**REPUBLIQUE DU NIGER**

*Fraternité - Travail – Progrès*

**MINISTERE DES FINANCES**

**DIRECTION GENERALE DES IMPOTS**

# GUIDE DES PROCEDURES DU CONTENTIEUX FISCAL

***Janvier 2019***.

# Sommaire


AVANT-PROPOS ..... 1

I. LE CONTENTIEUX D'ASSIETTE ..... 1

A. LA PROCEDURE ADMINISTRATIVE DU CONTENTIEUX ..... 1

1. PROCEDURES RELATIVES A LA RECLAMATION PREALABLE ..... 1

**1.1 Conditions de forme** ..... 1

**1.1.1 Obligation d'une demande écrite** ..... 1

**1.1.2 Qualité pour agir** ..... 1

**1.1.3 Délai d'introduction des réclamations** ..... 2

**1.1.4 Destinataire de la demande** ..... 2

**1.2 Conditions de fond** ..... 2

**1.2.1 Objet de la demande** ..... 2

**1.2.2 Identification de l'impôt contesté, exposé des moyens et des faits** ..... 3

**1.2.3 Pièces justificatives** ..... 3

**1.3 Régularisation des réclamations non recevables en l'état** ..... 3

**1.3.1 Cas des réclamations orientées vers un service incompétent** ..... 3

**1.3.2 Cas des réclamations non signées** ..... 4

**1.3.3 Cas des réclamations prématurées ou tardives** ..... 4

**1.3.4 Cas des réclamations incomplètes** ..... 4

2. L'INSTRUCTION DE LA RECLAMATION ..... 4

**2.1 Les acteurs de l'instruction** ..... 4

**2.1.1 Le secrétariat de la Direction du Contentieux** ..... 4

**2.1.2 La Division du Contentieux administratif** ..... 5

**2.1.3 Commission ou autorité dont la consultation est requise** ..... 5

**2.1.4 Le service de recouvrement** ..... 5

**2.2 La conduite de l'instruction** ..... 6

**2.2.1 Examen de la recevabilité de la demande** ..... 6

**2.2.2 Détermination de la charge de la preuve** ..... 6

**2.2.3 Examen de l'affaire au fond** ..... 8

3 LA DECISION DU SERVICE ..... 9

**3.1 Délai d'établissement de la réponse** ..... 9
**3.2 Formalisation de la réponse au contribuable** ..... 9
**3.2.1 Mentions devant obligatoirement figurer sur l'imprimé de réponse** ..... 9
**3.2.2 Obligation de motivation** ..... 10
**3.2.3 Conditions d'adressage au contribuable** ..... 10
**3.3 Effets de la réponse du service et matérialisation comptable de la décision** ..... 11
**3.4 Incidences des irrégularités dont la décision pourrait être affectée** ... 11
**3.4.1 Incompétence du signataire ou défaut de motivation** ..... 11
**3.4.2 Erreur commise sur l'indication des voies de recours** ..... 11
4 COMPENSATION ET SUBSTITUTION DE BASE LEGALE ..... 11
**4.1 Remarques générales sur les notions de compensation et de substitution de base légale.** ..... 12
**4.1.1 Compensation d'assiette, compensation de recouvrement.** ..... 12
**4.1.2 Substitution de base légale** ..... 12
**4.1.3 Stade d'avancement de la procédure contentieuse à laquelle le service peut opposer la compensation et la substitution de base légale** ..... 12
**4.2 La compensation d'assiette** ..... 13
**4.2.1 Conditions générales de mise en œuvre** ..... 13
**4.2.2 Procédure à respecter en matière de compensation** ..... 13
**4.2.3 Effets de la compensation** ..... 14
**4.3 Substitution de base légale** ..... 14
**4.3.1 Conditions de la substitution de base légale** ..... 14
**4.3.2 Effets de la substitution de base légale** ..... 16
**4.3.3 Le recours hiérarchique** ..... 16
B. LE RECOURS DEVANT LE COMITE ARBITRAL DES RECOURS FISCAUX (CARFI) ..... 16
**1. Attributions et composition du CARFI :** ..... 17
**2. Saisine du CARFI :** ..... 18
**3. Fonctionnement du CARFI** ..... 18
**3.1 Le déroulement de la procédure** ..... 19
**3.2 La décision du CARFI** ..... 19
C. LE RECOURS JURIDICTIONNEL ..... 21
1. LA PREMIERE INSTANCE ..... 21
**1.1 L'introduction de la requête** ..... 21

**1.1.1 Les types de recours en matière fiscale** ... 21
**1.1.2 Les juges compétents en matière fiscale** ... 22
**1.1.3 Mode d'introduction des recours** ... 23
**1.2 Le déroulement des instances juridictionnelles** ... 23
**1.2.1 Les étapes de l'enregistrement de l'affaire** ... 23
**1.2.2 L'instruction de l'affaire** ... 24
**1.2.3 Portée du jugement de première instance** ... 27
2. L'APPEL ... 31
**2.1 Définition et typologie** ... 31
**2.2 Spécificité de l'instance d'appel** ... 31
**2.2.1 Objet de l'instance d'appel** ... 31
**2.2.2 Etendue des pouvoirs du juge d'appel** ... 31
**2.3 Déroulement de l'instance d'appel** ... 32
**2.3.1 Conditions d'introduction de la requête ou du recours** ... 32
**2.3.2 Moyens susceptibles d'être développés en appel** ... 33
3. LA CASSATION ... 33
**3.1 L'introduction du recours en cassation** ... 34
**3.2 Moyens susceptibles d'être examinés en cassation** ... 34
**3.3 Irrecevabilité des moyens nouveaux** ... 34
**3.4 Moyens de nature à justifier d'une cassation** ... 35
**3.4.1 Contestation de la régularité de l'arrêt attaqué** ... 35
**3.4.2 Contestation du bien-fondé de l'arrêt attaqué** ... 35
**3.5 Suites et effets de la décision** ... 36
II. LE CONTENTIEUX DU RECOUVREMENT ... 37
A. EXPOSE LIMINAIRE SUR LES MESURES DE RECOUVREMENT FORCE 37
B. RECOURS DU CONTRIBUABLE CONTRE LES ACTES DE RECOUVREMENT FORCE ... 37
1. OBJET DU CONTENTIEUX DU RECOUVREMENT ... 37
**1.1 Contestations liées à la suspension des actes de poursuites** ... 38
**1.2 Contestations portant sur les actes de poursuite eux-mêmes** ... 38
2. RECOURS ADMINISTRATIFS ... 38
3. RECOURS JURIDICTIONNELS ... 39
**3.1 Juridiction compétente** ... 39
**3.2 Traitement des demandes de référé suspension** ... 39

III. LE RECOURS GRACIEUX ..... 41
A. ELEMENTS PREALABLES DE TERMINOLOGIE ..... 41
1 LES REMISES ..... 41
2 LES MODERATIONS ..... 41
3 LES REMISES OU MODERATIONS CONDITIONNELLES ..... 41
4 LES TRANSACTIONS ..... 41
5 LA DECHARGE DE RESPONSABILITE ..... 42
**5.1 Distinction à opérer entre décharge et dégrèvement** ..... 42
**5.2 Tiers pouvant être actionnés au titre de la solidarité et, dès lors, susceptibles d'introduire des demandes en décharge** ..... 42
6 CAS SPECIFIQUE DES DEGREVEMENTS D'OFFICE ET DES ADMISSIONS EN NON VALEUR ..... 42
**6.1 Dégrèvements d'office** ..... 43
**6.1.1 Définition et objet** ..... 43
**6.1.2 Conditions de mise en œuvre et effets** ..... 43
**6.1.3 Voies de recours** ..... 43
**6.2 Admission en non valeur et autres recours gracieux introduits par le receveur des impôts** ..... 44
B. CONDITIONS GENERALES D'INSTRUCTION DES RECOURS GRACIEUX ..... 44
1 PRESENTATION ET RECEVABILITE DE LA DEMANDE ..... 44
**1.1 Auteur de la demande** ..... 44
**1.2 Objet de la demande** ..... 45
**1.3 Délai d'introduction de la demande** ..... 45
**1.4 Enregistrement et circuit de traitement des demandes** ..... 45
**1.4.1 Enjeux de la définition d'un circuit de traitement** ..... 45
**1.4.2 Instruction des demandes de remise ou modération et la réponse au contribuable** ..... 47
**1.4.3 La réponse au contribuable** ..... 48
2 LA TRANSACTION ..... 49
**2.1 Définition** ..... 49
**2.1.1 Période durant laquelle une transaction peut être demandée** ..... 49
**2.1.2 Portée de la condition relative au caractère définitif de la cotisation** . 50
**2.2 Portée d'un règlement transactionnel** ..... 50
**2.2.1 Cas général** ..... 50
**2.2.2 Observation relative aux transactions avant mise en recouvrement :** 50

**2.3 Eléments à prendre en compte pour apprécier l'opportunité d'une transaction et en fixer les modalités** ..... 51
**2.3.1 Circonstances de l'affaire** ..... 51
**2.3.2 Quotité des pénalités dont la remise est envisagée** ..... 51
**2.4 Formalisation de la réponse au contribuable** ..... 51
**2.5 Suivi de l'exécution de la transaction** ..... 52
3 VOIES DE RECOURS EXISTANT EN MATIERE GRACIEUSE ..... 52
**3.1 Le recours hiérarchique** ..... 52
**3.2 Le recours juridictionnel** ..... 52
IV. AUDIT ET CONTROLE INTERNE ..... 54
A. CONTROLE INTERNE ..... 54
**1. LES OBJECTIFS DU CONTROLE INTERNE** ..... 54
**2 COLLECTE DE L'INFORMATION STATISTIQUE** ..... 54
**2.1 Choix de l'information à collecter** ..... 54
**2.2 Service dédié à la collecte de l'information** ..... 54
**2.3 Modélisation des supports statistiques.** ..... 55
**2.4 Les indicateurs de gestion (Tableau de bord)** ..... 55
**3 LES INDICATEURS QUANTITATIFS** ..... 55
**3.1 Le taux de traitement** ..... 56
**3.2 Le délai moyen de traitement** ..... 56
**4 LES INDICATEURS DE QUALITE** ..... 56
**4.1 Le taux des décisions juridictionnelles favorables** ..... 56
B. AUDIT INTERNE ..... 57
**1. LA MISSION D'INSPECTION PROGRAMMEE** ..... 57
**2. LA MISSION D'INSPECTION ORDONNEE** ..... 58
**3. LA MISSION D'INSPECTION DEMANDEE** ..... 58
DOCUMENTS ANNEXES ..... 59

# AVANT-PROPOS

Pour un traitement efficace des réclamations contentieuses, la maitrise des procédures législatives et réglementaires en matière fiscale est indispensable aussi bien pour les agents des impôts que pour les contribuables.

La conception d'un guide des procédures contentieuses rentre dans la politique de formation de tous les agents des impôts et des usagers. Ce guide répond à plusieurs enjeux :

- **Garantir** aux contribuables la possibilité d'un recours effectif contre les décisions prises par l'administration fiscale en matière d'assiette et de recouvrement de l'impôt ;
- **Concilier** le droit pour le redevable de contester les impositions émises et l'intérêt du Trésor ;
- **Evalue**r la qualité des travaux d'assiette et de contrôle ainsi que la pertinence de la loi et de la doctrine fiscale ;
- **Former** : le guide de 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 réclamations contentieuses. Elle participe aussi d'une application uniforme et équitable du droit fiscal, à l'ensemble des contribuables ;
- **Informe**r : 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 que le présent guide soit rendu public.

L’importance de ce guide n’est donc point à démontrer. Il appartient à tous les acteurs (agents des impôts et contribuables) de se l’approprier, de l’internaliser et de le diffuser pour une bonne maitrise et application des procédures contentieuses.

**Assane D. N’DIAYE**

# I. LE CONTENTIEUX D'ASSIETTE

Cette partie est consacrée à l'examen de la phase administrative du contentieux ainsi que les phases intermédiaires du recours (devant le Ministre et le CARFI) et devant les instances juridictionnelles.

## A. LA PROCEDURE ADMINISTRATIVE DU CONTENTIEUX

Cette phase préalable est obligatoire avant toute saisine des instances judiciaires.

### 1. PROCEDURES RELATIVES A LA RECLAMATION PREALABLE

Aux termes de l'article 1004 du Livre Premier du Code Général des Impôts (CGI), les réclamations d'assiette sont des demandes tendant à obtenir la réparation d'erreurs commises dans l'assiette ou le calcul des impositions, ou le bénéfice d'une disposition législative ou réglementaire.

Ces réclamations adressées au service des impôts doivent respecter un certain nombre de conditions tant du point de vue de leur mode de présentation, de leur contenu, de la qualité de leur auteur, ainsi que des pièces qui doivent leur être annexées.

On distingue les conditions de forme de celles de fond.

#### 1.1 Conditions de forme

##### 1.1.1 Obligation d'une demande écrite

La réclamation doit être établie sous une forme écrite. Elle doit, en outre, être revêtue d'un timbre fiscal et être impérativement signée par le demandeur.

De même, ne sont pas recevables les réclamations adressées par Internet qu'à la condition d'être doublée par un écrit lui-même recevable.

##### 1.1.2 Qualité pour agir

La demande doit être introduite par le contribuable lui-même ou son représentant dument mandaté.

Sont aussi recevables à introduire une réclamation, en toutes matières fiscales, les personnes, physiques ou morales, solidairement responsables du payement de l'impôt (tiers mis en cause). A titre illustratif :

<u>en matière d'impôts directs :</u> 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…);
- fermiers et locataires pour le paiement des impôts fonciers dus par le propriétaire ;

- cessionnaires de fonds de commerce en matière d'impôt sur les bénéfices.
- 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 foncière ;
- complices de délits sanctionnant des fraudes concernant tous les impôts cités précédemment;
- 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 : 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 dus sur les actes qu'ils ont négligés de soumettre à l'enregistrement ou à la formalité fusionnée.

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.

La réclamation est en principe individuelle sauf pour les cas des impositions indivis.

#### 1.1.3 Délai d'introduction des réclamations

L'article 1005 du Livre Premier du CGI dispose « – Le délai de réclamation est de deux (2) mois, à compter de la date du paiement spontané ou de mise en recouvrement. A l'expiration de ce délai, la réclamation est frappée de forclusion».

Le délai ci-dessus est un délai franc (art. 1009 du LP du CGI).

#### 1.1.4 Destinataire de la demande

Les réclamations doivent être adressées au service des impôts territorialement compétent ou, à défaut, à la Direction Générale des Impôts ou à la direction spécialisée ayant établi la taxation (Direction des Grandes Entreprises par exemple).

### 1.2 Conditions de fond

#### 1.2.1 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'impôts ayant fait l'objet d'un versement indu ;
- le bénéfice d'une exonération ou d'une réduction, ou de tout autre avantage fiscal.

En fonction de l'argumentation développée par le contribuable, il convient donc de distinguer nettement les réclamations de nature contentieuse, de celles ressortant de la juridiction gracieuse. Dans l'hypothèse où une réclamation porterait, de manière cumulative, sur ces deux aspects, elle devra, alors, faire l'objet de deux décisions séparées.

### 1.2.2 Identification de l'impôt contesté, exposé des moyens et des faits

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

- mentionner la nature et le montant des impôts, droits ou taxes objet du litige. Il est à cet égard souhaitable que l'avis 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 limiterait à demander la décharge d'un impôt, sans préciser les motifs de fait et de droit de sa demande, devra être considérée comme irrecevable.

### 1.2.3 Pièces justificatives

Le contribuable doit joindre à sa demande les pièces justificatives qui soutiennent son argumentation.

De même, il doit produire, sous peine d'irrecevabilité de sa demande, les justificatifs de paiement de la partie non contestée et du paiement de 15% de la partie contestée.

Le service peut l'inviter à compléter son dossier, au cours de l'instruction.

## 1.3 Régularisation des réclamations non recevables en l'état

Plusieurs hypothèses doivent être distinguées, selon la nature du vice dont la réclamation est entachée (cf. annexe 1).

### 1.3.1 Cas des réclamations orientées vers un service incompétent

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

Il appartient au service saisi par erreur, de faire diligence pour 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.

### 1.3.2 Cas des réclamations non signées

Le contribuable doit être invité à produire une demande régulière, dans un délai à lui fixé mais qui ne saurait excéder un (1) mois ; à défaut, un rejet pour irrecevabilité de sa demande devra lui être notifié.

### 1.3.3 Cas des réclamations prématurées 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 de l'avis de mise en recouvrement, 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.

### 1.3.4 Cas des réclamations incomplètes

De manière générale, la seule pièce dont la production peut être formellement requise par la loi est l'avis 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 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.

## 2. L'INSTRUCTION DE LA RECLAMATION

### 2.1 Les acteurs de l'instruction

### 2.1.1 Le secrétariat de la Direction du Contentieux

Le bureau d'ordre ou secrétariat est chargé des tâches matérielles inhérentes à l'instruction des réclamations contentieuses qui incombent aux agents dédiés à la rédaction des projets de décisions ou mémoires en défense.

Ce rôle du bureau d'ordre ou du secrétariat de la direction s'avère indispensable pour 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) ; un registre doit être servi comportant, a minima :

- l'identité du contribuable et son adresse ;
- l'objet du litige (référence 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).

A cette fin, pour chaque affaire, la fiche objet de l'annexe 2 (cf. annexe 2) doit être servie pour permettre de disposer d'un historique complet de la procédure contentieuse.

### 2.1.2 La Division du Contentieux administratif

Le traitement de la requête du contribuable incombe à la Division du Contentieux administratif.

Toutefois, cette dernière peut faire appel au service ayant établi l'imposition, dans la mesure où il est le plus à même de répondre aux arguments du requérant.

Le cas échéant, le service d'assiette établit, sous dizaine, un rapport d'instruction primaire à destination du service chargé de l'instruction du dossier.

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.

### 2.1.3 Commission ou autorité dont la consultation est requise

La consultation, obligatoire ou facultative, d'organismes paritaires peut être requise au stade de l'instruction.

### 2.1.4 Le service de recouvrement

Le service du recouvrement n'est nullement partie au litige d'assiette : la contestation née de la mise en œuvre 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.

## 2.2 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.

### 2.2.1 Examen de la recevabilité de la demande

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

### 2.2.2 Détermination 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, c'est à la partie demanderesse qu'il appartient d'établir la preuve de ses allégations. 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.

- Taxation forfaitaire 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 souscrits ;

- 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 (rescrit), 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 des manquements délibérés à la législation fiscale (mauvaise foi ou 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 la charge de la preuve doit être décomposée, 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 la concerne. Cette situation doit être distinguée de celle de la preuve objective, laquelle ne repose sur aucune des parties mais sur la conviction du service décisionnaire : il appartient alors au service d'apporter tous les éléments en sa possession pour faire triompher son interprétation.

### 2.2.3 Examen de l'affaire au fond

Au préalable, 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 administrative 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. (cf. Art. 918 du CGI)

# 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 prise 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 (cf. annexe 3).

## 3.1 Délai d'établissement de la réponse

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 le service doit statuer dans un délai de trois (3) mois (cf. art. 1005 du CGI) à compter de la réception de la réclamation, en décidant de son rejet ou de son acceptation totale ou partielle.

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 attirée sur la nécessité de leur réserver un traitement prioritaire.

## 3.2 Formalisation de la réponse au contribuable

La réponse adressée au contribuable doit respecter un certain nombre de conditions de forme qui rendent nécessaires la réalisation d'imprimés-type (cf. annexe 4.1, 4.2, 4.3); 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 en recommandé avec accusé de réception.

### 3.2.1 Mentions devant obligatoirement figurer sur l'imprimé de réponse

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, le tribunal devant lequel le litige pourra être porté et les 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.

### 3.2.2 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.

D'une manière générale, la rédaction de la réponse pourra s'organiser, pour chacun des moyens soulevés, selon la démarche suivante : rappel des faits, moyens invoqués par le contribuable, reprise du droit applicable, motif du maintien de la position du service.

### 3.2.3 Conditions d'adressage au contribuable

La décision doit lui être notifiée, en recommandé avec accusé de réception. En effet, dans la mesure où elle fait courir le délai de saisine du juge, la date de délivrance de la décision doit pouvoir être connue. Lorsque le pli n'a pu être distribué, le délai devra être décompté à partir de la première 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.

### 3.3 Effets de la réponse du service et matérialisation comptable de la décision

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.

La décision de dégrèvement prise par l'administration est matérialisée par un titre exécutoire, appelé « Etat d'annulation » et/ou par un « Arrêté de remboursement », lorsqu'il s'agit d'une restitution d'impôt. Ce n'est qu'à partir de la réception de l'état d'annulation 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.

### 3.4 Incidences des irrégularités dont la décision pourrait être affectée

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.

#### 3.4.1 Incompétence du signataire ou défaut 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.

#### 3.4.2 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.

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.

## 4 COMPENSATION ET SUBSTITUTION DE BASE LEGALE

L'examen des moyens présentés par le contribuable peut justifier du prononcé d'un dégrèvement. A travers les 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.

## 4.1 Remarques générales sur les notions de compensation et de substitution de base légale.

### 4.1.1 Compensation d'assiette, compensation de recouvrement.

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 la compensation 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 receveurs des impôts 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.

### 4.1.2 Substitution de base légale

Lorsque 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.

### 4.1.3 Stade d'avancement de la procédure contentieuse à laquelle le service peut opposer la compensation et la substitution de base légale

La compensation et la 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.

## 4.2 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 d’assiette.

### 4.2.1 Conditions générales de mise en œuvre

- **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 effectuée à raison d’un même impôt, réclamé à un contribuable identique (art.918 al.3 du CGI).

Aucune compensation ne peut être admise si la surtaxe invoquée concerne des droits qui ne sont pas restituables, ou encore s'il ne s'agit pas d'un même 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.

### 4.2.2 Procédure à respecter en matière de compensation

- **Compensation en phase administrative préalable**

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.

- **Compensation demandée 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.

### 4.2.3 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 de mise en recouvrement.

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 ou d'un crédit d'impôt à faire valoir sur les impositions ultérieures de même nature.

## 4.3 Substitution de base légale

Lorsque 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.

### 4.3.1 Conditions de la substitution de base légale

- **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 plus 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 (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), dès lors qu'un contribuable redressé dans le cadre de la procédure contradictoire jouit généralement de voies de recours spécifiques. 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.

### 4.3.2 Effets de la substitution de base légale

La substitution de base légale ne nécessite nullement l'envoi d'une nouvelle notification de redressement : 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.

Pour finir les développements relatifs à la phase administrative, il importe de noter que, lorsque la décision de l'Administration ne donne pas satisfaction au contribuable, celui- ci a la possibilité de faire valoir ses droits devant le Ministre des Finances (voie hiérarchique).

### 4.3.3 Le recours hiérarchique

Le contribuable dispose d'un délai de 15 jours pour faire valoir ses droits devant le Ministre des Finances. Celui-ci dispose d'un délai de trois (3) mois pour répondre.

La réclamation adressée au Ministre chargé des finances doit, à peine d'irrecevabilité, remplir les conditions suivantes :

- être timbrée ;
- être appuyée de toutes les pièces justifiant les prétentions du réclamant ;
- contenir l'exposé des moyens et les conclusions du requérant ;
- être appuyée des justificatifs du paiement de la partie non contestée ;
- être appuyée des justificatifs du paiement de 10% de la partie contestée ;
- être signée du réclamant ou de son mandataire.

La saisine du Ministre chargé des finances est exclusive de la saisine du CARFI.

Les montants payés préalablement aux saisines visées aux articles 1004-(nouveau) et 1005 bis-(nouveau) du CGI sont intégralement remboursés par l'Etat, lorsque l'autorité ou la juridiction saisie accède à la requête du réclamant.

## B. LE RECOURS DEVANT LE COMITE ARBITRAL DES RECOURS FISCAUX (CARFI)

En cas de rejet partiel ou total de la réclamation, l'Administration doit indiquer au contribuable les voies de recours qui s'offrent à lui. En effet, lorsque la décision de l'Administration ne donne pas satisfaction au contribuable, celui- ci a la possibilité de faire valoir ses droits devant le Comité Arbitral de Recours fiscaux (CARFI).

Le recours devant le Ministre ou devant le CARFI sont des phases intermédiaires entre le contentieux administratif et le contentieux juridictionnel.

## 1. Attributions et composition du CARFI :

Le CARFI est une instance arbitrale, à compétence nationale, rattachée au Ministre chargé des Finances. Il exerce sa compétence en matière de contentieux d'impôts directs et indirects et de remboursement de crédit TVA, à l'exception, toutefois, du contentieux de recouvrement de ces impôts, notamment les oppositions aux actes de poursuites ou au recouvrement forcé.

A cet effet, il est chargé de :

- connaître des recours exercés contre une décision de rejet partiel ou total rendue par l'Administration fiscale relativement aux réclamations contentieuses ;
- connaître des désaccords portant sur des questions de fait et de droit qui peuvent naître des redressements notifiés suivant la procédure contradictoire ;
- connaître des contentieux relatifs aux demandes de remboursements de crédits de TVA ;
- donner son avis au Ministre des Finances, sur toute question relevant du contentieux fiscal ;
- faire des recommandations au Ministre des Finances et à l'administration fiscale sur toute question fiscale relevant du contentieux fiscal.

Le CARFI est composé de :

- un représentant du Ministre de la Justice : un magistrat de l'ordre judiciaire, Président;
- Quatre(4) Représentants de l'Etat :
    - le Directeur Général des Impôts ou son représentant;
    - le Directeur Général du Budget ou son représentant ;
    - le Directeur Général de la Comptabilité Publique et du Trésor ou son représentant ;
    - un représentant du Ministère du Commerce avec comme suppléant, un représentant du Ministère chargé de l'Industrie ;
- Quatre (4) Représentants du secteur privé ;
    - le Président de l'Ordre National des Experts Comptables et Comptables Agréés du Niger ou son représentant, Vice-président ;
    - un représentant des associations représentatives de la société civile ;
    - un représentant de la Chambre de Commerce et d'Industrie du Niger, deuxième rapporteur ;

- un deuxième représentant de la Chambre de Commerce et d'Industrie du Niger (CCIN).Toutefois, afin de tenir compte de la spécificité de certaines professions, le redevable a la possibilité de demander 15 jours avant la séance du CARFI, qu'un représentant de sa branche (association ou ordre professionnel) puisse se substituer et siéger en lieu et place du 2éme représentant désigné par la CCIN.

## 2. Saisine du CARFI :

Lorsque le réclamant n'est pas totalement satisfait de la réponse de l'administration fiscale, il peut, sous réserve du paiement préalable de 10% du montant contesté, saisir le CARFI :

- dans le délai de quinze (15) jours à partir de la réception de la notification de rejet total ou partiel de sa réclamation par l'administration fiscale ;

A titre consultatif, le Ministre des Finances peut à toute époque demander l'avis du CARFI sur les dossiers qui lui sont soumis, au titre de son pouvoir hiérarchique.

La réclamation du contribuable doit être adressée au Président du CARFI, sous couvert du Directeur Général des Impôts et être accompagnée de toutes les pièces justifiant ses prétentions.

Un accusé de réception doit lui être délivré par le secrétariat du CARFI.

Le comité ne peut examiner en séance que les points soulevés par le requérant dans sa demande de saisine. Tout nouvel argument sera rejeté sauf circonstances exceptionnelles dûment motivées et laissées à l'appréciation du Président du comité.

Dans le cas où de nouveaux arguments sont considérés utiles aux débats, le délibéré est alors différé afin de permettre à l'administration de faire valoir ses arguments.

Toute réclamation introduite hors délai est irrecevable.

En cas d'absence de saisine du CARFI ou de saisine hors délai, le Receveur des Impôts entame les poursuites et le recouvrement forcé dans les conditions de droit commun.

La saisine du CARFI entraine l'arrêt des poursuites et de l'action en recouvrement jusqu'à la notification de sa décision.

## 3. Fonctionnement du CARFI

Le CARFI dispose d'un délai de trois (3) mois, à compter de la date de réception de la lettre de saisine, pour se réunir et rendre sa décision.

Il avise les parties au litige, de la date prévue pour la séance.

En cas d'indisponibilité, le contribuable peut demander le report de l'examen de son dossier dans les 10 jours suivant la réception de la convocation. La demande devra

être dûment motivée et justifiée par des motifs sérieux. La décision d'accorder le report d'examen est laissée à l'appréciation du président du comité.

En cas d'empêchement, le CARFI peut définir un délai supplémentaire qui ne peut excéder deux (2) mois.

A défaut de réponse du comité et passé ce délai supplémentaire, le requérant peut saisir la juridiction compétente. Cette prorogation est sans incidence sur le délai de recours devant la justice.

### 3.1 Le déroulement de la procédure

Les sessions du CARFI se déroulent dans les locaux du Ministère en charge des finances.

Les parties au litige exposent, oralement, les points objet du désaccord et leurs argumentaires. Le contribuable ou son représentant peut se faire assister, le cas échéant, d'un conseil de son choix.

Le jour de son audition, le demandeur ne pourra évoquer et présenter de justificatifs que sur la seule base des éléments figurant sur sa demande de saisine du Comité, afin de permettre à l'administration de pouvoir préparer des éléments de réponse.

Les personnes ressources identifiées et susceptibles d'éclairer le Comité sur l'objet et les questions en litige peuvent être auditionnées.

Pour la sérénité des débats et le respect des droits de la défense, le déroulement des séances s'effectue comme suit :

1°) présentation du dossier par le premier ou deuxième rapporteur à huis clos, devant les seuls membres du Comité et du secrétaire permanent;

2°) entrée du redevable et du représentant de la Direction à l'origine de l'imposition contestée :

- Audition en premier lieu du redevable qui présente sa requête et ses observations ;
- Audition du Directeur ou de l'agent à l'origine des rappels : il répond aux observations du redevable et aux questions éventuelles des membres du Comité ;

3°) débats en l'absence du contribuable et du représentant de la DGI à l'origine des rappels : le Comité délibère à huis clos.

### 3.2 La décision du CARFI

Le Comité délibère valablement, dès lors que plus de la moitié de ses membres sont présents, soit cinq(5) membres.

Les décisions du comité sont prises à la majorité des voix des membres présents. En cas d'égalité de voix, celle du président est prépondérante.

Un compte rendu de séance, réalisé par le secrétaire permanent, est signé par l'ensemble des membres du comité.

La décision motivée du CARFI, signée par son Président, est adressée par le secrétariat permanent du CARFI à l'Administration fiscale et au contribuable, contre décharge, dans un délai de quinze (15) jours, à compter de sa réception.

Les décisions du CARFI sont consultables auprès du secrétariat permanent. Les informations doivent toutefois être communiquées de manière à garantir l'anonymat. Toute mention permettant de connaître l'identité du requérant doit être supprimée.

L'absence de décision motivée du Comité ou une décision rendue hors délai supplémentaire n'est pas de nature à invalider les impositions sur lesquelles porte le désaccord.

Lorsque la décision du Ministre chargé des Finances ou du CARFI ne donne pas satisfaction au contribuable, celui - ci a la faculté, dans un délai d'un (1) mois, à compter du jour où il a reçu notification de cette décision, de porter le litige devant la juridiction compétente, sous réserve du paiement de la moitié des montants contestés.

Lorsque la décision du CARFI ne donne pas satisfaction à l'administration fiscale, celle-ci a la faculté, dans un délai d'un mois, à compter du jour ou elle a reçu notification de cette décision, de porter le litige devant le juge administratif.

## C. LE RECOURS JURIDICTIONNEL

Remarques liminaires :

Le présent point est consacré au traitement des recours juridictionnels, c'est-à-dire ceux introduits devant le juge administratif, seul compétent en matière fiscale.

En principe, les degrés de juridiction impliqués sont :

- le Tribunal administratif de première instance ;
- le Tribunal administratif d'appel ;
- et le juge de cassation (Conseil d'Etat).

### 1. LA PREMIERE INSTANCE

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

#### 1.1 L'introduction de la requête

Le recours devant les juridictions peut être intenté soit par le contribuable soit par l'Administration.

Il est spécifié dans cette partie : le type de recours, le juge compétent, le mode d'introduction de la requête.

##### 1.1.1 Les types de recours en matière 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.

### 1.1.2 Les juges compétents en matière 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

Le juge administratif est seul compétent pour statuer en matière fiscale.

- COMPETENCE GEOGRAPHIQUE

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

En matière fiscale, la compétence territoriale (« rationeloci ») 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.

### 1.1.3 Mode d'introduction des recours

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

## 1.2 Le déroulement des instances juridictionnelles

### 1.2.1 Les étapes de l'enregistrement de l'affaire

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

- L'AGENCE JUDICIAIRE DE L'ETAT (AJE)

L'Agence judiciaire de l'Etat est placée sous l'autorité du Ministre chargé des Finances. Elle a pour mission principale la prise en charge et le règlement de toutes les affaires contentieuses dans lesquelles l'Etat est partie devant les instances judiciaires ou arbitrales, nationales et internationales.

En matière fiscale, son rôle consiste à défendre les droits de l'Etat devant les tribunaux, dans le cadre du contentieux qui l'oppose au contribuable.

A cet effet, elle reçoit de l'huissier de justice l'assignation du juge, accompagnée d'une copie de la plainte écrite du contribuable.

Elle transmet cette assignation à la DGI aux fins de production d'un mémoire en défense.

Elle réceptionne le mémoire en défense signé par le Ministre chargé des Finances qu'elle confie à un avocat de son choix, désigné pour la défense des intérêts de l'Etat.

- LE SECRETARIAT DE LA DIRECTION DU CONTENTIEUX DE LA DGI

Le dossier expédié par l'AJE est réceptionné au secrétariat de la Direction du Contentieux via la DGI. Le secrétariat 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 ;

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

Le Directeur du Contentieux impute le dossier à la Division du Contentieux Juridictionnel qui prépare le projet de mémoire et le soumet à la hiérarchie pour approbation.

- LE SERVICE DU RECOUVREMENT

Le service du recouvrement n'est nullement partie à l'instance d'assiette : toutefois il doit être informé de l'évolution du contentieux en particulier lorsque le contribuable a formulé une demande de sursis de paiement (cf. annexe 5).

La décision du juge, si elle lui est favorable, lui permettra, en effet, d'engager des actions en poursuite.

### 1.2.2 L'instruction de l'affaire

La Division du Contentieux Juridictionnel prépare le mémoire en défense.

- 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 (cf. annexe 6)

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.

1) 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, il 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) ;
- 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 », c'est-à-dire au-delà des prétentions des parties.

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 numéros 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.

2) 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.

3) 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 due concurrence (cf. annexe 7).

Une fois approuvé, le mémoire doit être transmis à l'Agence Judiciaire de l'Etat (AJE) pour la poursuite de la procédure devant le tribunal de première instance.

En cas de réplique du contribuable, un autre mémoire est produit par l'administration suivant les mêmes procédures que le premier.

### 1.2.3 Portée du jugement de première instance

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

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).

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 des 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 la 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 ergaomnes). 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 la 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 la 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 la chose jugée, le juge doit relever d'office un tel moyen en présence d'une précédente décision revêtue de l'autorité absolue de la 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.

## 2. L'APPEL

### 2.1 Définition 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.

### 2.2 Spécificité de l'instance d'appel

#### 2.2.1 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 1ère 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.

#### 2.2.2 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.

## 2.3 Déroulement de l'instance d'appel

### 2.3.1 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 première 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.

Concernant l'administration, le service compétent pour introduire un recours en appel est la Direction Générale des Impôts en rapport avec l'AJE, sur délégation du Ministre.

- 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

La décision du juge de première instance est toujours assortie d'un délai d'appel.

- **Compétence territoriale du juge d'appel**

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

### 2.3.2 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.

Sauf cas de sursis de paiement, l'appel n'est pas suspensif des poursuites et actions en recouvrement.

## 3. 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 abordées 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.

### 3.1 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.

### 3.2 Moyens susceptibles d'être examinés 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.

### 3.3 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 la 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.

### 3.4 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.

#### 3.4.1 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
- Violation des règles de forme et de procédure

#### 3.4.2 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
- Erreurs commises à l'égard des faits.

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.

### 3.5 Suites et effets de la décision

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 2è 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.

## II. LE CONTENTIEUX DU RECOUVREMENT

### A. EXPOSE LIMINAIRE SUR LES MESURES DE RECOUVREMENT FORCE

Rappel liminaire

Sauf paiement spontané, la procédure de recouvrement passe par une phase amiable qui débute à partir de l'envoi au contribuable, d'un Avis de Mise en Recouvrement (AMR) pris en charge par le receveur, qui fixe la date de mise en recouvrement et celle d'exigibilité.

Le délai général d'exigibilité de l'impôt mis en recouvrement est de dix (10) jours calendaires.

Le contribuable qui n'a pas acquitté, à la date d'exigibilité, le montant de ses impôts, fait l'objet de poursuites exercées par le Receveur des Impôts et les agents, assermentés et commissionnés, placés sous sa responsabilité, éventuellement assistés d'agents de la force publique (Art.1112 et 1113 CGI).

Avant l'engagement de toute poursuite, le Receveur des Impôts est tenu de notifier au contribuable une mise en demeure de payer les sommes réclamées dans le délai de dix (10) jours ci-dessus.

Lorsque la mise en demeure n'est pas suivie de paiement dans le délai imparti, le receveur a le pouvoir de mettre en œuvre des modes de poursuite de droit commun définis aux articles 1118 à 1164 du CGI, notamment la saisie-exécution, la saisie-immobilière et de moyens d'exécution particuliers tels que la contrainte extérieure, l'avis à tiers détenteur, la fermeture des locaux à usage professionnel et la contrainte par corps.

L'engagement des poursuites enclenche la procédure de recouvrement forcé.

### B. RECOURS DU CONTRIBUABLE CONTRE LES ACTES DE RECOUVREMENT FORCE

#### 1. 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 receveur des Impôts. L'établissement 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 :

### 1.1 Contestations liées à la suspension des actes de poursuites

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.
- en parallèle à l'exercice d'une voie de recours juridictionnel, 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.

### 1.2 Contestations portant sur les actes de poursuite eux-mêmes

Le contribuable peut aussi, indépendamment de tout litige en principal portant sur l'assiette, contester les actes de poursuites engagées.

Les contestations relatives au paiement des impôts doivent être adressées, appuyées de toutes les justifications utiles, au service des impôts compétent dont relève la Recette des Impôts qui exerce les poursuites.

La contestation ne peut porter que sur :

1) la régularité en la forme de l'acte ;
2) l'existence de l'obligation de payer le montant de la dette compte tenu des paiements déjà effectués ;
3) l'exigibilité de la somme réclamée ou sur tout autre motif ne remettant pas en cause l'assiette et le calcul de l'impôt.

Les recours contre les décisions prises par l'Administration fiscale sont portés devant le juge administratif.

Dans l'un ou 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.

## 2. 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.

Les contestations liées aux actes de poursuites peuvent être formulées par le redevable ou la personne solidaire dans les délais de deux (2) mois à partir de la notification de l'acte incriminé.

Le Directeur du service des impôts saisi se prononce dans un délai de deux (2) mois à partir du dépôt de la réclamation dont il accuse réception (Art. 1031-CGI).

Si aucune décision n'a été prise dans ce délai ou si la décision rendue ne lui donne pas satisfaction, le redevable doit, sous peine de forclusion, porter l'affaire devant le juge administratif. Il dispose pour cela de deux (2) mois, à partir de la notification de la décision du Directeur du service des impôts ou de l'expiration du délai de deux (2) mois qui lui est accordé pour prendre sa décision.

La procédure ne peut, sous peine d'irrecevabilité, être engagée avant ces dates. Elle doit être engagée contre le Directeur du service des impôts.

## 3. RECOURS JURIDICTIONNELS

Au regard des modalités générales d'instruction des recours juridictionnels, ceux relatifs au recouvrement nécessitent, des précisions sur deux points :

### 3.1 Juridiction compétente

Le Juge Administratif est compétent pour les contestations portant sur la régularité en la forme de l'acte, l'existence de l'obligation de paiement de l'impôt, son exigibilité, ou sur tout autre motif ne remettant pas en cause l'assiette et le calcul de l'impôt.

### 3.2 Traitement des demandes de référé suspension

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 cas, 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).

Le tribunal ne se prononce qu'au vu des pièces justificatives qui ont été présentées par le Directeur du service des impôts.

Le redevable ne peut ni lui soumettre des pièces justificatives autres que celles qu'il a déjà produites à l'appui de son mémoire, ni invoquer des faits autres que ceux exposés dans ce mémoire.

## III. LE RECOURS GRACIEUX

Comme en matière d'assiette, les contribuables peuvent solliciter de l'administration fiscale 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.

### A. 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 :

#### 1 LES REMISES

Elles consistent en un abandon de la totalité des impositions.

#### 2 LES MODERATIONS

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

#### 3 LES 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.

#### 4 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.

# 5 LA 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 receveur d'exercer des actions de recouvrement à son encontre.

## 5.1 Distinction à opérer entre décharge et dégrèvement

Outre le redevable lui-même, certaines personnes peuvent être recherchées par les Receveurs des Impôts 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 receveur 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.

## 5.2 Tiers pouvant être actionnés au titre de la solidarité et, dès lors, susceptibles d'introduire des demandes en décharge

Cf. à cet égard les développements figurant sur ce point dans le chapitre consacré à l'introduction de la réclamation contentieuse (« Qualité pour agir »).

# 6 CAS SPECIFIQUE DES DEGREVEMENTS D'OFFICE ET DES ADMISSIONS 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.

## 6.1 Dégrèvements d'office

### 6.1.1 Définition 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.

### 6.1.2 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.

### 6.1.3 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.

### 6.2 Admission en non valeur et autres recours gracieux introduits par le receveur des impôts

En matière d'impôts et taxes pris en charge, les Receveurs des Impôts sont également fondés à soumettre à la juridiction gracieuse (cf. annexe 8) :

- 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 côtes ; 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.

## B. 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.

### 1 PRESENTATION ET RECEVABILITE DE LA DEMANDE

### 1.1 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.

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.

### 1.2 Objet de la demande

Le requérant doit indiquer de façon précise les motifs qui justifient sa demande (gêne ou indigence). La situation de gêne ou d'indigence doit être dûment établie et prouvée.

### 1.3 Délai d'introduction de la demande

Les demandes doivent être présentées dans un délai de deux (2) mois à partir du jour où le contribuable a eu connaissance de sa dette fiscale.

Les modalités pratiques de mise en œuvre de la transaction ou de la remise gracieuse sont fixées par voie de circulaire du Directeur Général des Impôts. (al 2 de l'art 1013).

Art. 1014 - Les demandes de remise gracieuse des droits et des pénalités qui s'y rattachent, doivent être adressées au Ministre chargé des Finances dans le mois de l'évènement qui les motive, sauf celles motivées par la gêne ou l'indigence du réclamant, lesquelles peuvent être formulées à toute époque (1014 CGI).

### 1.4 Enregistrement et circuit de traitement des demandes

#### 1.4.1 Enjeux de la définition d'un circuit de traitement

- **COLLECTERLESINFORMATIONSREQUISESPOURPROCEDERAL'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.

Au vu des circonstances propres de l'affaire et du comportement habituel du redevable qu'ils ont pu constater, un avis motivé du service gestionnaire et du receveur, sur la suite à réserver à la demande, devra être requis (cf. annexe 9).

- **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 forcément 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**

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.

- **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 forcément être apportée dans un délai aussi bref que possible, compte tenu des contraintes inhérentes au circuit d'instruction.

### 1.4.2 Instruction des demandes de remise ou modération et la réponse au contribuable

- **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.

- **DATE D'APPRECIATION DES MERITES 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 manœuvres frauduleuses**

La manœuvre frauduleuse 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.

- ***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).

- **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.

Doivent ainsi être plus spécialement analysés :

- 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…).

### 1.4.3 La réponse 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 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 CONDITIONNELLE**

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. (cf. annexe 10).

## 2 LA TRANSACTION

### 2.1 Définition

La transaction est la convention portant atténuation des pénalités pouvant intervenir sous certaines conditions entre l'Administration fiscale et un contribuable.

La transaction ne peut porter que sur les amendes, pénalités et majorations (Art. 1011-CGI).

#### 2.1.1 Période durant laquelle une transaction peut être demandée

Une transaction peut être demandée avant mise en recouvrement, pour autant que le montant de la cotisation visée soit alors suffisamment déterminé. Postérieurement à la mise en recouvrement, 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.

### 2.1.2 Portée de la condition relative au caractère définitif 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.

## 2.2 Portée d'un règlement transactionnel

### 2.2.1 Cas général

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 receveur devra alors être attrait à la finalisation du contrat (cf. supra). (cf. annexe 11).

### 2.2.2 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).

## 2.3 Eléments à prendre en compte pour apprécier l'opportunité d'une transaction et en fixer les modalités

### 2.3.1 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.

### 2.3.2 Quotité des pénalités dont la remise est envisagée

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 receveur 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.

## 2.4 Formalisation de la réponse au contribuable

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 (cf. annexe 11) 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 receveur 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 vingtaine. 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.

### 2.5 Suivi de l'exécution de la transaction

(Cf. annexe 10)

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.

## 3 VOIES DE RECOURS EXISTANT EN MATIERE GRACIEUSE

Comme en toute matière administrative, la décision suite à recours gracieux 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.

### 3.1 Le recours hiérarchique

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.

### 3.2 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.

## IV. AUDIT ET CONTROLE INTERNE

### A. CONTROLE INTERNE

### 1. LES OBJECTIFS DU CONTROLE INTERNE

Le contrôle interne du traitement des dossiers contentieux relève des différents niveaux hiérarchiques .Chaque intervenant dans la chaine de traitement du contentieux doit s'assurer de:

- 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 recouvrement d'arriérés d'impôt du requérant;
- la détection des erreurs récurrentes dans l'assiette de l'impôt et en informer les collaborateurs pour éviter les contentieux répétitifs;
- 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.

### 2 COLLECTE DE L'INFORMATION STATISTIQUE

#### 2.1 Choix de l'information à 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.).

#### 2.2 Service dédié à 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 séquence 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 desdits renseignements, dans la perspective d'une amélioration continue des prestations rendues aux usagers.

### 2.3 Modélisation 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.

### 2.4 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.

## 3 LES INDICATEURS QUANTITATIFS

L'information contentieuse permet de quantifier le traitement d'activité au travers des indicateurs suivants.

### 3.1 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 :

$$\boldsymbol{Taux\ de\ traitement} = \frac{Somme\ des\ recours\ traités\ pendant\ la\ période}{Somme\ des\ réclamations\ reçues\ sur\ la\ période} x\ 100$$

### 3.2 Le délai 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 :

$$\boldsymbol{Délai\ moyen\ de\ traitement} = \frac{Somme\ des\ jours\ de\ traitement\ des\ recours}{Nombre\ total\ de\ dossiers\ traités}$$

## 4 LES INDICATEURS DE QUALITE

### 4.1 Le taux des décisions 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.

$$\boldsymbol{Taux\ des\ décisions\ juridictionnelles\ favorables} = \frac{\begin{matrix}Nombre\ de\ décisions\ juridictionnelles\\ favorables\ sur\ une\ période\ de\ référence\end{matrix}}{\begin{matrix}Total\ des\ décisions\ rendues\ par\ les\\ juridictions\ sur\ la\ période\end{matrix}} x100$$

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.

## B. 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 (cf. annexe 12).

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.

### 1. LA MISSION D'INSPECTION PROGRAMMEE

La DACI 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 activités thématiques (taxe foncière, 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 points 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 émet 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.

## 2. 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 supérieure et qui concernent des cas bien précis.

## 3. 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.

## DOCUMENTS ANNEXES

I. Demande de régularisation d'une réclamation contentieuse ;

II. Fiche d'instruction ;

III. Avis de l'agent instructeur ;

III.1 Rapport d'instruction contentieuse ;

III.2 Décision du Directeur ;

III.3 Décision du Ministre des Finances ;

IV. Admission d'une réclamation contentieuse ;

IV.1 Avis de dégrèvement ;

IV.2 Admission partielle d'une réclamation contentieuse ;

IV.3 Rejet d'une réclamation contentieuse ;

V. Sursis de paiement ;

VI. Mémoire en défense ;

VII. Mémoire en désistement ;

VIII. Modèle de rapport à servir pour proposition d'admission en non-valeur ;

IX. Situation de recouvrement à produire à la juridiction gracieuse ;

X. Remise transactionnelle ou conditionnelle ;

XI. Contrat de transaction ;

XII. Exemple de fiche méthodologique et de compte-rendu d'audit et de contrôle interne.

XIII. Décision n°106/MF/DGI/DC du 30 octobre 2018, portant création d'un comité chargé de l'élaboration d'un guide de procédures contentieuses ;

XIV. XXV Procès-verbaux des réunions.

REPUBLIQUE DU NIGER
MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DU CONTENTIEUX
BP: 217 Niamey
Site Web: www.impots.gouv.ne

Date

*Affaire suivie par :*

N°_____MF/DGI/DC.

**LE DIRECTEUR**

**A**

**Destinataire**
……
……

**OBJET:- demande de régularisation d'une réclamation contentieuse.**

**Réf** :

M

Pour me permettre de donner suite à votre réclamation reçue dans mes services le……., je vous prie de bien vouloir:

- m'adresser 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. 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 20 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 le délai sus indiqué, 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, M à l'assurance de ma considération distinguée.

REPUBLIQUE DU NIGER
MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DU CONTENTIEUX
BP: 217 Niamey
Site Web: www.impots.gouv.ne

# COURRIER CONTENTIEUX ET ASSIMILÉ

FEUILLE DE LIAISON ET DE DÉCISION

LIEU D'IMPOSITION :

……

NUMERO D'ENREGISTREMENT AU REGISTRE :

……..

DATE D'ARRIVEE A LA DIRECTION :

……

DELAI DE TRAITEMENT IMPARTI :

……

DECISION PRISE LE :

……

**NATURE DE LA DEMANDE :**

☐ Réclamation contentieuse

☐ Réclamation gracieuse

**TRAVAUX EFFECTUÉS PAR LE BUREAU D'ORDRE :**

☐ Envoi d'un accusé de réception

☐ Pas d'accusé de réception

**REGULARISATION DE LA RECLAMATION DEMANDEE PAR LETTRE :**

n°……..……du……..……..

**SUITE DONNEE PAR LE CONTRIBUABLE A LA DEMANDE DE REGULARISATION :**

……..……..……..

**SURSIS DE PAIEMENT:** À ne servir qu'en cas de demande contentieuse.

☐ Le contribuable n'a pas demandé de sursis de paiement
Receveur des Impôts avisé le
……...

☐ Le contribuable n'a pas demandé le sursis de paiement
Receveur des Impôts avisé le
……

**SUPPORT DE LA DECISION**

# 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.). | |
|---|---|
| | |
| **DROITSPRESCRITS** (pour mémoire) | **Nota.-**Dans tous les cas, l'agent instructeur prend attache avec le Receveur des Impôts compétents pour avoir la situation du recouvrement du requérant. |

| **DÉTAIL DES IMPOSITIONS** | | | | | | **DÉGRÈVEMENTS** | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Références de 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 | AMR | | | De l'impôt | Des pénalités ou intérêts de retard | Décharges, réductions ou restitutions | | Remises o modérations | | Sommes laissées à la charge du contribuable | | |
| | | | | | | Droits | Pénalités | Droits | Pénalités | | Pénalités | Sommes laissées à la charge du contribuable |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 |
| | | | | | | | | | | | | |

# RAPPORTD'INSTRUCTION

**Rédigé par:……**

**Grade :……**

---

- **Recevabilité de la réclamation en la forme:(oui ou non):**
- **Exposé des motifs :**

---

## I - ANALYSEDELADEMANDE:

……
……
……
……
……
……
……
……

## II – Eléments de l'enquête et renseignements tirés des documents d'assiette:

……
……
……
……
……
……
……
……

## III –Instruction (réponse aux arguments du contribuable):

……
……
……
……
……
……
……
……

**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 … Date d'envoi de l'avis de décision :

Par délégation du directeur : ……..

***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 pré- sente feuille

A le

Le directeur …

Par délégation du directeur :

***DECISION GRACIEUSE***

**Remise ou modération :** *le directeur,* 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 conditions 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, ap*rès examen de l'affaire,

Prononce le rejet de la demande de transaction.

Décide de proposer au redevable, moyennant le paiement des droits de…….... et des frais de……

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 / par 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 :

**Décision du Ministre des Finances**(ou de son délégué)

**Le M inistre des F inances, 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:……**

**Receveur des Impôts de rattachement :……**

IV N° imprimé

REPUBLIQUE DU NIGER
MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DU CONTENTIEUX
BP: 217 Niamey
Site Web: www.impots.gouv.ne

Date

*Affaire suivie par :*

N°____MF/DGI/DC.

**LE DIRECTEUR**

**A**

**Destinataire**

……
……
....

**OBJET : - admission d'une réclamation contentieuse**

**Réf** :

M

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 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 Receveur des Impôts compétent, la somme allouée en dégrèvement vous sera remboursée ou faire l'objet d'une compensation avec vos impositions ultérieures.

Au cas où vous optez pour le remboursement, vous voudrez bien me tenir informé sous vingtaine, pour l'instruction de votre dossier de restitution.

Il est donc inutile d'effectuer une démarche auprès du Receveur des Impôts 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, M……, l'expression de ma considération distinguée.

Pour le directeur, et par délégation, Grade,

Prénom NOM

REPUBLIQUE DU NIGER
MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DU CONTENTIEUX
BP: 217 Niamey
Site Web: www.impots.gouv.ne

Date

Affaire suivie par :

N°_____MF/DGI/DC.

**LE DIRECTEUR**

**A**

**Destinataire**

**……**

**……**

**……**

**OBJET : - procédure contentieuse ; avis de dégrèvement**

| Référence à l'imposition | | Montant de l'impôt | Dégrèvement accordé | Impôt ramené à |
|---|---|---|---|---|
| Année | Nature de l'impôt<br>Avis de mise en recouvrement | | | |
| | | | | |

M

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 la mention inutile

REPUBLIQUE DU NIGER
MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DU CONTENTIEUX
BP: 217 Niamey
Site Web: www.impots.gouv.ne

Date

*Affaire suivie par :*

N°_____MF/DGI/DC.

LE DIRECTEUR

A

Destinataire

……

……

**OBJET : - admission partielle de votre réclamation contentieuse.**

**Réf** :

M

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 à la page suivante.

Le montant dégrevé vous sera automatiquement remboursé ou à faire valoir sur vos impositions ultérieures de même nature (compensation) 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, M……, à l'assurance de ma considération distinguée.

Pour le directeur, et par délégation, Grade,

Prénom NOM

## Dégrèvements ou restitutions accordés

| Références à l'imposition | | | Montants imposés | | Dégrèvements ou restitutions | | Sommes laissées à votre charge | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Année | Impôts our taxes | N°AMR | Impôts ou taxes | Pénalités | Impôts ou taxes | Pénalités | Impôts ou taxes | Pénalités |
| | | | | | | | | |

**Motivations de la décision:**

**A compléter par le service**

REPUBLIQUE DU NIGER
MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DU CONTENTIEUX
BP : 217 Niamey
Site Web : www.impots.gouv.ne

Date

*Affaire suivie par :*

N°_____MF/DGI/DC.

LE DIRECTEUR

A

Destinataire
……
……....

**OBJET : - rejet de votre réclamation contentieuse**

**Réf** :

M

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, M……, 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**

V N° imprimé

REPUBLIQUE DU NIGER
MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DU CONTENTIEUX
BP : 217 Niamey
Site Web :www.impots.gouv.ne

Date

N°_____MF/DGI/DC.

**LE DIRECTEUR**

**A**

**Monsieur le Receveur des Impôts de**
**……**

**OBJET : - Sursis de paiement**

Décision du Directeur sur la réclamation

Une réclamation a été présentée par M…… en vue d'obtenir :

☐ la réduction ☐ la décharge

de l'imposition désignée ci-dessous.

| ANNÉE ou période d'imposition | RÉFÉRENCES de l'AMR | NATURE De l'impôt | MONTANT | |
|---|---|---|---|---|
| | | | Principal | Pénalités |
| | | | | |

Cette réclamation était assortie d'une demande de sursis de paiement.

Par décision du……dont notification a été adressée à l'intéressé le……, il a été prononcé :

☐ le rejet de cette réclamation

☐ un dégrèvement de …….

Dans le cas où l'intéressé porterait le litige devant le Tribunal, avis vous en sera donné.

Nom et grade du signataire

REPUBLIQUE DU NIGER
MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DU CONTENTIEUX
BP : 217 Niamey
Site Web :www.impots.gouv.ne

Date

## INSTANCE DEVANT LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

***LE JUGEMENT RENDU DANS CETTE AFFAIRE DOIT ETRE NOTIFIE A LA DIRECTION DONT LES COORDONNEES FIGURENTDANS LE CADRE CI-CONTRE.***

DEMANDE ENREGISTRÉE AU GREFFE

LE.....N°.....

MEMOIREEN ☐ DÉFENSE[2] ☐ RÉPLIQUE[1]

LIEU D'IMPOSITION

……

N° D'AFFAIRES

……

POUR : Le Directeur des Services Fiscaux.

CONTRE :……
……

Le présent mémoire se compose de.....feuillets.

Il est accompagné de……..copies

Certifiées conformes, et de .....pièces

Nature des pièces jointes, autres que les copies du présent mémoire :

……

……

……

A.....,

Le..... .....

[22] *Cocher la case correspondante.*

## 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 sou tient 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 de- mande, 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 qua- lité 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 œuvre, 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.

REPUBLIQUE DU NIGER
MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DU CONTENTIEUX
BP : 217 Niamey
Site Web :www.impots.gouv.ne

Date

**INSTANCE DEVANT LE TRIBUNAL DE……**

DEMANDE ENREGISTRÉE AU GREFFE. LE.....N°.....

MEMOIRE EN ☐ DÉFENSE[3] ☐ RÉPLIQUE[1]

LIEU D'IMPOSITION

……

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…….[4]

☐ 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 [5] (détail des dégrèvements à joindre en annexe).

[33] *Cocher la case correspondante.*
*4 En toutes lettres.*
*5 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<br>ou période d'imposition | RÉFÉRENCES<br>De l'AMR, etc. | NATURE<br>des impôts ou taxes | MONTANT<br>des dégrèvements ou restitutions |
|---|---|---|---|
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |

REPUBLIQUE DU NIGER
MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DU CONTENTIEUX
BP : 217 Niamey
Web :www.impots.gouv.ne

**SERVICE (Destinataire)**

# COTES IRRECOUVRABLES

SERVICE D'ASSIETTE

.....

***Nom, prénoms et adresse du contribuable***

RECETTE DES IMPOTS ……

……

| Année au titre de laquelle l'AMR est établi | Date de la mise en recouvrement de l'AMR | numéro AMR | Nature de l'impôt | Montant de la cote | | Sommes dont l'admission en non-valeur est demandée | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | F | C | F | C |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |

**Résumé des motifs invoqués par le Receveur des Impôts :**

**Rapport du service de l'assiette**

REPUBLIQUEDU NIGER
MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DU CONTENTIEUX
BP : 217 Niamey
Site Web :www.impots.gouv.ne

# JURIDICTION GRACIEUSE

***Contribuable concerné***

SITUATION DU RECOUVREMENT

……

……

N° d'affaires

| IMPOSITIONSVISÉESDANSLADEMANDE | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Lieu d'imposition 1 | Année ou période d'imposition Référence AMR. 2 | Nature des impôts, taxes ou pénalités 3 | Montant (1) des impositions 4 | Lieu d'imposition 1 | Année ou période d'imposition Référence AMR. 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 AMR 2 | Nature des impôts, taxes ou pénalités 3 | Montant (1) des impositions 4 | Majoration De 10%et frais de pour-suites 5 | Versements et dégrèvements | | Reste à recouvrer | |
| | | | | | Date 6 | Montant (1) 7 | Imposi-tions (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 Receveur des Impôts…… le……

X N° imprimé

REPUBLIQUE DU NIGER
MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DU CONTENTIEUX
BP : 217 Niamey
Site Web :www.impots.gouv.ne

Date

**Le Directeur**

**A**

**Monsieur le Receveur des Impôts de……**

**<u>OBJET</u>:- 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 Receveur des Impôts 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 sus visée doit, ou non, être déclarée caduque.

En tout état de cause, je serais obligé à Monsieur le Receveur 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 AMR | Nature des impôts, taxes ou pénalités | Dégrèvements | Sommes laissées à la charge du contribuable |
|---|---|---|---|---|
| **I -Transaction** | | | | |
| | | | | |
| | | Totaux Frais | | |
| **II - Remise ou modération** | | | | |
| | | | | |
| | | Totaux Frais | | |

X N° imprimé

REPUBLIQUE DU NIGER
MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION D……..
RECETTE DES IMPOTS DE ……..

Date

**Le Receveur des Impôts**

**A**

**M……**

**……**

**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 Receveur des Impôts devra être renvoyé, sans retard, au service de l'assiette ayant signé la décision.

---

**DETAIL DES VERSEMENTS EFFECTUES**

| Année d'imposition | Références AMR | Montant des impositions | Dates des versements | Montant |
|---|---|---|---|---|
| | | | | |

A……, le…….

*Le Receveur des Impôts*

REPUBLIQUE DU NIGER
MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DU CONTENTIEUX
BP : 217 Niamey
Site Web :www.impots.gouv.ne

**M**

**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 Receveur des Impôts :

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 Receveur des Impôts, 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,

***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***

***4) Le traitement du contentieux juridictionnel***

***5) 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).***

République du Niger
Fraternité - Travail - Progrès
Ministère des Finances

Direction Générale des Impôts
Niamey, le 30 OCT. 2018

DECISION N°.....106...../MF/DGI/DC
Portant création d'un comité chargé de l'élaboration d'un Guide des Procédures Contentieuses

LE DIRECTEUR GENERAL DES IMPOTS

Vu L'Arrêté n°0346/MF/DGI/DRH/LF du 6 août 2018, portant organisation des services centraux et déconcentrés de la Direction Générale des Impôts et fixant les attributions des responsables ;

Vu les nécessités de service ;

Sur proposition du Directeur du Contentieux.

DECIDE

Article premier: Il est créé au sein d'

- Les acteurs de l'instruction :

. Le service du secrétariat ;

. La division du contentieux administratif ;

. Commission ou autorité dont la consultation est requise ;

. Le service du recouvrement.

Il est utile de préciser que l'examen de ces points s'est fait dans un climat cordial.

Le président du comité a levé la séance à 13 heures et le rendez-vous a été donné pour le mardi 13 novembre 2018 pour la suite des travaux.

Fait à Niamey, le 08 novembre 2018.

Le Président

Adamou HAMIDOU

Le Rapporteur

Hamadou KARIMOU

République du Niger
Ministère des finances
Direction Générale des impôts
Comité chargé de l'élaboration d'un guide des procédures contentieuses

**Compte rendu de réunion**

L'an deux mil dix huit, et le mardi 13 novembre à 9 heures 20 mn s'est tenue, dans la salle de réunion de la Direction du Contentieux Fiscal, la quatrième réunion du Comité chargé de l'élaboration d'un guide des procédures contentieuses.

La liste de présence est jointe en annexe à la présente dont elle fait partie intégrante. L'ordre du jour a porté sur deux points : l'amendement du compte rendu de la troisième réunion et la poursuite des travaux.

## I. L'amendement du compte rendu de la réunion du 08 novembre 2018

Une copie du compte rendu de la réunion précédente a été remise aux membres du comité qui ont apporté leurs observations et procédé à son adoption.

## II. La poursuite des travaux

Après l'adoption du compte rendu, le comité a poursuivi les travaux.

Les points abordés à la séance de ce jour sont :

- La conduite de l'instruction qui comporte trois sous-éléments à savoir :
  - Examen de la recevabilité de la demande
  - Détermination de la charge de la preuve
  - Examen de l'affaire dans le fond
- la décision du service
  - Délai d'établissement de la réponse
  - Formalisation de la réponse au contribuable
  - Effets de la réponse du service et matérialisation comptable de la décision

- Incidences des irrégularités dont la décision pourrait être affectée (incompétence du signataire ou défaut de motivation, erreur commise sur l'indication des voies de recours).

Il est utile de préciser que l'examen de ces points s'est fait à travers des échanges enrichissants.

Le président du comité a levé la séance à 13heures 10 mn et le rendez-vous a été donné pour le jeudi 15 novembre 2018 pour la poursuite des activités.

Fait à Niamey, le 13 novembre 2018.

Le Président

Adamou HAMIDOU

Le Rapporteur

Hamadou KARIMOU

République du Niger
Ministère des finances
Direction Générale des impôts
Comité chargé de l'élaboration d'un guide des procédures contentieuses

**Compte rendu de la rencontre du 15 novembre 2018**

L'an deux mil dix huit, et le jeudi 15 novembre, à 9 heures 35 mn s'est tenue, dans la salle de réunion de la Direction du Contentieux Fiscal, la cinquième réunion du Comité chargé de l'élaboration d'un guide des procédures contentieuses.

La liste de présence est jointe en annexe à la présente dont elle fait partie intégrante.

L'ordre du jour a porté sur deux points : l'amendement du compte rendu de la quatrième réunion et la poursuite des travaux.

## I. L'amendement du compte rendu de la réunion du 13 novembre 2018

Une copie du compte rendu de la réunion précédente a été remise aux membres du comité qui ont apporté leurs observations et procédé à son adoption.

## II. La poursuite des travaux

Lors de cette séance, le comité a examiné les points qui portent sur la compensation et la substitution de base légale ainsi que les phases intermédiaires du contentieux notamment le recours hiérarchique au près du Ministre des Finances.

- **compensation et substitution de base légale**.

A ce niveau, il a été question de l'examen des éléments suivants :

- remarques générales sur les notions de compensation et de substitution de base légale ;
- La compensation d'assiette (conditions générales de sa mise en œuvre, procédures à respecter en matière de compensation et effets de la compensation) ;
- La substitution de base légale (conditions de la substitution de base légale et ses effets).

- **le recours hiérarchique**

- Les conditions de la saisine du Ministre des Finances ont été énoncées ainsi que ses effets.

Comme à l'accoutumée, les travaux se sont déroulés dans un climat cordial à travers des observations pertinentes et des échanges enrichissants.

Le président du comité a levé la séance à 13 heures, et le rendez-vous a été donné pour le mardi 20 novembre 2018 pour la poursuite des activités.

Fait à Niamey, le 15 novembre 2018.

Le Président

Adamou HAMIDOU

Le Rapporteur

Hamadou KARIMOU

République du Niger
Ministère des finances
Direction Générale des impôts
Comité chargé de l'élaboration d'un guide des procédures contentieuses

**Compte rendu de la rencontre du 21 novembre 2018**

L'an deux mil dix huit, et le mercredi 21 novembre, à 9 heures 20 mn s'est tenue, dans la salle de réunion de la Direction du Contentieux Fiscal, la sixième réunion du Comité chargé de l'élaboration d'un guide des procédures contentieuses.

Il ya lieu de préciser que la rencontre devrait se tenir le mardi 20 novembre 2018. Mais du fait que cette journée a été déclarée « chômée et payée sur toute l'étendue du territoire nationale » pour la commémoration du Mauloud, le président du comité a suggéré, une rencontre le mercredi, pour rattraper le retard.

La liste de présence de la rencontre est jointe en annexe à la présente dont elle fait partie intégrante.

L'ordre du jour a porté sur deux points : l'amendement du compte rendu de la cinquième réunion et la poursuite des travaux.

## I. L'amendement du compte rendu de la réunion du 15 novembre 2018

Une copie du compte rendu de la réunion précédente a été remise aux membres du comité qui ont apporté leurs observations et procédé à son adoption.

## II. La poursuite des travaux

Lors de cette séance, le comité a examiné exclusivement le recours devant le Comité Arbitral des Recours Fiscaux (CARFI).

Les points évoqués sont :

- Les attributions et la composition du CARFI ;
- La saisine du CARFI ;
- Le fonctionnement du CARFI (déroulement de la procédure et la décision du CARFI).

Comme à l'accoutumée, les travaux se sont déroulés dans une atmosphère cordiale.

Le président du comité a levé la séance à 13 heures, et le rendez-vous a été donné pour le jeudi 22 novembre 2018 pour la suite des travaux.

Fait à Niamey, le 21 novembre 2018.

Le Président

Adamou HAMIDOU

Le Rapporteur

Hamadou KARIMOU

République du Niger
Ministère des finances
Direction Générale des impôts
Comité chargé de l'élaboration d'un guide des procédures contentieuses

## Compte rendu de reunion

L'an deux mil dix huit, et le jeudi le 22 novembre à 9 heures 30 mn s'est tenue, dans la salle de réunion de la Direction du Contentieux Fiscal, la septième réunion du Comité chargé de l'élaboration d'un guide des procédures contentieuses.

La liste de présence de la rencontre est jointe en annexe à la présente dont elle fait partie intégrante.

L'ordre du jour a porté sur deux points : l'amendement du compte rendu de la sixième réunion et la poursuite des travaux.

### I. L'amendement du compte rendu de la réunion du 21 novembre 2018

Une copie du compte rendu de la réunion précédente a été remise aux membres du comité qui ont apporté leurs observations et ont procédé à son adoption.

### II. La poursuite des travaux

Lors de cette séance, le comité a examiné les procédures ayant trait au recours juridictionnel notamment au niveau de la première instance.

Les points qui ont été abordés sont:

- **L'introduction de la requête** ;

  Cette partie comprend les types de recours, les juges compétents en matière fiscale et le mode d'introduction des recours.

- **Le déroulement des instances juridictionnelles** ;

Il a été question des acteurs qui interviennent dans l'instruction de la requête devant le tribunal (l'Agence Judiciaire de l'Etat et principalement la division du contentieux juridictionnel de la Direction du contentieux fiscal) et de l'instruction de l'affaire.

La méthodologie du mémoire en défense a été décrite.

Comme à l'accoutumée, les travaux se sont déroulés dans un climat cordial incluant des observations pertinentes et des échanges enrichissants.

Le président du comité a levé la séance à 13h heures, et le rendez-vous a été donné pour le mardi 27 novembre 2018 pour la suite des travaux.

Fait à Niamey, le 22 novembre 2018.

Le Président

Adamou HAMIDOU

Le Rapporteur

Hamadou KARIMOU

République du Niger
Ministère des finances
Direction Générale des impôts
Comité chargé de l'élaboration d'un guide des procédures contentieuses

**Compte rendu de réunion**

L'an deux mil dix huit, et le mardi le 27 novembre à 9 heures 20 mn s'est tenue, dans la salle de réunion de la Direction du Contentieux Fiscal, la huitième réunion du Comité chargé de l'élaboration d'un guide des procédures contentieuses.

La liste de présence de la rencontre est jointe en annexe à la présente dont elle fait partie intégrante.

L'ordre du jour a porté sur deux points : l'amendement du compte rendu de la septième réunion et la poursuite des travaux.

## I. L'amendement du compte rendu de la réunion du 22 novembre 2018

Une copie du compte rendu de la réunion précédente a été remise aux membres du comité qui ont apporté leurs observations et ont procédé à son adoption.

## II. La poursuite des travaux

Lors de cette séance, le comité a finalisé la première instance avant de se pencher sur l'appel et la cassation.

- **La première instance** ;

Ont été examiné à ce point :

- Les décisions susceptibles d'être revêtues de l'autorité de la chose jugée ;
- Les portées de l'autorité de la chose jugée ;
- Les effets de l'autorité de la chose jugée ;
- Les limites de l'autorité de la chose jugée.

- **L'appel** ;

Les points abordés sont :

- La définition et la typologie ;
- La spécificité de l'instance d'appel ;
- Le déroulement de l'instance d'appel.

- **La cassation ;**

Il a été question :

- De l'introduction du recours en cassation ;
- Des moyens susceptibles d'être examinés en cassation (irrecevabilité des moyens généraux, moyens de nature à justifier d'une cassation) ;
- Des suites et effets de la décision.

Les travaux se sont déroulés dans un climat cordial avec des observations pertinentes et des échanges enrichissants.

Le président du comité a levé la séance à 13 heures 12 mn et le rendez-vous a été donné pour le jeudi 29 novembre 2018 pour la suite des travaux.

Fait à Niamey, le 27 novembre 2018.

Le Président

Adamou HAMIDOU

Le Rapporteur

Hamadou KARIMOU

République du Niger
Ministère des finances
Direction Générale des impôts
Comité chargé de l'élaboration d'un guide des procédures contentieuses

**Compte rendu de la réunion**

L'an deux mil dix huit, et le jeudi 29 novembre à 9 heures 30 mn, s'est tenue, dans la salle de réunion de la Direction du Contentieux Fiscal, la neuvième réunion du Comité chargé de l'élaboration d'un guide des procédures contentieuses.

La liste de présence de la rencontre est jointe en annexe à la présente dont elle fait partie intégrante.

L'ordre du jour a porté sur deux points : l'amendement du compte rendu de la huitième réunion et la poursuite des travaux.

## I. L'amendement du compte rendu de la réunion du 27 novembre 2018

Une copie du compte rendu de la réunion précédente a été remise aux membres du comité qui ont apporté leurs observations et ont procédé à son adoption.

## II. La poursuite des travaux

Lors de cette séance, le comité a examiné les procédures du contentieux du recouvrement et le recours gracieux.

- **Les procédures de contentieux du recouvrement ;**

Ont été examiné à ce point :

- Les rappels des procédures du recouvrement en général ;
- Le recours du contribuable contre les actes de recouvrement forcée ;
- Le recours administratifs ;
- Le recours juridictionnel.

- **Le recours gracieux** ;

Les points abordés sont :

- Les éléments préalables de terminologie ;

- Les cas spécifique de dégrèvement d'office et admission en non valeur ;

Les travaux se sont déroulés à travers des observations pertinentes et des échanges enrichissants. Le président du comité a levé la séance à 13 heures 12 mn et le rendez-vous a été donné pour le mardi le 04 décembre 2018 pour la suite des travaux.

Fait à Niamey, le 29 novembre 2018.

Le Président

Adamou HAMIDOU

Le Rapporteur

Hamadou KARIMOU

République du Niger
Ministère des finances
Direction Générale des impôts
Comité chargé de l'élaboration d'un guide des procédures contentieuses

**Compte rendu de réunion**

L'an deux mil dix huit, et le mardi le 04 décembre, à 9 heures 30 mn, s'est tenue, dans la salle de réunion de la Direction du Contentieux Fiscal, la dixième réunion du Comité chargé de l'élaboration d'un guide des procédures contentieuses.

La liste de présence de la rencontre est jointe en annexe à la présente dont elle fait partie intégrante.

L'ordre du jour a porté sur deux points : l'amendement du compte rendu de la réunion du jeudi 29 novembre et l'examen du recours gracieux.

## I. L'amendement du compte rendu de la réunion du 29 novembre 2018

Une copie du compte rendu de la réunion a été remise aux membres du comité présents. Ces derniers ont apporté leurs observations et ont procédé à son adoption.

## II. Le recours gracieux

Lors de cette séance, le comité a examiné :

- Les conditions générales d'instruction des recours gracieux

A ce niveau les points suivants ont été abordés :

- La présentation et la recevabilité de la demande (auteur et objet de la demande, délai d'introduction) ;
- L'enregistrement et le circuit d'un traitement (collecte des informations, impact de la demande sur les actions en recouvrement, délai d'instruction et de réponse).

- L'instruction des demandes de remise ou modération : critères d'appréciation de la demande
- Les recommandations générales (date d'appréciation des mérites de la demande et effets induits d'une admission, gracieux et mauvaise foi) ;

- Les recommandations spécifiques (critères d'examen des demandes présentées par des particuliers, par des professionnels).

- La réponse au contribuable

- Le sens et formalisme de la réponse ;
- Le cas particulier des décisions de remise conditionnelle.

- La transaction

- Les matières fiscales concernées ;
- La période durant laquelle une transaction peut être demandée ;
- La portée de la condition relative au caractère définitif de la cotisation.

Les travaux se sont déroulés dans un climat cordial. Le président du comité a levé la séance à 13 heures 12 mn, et le rendez-vous a été donné pour le jeudi le 06 décembre 2018 pour la suite des travaux.

Fait à Niamey, le 04 décembre 2018.

Le Président

Adamou HAMIDOU

Le Rapporteur

Hamadou KARIMOU

République du Niger
Ministère des finances
Direction Générale des impôts
Comité chargé de l'élaboration d'un guide des procédures contentieuses

**Compte rendu de réunion**

L'an deux mil dix huit, et le jeudi 06 décembre, à 9 heures 30 mn, s'est tenue, dans la salle de réunion de la Direction du Contentieux Fiscal, la onzième réunion du Comité chargé de l'élaboration d'un guide des procédures contentieuses.

La liste de présence est jointe en annexe à la présente dont elle fait partie intégrante.

L'ordre du jour a porté sur deux points : l'amendement du compte rendu de la réunion du mardi 04 décembre et la poursuite des travaux.

## I. L'amendement du compte rendu de la réunion du 04 décembre 2018

Une copie du compte rendu de la réunion a été remise aux membres du comité présents. Après lecture du compte rendu, le comité a apporté des observations et a procédé à son adoption.

## II. La poursuite des travaux

Le comité a examiné les points suivants:

- La portée d'un règlement transactionnel :

- le cas général ;
- l'observation relative aux transactions avant mise en recouvrement.

- Les éléments à prendre en compte pour apprécier l'opportunité d'une transaction et en fixer les modalités :
- les circonstances de l'affaire ;
- la quotité des pénalités dont la remise est envisagée.

- La formalisation de la réponse au contribuable

- Le suivi de l'exécution de la transaction

- Les voies de recours existant en matière gracieuse :

- le recours hiérarchique ;
- le recours juridictionnel.

- Le contrôle interne :

- Les objectifs du contrôle interne ;
- La collecte de l'information statistique.

- L'audit interne :

- La mission d'inspection programmée ;
- La mission d'inspection ordonnée ;
- La mission d'inspection demandée.

Les travaux se sont déroulés dans un climat cordial. Après épuisement de l'ordre du jour, le président du comité a levé la séance à 11 heures 45 mn, et le rendez-vous a été donné pour le mardi 11 décembre 2018 aux fins de la révision du document.

Fait à Niamey, le 06 décembre 2018.

Le Président

Adamou HAMIDOU

Le Rapporteur

Hamadou KARIMOU

République du Niger
Ministère des finances
Direction Générale des impôts
Comité chargé de l'élaboration d'un guide
des procédures contentieuses

**Compte rendu de réunion**

L'an deux mil dix huit, et le mardi 11 décembre, à 9 heures 30 mn, s'est tenue, dans la salle de réunion de la Direction du Contentieux Fiscal, la douzième réunion du Comité chargé de l'élaboration d'un guide des procédures contentieuses.

La liste de présence de la rencontre est jointe en annexe à la présente dont elle fait partie intégrante.

L'ordre du jour a porté sur deux points : l'amendement du compte rendu de la réunion du jeudi 06 décembre et la poursuite des travaux

## I. L'amendement du compte rendu de la réunion du 06 décembre 2018

Une copie du compte rendu de la réunion a été remise aux membres du comité présents. Après lecture du compte rendu, le comité a apporté des observations et a procédé à son adoption.

## II. La poursuite des travaux

Le comité a passé en revue le document et des corrections ont été intégrées.

Il a été proposé de synthétiser la partie relative au contentieux du recouvrement notamment les actes de poursuites.

Enfin, le comité a examiné les annexes, il s'agit d'imprimés dont l'utilisation va permettre une uniformisation des pratiques et un meilleur suivi du contentieux fiscal.

Les travaux se sont déroulés dans un climat cordial. Le président du comité a levé la séance à 13 heures 10 mn, et le rendez-vous a été donné pour le jeudi 13 décembre 2018 pour la fin des travaux.

Fait à Niamey, le 11 décembre 2018.

Le Président

Adamou HAMIDOU

Le Rapporteur

Hamadou KARIMOU