête enregistrée au greffe le ….. sous le numéro…..

Par un jugement du….., le Tribunal a prononcé la décharge des impositions supplémentaires à l'impôt sur le revenu et aux contributions sociales auxquelles les époux ont été assujettis au titre de l'année ….

Les juges ont motivé leur décision comme suit :

« …»

Ce jugement paraît devoir être réformé pour les motifs suivants.

I / Sur la motivation juridique de la décision du Tribunal

…

II/ Sur le fond du litige

…

Dès lors, il est demandé à la cour d'annuler l'article … du jugement entrepris.

***

Pour ces motifs, j'estime qu'il y a lieu par la cour administrative d'appel de…. :

- d'annuler les articles…. du jugement du Tribunal de …. ;

- de rétablir M. et Mme XXXX au rôle de l'impôt sur le revenu au titre de l'année 2… dont la décharge a été prononcée à tort en première instance ;

- de réformer en ce sens le jugement du tribunal de …. en date du….

PRODUCTIONS :

- Copies du jugement du ….. et de la lettre de notification,

- Copie de la notification de redressements du ….,

- ….

IV. IMPRIMES RELATIFS A LA PROCEDURE DE RECOUVREMENT

IV.1. COMMANDEMENT

Timbre du service :
Direction générale des impôts
….
Adresse…

Numéro de l'imprimé
(à définir)

Nature des créances exigibles	Année	Article N°	Montant des sommes dues	Observations
....	/__/__/__/__/ /__/__/__/__/ /__/__/__/__/ /__/__/__/__/ /__/__/__/__/ /__/__/__/__/	/__/__/__/__/__/__/__/__/ /__/__/__/__/__/__/__/__/ /__/__/__/__/__/__/__/__/ /__/__/__/__/__/__/__/__/ /__/__/__/__/__/__/__/__/ /__/__/__/__/__/__/__/__/	/__/__/__/__/__/__/__/__/ /__/__/__/__/__/__/__/__/ /__/__/__/__/__/__/__/__/ /__/__/__/__/__/__/__/__/ /__/__/__/__/__/__/__/__/ /__/__/__/__/__/__/__/__/	....
		TOTAL	/__/__/__/__/__/__/__/__/	
		Coût du présent commandement	/__/__/__/__/__/__/__/__/	
		Total des sommes dues	/__/__/__/__/__/__/__/__/	

L'an deux mille…….le…….
Au vu de l'état formant original de commandement ;
Je soussigné, M. [1]…….,agent de notification et d'exécution du Trésor à la Recette de l'Administration fiscale, porteur de la commission n° .....,

I- DECLARE AVOIR NOTIFIE COMMANDEMENT

à M.....
Identifiant fiscal n° /__/__/__/__/__/__/__/__/
demeurant à.....ou étant en son domicile et parlant à(2).....
de payer à la caisse du (3) ….....
la somme de(4)…….....
.....
montant des sommes exigibles, y compris le coût du présent commandement soit (4).....
Je lui ai déclaré, qu'à défaut de paiement desdites sommes dans le délai de trente (30) jours à dater du présent acte, le recouvrement en sera assuré par toute voie de droit, notamment la saisie et la vente de ses biens.
En foi de quoi, je lui ai remis le présent exploit.

---

[1] Nom et prénom de l'agent de notification et d'exécution du Trésor à la Recette de l'Administration fiscale.

[2] Lui-même ou la personne recevant pour lui.

[3] Le comptable chargé du recouvrement.

[4] Sommes en toutes lettres.

II- DECLARE AVOIR PROCEDE A L'AFFICHAGE DU COMMANDEMENT

La notification de commandement n'ayant pu être effectuée, il a été procédé à son affichage. Par cet affichage, opéré au dernier domicile connu de M. …….....
sis……le présent commandement sera considéré comme ayant été valablement notifié le dixième (10e) jour qui suit la date indiquée ci-dessus.

Le redevable est invité à régler à la caisse du (3) ……la somme de .....(5), et qu'à défaut de paiement de ladite somme dans un délai de trente (30) jours à dater du 10ème jour de l'affichage dudit commandement, le recouvrement en sera assuré par toute voie de droit, notamment la saisie et la vente de ses biens.

A noter qu'en cas de paiement avant le 10ème jour suivant la date d'affichage, le coût du commandement ne sera pas exigé.

Signature de l'agent chargé de la notification

(5) Total des sommes dues non compris le coût du commandement.

IV.2. ETAT FORMANT ORIGINAL DE COMMANDEMENT

Timbre du service : Direction générale des impôts **….** **Adresse…**

Numéro de l'imprimé
(à définir)

ETAT FORMANT ORIGINAL DE COMMANDEMENT

Je soussigné [1].....,

certifie que les redevables désignés dans le présent état, demeurent en vertu des rôles d'impôts, état de produits et autres ordres de recette exécutoires, débiteurs des sommes détaillées ci-après.

A cet effet, M.[2].....est requis d'assurer par voie de commandement, le recouvrement des créances objet du présent état.

A……, le /__/__/ /__/__/ /__/__/__/__/

Le [1]……

Cachet et signature :

N° de l'acte (1)	Identité et adresse du redevable (2)	Identifiant fiscal (3)	Nature de la créance, année d'émission et n° d'ordre de recette (4)	Montant dû (5)	Majoration de retard (6)	Total des sommes exigibles (7)

Coût du commandement (8)	Date de notification (9)	Partie réservée à l'agent notificateur		
		Qualité et identité de la personne qui a reçu ou reçoit le commandement (10)	Signature (11)	Observations (12)

ATTESTATION DE L'AGENT NOTIFICATEUR

Je soussigné [1]……, agissant pour le compte du ……[2] certifie avoir notifié commandement aux redevables figurant dans le présent état.

Par ces commandements, les redevables on été mis en demeure de s'acquitter des sommes dues dans un délai de **trente (30) jours** à dater de leur notification. A défaut, le recouvrement desdites sommes sera assuré par toute voie de droit, notamment la saisie et la vente des biens.

A ……..le ……..
Signature :

LIQUIDATION DES FRAIS

A- Nombre d'actes : /___/___/

- Nombre de redevables inscris au présent état /___/___/

  - (à déduire) redevable rayés de l'état avant tout acte de recouvre /___/___/

- Reste /___/___/

  - (à déduire) commandements non notifiés /___/___/

  = commandements notifiés suivis de paiement /___/___/

  + commandements notifiés non suivis de paiement /___/___/

B- Coût global de l'état: /___/___/___/___/___/___/___/___/___/___/

- Coût des commandements /___/___/___/___/___/___/___/___/___/___/

Certifié exact

Le [2] ……

Signature :

Arrêté le présent état au montant ci-dessus pour valoir prise en charge des frais de commandement.

A ……, le ……

Le [3] ……

DESIGNATION Des agents notificateurs	Nombre	
	Cdts notifiés suivis de paiement	Cdts notifiés non suivis de paiement
M. ……	……	……
M. ……	……	……
M. ……	……	……
Voie administrative……	……	……
Poste ……	……	……
Gendarmerie ……	……	……
Totaux ……	……	……

[1] Nom et prénom (s) de l'agent notificateur.

[2] Désignation du comptable chargé du recouvrement.

[3] Le chef de l'Administration dont relève le comptable chargé du recouvrement.

IV.3. COMMANDEMENT VALANT SAISIE-CONSERVATOIRE

Timbre du service :
Direction générale des impôts
….
Adresse…

Numéro de l'imprimé
(à définir)

COMMANDEMENT
VALANT SAISIE CONSERVATOIRE

L'an /__/__/__/__/, le /__/__/ /__/__/.

En vertu des rôles d'impôts, états de produits et autres ordres de recettes exécutoire, et suite à la requête de (1)……...pour lequel domicile est élu en ses bureaux,

Je soussigné (2) .....…….....agent de notification et d'exécution du Trésor auprès de l'Administration fiscale, porteur de la commission n°.....,

DECLARE AVOIR NOTIFIE LE PRESENT COMMANDEMENT

A M. ……..... Identifiant fiscal n°/__/__/__/__/__/__/__/__/, demeurant à..... ou étant en son domicile et parlant à,..... ., de payer à la caisse de(1)..... le montant de ....……
représentant le total des sommes dues, en vertu des titres exécutoires détaillés ci-dessous :

Nature des créances exigibles	Année	Article N°	Montant des sommes dues	Observations
....	/__/__/__/__/ /__/__/__/__/ /__/__/__/__/ /__/__/__/__/	/__/__/__/__/__/__/__/__/ /__/__/__/__/__/__/__/__/ /__/__/__/__/__/__/__/__/ /__/__/__/__/__/__/__/__/	/__/__/__/__/__/__/__/__/ /__/__/__/__/__/__/__/__/ /__/__/__/__/__/__/__/__/ /__/__/__/__/__/__/__/__/	..... .
Total des sommes dues			/__/__/__/__/__/__/__/__/	

(1) Nom et prénom du comptable chargé du recouvrement.

(2) Nom et prénom de l'agent de notification.

M. ……,ayant obtempéré au présent acte, le montant des sommes dues ci-dessus est augmenté du coût de ce commandement liquidé au taux de 2% conformément au tarif fixé à l'article 91 de la loi 15-97 précitée, soit /___/___/___/___/___/___/___/___/

La saisie conservatoire a été interrompue et quittance lui a été délivrée s/n° /___/___/___/___/

Je lui ai déclaré, qu'à défaut de paiement desdites sommes, il sera procédé, séance tenante, à une saisie conservatoire de ses meubles et effets mobiliers.

DECLARE AVOIR PROCEDE A LA SAISIE- CONSERVATOIRE

M..... Identifiant fiscal n°/__/__/__/__/__/__/__/__/, n'ayant pas obtempéré à ce commandement, j'ai procédé, séance tenante, à la saisie conservatoire des meubles et effets mobiliers désignés ci-après :
……
……
……
……

Le redevable sus-nommé a été mis en demeure de s'acquitter des sommes dues dans un délai de trente (30) jours à dater du présent acte, faute de quoi il sera procédé à la saisie-exécution et à la vente des meubles et effets mobiliers objet du présent procès-verbal.

J'ai désigné le redevable ou M. (3)…….....en qualité de gardien des meubles et effets mobiliers sus indiqués.
Le coût du présent acte est de /__/__/__/__/__/__/__/__/

En foi de quoi, le présent procès-verbal de saisie conservatoire a été dressé et remis, contre certificat de remise à :
M ……redevable,
M……..gardien.

A……,le……..

(3) Préciser les nom et prénom (s) du gardien dans le cas où le redevable n'est pas lui-même désigné en cette qualité.

IV.4. BORDEREAU D'INSCRIPTION D'UNE HYPOTHEQUE

Timbre du service :
Direction générale des impôts
….
Adresse…

Numéro de l'imprimé
(à définir)

BORDEREAU D'INSCRIPTION D'UNE HYPOPHEQUE DU TRESOR

Je soussigné, le Receveur de l'Administration Fiscale de ……....……

En vertu des dispositions des articles….,

requiert le conservateur de la propriété foncière de ……

aux fins d'inscription au livre foncier d'une hypothèque sur l'immeuble ou les immeubles (1)
n°……(2)

n°……(2)

appartenant à …….....…….....

CIN n° /__/__/__/__/__/__/__/__/ ou RC n° /__/__/__/__/__/__/__/__/,

en garantie des (4)

pour un montant de en principal et accessoires.

A…… le ……...

(1) Désignation du chef de l'administration dont relève le comptable chargé du recouvrement.

(1) Rayer la mention inutile.

(2) Désignation de la situation des immeubles et du ou des titres fonciers.

(4) Préciser les natures des impôts, taxe et des débets garantis.

I- Etat de recouvrement par voie de saisie

N° de l'acte (1)	Nom, prénom et adresse du rede-vable (2)	Identi-fiant fiscal (2 bis)	Nature de la créance (3)	Année d'émission (4)	N° d'article (5)	Montant dû d'après les rôles, états de produits ou ordres de recette (6)	Date du commandement (7)

FRAIS RELATIFS A LA SAISIE Frais dus sur la base des montants figurant aux rôles, états de Produits ou ordres de recette						Majoration de retard	Frais antérieurs de recouvrement (**)	Total des sommes dues (col 6+13+14+15)	N° et date de la quittance	Observa-tions
Saisie exécution (8)	Récolement Sur saisie antérieure (9)	Conversion de saisie conservatoire (10)	Saisie Interrompue (11)	Frais accessoires (12)	Total Des frais (13)	(14)	(15)	(16)	(17)	(18)

DESIGNATION DE L'AGENT DE NOTIFICATION ET D'EXECUTION	
En vertu des rôles, états de produits et autres ordres de recette exécutoires détaillés ci-dessus et en application des dispositions de l'article 44 de la loi 15-97 le [1] ..... Requiert M [2] .....d'exercer, à l'encontre des redevables ci-dessus dénommés, le recouvrement par voie de saisie [3] ..... pour le paiement des sommes indiquées à la colonne 16.	
LIQUIDATION DES FRAIS	**Certifié exact** **A .....le .....** **Le comptable chargé du recouvrement**
<u>I- NOMBRE D'ACTES</u> Nombre de redevables inscrits au présent état **A déduire :** - Redevables ne devant plus faire l'objet de saisie ..... - Redevables infructueusement recherché ..... **Nombre d'actes exécutés** Dont • Saisie-exécution …… • Récolement sur saisies antérieures ..... • Conservation de saisies conservatoires ..... • Saisie interrompue suite à paiement ..... • P.V de carence …… **Total** **II- Montant des frais** • Saisie-exécution …… • Récolements sur saisies antérieures ..... • Conservation de saisies conservatoires ..... • Saisie interrompue suite à paiement ..... • Frais accessoires …….. **Total des Frais**	**Vu et arrêté aux sommes admises indiquées ci-dessus,** **pour valoir prise en charge des frais de vente** **A ..... ,** **le.....**

[1] Comptable chargé de recouvrement.
[2] Nom, prénom et qualité de l'agent chargé de la notification et de l'exécution du Trésor
[3] Nature de la saisie.

IV.5. ETAT DE RECOUVREMENT PAR VOIE DE SAISIE-VENTE

Timbre du service :
Direction générale des impôts
….
Adresse…

Numéro de l'imprimé
(à définir)

ETAT DE RECOUVREMENT PAR VOIE DE SAISIE (1) ET DE VENTE

Considérant que les redevables ci-après dénommés n'ont pas obtempéré aux commandements qui leur ont été notifiés, le [2]..... est autorisé à exercer à leur encontre le recouvrement par voie de saisie [1]..... et le cas échéant par voie de vente, en application des dispositions des articles 44 à 68 de la loi 15-97 formant code de recouvrement des créances publiques.

Certifié par le comptable chargé du recouvrement
A .....le .....
Signature :
Vu et arrêté le présent état [3].....
A.....le .....
Signature : [4]

---

[2] Saisie-exécution, (mobilière ou immobilière)
Procédures particulières de recouvrement forcé : - saisie du fonds de commerce ;
- saisie et vente des navires etc...

[3] Qualité du comptable chargé du recouvrement.

[4] Nombre de redevables.

[5] Désignation du chef de l'administration dont relève le comptable chargé du recouvrement.

I- Etat de recouvrement par voie de saisie

N° de l'acte (1)	Nom, prénom et adresse du redevable (2)	Identifiant fiscal (2 bis)	Nature de la créance (3)	Année d'émission (4)	N° d'article (5)	Montant dû d'après les rôles, états de produits ou ordres de recette (6)	Date du commandement (7)

FRAIS RELATIFS A LA SAISIE Frais dus sur la base des montants figurant aux rôles, états de Produits ou ordres de recette						Majoration de retard	Frais antérieurs de recouvrement (**)	Total des sommes dues (col 6+13+14+15)	N° et date de la quittance	Observations
Saisie exécution (8)	Récolement Sur saisie anté-rieure (9)	Conversion de saisie conser-vatoire (10)	Saisie Interrompue (11)	Frais accessoires (*) (12)	Total Des frais (13)	(14)	(15)	(16)	(17)	(18)

IV.6. AVIS DE VENTE AUX ENCHERES

Timbre du service :
Direction générale des impôts
….
Adresse…

Numéro de l'imprimé
(à définir)

AVIS AU PUBLIC

Le public est informé, qu'à la requête du [1] .....
il sera procédé le …… à……heures, au [2] : ……..…,
à la vente aux enchères publiques des meubles et effets mobiliers saisis décrits ci- après :

……

Le prix de vente, majoré de 10% au titre de la taxe judiciaire sera payé séance tenante en espèces ou par chèque certifié.

Pour tout renseignement complémentaire, les intéressés devront s'adresser à
M[1]…….
téléphone :……..…….

A ……, le …….

IV.7. PROCES-VERBAL D'APPOSITION D'AFFICHES

Timbre du service :
Direction générale des impôts
….
Adresse…

Numéro de l'imprimé
(à définir)

PROCES VERBAL D'APPOSITION D'AFFICHES

L'an deux mille…….....,
le……..……..…
à la requête du (1)
.....
à l'encontre de M.(2)..... Identifiant fiscal : /__/__/__/__/__/__/__/__/
demeurant à…….....
par procès verbal de saisie-exécution en date du ……..……

Je soussigné.....……....., agent de notification du Trésor porteur de la commission n°……....., certifie avoir apposé ce jour dans chacun des endroits indiqués par la loi, à savoir :

1) à .....……..……
2) à ……..……
3) à ……..……
4) à ……..……

Un exemplaire de l'affiche dressée en vue de la vente des meubles et effets mobiliers (ou récoltes) saisis à l'encontre du redevable susnommé, à la requête dudit comptable, par procès-verbal sus -énoncé et fixant la vente au .....

Le coût du présent acte, liquidé au taux de…..

En foi de quoi, j'ai rédigé le présent procès-verbal.

A ....., le

IV.8. PROCES-VERBAL DE RECOLEMENT AVANT LA VENTE

Timbre du service :
Direction générale des impôts
….
Adresse…

Numéro de l'imprimé
(à définir)

Procès-verbal de recolement avant la vente

L'an deux mille....., le .....

A la requête du.....
Pour lequel domicile est élu en ses bureaux,
Je soussigné,....., agent de notification
et d'exécution du Trésor, porteur de la commission n° ....., certifie m'être
présenté au lieu de gardiennage des objets saisis, sis à.....
ou étant en ce lieu et parlant à M. .....
à l'effet de procéder au récolement des meubles et effets mobiliers saisis, objet du procès-verbal du ....., par lequel le redevable ou M .....a été constitué gardien.
Je l'ai invité à me présenter de nouveau tous les meubles et effets mobiliers saisis confiés à sa garde.

J'ai procédé à leur récolement en vue de leur vente sur place ou de leur enlèvement et de leur transport, pour les vendre à (lieu) .....
le .....à .....heures.

Le saisi a été invité à assister à la vente.

En foi de quoi, le présent procès-verbal est dressé et sera à la date constatée sur le certificat de remise, notifié à :
M.....redevable,
M.....gardien.

A ....., le.....

IV.9. PROCES-VERBAL DE SIGNIFICATION DE VENTE

Timbre du service :
Direction générale des impôts
….
Adresse…

Numéro de l'imprimé
(à définir)

Procès-verbal de signification de vente

L'an deux mille ..... le ……

A la requête du .....pour lequel domicile est élu en ses bureaux.

je soussigné, ..., agent de notification et d'exécution du Trésor, porteur de la commission n° ……,

ai signifié et déclaré à M .....

Identifiant fiscal : /__/__/__/__/__/__/__/__/

demeurant à .....

Que les meubles et effets mobiliers saisis à la requête du comptable sus- désigné et suivant procès-verbal de M. .....en date du ....., n'ayant pas été vendus au jour indiqué en raison de ....., il sera procédé le .....à .....heures, à la vente sur place desdits meubles et effets mobiliers ou à leur enlèvement et à leur transport à....., pour être vendus.

En conséquence, j'ai invité M .....à assister à ladite vente et lui ai déclaré qu'à défaut de paiement des sommes dues, la vente des meubles et effets mobiliers préalablement saisis, sera opérée tant en sa présence qu'en son absence.

En foi de quoi, le présent procès-verbal est dressé et sera à la date constaté par le certificat de remise, notifié à :

M .....redevable,

M .....gardien,

M .....premier saisissant en cas d'intervention à saisie ou de plus ample saisie.

A ....., le ……

IV.10. ETAT DE RECOUVREMENT PAR AVIS A TIERS-DETENTEUR

Timbre du service :
Direction générale des impôts
….
Adresse…

Numéro de l'imprimé
(à définir)

Pour nous joindre

Votre identifiant :
Votre correspondant :
Tél :
Fax :
Mél :
Réception

Service :
Lieu d'imposition :

Impôt ou taxe (nature et références de la mise en recouvrement)
N° de l'affaire (ou autre identifiant service)

M…
(*adresse*)

Procès-verbal de recollement avant la vente

En application des dispositions de l'article 37 de la loi ….

Le…….. soussigné,
autorise le…….……à exercer le recouvrement par voie d'avis à tiers détenteur à l'encontre des redevables auprès des tiers détenteurs figurant sur le présent état, conformément aux articles…..

A ……..le ……
Signature

IV.11. ACCUSE DE RECEPTION D'UN AVIS A TIERS-DETENTEUR

Timbre du service :
Direction générale des impôts
….
Adresse…

Numéro de l'imprimé
(à définir)

ACCUSE DE RECEPTION DE L'AVIS

A TIERS DETENTEUR

(à renvoyer au poste comptable sus-désigné ou à remettre à l'agent chargé de la notification)

Je soussigné (1) .....……, accuse réception de l'avis à tiers détenteur par lequel vous me demandez de payer…….……..... représentant le montant des sommes dues par M, ...

Identifiant fiscal : /__/__/__/__/__/__/__/__/

En réponse, j'ai l'honneur de vous faire connaître (2) :

que je vous adresse en règlement, un chèque bancaire ou postal n°…… tiré sur ……d'un montant de ……;

que je procède ce jour au virement d'un montant de …… à votre compte courant postal sus-visé ;

que je m'acquitterai à votre caisse des sommes dues ou restant dues le ……..……,
date à laquelle ma dette envers ce redevable deviendra exigible ;

qu'un précédent A.T.D. m'a été notifié en date du……..……par….....pour un montant de ……..……;

qu'une saisie-arrêt m'a été notifiée sur les sommes revenant audit redevable en date du..……par…….…....pour un montant de …… ;
que je ne suis ni détenteur ni débiteur de sommes revenant audit redevable.

A……..……,
le……..……

IV.12. PROCES-VERBAL DE SAISIE

Timbre du service :
Direction générale des impôts
….
Adresse…

Numéro de l'imprimé
(à définir)

PROCES-VERBAL

- **DE SAISIE INTERROMPUE** (1)
- **DE SAISIE – EXECUTION** (1)
- **DE CARENCE** (1)

L'an deux mille…….,le…….

En vertu des rôles d'impôts, états des produits et autres ordres de recettes exécutoires visés à l'article…,

Vu l'autorisation accordée par le ……....

A la requête du …….pour lequel domicile est élu dans ses bureaux,

Je soussigné,……....., agent de notification et d'exécution du Trésor à la Recette de l'Administration fiscale, porteur de la commission n°……..... , après avoir rappelé le commandement notifié le /__/__/ /__/__/ /__/__/__/__/ à M.....…… Identifiant fiscal n°/__/__/__/__/__/__/__/__/ demeurant à…….....ou étant en son domicile et parlant à …….....de payer à la caisse du comptable sus-désigné, le montant de (4) …….....représentant le total des sommes dues en vertu des titres exécutoires détaillés ci-après.

Nature de la créance

Année

Article

Montant

Total :

/__/__/__/__/__/__/__/__/__/__/__/

I - Saisie Interrompue :

Le redevable s'étant acquitté séance tenante des sommes dues y compris le coût du présent acte soit /__/__/__/__/__/__/ liquidé au taux de….

La saisie a été interrompue et quittance lui a été délivrée s/n°…….....,

II – Saisie – Exécution :

Le redevable ayant maintenu son refus de payer les sommes dues, j'ai procédé, séance tenante, à la saisie des meubles et effets mobiliers désignés ci-après :
……
……
……
Le redevable ou M. …… a été constitué gardien des meubles et effets mobiliers saisis.

La vente aura lieu Le /__/__/ /__/__/ /__/__/__/__/ à /__/__/ heures à (lieu)…….....

La date et lieu de vente seront portés à la connaissance du public, par tous les moyens de publicité prévus par la loi.

Le coût du présent acte est de …..

En foi de quoi, le présent procès-verbal est dressé et notifié au redevable et à :

- M. ……..….redevable ;
- M. ……..…….gardien.

A ……,
le ……

III – Procès-verbal de Carence :

Je soussigné ……agent de notification et d'exécution de l'Administration fiscale, atteste, qu'après examen des lieux où devait être exécutée la saisie, n'avoir trouvé aucun bien meuble saisissable et après avoir constaté qu'il n'existe aucun autre moyen d'obtenir le paiement des sommes dues par le redevable, j'ai procédé à l'établissement du présent procès-verbal de carence.

A …….., le …… Le représentant de l'autorité

(5) Préciser les nom et prénom (s) du gardien dans le cas ou le redevable n'est pas lui même désigné en cette qualité.
(6) en cas de saisie exécution seulement.

IV.13. PROCES-VERBAL DE TENTATIVE DE SAISIE

Timbre du service :
Direction générale des impôts
….
Adresse…

Numéro de l'imprimé
(à définir)

PROCES-VERBAL DE TENTATIVE DE SAISIE

Je soussigné, ..., agent

de notification et d'exécution du Trésor à la Recette de l'Administration fiscale, certifie qu'ayant été requis par (1) ….....le /__/__/ /__/__/ /__/__/__/__/, en vue de procéder à la saisie des meubles et effets mobiliers appartenant à M.....

Identifiant fiscal n°/__/__/__/__/__/__/__/__/

demeurant à.....

pour avoir paiement de (2).....présentant le total des sommes dues à la caisse dudit comptable, je n'ai pu m'acquitter de la mission en raison de l'absence du redevable.

J'ai laissé au domicile de ce dernier, sous pli fermé, un avis l'invitant à se libérer avant le /__/__/ /__/__/ /__/__/__/__/, faute de quoi, le recouvrement aura lieu par voie de saisie et de vente.

En foi de quoi, j'ai dressé le présent procès-verbal, pour être joint à l'état de recouvrement par voie de saisie.

A.....,le.....

IV.14. PROCES-VERBAL D'INTERVENTION A SAISIE

Timbre du service :
Direction générale des impôts
….
Adresse…

Numéro de l'imprimé
(à définir)

PROCES- VERBAL D'INTERVENTION A SAISIE

L'an /___/___/___/___/, le /___/___/ /___/___/.

En vertu des rôles d'impôts, taxes et autres ordres de recettes exécutoires visés à l'article….

Et en application des dispositions de l'article……,

Vu l'autorisation accordée par .....

A la requête de.....pour lequel domicile est élu dans ses bureaux,

Je soussigné.....…….agent de notification et d'exécution du Trésor auprès de l'Administration fiscale, porteur de la commission n°..... après avoir rappelé le commandement notifié le /__/__/ /__/__/ /__/__/__/__/ à M ..... Identifiant fiscal n° /__/__/__/__/__/__/__/__/, demeurant à..... ou étant en son domicile et parlant à,....., de payer à la caisse du comptable sous-désigné le montant de [3] ..... représentant le total des sommes dues, en vertu des ordres de recette exécutoires détaillés ci-après :

Nature de la créance	Année	Article N°	Montant des sommes dues
TOTAL			/__/__/__/__/__/__/__/__/

[3] Montant en toutes lettres.

Le redevable ayant maintenu son refus de payer les sommes dues, je lui ai déclaré que j'allais procéder à l'instant à la saisie exécution de ses meubles et effets mobiliers.

Le redevable ou M.……,gardien, m'a présenté copie d'un procès verbal relatif à une précédente saisie pratiquée sur lesdits meubles et effets mobiliers à la requête de M. …….....et dont le procès-verbal en date du /__/__/ /__/__/ /__/__/__/__/ l'a constitué gardien.

Sur la présentation qu'il m'a faite, j'ai procédé au récolement desdits meubles et effets mobiliers saisis, dont le détail est indiqué ci-après :
.....

.....

.....

.....

Je me suis assuré que tous les meubles et effets mobiliers ci-dessus, objets de la précédente saisie se trouvent bien dans le lieu de gardiennage et que leur valeur estimée est susceptible de couvrir le montant des sommes dues ou/et qu'il n'existe pas d'autres objets saisissables(6).

J'ai déclaré à M. .....que **le présent acte vaut intervention à saisie** et qu'en cas d'inertie du premier saisissant, la vente aura lieu à mon initiative le /__/__/ /__/__/ /__/__/__/__/ à /__/__/ /__/__/ heures, tout en maintenant comme gardien M. .....

Le coût du présent acte, liquidé au taux de 2%, conformément au tarif fixé à l'article…., est de : /__/__/__/__/__/__/__/__/ .

En foi de quoi, le présent procès-verbal a été dressé et notifié aux dates constatées par les certificats de remise ci-joints à :

1° M. ....., premier saisissant, en l'invitant à assister à la vente qui aura éventuellement à mon initiative,

2° M. ....., redevable,

3° M. ....., gardien.

La notification du présent acte vaut opposition sur le produit de la vente et ouvre droit à distribution.

CAS DE PLUS AMPLE SAISIE :

Après avoir procédé au récolement des meubles et effets mobiliers et constaté que tous les objets saisissables n'ont pas été compris dans la précédente saisie, j'ai procédé, séance tenante, **à plus ample saisie** qui porte sur les biens décrits ci-après : .....

.....

.....

.....

.....

Le redevable ou M. ....., est maintenu gardien.

La vente des objets plus amplement saisis aura lieu dans les mêmes conditions de temps et de lieu que celles de la précédente saisie.

Le coût du présent acte, liquidé aux taux de 2%, conformément au tarif fixé à l'article….., est de : /__/__/__/__/__/__/__/__/ DH.

En foi de quoi, j'ai dressé le présent procès-verbal qui sera notifié aux dates constatées par les certificats de remise ci-joints à :

1° M. ..... premier saisissant,

2° M. ....., redevable,

3° M. ....., gardien.

A……,le……..

L'agent de notification et d'exécution
du Trésor auprès de l'Administration fiscale.

IV.15. PROCES-VERBAL D'IMMOBILISATION DE VEHICULE TERRESTRE

Timbre du service :
Direction générale des impôts
….
Adresse…

Numéro de l'imprimé
(à définir)

PROCES VERBAL D'IMMOBILISATION DE VEHICULE TERRESTRE

L'an /__/__/__/__/, le /__/__/ /__/__/

En application des dispositions de l'article… ;

A la requête du (1) .....

Je soussigné .....agent de notification et d'exécution du Trésor auprès de l'Administration fiscale, porteur de la commission n° .....avoir procédé le /__/__/ /__/__ / /__/__/__/__/ à l'immobilisation du véhicule de marque.....immatriculé sous le n°/__/__/__/__/__/__/

dont l'état (2) .....

appartenant à (3).....

Identifiant fiscal n° /__/__/__/__/__/__/__/__/ demeurant à (4) .....redevable de la somme de (5) /__/__/__/__/__/__/__/__/__/__/ au titre de (6) .....

Faute de paiement dans les deux jours suivant la date d'immobilisation du véhicule sus-indiqué, il sera procédé à son enlèvement.

Un commandement valant saisie sera notifié au débiteur dans les 8 jours à compter de la présente immobilisation.

Les frais occasionnés par l'immobilisation dudit véhicule sont à la charge du débiteur.

Le présent procès-verbal à été établi et remis au débiteur ou M. (7).....

---

(1) Qualité du comptable chargé du recouvrement.
(2) Indiquer les dégradations apparentes (le cas échéant).
(3) Nom, prénom (s) et désignation du débiteur.
(4) Adresse complète ou raison sociale du débiteur.
(5) Somme en toutes lettres.
(6) Nature et titre exécutoire de la créance.
(7) Nom, prénom (s) et qualité de la personne qui reçoit pour le redevable.

IV.16. MODELE DE REQUETE INTRODUCTIVE POUR LA VENTE D'UN FONDS DE COMMERCE

Timbre du service : Direction générale des impôts …. **Adresse…**

Numéro de l'imprimé
(à définir)

Requête introductive

A Monsieur le Président du tribunal de Commerce de

…….

<u>Pour la vente d'un fonds de commerce</u>

- **<u>Le requérant</u>** : Le receveur de l'administration fiscale de…...

  Adresse de correspondance : …..

- **<u>A l'encontre</u>** de Mr. ……...……

  N° CIN……..,

  Identifiant fiscal n°……..……

  Registre de commerce n°……....., Ville…….…..

  Que votre excellence prenne connaissance des faits suivants :

  Vu que le requérant est créancier du contribuable Mr……,

  propriétaire du fonds de commerce, dénommé : »…….…. »,

  Sis au ……..

  Immatriculé au registre de commerce de la ville de ……,sous n°…….……,

  Pour un montant de :…… ,

  Découlant de différents rôles d'impôts (voir extrait de rôle joint) ;

  Vu que le débiteur n'a pas répondu à la sommation qui lui a été faite le :……

  Vu que le requérant a été obligé à pratiquer une saisie exécution sur le fonds de commerce ,avec tous ses éléments constitutifs , corporels et incorporels, et ce le …….. ;

Vu que le procès verbal de saisie du fonds a été inscrit sur le registre de commerce du fonds conformément aux dispositions de l'article …… du code de procédures et de l'article…… du code de recouvrement des créances publiques ;

Et vu que ,malgré ces diligences, le débiteur ne s'est pas acquitté de sa dette fiscale ;

Pour toutes ces raisons :

Le requérant sollicite de Monsieur le président du tribunal de :

Sur le plan de la forme :

d'accepter la demande du requérant du fait qu'elle remplies toutes les conditions légales ;

Sur le plan du fond :

- D'appliquer les dispositions de l'article …….. du code de commerce ;
- D'ordonner la vente du fonds de commerce dont le propriétaire est Mr……. ;
- Sise au n° …….. ;

Par voie de vente aux enchères ;

- D'autoriser le receveur de l'administration fiscale de recouvrer les dettes fiscales en principal , majorations et frais de poursuites auprès de Monsieur le greffier du tribun al de commerce ;
- De faire bénéficier l'administration fiscale du privilèges qui lui est octroyé en application des dispositions des articles……. du code de recouvrement des créances publiques.

Sous toutes réserves

PIECES JOINTES :

- Copies de l'extrait de rôle
- Copie du PV de saisie
- Copie du RC du contribuable avec l'inscription de la saisie
- Copie de l'état des poursuites justifiant la notification de la sommation

Copie de la liste de la saisie vente visée par le chef de l'administration fiscale autorisant la vente du fonds.

IV.17. MODELE DE REQUETE INTRODUCTIVE POUR UNE SAISIE-CONSERVATOIRE

Timbre du service :
Direction générale des impôts
….
Adresse…

Numéro de l'imprimé
(à définir)

Requête introductive

A Monsieur le Président du tribunal de 1ere Instance de

…….

Pour une saisie conservatoire

- **Le requérant** : Le receveur de l'administration fiscale de ……

  Adresse de correspondance :…….

- **A l'encontre** de Mr. ……..

  N° CIN……, ayant la capacité légale totale,

  Identifiant fiscal n°……

  Adresse du domicile :……

  Que votre excellence prenne connaissance des faits suivants :

  Vu que le requérant est créancier du contribuable Mr……,

  Pour un montant de :…… ,

  Découlant de différents rôles d'impôts (voir extrait de rôle joint) ;

  Vu que le débiteur n'a pas répondu à la sommation qui lui a été faite le :……

  Vu qu'au cours de la procédure de saisie exécution , il est apparu que l'intéressé ne possède pas de biens meubles saisissables et susceptibles de vente pour honorer la dette fiscale ;

  Vu qu'après la saisie de ses meubles il s'est avéré que leurs valeur ne suffisait pas à couvrir la dette de l'intéressé ;

  Et vu la nécessité d'éponger la dette, ,je demande de pratiquer une saisie conservatoire sur le bien immeuble de l'intéressé , dénommé …….., objet du titre foncier n°……., et sis à ……..

  Pour toutes ces raisons :

Le requérant sollicite de Monsieur le président du tribunal de :

Sur le plan de la forme :

D'accepter la demande du requérant du fait qu'elle remplies toutes les conditions légales ;

Sur le plan du fond :

- D'appliquer les dispositions de l'article …….. du code de procédure civile
- D'autoriser le receveur de l'administration fiscale à pratiquer une saisie conservatoire sur le bien immeuble objet du titre foncier n°……. et ce pour garantir le paiement de la dette d'un montant de :…….

Sous toutes réserves

PIECES JOINTES :

- Copies de l'extrait de rôle
- Certificat de propriété
- Copie du PV d'insuffisance des biens meubles saisis.

IV.18. MODELE DE RAPPORT A SERVIR POUR PROPOSITION D'ADMISSION EN NON-VALEUR

Timbre du service :
Direction générale des impôts
….
Adresse…

Numéro d'imprimé
(à définir)

SERVICE D'ASSIETTE
.....

PERCEPTION
.....

SERVICE (Destinataire)

COTES IRRECOUVRABLES

Nom, prénoms et adresse du Contribuable :

Il est établi un rapport n° 4851
par contribuable

.....

Année au titre de laquelle le rôle est établi	Date de la mise en recouvrement du rôle	Article et numéro du rôle	Nature de l'impôt	Montant de la cote inscrite au rôle		Sommes dont l'admission en non-valeur est demandée	
				F	C	F	C

Résumé des motifs invoqués par le Comptable :

Rapport du service de l'assiette :

V. IMPRIMES ET DOCUMENTS RELATIFS A LA JURIDICTION GRACIEUSE

V.1. BORDEREAU DE SITUATION COMPTABLE

Timbre du service :
Direction générale des impôts
….
Adresse…

JURIDICTION GRACIEUSE

Contribuable concerné

.....

.....

SITUATION DU RECOUVREMENT

N° d'affaires

IMPOSITIONS VISÉES DANS LA DEMANDE							
Lieu d'imposition 1	Année ou période d'imposition Référence au rôle ou à l'avis de mise en recouvrement, etc. 2	Nature des impôts, taxes ou pénalités 3	Montant (1) des impostions 4	Lieu d'imposition 1	Année ou période d'imposition Référence au rôle ou à l'avis de mise en recouvrement, etc. 2	Nature des impôts, taxes ou pénalités 3	Montant (1) des impositions 4

SITUATION DU RECOUVREMENT À LA DATE DU								
Lieu d'imposition 1	Année ou période d'imposition Référence au rôle ou à l'avis de mise en recouvrement, etc. 2	Nature des impôts, taxes ou pénalités 3	Montant (1) des impostions 4	Majoration de 10 % et frais de poursuites 5	Versements et dégrèvements		Reste à recouvrer	
					Date 6	Montant (1) 7	Impositions (1) 8	Majoration de 10 % et frais de poursuites 9
I. Impositions visées dans le tableau ci-dessus								
II. Autres impositions dont le contribuable resterait encore redevable (Indiquer globalement le montant des sommes exigibles, versées et restant à recouvrer)								

(1) En distinguant si possible les droits (A) des pénalités (B).
(2) Cocher la case correspondante.

Envoi à M. le comptable des impôts ou du Trésor le

Renvoi au service expéditeur

AVIS DU SERVICE DU RECOUVREMENT

1° Sur les faultés de paiement du contribuable. A. Appréciation des possibilités de paiement du contribuable, compte tenu notamment de son train de vie, de ses dépenses ostensibles ou notoires. B. Attitude habituelle du contribuable au regard du recouvrement. Préciser, le cas échéant, les motifs susceptibles d'être valablement invoqués par l'intéressé pour expliquer ses retards. C. Si des délais de paiement ont déjà été accordés pour des impositions autres que celles restant actuellement dues, quelle en était l'étendue ? Ont-ils été respectés ?	
2° Sur les possibilités de recouvrement forcé des impositions visées dans la demande : **A. Nature et valeur approximative des gages du poste comptable.** **B. Le cas échéant, date et nature des actes de poursuites ; état d'avancement des procédures.**	
3° Sur le mérite de la demande : **Compte tenu des éléments ci-dessus, le comptable estime-t-il que le contribuable est en mesure de se libérer, avec des délais, des impositions restant actuellement à sa charge ? Dans l'affirmative, quels sont les délais qui pourraient lui être ou, le cas échéant, qui lui ont été accordés ?**	
À , le *(signature et nom du comptable)*	

NOTA. – *Le présent bulletin doit être renvoyé aussitôt que possible au service expéditeur désigné au recto.*

V.2. DEMANDE DE RENSEIGNEMENTS RELATIVE A LA SITUATION FINANCIERE D'UN CONTRIBUABLE

Timbre du service :
Direction générale des impôts
….
Adresse…

Numéro de l'imprimé
(à définir)

Pour nous joindre

Votre identifiant :
Votre correspondant :
Tél :
Fax :
Mél :
Réception

Service :
Lieu d'imposition :

Impôt ou taxe (nature et références de la mise en recouvrement)
N° de l'affaire (ou autre identifiant service)
Date de réclamation :

M…
(*adresse*)

Le

Objet : demande de remise ou modération

Madame,

Vous avez demandé une remise ou une modération des impôts que vous devez.

La loi réserve ces remises ou modérations aux contribuables qui sont dans l'impossibilité de payer leurs impôts directs par suite de gêne ou d'indigence ; elles présentent donc un caractère tout à fait exceptionnel.

Afin de me permettre d'étudier votre cas, je vous prie de bien vouloir me renvoyer sous quinzaine le questionnaire ci-joint. Ces renseignements me sont indispensables pour apprécier les difficultés dont vous faites état.

J'appelle votre attention sur le fait qu'une non réponse de votre part entraînerait un rejet de votre demande sans examen au fond de votre situation.

En outre, pour l'avenir, la mensualisation du paiement de vos impôts pourrait vous aider à faire face à vos obligations. En vue d'exercer cette option, il vous appartient de prendre contact avec votre Trésorerie.

Je me tiens à votre disposition pour tout renseignement complémentaire et vous prie d'agréer, Madame, l'expression de ma considération distinguée.

Service auquel doit être retourné ce questionnaire

Tél :
Télécopie :
mel :

Référence :

A -AUTRES PERSONNES PARTAGEANT VOTRE LOGEMENT

Nom et prénom	Lien (époux, concubin, ascendants enfants, autres)	Age	Profession

B –NATURE ET MONTANT DES RESSOURCES ACTUELLES DE CHAQUE OCCUPANT :

Ressources des personnes vivant sous votre toit (même non imposables)	Vous-même	Autres personnes
1 Salaires 2 Pensions 3 Bourses d'études 4 Autres ressources		
TOTAL		

C - RESSOURCES ACTUELLES :

Ressources des personnes vivant sous votre toit (même non imposables)				
	Vous-même	Votre conjoint ou concubin	Enfants	Autres (parents...)
1 Salaires 2 Allocations chômage 3 Indemnités de maladie 4 Pensions 5 Retraites et Rentes 6 Autres revenus				
TOTAL I				
PRESTATIONS SOCIALES (1)				
1 2 3 4 5				
TOTAL II				
TOTAL I + II				

(1) Joindre la notification des droits et des paiements transmise par votre caisse

D - CHARGES DE LOGEMENT :

NATURE	Montant mensuel
Loyer restant à votre charge Autres charges de logement (sauf les emprunts qui doivent être mentionnés dans le cadre E ci-dessous) - Electricité - Téléphone - Chauffage - Autres	
TOTAL	

E - AUTRES CHARGES :

NATURE	Valeur du bien et date d'acquisition	Emprunts		
		Montant des emprunts restant à rembourser	Date de la fin des emprunts	Sommes à payer par mois
Logement Véhicule(s) (1) Autres crédits et dettes (2)				
			TOTAL	

(1) Préciser

Marque :

Puissance :

Date de première immatriculation :

(2) A préciser

F - PRECISIONS COMPLEMENTAIRES QUE VOUS SOUHAITEZ FOURNIR :

L'exactitude des renseignements communiqués peut être contrôlée par l'administration.

CERTIFIE EXACT A....., le .....

SIGNATURE

V.3. FICHE D'EXAMEN D'UNE DEMANDE GRACIEUSE

Timbre du service :
Direction générale des impôts
….
Adresse…

SITUATION FINANCIÈRE ET ANTÉCÉDENTS CONTENTIEUX

Contribuable concerné

NOTA : lorsque des renseignements sont demandés à un autre service, désigner par une croix dans le cadre ou la rubrique se rapportant aux indications désirées.

N° d'affaires

I	RENSEIGNEMENTS GÉNÉRAUX
	Profession Périodes pendant lesquelles le contribuable a été en chômage. Date et lieu de naissance du contribuable Situation et charges de famille Régime matrimonial Âge et emploi des enfants mineurs ou à charge Situation des ascendants ou descendants du contribuable (préciser s'ils habitent avec celui-ci)
II	REVENUS
	Salaires actuels du contribuable et des personnages vivant à son foyer Autres revenus par catégorie Signes extérieurs de revenus (loyer ou valeur locative de l'habitation, domestiques, autos, villégiatures, etc.)

III	SITUATION DE FORTUNE
	Propriétés bâties (lieu et valeur de chaque immeuble). Propriétés non bâties (lieu, consistance et valeur par propriété). Fonds de commerce (nature, situation et valeur par éléments distincts composant le fonds). Valeurs mobilières

Envoi à M. Le

Renvoi au service expéditeur Le

IV	ENTREPRISES OU SOCIÉTÉS			
Forme juridique				
Capital social		L'entreprise est-elle propriétaire du fonds de commerce ?		
(indiquer, le cas échéant, ses variations au cours des deux derniers exercices)		Personnel utilisé par l'entreprise :		
Activités	principale			
	accessoires			
Adresses	du siège social	Loyer ou valeur locative		
	du principal établissement	Loyer ou valeur locative		
	des autres établissements	Loyer ou valeur locative		
(Servir le cadre III lorsque l'entreprise est propriétaire des immeubles)				
Nom, prénoms et adresse des associés en nom ou des représentants légaux		M	M	M
Date et lieu de naissance				
Situation personnelle des associés en nom				
Montant des appointements Tantièmes et jetons de présence distribués aux administrateurs ou gérants et des prélèvements effectués par les associés				

V	ÉLÉMENTS DE LA SITUATION FINANCIÈRE (Bilan ou balance d'inventaire à la date du)

ACTIF DISPONIBLE OU RÉALISABLE	PASSIF EXIGIBLE	
Caisse et Banque Portefeuille Clients Débiteurs divers	Dettes à court terme Fournisseurs Créditeurs divers	Actif immobilisé (Fonds, immeubles, matériel etc.) Dettes à long terme : a) envers les tiers b) envers les associés
Stock	Impôts: indirects directs	CHIFFRE D'AFFAIRES Exercice en cours (du au)
TOTAL A	TOTAL B	Exercice précédents (du au) (du au)
Différence entre A et B : Réductions consenties par les créanciers autre que le Trésor		RÉSULTATS DES DERNIERS EXERCICES : :

Autres renseignements :

VI	ATTITUDE HABITUELLE DU REDEVABLE AU POINT DE VUE FISCAL

V.4. ADMISSION D'UNE RECLAMATION GRACIEUSE (TOTALE OU PARTIELLE)

Timbre du service :
Direction générale des impôts
….
Adresse…

Numéro de l'imprimé
(à définir)

AR

Pour nous joindre

Votre identifiant :
Votre correspondant :
Tél :
Fax :
Mél :
Réception

Service :
Lieu d'imposition :

Impôt ou taxe (nature et références de la mise en recouvrement)
N° de l'affaire (ou autre identifiant service)
Date de réclamation :

M…
(*adresse*)

Le

Objet : admission de votre réclamation gracieuse

Références à l'imposition		Montants imposés		Montants contestés		Montants dégrevés	
Année	n° AMR ou n° article et rôle	Droits	Pénalités	Droits	Pénalités	Droits	Pénalités

Madame, Monsieur

Il vous a été accordé un dégrèvement dont le montant vous sera automatiquement remboursé si vous avez déjà payé cet impôt, et si vous êtes par ailleurs, à jour de vos paiements.

Si vous le souhaitez, vous pouvez obtenir des précisions sur cette décision auprès de l'agent chargé de votre dossier dont les coordonnées figurent ci-dessus.

Je me tiens à votre disposition pour toute question sur ce courrier et je vous prie de croire, Madame, Monsieur à l'assurance de ma considération distinguée.

Grade / nom

V.5. REJET D'UNE RECLAMATION GRACIEUSE

Timbre du service :
Direction générale des impôts
….
Adresse…

Numéro de l'imprimé
(à définir)

AR

Pour nous joindre

Votre identifiant :
Votre correspondant :
Tél :
Fax :
Mél :
Réception

Service :
Lieu d'imposition :

Impôt ou taxe (nature et références de la mise en recouvrement)
N° de l'affaire (ou autre identifiant service)
Date de réclamation :

M…
(*adresse*)

Le

Objet : rejet de votre réclamation gracieuse

Références à l'imposition		Montants imposés		Montants contestés		Montants rejetés	
Année	n° AMR ou n° article et rôle	Droits	Pénalités	Droits	Pénalités	Droits	Pénalités

Madame, Monsieur,

Vous avez présenté une demande en vue d'obtenir, à titre gracieux, une atténuation de l'imposition ou de la pénalité visée ci-dessus.

Malgré un examen attentif de votre dossier, il ne m'a pas paru possible de réserver un accueil favorable à votre demande.

Si vous le souhaitez, vous pouvez obtenir des précisions sur cette décision auprès de l'agent chargé de votre dossier dont les coordonnées figurent ci-dessus.

Je me tiens à votre disposition pour toute question sur ce courrier et je vous prie de croire à l'assurance de ma considération distinguée.

Grade :
Nom :

V.6. COMMUNICATION D'UNE PROPOSITION DE TRANSACTION

Timbre du service :
Direction générale des impôts
….
Adresse…

Numéro de l'imprimé
(à définir)

AR

Pour nous joindre

Votre identifiant :
Votre correspondant :
Tél :
Fax :
Mél :
Réception

Service :
Lieu d'imposition :

Impôt ou taxe (nature et références de la mise en recouvrement)
N° de l'affaire (ou autre identifiant service)
Date de réclamation :

M…
(*adresse*)

Le

Objet : décision de transaction

Madame, Monsieur

Suite à la proposition de transaction qui vous a été précédemment adressée, vous trouverez ci-joint, dans un acte établi en double exemplaire, les conditions de la transaction qui vous a été accordée par décision du .

Cette transaction comporte notamment le paiement d'une somme de:

comprenant - les droits en principal :

- les frais :

- les pénalités laissées à votre charge :

Vous voudrez bien me renvoyer, dans un délai de dix jours, les deux exemplaires ci-joints du contrat, après les avoir revêtus de votre signature précédée de la mention manuscrite «lu et approuvé ». Un de ces exemplaires vous sera ultérieurement retourné, daté et signé, pour valoir engagement de l'administration.

A défaut d'acceptation de votre part dans ce délai, la décision visée ci-dessus devra être considérée comme non avenue et votre demande comme rejetée. Dans cette éventualité :

- le recouvrement de l'intégralité des sommes légalement exigibles (impôt en principal, pénalité encourue et frais) soit au total, serait poursuivi par toutes voies de droit;

- assignation vous serait délivrée pour comparaître devant le tribunal compétent .

Les pièces que vous aviez produites à l'appui de votre demande sont ci-jointes .

Je vous prie d'agréer Madame, Monsieur l'assurance de ma considération distinguée.

Pour le directeur, et par délégation, Grade,

Prénom NOM

V.7. CONTRAT DE TRANSACTION

Timbre du service :
Direction générale des impôts
….
Adresse…

Numéro de l'imprimé
(à définir)

AR

Pour nous joindre

Votre identifiant :
Votre correspondant :
Tél :
Fax :
Mél :
Réception

Service :
Lieu d'imposition :

Impôt ou taxe (nature et références de la mise en recouvrement)
N° de l'affaire (ou autre identifiant service)
Date de réclamation :

M…
(*adresse*)

Le

Objet : contrat de transaction

Entre les soussignés, le directeur ….. agissant pour le compte de l'administration,

d'une part

et M. …… , d'autre part,

Vu la proposition de rectification du

Vu la demande de transaction du :

Il a été convenu ce qui suit, à titre de transaction :

Article 1er – L'administration, après examen de l'affaire et en vertu d'une décision gracieuse prise le ……, consent à limiter le montant des pénalités, intérêts de retard, intérêts moratoires et frais de poursuite encourus (……) à la somme de ……. La somme totale due en application de la présente transaction s'élève donc à …… ……, sous réserve du respect de l'échéancier prévu à l'article 2. Le détail des sommes dues figure en annexe à la transaction.

Article 2 – M. …… reconnaît le bien-fondé et la régularité de l'imposition visée (impôt en principal, pénalités et intérêts) et se désiste en tant que de besoin de toute réclamation ou instance concernant cette imposition.

Il s'engage à payer les sommes laissées à sa charge en vertu de l'article 1er selon l'échéancier suivant établi après accord du comptable :

Article 3 – Faute par M. …… de respecter l'une quelconque des échéances fixées à l'article 2 dans le délai prévu et, le cas échéant, de fournir les garanties qui pourraient être exigées par le comptable, la présente transaction pourra être déclarée caduque et le recouvrement de l'intégralité des sommes légalement exigibles (impôt en principal, pénalités et intérêts initialement dus) pourra être poursuivi selon les règles prévues par le code général des impôts.

Fait en double exemplaire, à … … … … … … le ……

L'intéressé ;

Pour le directeur, et par délégation, Grade,

V.8. INFORMATION DU COMPTABLE SUR LA DECISION PRISE A TITRE GRACIEUX NECESITANT UN SUIVI DE SA PART (REMISE CONDITIONNELLE OU TRANSACTION)

Timbre du service :
Direction générale des impôts
….
Adresse…

Numéro de l'imprimé
(à définir)

Pour nous joindre

Votre identifiant :
Votre correspondant :
Tél :
Fax :
Mél :
Réception

Service :
Lieu d'imposition :
Impôt ou taxe (nature et références de la mise en recouvrement)
N° de l'affaire (ou autre identifiant service)
Date de réclamation :

Poste comptable de…
(*adresse*)

Le

Objet : avis de décision portant transaction, remise ou modération

Par décision du

il a été accordé à M

en ce qui concerne l'affaire désignée au verso :

☐ une transaction dont les conditions sont énoncées dans la pièce ci-jointe.

☐ une remise ou modération subordonnée aux conditions indiquées en deuxième page.

Le cadre figurant au verso fait apparaître le montant des dégrèvements et, le cas échéant, celui des sommes laissées à la charge du contribuable.

Dans le cas où le redevable ne se conformerait pas aux conditions prévues par la décision, il appartiendra à Monsieur le comptable de bien vouloir m'en informer sans retard en me renvoyant le bulletin ci-joint dûment complété et en m'indiquant ses observations et son avis sur le point de savoir si la décision susvisée doit, ou non, être déclarée caduque.

En tout état de cause, je serais obligé à Monsieur le comptable de bien vouloir me faire connaître, après paiement, au moyen du bulletin ci-joint, le détail des versements effectués par le contribuable.

CONDITIONS AUXQUELLES EST SUBORDONNEE L'EXECUTION DE LA DECISION

Période d'imposition	Références au rôle, à l'avis de mise en recouvrement …	Nature des impôts, taxes ou pénalités	Dégrèvements	Sommes laissées à la charge du contribuable
I -Transaction				
		Totaux Frais		
II - Remise ou modération				
		Totaux Frais		

Timbre du service :
Direction générale des impôts
….
Adresse…

Numéro de l'imprimé
(à définir)

Pour nous joindre

Votre identifiant :
Votre correspondant :
Tél :
Fax :
Mél :
Réception

Service :
Lieu d'imposition :
Impôt ou taxe (nature et références de la mise en recouvrement)
N° de l'affaire (ou autre identifiant service)
Date de réclamation :

Poste comptable de…
(*adresse*)

Le

Objet : Observations et avis sur l'opportunité de déclarer caduque la décision susvisée.

☐ TRANSACTION
☐ REMISE
☐ MODERATION

La décision du
rendue en faveur de M.

Nota – Dans le cas où le redevable ne se serait pas conformé aux conditions prévues par la décision, le présent bulletin, dûment complété par le comptable devra être renvoyé, sans retard, au service de l'assiette ayant signé la décision.

(1) Cocher la case correspondante

DETAIL DES VERSEMENTS EFFECTUES

Année d'imposition(1)	Références au rôle, à l'avis de mise en recouvrement(1) …	Montant des impositions(1)	Dates des versements	Montant

A , le

Le comptable

(1) A remplir par la direction

VI. IMPRIMES ET DOCUMENTS DIVERS

Les documents joints sont des modèles d'imprimés dont la mise en place pourrait être envisagée, dans le cadre des liaisons à établir entre les services d'assiette et de recouvrement, afin de synthétiser, en fin d'exercice, les différentes décisions prises dans le cadre de la juridiction contentieuse et de s'assurer de leur correcte exécution.

VI.1. ETAT RECAPITULATIF DES CERTIFICATS DE DEGREVEMENTS

Timbre du service :
Direction générale des impôts
….
Adresse…

EXERCICE DE L'ANNEE
……

ÉTAT RÉCAPITULATIF N°
DES CERTIFICATS DE DÉGRÈVEMENT

NUMÉRO du certificat *1*	NOM de la trésorerie *2*	MONTANT du dégrèvement *3*		DATE de rentrée du certificat à la Trésorerie générale (1) *4*	NUMÉRO du certificat *1*	NOM de la Trésorerie *2*	MONTANT du dégrèvement *3*		DATE de rentrée du certificat à la Trésorerie générale (1) *4*
	À REPORTER					À REPORTER			

(1) Colonne à remplir, le moment venu, par la Trésorerie générale.

NUMÉRO du certificat *1*	NOM de la trésorerie *2*	MONTANT du dégrèvement *3*		DATE de rentrée du certificat à la Trésorerie générale (1) *4*	NUMÉRO du certificat *1*	NOM de la Trésorerie *2*	MONTANT du dégrèvement *3*		DATE de rentrée du certificat à la Trésorerie générale (1) *4*
	REPORT					REPORT			
	À REPORTER					TOTAL du présent état			
						RAPPEL de la situation précédente			
						MONTANT TOTAL des certificats émis depuis le début de l'exercice			

ARRÊTÉ à la somme de
(2)

le montant total des certificats de dégrèvement émis depuis le début de l'exercice.

À Le

Le Directeur des Services Fiscaux

(1) Colonne à remplir, le moment venu, par la Trésorerie générale.
(2) En toutes lettres.

VI.2. ETAT RECAPITULATIF DES DECISIONS PRISES EN MATIERE DE RECLAMATIONS CONTENTIEUSES

Timbre du service :
Direction générale des impôts
….
Adresse…

Numéro d'imprimé
(à définir)
—
Désignation
du Service destinataire

ANNEE ….

ETAT
des décisions intervenues sur des réclamations
et notifiées aux contribuables
par la Direction de ….
le.....

Numéro de la réclamation au registre 4000-4005 1	Nom du contribuable 2	Date de la décision 3	Analyse de la décision 4	Observations 5

VII. AUDIT ET CONTROLE INTERNE (EXEMPLE DE FICHE METHODOLOGIQUE ET DE COMPTE-RENDU)

Préambule : Présentation du service.

Introduction : objet de la vérification.

I – LES RESULTATS OBTENUS PAR LE SERVICE

a. volume de la charge : évolution du contentieux sur trois ans, au plan quantitatif et typologique, en distinguant le type de demandes (réclamations contentieuses et gracieuses, contentieux juridictionnels, recours hiérarchiques..) ;

b. couverture du flux et délai moyen de traitement (à distinguer par type de demandes) ;

c. autres éléments statistiques : ancienneté des stocks.

II – MODALITES D'EXERCICE DE LA MISSION CONTENTIEUSE

A – LE SCHEMA ORGANISATIONNEL :

L'organisation du service

Niveau et compétence des moyens disponibles pour traitement du contentieux

Rôle du chef de service :

a. Pilotage et circuit

b. Suivi informatique de l'enregistrement des affaires

c. Le contrôle interne

Incidence des facteurs externes

Modalités d'exercice de la délégation de signature

B – ANALYSE QUALITATIVE DE L'INSTRUCTION

1) Enregistrement des demandes : fiabilité des dates figurant sur le registre

2) Le traitement des réclamations

3) Le traitement du gracieux

8) Le traitement du contentieux juridictionnel

9) Le contentieux et les standards de qualité

III – CONCLUSIONS

1) Sur la réalité du pilotage

2) Sur la qualité du visa

3) Sur le respect des dispositions réglementaires et déontologiques

IV – PROPOSITION D'UN PLAN D'ACTION (à détailler)

…..

* *

*