

**Cycle diplômant de formation fiscale de base des cadres  
supérieurs**

**MANUEL DE FORMATION SUR :  
LE CONTENTIEUX FISCAL**

**Préparé par : LEMOU Abiré**

**Inspecteur des Impôts**

**Inspecteur des Finances Publiques**

**Chef de Division du Contentieux fiscal**

**Année 2022-2023**

**Le présent support de cours est réservé à l'usage exclusif du personnel de l'Office Togolais des Recettes (OTR) dans un but purement pédagogique. Il ne doit en aucun cas être utilisé à d'autres fins.**

**Toute reproduction intégrale ou partielle sans l'autorisation de l'OTR est interdite.**

## INTRODUCTION GENERALE

*« L'impôt n'est parfaitement accepté dans aucun pays, voilà la triste réalité. De toutes les relations entre l'Etat et le citoyen, la relation fiscale est sans doute la plus sensible et donc la plus vulnérable. Il faut éviter de la brusquer et, pire, de la casser.<sup>1</sup> ».*

En général, c'est toujours avec une grande appréhension voire une crainte réelle que les personnes qui sont en rapport avec l'administration fiscale reçoivent une correspondance de cette dernière. A la vérité, ces appréhensions ou ces craintes peuvent parfois se justifier.

En effet, le ton parfois utilisé dans les convocations, les conditions d'intervention des agents du fisc lors des demandes de renseignements ou d'éclaircissements, les notifications de redressement, les mises en demeure ou tout autre acte au travers duquel cette administration exerce ses prérogatives de puissance publique, est le plus souvent comminatoire<sup>2</sup>.

Dans ces conditions, il est évident que les rapports entre le fisc et le contribuable sont généralement tendus. D'un côté l'administration fiscale a pour mission de mobiliser les ressources nécessaires, dont a besoin l'Etat pour la couverture de ses charges publiques, notamment la satisfaction de l'intérêt général. Or, la mobilisation de telles ressources exige qu'il y ait des contributeurs. Ces contributeurs aux charges publiques, par le truchement de l'impôt, « les contribuables » ou les assujettis, ne s'acquittent pas toujours de leur obligation en souriant. Ils ont même une tendance naturelle à éluder ou à minimiser le montant de la contribution due, en prenant quelques libertés avec les lois et règlements.

Le système fiscal togolais comme celui de la plupart des pays de tradition fiscale francophone est déclaratif. Ce sont les contribuables eux-mêmes qui liquident, c'est-à-dire, qui déterminent le montant des cotisations dues, et effectuent les paiements correspondants. Or, ce système déclaratif a pour contrepartie, le contrôle, au travers duquel l'administration fiscale peut rectifier les erreurs, inexactitudes ou omissions relevées dans les déclarations, et mettre à la charge du contribuable, la contribution supplémentaire due.

---

<sup>1</sup> Laurent FABIUS, (Homme politique Français). 2<sup>ème</sup> colloque international < Fiscalité et développement), Paris, 1982.

<sup>2</sup> Même si ce constat reste vrai, il faut reconnaître que les administrations fiscales modernes recherchent actuellement d'autres types de rapports avec les contribuables, plus orientés vers un partenariat, ou une relation dans laquelle les deux parties sont gagnantes. Une considération est désormais accordée au contribuable qui n'est plus traité comme un usager ordinaire ou un assujetti, mais comme un client. C'est dans cette mouvance que les administrations fiscales, y compris l'administration fiscale togolaise, mettent l'accent sur la qualité du service à rendre. La communication qui est actuellement devenue un vecteur essentiel de la stratégie de l'Office Togolais des Recettes (OTR), l'atteste.

Toutefois, cette fixation unilatérale des suppléments à payer doit respecter certaines règles de procédures et les rappels opérés doivent être fondés en fait et en droit. Les rapports qui viennent d'être décrits donnent souvent naissance à des litiges, qui constituent le fondement d'un contentieux particulier : le contentieux fiscal.

Les actes pris par l'Administration dans le cadre de ses missions de collecte de l'impôt, ne reçoivent pas nécessairement l'adhésion des contribuables. C'est pourquoi le législateur leur a donné la possibilité de contester la régularité et le bien-fondé de l'établissement et du recouvrement de l'impôt. Les missions ou les actions de l'Administration fiscale pouvant entraîner la contestation de l'impôt sont essentiellement : l'assiette, le contrôle et le recouvrement.

La particularité du contentieux fiscal peut se résumer à travers trois traits caractéristiques : a) son objet : il porte sur les contestations d'impôts et taxes ; b) sa procédure : contrairement aux procédures classiques de l'ordre judiciaire et administratif où le demandeur saisit directement le tribunal, la contestation débute par une phase administrative préalable devant l'administration ; c) sa finalité : il vise à rétablir une justice fiscale par le respect des droits et obligations des parties pour le paiement du juste impôt.

En matière fiscale, le contentieux est un facteur de justice et d'équité fiscale à travers son double aspect de veille pour la stricte application de la loi et de révélateur des imperfections et insuffisances de cette loi.

Au Togo, la réforme fiscale ayant conduit à la modernisation des régies financières a abouti à la création de l'Office togolais des Recettes (OTR) par la loi n° 2012-016 du 14 décembre 2012, établissement public à caractère administratif qui a fusionné les anciennes directions générales des impôts et de la douane.

Les contestations relatives aux impôts et taxes émis par le commissariat des impôts sont gérées par la Division du contentieux fiscal, placée sous la Direction de la Législation et du Contentieux (DLFC) dans son organigramme hérité des dispositions du décret n°2007-011/PR du 28 février 2007 portant attributions et organisation de la Direction Générale des Impôts. Ce texte définissait les différentes structures de l'ancienne direction générale des impôts ainsi que leurs compétences et missions respectives.

Les travaux de la procédure fiscale comporte trois grandes étapes ; l'assiette, le contrôle et le recouvrement. Les contestations peuvent donc intervenir à chaque niveau du travail fait par les agents de l'administration et doivent être instruites et traitées par le service du contentieux.

Le service du contentieux, dans une administration fiscale moderne, apparaît comme un outil de promotion de justice fiscale qui permet de trancher les litiges fiscaux en toute impartialité entre une administration jadis jugée trop forte et oppressive ; et un contribuable qui n'est pas d'accord avec sa charge fiscale.

Il permet donc d'améliorer la sécurité juridique dans les rapports entre l'administration et les contribuables.

La sécurité juridique a été définie par la Cour de justice des Communautés européennes dans les termes suivants : « **le principe de sécurité juridique impose la clarté et la précision des règles de droit et des actes individuels qui constituent à un certain moment le cadre juridique dans lequel les autorités exercent leurs compétences et les particuliers leurs activités** ». <sup>3</sup>

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

Ce cours décrit et explique les droits et les obligations de l'administration fiscale et du contribuable. Il a vocation, en particulier, à démontrer que le procès fiscal tend à rééquilibrer les rapports entre les services fiscaux et les contribuables.

Le cours se propose de démontrer, comment les prérogatives exorbitantes de l'administration fiscale sont désormais mieux limitées afin de préserver les droits des contribuables.

D'un côté, si les droits du contribuable ont été bafoués, il pourra intenter un recours contre l'administration fiscale. De l'autre côté, si les obligations du contribuable n'ont pas été respectées, l'administration fiscale pourra attaquer le contribuable.

Aussi, après une présentation des généralités sur le contentieux fiscal, les procédures relatives à la réclamation préalable (première partie) et les instances juridictionnelles (deuxième partie) seront-elles traitées dans le cadre de ce cours.

### **Première partie : les procédures relatives à la réclamation préalable**

### **Deuxième partie : les instances juridictionnelles**

---

<sup>3</sup> Conclusions de l'avocat général Fintan-Duff, 15 février 1996. En ce sens, CJCE, 16 juin 1993, aff. C-325/91, France c/ Commission § 26., Rec. 1993, p. I-3283.

## **CHAPITRE PRELIMINAIRE : GENERALITES SUR LE CONTENTIEUX FISCAL**

Le terme « contentieux » désigne généralement une contestation ou un conflit opposant deux parties sur leurs droits et obligations respectifs. Les conflits nés des rapports entre particuliers sont généralement portés devant les juridictions judiciaires tandis que les litiges entre les particuliers et les pouvoirs publics, administrations de l'Etat, des Communes et des Régions sont réglés devant le juge administratif.

En matière administrative, le terme « contentieux » présente une hétérogénéité car il existe quatre grandes formes de contentieux à savoir : le plein contentieux ou contentieux au sens large, le recours pour excès de pouvoir, l'action en responsabilité et le contentieux répressif.

Le contentieux fiscal est une forme particulière du contentieux administratif qui porte sur les actes pris par l'Administration dans le cadre de ses missions de collecte de l'impôt.

La définition de la notion du contentieux (section 1), les enjeux de l'exercice de la mission contentieuse en matière fiscale (section 2) et la présentation de l'administration fiscale togolaise (section 3) seront abordés dans le cadre de ce chapitre.

### **Section 1 : Notion du Contentieux fiscal**

Le contentieux fiscal désigne en général, l'ensemble des litiges qui naissent de l'action de l'Administration fiscale. L'examen notionnel du contentieux fiscal nous conduira à définir le terme et à le distinguer d'autres actions juridictionnelles impliquant les agissements de l'administration fiscale. C'est notamment le cas du recours pour excès de pouvoir, de l'action en indemnisation, du fait des actes dommageables de l'administration et de la répression pénale des infractions fiscales qui relèvent du droit administratif et ne retiendront pas notre attention dans le cadre de ce cours.

### **Paragraphe 1 : Définitions et formes de contentieux en matière fiscale**

#### **A- Définitions**

Le Petit Robert définit le contentieux comme « l'ensemble des litiges susceptibles d'être soumis aux tribunaux »<sup>4</sup>. Pour sa part, le Lexique des termes juridiques considère qu'un « contentieux est formé par un ensemble de procès se rapportant au même objet : contentieux privé, pénal, administratif, fiscal etc.... »<sup>5</sup>.

En s'appuyant sur ces définitions, le contentieux désigne en matière fiscale, l'ensemble des litiges qui naissent de l'action de l'Administration fiscale.

En effet, les actes pris par l'Administration dans le cadre de ses missions de collecte de l'impôt, ne reçoivent pas nécessairement l'adhésion des contribuables. C'est pourquoi le législateur leur a donné la possibilité de contester la régularité et le bien-fondé de l'établissement et du recouvrement de l'impôt. Les missions ou les actions de l'Administration fiscale pouvant entraîner la contestation de l'impôt sont essentiellement : l'assiette, le contrôle et le recouvrement.

Pour **Paul Marie Gaudemet et Joël Molinier**, le contentieux fiscal « est l'ensemble des voies de droit au moyen desquelles sont réglés les litiges nés de l'application par l'administration fiscale, de la loi d'impôt aux contribuables »<sup>6</sup>. Ce contentieux, très particulier, se subdivise en deux grandes branches, qui correspondent aux deux principales phases conduisant à la perception de l'impôt : la phase d'assiette et la phase du recouvrement.

La notion du contentieux fiscal peut être appréhendée à travers une définition *stricto sensu* (sens étroit) et une définition *lato sensu* (sens large).

#### 1- Une définition *stricto sensu* du contentieux fiscal

En matière fiscale, le contentieux est l'ensemble des règles applicables aux litiges qui peuvent survenir à l'occasion de l'assiette, de la liquidation ou du recouvrement des impositions. Consacré par les lois et règlements, le contentieux fiscal est aussi vieux que l'impôt lui-même.

Selon la définition *stricto sensu*, le contentieux fiscal se définit comme l'ensemble des litiges fiscaux appréciés par le juge fiscal. C'est le domaine de **la juridiction contentieuse** qui comprend une phase administrative préalable et, éventuellement une phase juridictionnelle.

---

<sup>4</sup> Le Nouveau Petit Robert de langue française, édition 2007, P. 522.

<sup>5</sup> Lexique des termes juridiques, 16<sup>ème</sup> édition, Dalloz, 2007, P. 174

<sup>6</sup> PM. Gaudemet et J. Molinier, Les finances publiques, Fiscalité, Tome 2, Paris, éditions Montchrestien, 1997 p. 257

Il s'agit, toutefois, ici d'une définition stricto sensu du contentieux fiscal dans la mesure où ce dernier est alors circonscrit à l'aspect juridictionnel. Or, il faut savoir que si le contentieux fiscal est nécessairement composé d'une phase administrative, il n'est pas automatiquement prolongé par un procès fiscal.

Tant que **l'impôt n'est pas établi**, il est possible de demander l'arbitrage du litige soit à la Commission Administrative des Recours prévue à l'article 356 du Livre des Procédures Fiscales (elle donne son avis sur les différends portant sur les insuffisances de prix ou d'évaluation de droits d'enregistrement, ou lorsqu'elle est saisie d'un désaccord sur les redressements effectués par l'administration à la suite d'un contrôle sur place).

De plus, **quand l'impôt est établi**, il appartient au contribuable (individu assujetti au paiement d'un impôt, contribution, taxe ou droit instauré par le législateur) de présenter :

- une demande gracieuse (le contribuable se fonde sur des difficultés financières pour solliciter une remise partielle ou totale, il demande donc une faveur à l'administration fiscale) ;
- ou/et une réclamation contentieuse (le contribuable conteste devant l'administration fiscale le bien-fondé ou la régularité de l'acte d'imposition).

Les recours contentieux portés devant le juge fiscal peuvent concerner :

- **l'assiette** : le contentieux de l'assiette porte sur la matière imposable (assiette) et le calcul de l'impôt (liquidation) ;
- **le recouvrement** : le contentieux du recouvrement porte sur l'obligation de payer ou sur la régularité des poursuites ;
- **la responsabilité pour faute de l'Etat** : elle sanctionne les agissements fautifs des administrations en l'occurrence de l'administration fiscale ;
- **la répression pénale pour fraude fiscale** : l'administration fiscale peut engager des poursuites pénales pour faire sanctionner les comportements et les actes des contribuables qui visent à se soustraire à l'impôt ou à obtenir des avantages indus ;
- **l'annulation en matière fiscale** : le recours pour excès de pouvoir a vocation à faire respecter le principe de légalité.



Dans la plupart des cas, le conflit ne sera pas examiné par une juridiction puisqu'il sera réglé au cours de la phase administrative. Dès lors, il convient de proposer une définition *lato sensu* du contentieux fiscal.

## 2- Une définition *lato sensu* du contentieux fiscal

Selon la définition *stricto sensu*, le contentieux fiscal concerne uniquement les litiges réglés par le juge de l'impôt ou le juge du recouvrement. Cette définition ne sera pas retenue en raison de son caractère réducteur. Elle ne reflète pas, en effet, la réalité du contentieux fiscal.

La définition *lato sensu* englobe, les différends réglés par l'administration fiscale à la suite de la réclamation contentieuse adressée par le contribuable. Le contentieux fiscal, comprend selon cette définition, le contentieux au sens strict (la juridiction contentieuse), le recours gracieux (juridiction gracieuse) et les décisions d'office.<sup>7</sup>

Le contentieux fiscal désigne alors une contestation ou un conflit opposant le contribuable et l'administration sur leurs droits et obligations respectifs.

La notion du contentieux découle du droit de contestation reconnu au contribuable parce que l'administration peut commettre des erreurs tout comme ce dernier ; « aucune imposition n'est jamais définitive » et les erreurs d'imposition peuvent être corrigées dans les délais prévus par la loi fiscale.

Les erreurs peuvent porter sur la détermination de la base imposable, l'application d'un taux ou d'un tarif à la base imposable, les règles qui régissent la procédure de recouvrement, les règles des procédures du contrôle fiscal, l'interprétation de la loi fiscale.

L'erreur peut être matérielle ou comptable. Il peut aussi s'agir d'une erreur d'interprétation ou d'application du droit.

Dans le contentieux fiscal, la querelle peut aussi être engendrée par les opérations de fraude ou d'évasion fiscale réalisées par le contribuable (procédé qui consiste à soustraire une partie ou la totalité de ses revenus à l'impôt sans violer d'un point de vue formel la législation).

Enfin, le contentieux peut aussi, trouver son origine dans l'excès de zèle de l'administration fiscale (services administratifs qui établissent l'assiette de l'impôt,

---

<sup>7</sup> A ces différentes formes de contentieux fiscal s'ajoute, en France, les « affaires signalées ».

assurent le contrôle fiscal et garantissent le recouvrement des prélèvements obligatoires) dans le cadre de sa mission de recouvrement de l'impôt.

*Le contentieux fiscal est, en effet, une manifestation topique des relations inégalitaires entre l'Etat et les citoyens (Guy Delorme, « La protection du contribuable », RFFP, n°17, 1987, p.125-135).*

L'étymologie du vocable « contentieux » n'implique, cependant, pas automatiquement le recours au juge fiscal. Il faut savoir, d'ailleurs, que le contentieux fiscal s'arrête souvent après la phase administrative, elle n'est dans la plupart des cas nullement prolongée par un procès fiscal.

La procédure de la réclamation préalable et des réponses de l'administration fiscale permet, en effet, de régler la majorité des différends durant la phase administrative. Cette phase est, d'ailleurs, qualifiée de « quasi juridictionnelle ».

Le contentieux fiscal sera donc défini, à partir du sens donné au terme contentieux (Gérard Cornu, Vocabulaire juridique, Quadrige, PUF, 2000, p.213), **comme l'ensemble des litiges susceptibles d'être soumis aux tribunaux dans le domaine fiscal** (Louis Trotabas, « La nature juridique du contentieux fiscal en droit français », Mélanges Hauriou, 1929, p.709).

Il englobera donc les affaires portées uniquement devant l'administration fiscale et celles qui seront également déferées au juge fiscal.

#### B- Les formes de contentieux en matière fiscale

En fonction de la nature de la contestation, on peut distinguer en matière fiscale au Togo, trois formes de contentieux :

##### 1- La juridiction contentieuse

C'est le contentieux au sens strict, la réclamation porte sur la réparation d'une erreur en vue d'obtenir un droit. La phase administrative préalable est obligatoire (art. 367 du LPF), suivi éventuellement d'une phase juridictionnelle au cas où le contribuable ne trouve pas satisfaction à la phase administrative et que le recours à l'arbitrage d'une commission administrative n'est pas envisagé (art. 356 LPF).

##### 2- Les recours gracieux ou contentieux au sens large

Ils regroupent l'ensemble des situations pour lesquelles le contribuable ne conteste pas formellement sa charge fiscale, mais sollicite, en raison de difficultés financières, une mesure de bienveillance de la part de l'administration en vue de faire face à sa

dette fiscale ou que l'administration prononce spontanément, la décharge des impositions dues suite à la découverte du caractère inexact de celles-ci (impositions erronées ou exagérées). Ils regroupent les remises gracieuses de majorations et des pénalités (art. 419 LPF), les modérations, les remises ou modérations conditionnelles, les transactions (art.421 LPF), la décharge de responsabilité (art. 540 LPF). Ils ont la particularité d'être exclusivement actionné à la demande des contribuables ou de leurs représentants.

### 3- Les dégrèvements d'office ou admission en non-valeur (art. 536 du LPF)

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.

A ces trois catégories ci-dessus décrites, s'ajoute en France, une quatrième, **les affaires signalées**. Ce sont des situations dans lesquelles, un élu local (député, maire), saisit l'administration pour « plaider » la cause d'un contribuable citoyen, afin d'obtenir une décharge ou une diminution de sa charge fiscale pour le bien de toute la communauté.

## **Paragraphe 2 : Champ d'application du contentieux fiscal**

Le contentieux fiscal concerne uniquement les impositions de toutes natures, il ne s'applique pas aux prélèvements non fiscaux. Il convient, à cet égard, d'être très vigilant car la distinction juridique entre les différents prélèvements n'est pas toujours correctement appliquée par les pouvoirs législatif et réglementaire.

L'article 84 de la constitution togolaise de 1992 dispose que « La loi fixe les règles concernant (...) l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des dispositions de toutes natures.

Le contentieux fiscal concerne les impositions de toutes natures, a contrario, les prélèvements non fiscaux relèveront du contentieux administratif. Dès lors, le champ d'application du contentieux fiscal est délimité aux impôts, aux taxes fiscales et aux cotisations sociales.

Le contentieux fiscal est réparti entre les deux ordres de juridiction en fonction de la nature directe ou indirecte du prélèvement et de la nature du contentieux à savoir le contentieux de l'assiette et le contentieux du recouvrement (art. 380 LPF).

- Le juge administratif est compétent pour se prononcer en matière d'assiette et de recouvrement, dans le cas des oppositions à acte de contrainte, pour les impôts directs et de taxes sur les chiffres d'affaires (TVA) ou de taxes assimilées (art. 380 LPF) ;
- Le juge judiciaire est compétent en matière d'assiette et de recouvrement, dans le cas des oppositions à acte de contrainte, pour les droits d'enregistrement, de droits de timbre et de taxes assimilées à ces droits ainsi qu'en matière de taxe sur les convention d'assurance (art. 380 LPF). De plus, en matière de contentieux du recouvrement, il est habilité à régler, quelle que soit la nature de l'impôt, toutes les oppositions à acte de poursuite.

Le corpus des règles régissant le contentieux fiscal englobe les dispositions spécifiques du Code général des impôts et du Livre de procédures fiscales.

En raison de la répartition du contentieux fiscal entre le juge administratif et le juge judiciaire en fonction de la nature de l'impôt et de l'objet de litige, il intègre aussi les dispositions du Code de Justice administrative (CAJ), du Code des Tribunaux Administratifs et Cours Administratives d'Appel (règles procédurales).

## **Section 2 : Les enjeux de l'exercice de la mission contentieuse**

Le but du contentieux est de réparer les erreurs commises, soit dans le cadre de l'émission des impositions primitives ou du contrôle fiscal, soit par l'Administration, soit par le contribuable. Il vise également à établir le droit fiscal en procédant à la diminution de l'impôt pour le contribuable ou à l'augmentation de l'impôt pour l'Administration à la fin de la procédure contentieuse.

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

Les enjeux de la mission contentieuse peuvent être regroupés en trois aspects, tant pour les contribuables que pour l'administration.

### **Paragraphe 1 : la garantie de la possibilité d'un recours effectif contre l'administration**

Le recours contentieux concrétise le droit, pour tout contribuable, de contester, dans le cadre prévu par la loi, les impositions mises à sa charge ou les actes de poursuite dont il fait l'objet. L'expertise mobilisée dans l'exercice de la mission contentieuse ne doit cependant pas être uniquement entendue dans la possibilité d'un recours a posteriori : elle doit aussi être mise au service des contribuables qui souhaitent, préalablement à sa réalisation, interroger l'administration sur la qualification fiscale d'une opération donnée, afin de leur permettre de s'acquitter en toute connaissance de cause, des obligations déclaratives s'y rapportant (le rescrit fiscal, voir plus loin).

## **Paragraphe 2 : La conciliation des droits du contribuable de ceux du Trésor**

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

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

La conciliation nécessaire de ces deux objectifs contradictoires passe par la constitution de garanties de recouvrement rapides et efficaces, dans les limites de ce que la loi permet (art.519 du LPF), ainsi que par le souci d'un traitement accéléré de la demande contentieuse.

## **Paragraphe 3 : L'évaluation de la qualité du travail administratif et de la législation fiscale**

Tout comme les travaux d'assiette, la phase contentieuse est par nature contradictoire ; phase de dialogue entre l'administration et le contribuable, elle expose en outre le service à la possibilité d'une censure juridictionnelle de sa lecture de la norme fiscale ou des conditions dans lesquelles elle a entendu la mettre en œuvre. Le contentieux est ainsi un révélateur de la qualité de l'action des services ; de manière plus systématique, il peut aussi mettre en évidence les faiblesses ou malfaçons de la loi fiscale ainsi que la manière dont l'administration l'interprète (doctrine).

## **Section 3 : Présentation de l'administration fiscale togolaise**

Nous présenterons l'historique (paragraphe 1) et l'organisation de l'administration fiscale togolaise (paragraphe 2).

## **Paragraphe 1 : Historique**

### **A- La période coloniale**

A l'origine du territoire qui prend le nom de Togo allemand le 5 juillet 1885, la volonté des commerçants allemands établis sur cette portion de Côte des Esclaves, entre 1879 et 1882, d'avoir un territoire à eux, libre et sans aucune influence étrangère anglaise ou française, pour exercer leurs activités commerciales.

Ce désir qui se concrétise en 1884 grâce à la compréhension de Bismarck, chancelier de l'empire allemand, fait effectivement du Togo un territoire dont l'activité principale est celle du commerce import-export ; un débouché des produits manufacturés allemands, un pays d'exploitation et d'exportation de matières premières pour les industries allemandes. C'est de cette activité essentiellement commerciale que l'administration cherchera à tirer les revenus nécessaires pour la gestion et les transformations positives du territoire.

De là la mise au point d'une législation fiscale qui ne laisse rien au hasard, ni personne en dehors ; même les populations du Nord-Togo que cette même administration a exclues à partir de 1907 de toute tentative de quiconque venu de l'extérieur pour les civiliser au moyen d'une éducation scolaire ou par l'évangélisation.

Cette fiscalité fut très lourde et toujours progressive par le nombre de secteurs sur lesquels elle s'étend d'année en année.

Le résultat concret et positif, est qu'elle a permis au Togo d'être reconnu à l'époque comme la colonie la bien gérée des colonies allemandes dans le monde. Mais pour les Togolais qui n'ont réellement pas pris une part importante au bénéfice de ces résultats, l'expérience coloniale allemande fut assez amère tout en ayant été en partie salubre par le fait qu'elle a appris aux Togolais le goût du travail achevé et bien fait.

La notion d'impôt était donc connue des Togolais depuis l'époque coloniale.

Le précurseur de la Direction Générale des Impôts fut l'Arrêté du 09 Janvier 1943 modifié en Février de la même année portant création du Service des contributions Directes.

### **B- La période après les indépendances**

Après les indépendances suivra ensuite le Décret n°68-33 du 19 février 1968 portant la mise sur pied de l'Administration des Impôts. Dans le souci de coordonner les

activités relatives aux impôts sur le plan national, il a été créé sous l'autorité du Ministère de l'Économie et des Finances, la Direction Générale des Impôts. Ceci à travers le décret N°85-2 du 10 Janvier 1985 portant création, attribution et organisation de la DGI. Depuis 2006, le Ministère de l'Economie et des Finances a procédé à plusieurs aménagements dans le fonctionnement de la Direction Générale des impôts et ceci, dans le cadre général des réformes des finances publiques au Togo. Le décret N°2006-122/PR du 20 Septembre 2006 relatif à la mise en place du projet de réforme et de modernisation de l'administration des impôts a posé les bases de la nouvelle organisation. C'est le décret n°2007-011/PR du 28 février 2007 portant attributions et organisation de la Direction Générale des impôts qui fixera la nouvelle organisation de l'administration des impôts dans sa phase avant l'avènement de la réforme de l'OTR.

L'administration fiscale togolaise a donc connu d'importantes réformes depuis la période des indépendances jusqu' à ce jour qui ont influencé ses structures et son organisation. L'organisation actuelle du commissariat des impôts est héritée des dispositions du décret n°2007-011/PR du 28 février 2007 portant attributions et organisation de la Direction Générale des impôts.

Ce texte définissait les différentes structures de l'ancienne direction générale des impôts ainsi que leurs compétences et missions respectives. Avec l'avènement de l'Office Togolais des Recettes (OTR), nouvelle structure qui intègre les impôts et les douanes en une administration unique, certaines directions ont été supprimées et d'autres rattachées au commissariat des services généraux conformément au nouvel organigramme du management mis en place.

➤ Cadre juridique

- Décret n°2007-011/PR du 28 février 2007 portant attributions et organisation de la Direction Générale des impôts ;
- Loi N° 2012-016 du 14 décembre 2012 portant création de l'Office Togolais des Recettes (OTR).

Ainsi, la direction de l'administration, de l'organisation et des services d'appui et la direction de l'informatique ont été rattachées au commissariat des services généraux alors que la direction de la conservation foncière et des domaines est placé désormais sous le ministère de l'Economie et des finances.

L'OTR est un établissement public à caractère administratif doté d'une autonomie de gestion administrative et financière et comprend quatre (04) commissariats : le commissariat général, le commissariat des services généraux, le commissariat des impôts et le commissariat des douanes et droits indirects

## Paragraphe 2 : Organisation

### A- Création, missions et valeurs

S'inspirant des pays comme l'Ouganda, Ile Maurice, le Rwanda, le Burundi, le Ghana, l'Etat togolais a procédé en 2012 à une réforme de dernière génération de ses régies financières par la création de l'Office Togolais des Recettes (OTR), un établissement public autonome placé sous tutelle du Ministère de l'Economie et des Finances.

L'Office Togolais des Recettes (OTR) est créé par la loi N°2012-016 du 14 décembre 2012 modifiée par la loi N°2015-011 du 2 décembre 2015. Il intègre les anciennes Directions Générales des Douanes et des Impôts au sein d'une structure unique.

La loi a été mise en application par le décret N°2016-017/PR du 18 février 2016 portant attribution, organisation et fonctionnement de l'OTR.

L'Office Togolais des Recettes (OTR) a pour missions :

- ✓ d'asseoir, d'administrer et de recouvrer pour le compte de l'Etat, les impôts, taxes et droits de douanes à caractère national, conformément aux textes applicables en la matière ;
- ✓ d'asseoir, d'administrer et de recouvrer les impôts, les taxes et autres droits locaux perçus pour le compte des collectivités territoriales conformément aux textes en vigueur ;
- ✓ de conseiller le Gouvernement sur toutes les questions se rapportant à la politique fiscale ;
- ✓ de promouvoir le consentement volontaire à l'impôt auprès des contribuables ;
- ✓ d'assister le Gouvernement dans sa politique de promotion de l'investissement privé et de facilitation des échanges commerciaux ;
- ✓ de combattre la fraude et l'évasion fiscales, et coopérer à cette fin avec les pays étrangers ;
- ✓ d'accorder les exonérations fiscales et douanières conformément à la réglementation nationale et aux accords régionaux et internationaux ;
- ✓ de représenter le Ministre chargé des finances sur sa demande dans les instances régionales et internationales sur toute question concernant la politique fiscale et douanière ;
- ✓ de produire et publier les statistiques concernant la collecte des recettes fiscales et douanières.



L'OTR conduit ses activités autour des valeurs fondamentales ci-après :

1. Intégrité
2. Dignité
3. Objectivité
4. Efficacité
5. Efficience
6. Disponibilité
7. Franchise
8. Impartialité
9. Professionnalisme
10. Collégialité/ esprit d'équipe
11. Courtoisie
12. Transparence

#### B- Structures

L'OTR est composé des organes de supervision et des organes de gestion.

##### ➤ **Organes de supervision**

- Conseil de surveillance (CS)
- Conseil d'administration (CA)

##### ➤ **Organes de gestion**

- Comité de direction,
- Commissariat Général
- Commissariats

Trois commissariats sont placés sous le Commissariat Général

**Le Commissariat Général dispose de 05 Directions et d'un cabinet:**

- Cabinet: Assistant Exécutif, le Conseiller Technique et la Cellule Juridique
- Direction de l'Audit-Interne et Assurance Qualité (DAIAQ)
- Direction des Etudes et de la Planification Stratégique (DEPS)
- Direction de la Communication et des Services aux Usagers (DCSU)
- Direction des Finances (DF)
- Direction Anti-corruption (DAC)

**Le Commissariat des Impôts compte 06 Directions:**

- Direction des Grandes Entreprises (DGE)
- Direction des Moyennes Entreprises (DME)
- Direction de la Législation Fiscale et du Contentieux (DLFC)
- Direction du Contrôle Fiscal (DCF)
- Direction du Centre des Impôts du Golfe (DCIG)
- Direction des Opérations Fiscales Régionales (DOFR)

**Le Commissariat des Douanes et des Droits Indirects compte 04 Directions:**

- Direction des Etudes et de la Législation (DEL)
- Direction du Renseignement et de la Lutte contre la Fraude (DRLF)
- Direction des Opérations Douanières du Golfe (DODG)
- Direction des Opérations Douanières Régionales (DODR)

**Le Commissariat des Services Généraux dispose de 04 Directions:**

- Direction des Ressources Humaines (DRH)
- Direction de l'Institut de Formation Professionnelle (DIFP)
- Direction de l'Informatique et des Technologies de l'Information (DITI)
- Direction de l'Administration de la Logistique (DAL)

## **Première partie : Les procédures relatives à la réclamation préalable**

### **CHAPITRE 1 : LA JURIDICTION CONTENTIEUSE**

Le contentieux de l'impôt comporte deux phases : une phase administrative préalable et obligatoire (Section 1) et une phase juridictionnelle (Section 2).

#### **Section 1 : Phase administrative préalable et obligatoire**

Cette phase avant toute saisine des tribunaux ou juridictions de l'ordre administratif ou judiciaire.

C'est un **PASSAGE OBLIGATOIRE** pour le contribuable.

#### **➤ Spécificité de la notion de recours préalable dans le domaine fiscal**

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

En effet, aux termes de l'article 367 du LPF, le contribuable qui désire contester tout ou partie d'un impôt le concerne doit **d'abord adresser une demande**

- Au service de l'Administration des Impôts dont dépend le lieu de l'imposition (c'est le principe) ;
- Toutefois, en matière de droit d'enregistrement, les réclamations relatives à la valeur vénale réelle d'immeubles, de fonds de commerce et de marchandises

neuves qui en dépendent, de clientèle, de droit à un bail ou au bénéfice d'une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble, de navires et de bateaux, sont adressées au **service du lieu de situation** des biens ou d'immatriculation des navires et bateaux.

**La phase administrative** du contentieux comporte trois étapes :

- *L'introduction de la réclamation pour le contribuable*
- *L'instruction de la réclamation pour l'Administration*
- *La décision de l'Administration*
- 

## **A- LA RECLAMATION OU DEMANDE CONTENTIEUSE**

### **1- INTRODUCTION DE LA DEMANDE (RECLAMATION)**

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

**La demande ou réclamation** contentieuse constitue **le point de départ** ou **l'élément déclencheur** de la procédure contentieuse. **C'est un acte positif** posé par le contribuable requérant.

#### ➤ **Service compétent pour recevoir la demande**

**Principe** : Centre des Impôts (Direction/Division) du lieu d'imposition

**Dérogation** :

- Droits d'enregistrement : lieu de situation des immeubles ou fonds de commerce
  - Contrôle fiscal (rappel d'impôts) : Commissariat des Impôts qui renvoie la réclamation à la Direction du Contrôle Fiscal. (En France, la demande ou réclamation suite à contrôle fiscal est adressée à la Direction Générale ou à une Direction Spécialisée).
- **Demande adressée à un service non compétent** (Article 368 LPF)

Si une demande est adressée à un service non compétent, il faut procéder à un renvoi d'attribution au service compétent et non au contribuable.

Dans ce cas, le point de départ de la procédure est alors la date de réception de la réclamation par le service qui a été saisi le premier (c'est-à-dire le service non compétent. Ceci profite au contribuable au niveau de délai d'instruction de la demande et donc du délai pour statuer).

Et le service qui a été saisi le premier (service non compétent) avise l'auteur de la réclamation de la transmission de son dossier au service compétent.

### ➤ **Délais d'introduction de la réclamation**

Pour être recevable, une réclamation contentieuse doit respecter certaines conditions de délais et de forme prévue par la loi.

#### **- Conditions de délais et de forme d'une réclamation contentieuse**

Il existe deux types de délais à savoir : un délai général pour les impositions primitives et un délai spécial en cas de procédure de redressement ou contrôle fiscal.

En ce qui concerne les conditions de forme, pour être recevable, une réclamation contentieuse doit respecter certaines règles selon qu'il s'agit de la forme de la demande ou du contenu de la demande.

Conditions de délais

#### **a- Délai général**

Il faut noter que le service compétent pour recevoir la demande est le centre des impôts du lieu d'imposition. En matière de droits d'enregistrement, c'est le lieu de situation des immeubles ou fonds de commerce et en matière de contrôle fiscal, la Direction Générale des Impôts.

Si une demande est adressée à un service non compétent, il faut procéder à un renvoi d'attribution au service compétent et non au contribuable. Dans ce cas, le point de départ de la procédure est la date de réception de la réclamation par le service non compétent. Ainsi le service non compétent avise l'auteur de la réclamation de la transmission au service compétent.

Pour être recevable, les réclamations relatives aux impôts directs et indirects et aux taxes annexes à ces impôts doivent être présentées à l'Administration au plus tard le 31 décembre de l'année suivant celle :

- de la mise en recouvrement du rôle des impôts mis sur rôle avec pour point de départ la date limite de mise en recouvrement figurant sur l'avis d'imposition ou l'extrait de rôle ;
- de la notification de l'avis de mise en recouvrement (AMR) des taxes indirectes, de droits d'enregistrement et de timbre avec pour point de départ du délai général, la remise effective de l'avis de mise en recouvrement au contribuable ou à son fondé de pouvoir lorsque ces taxes indirectes et droits d'enregistrement ne sont pas spontanément versés aux dates limites prévues par le CGI ;
- du versement spontané lorsque la taxe ou l'impôt contesté a été payé spontanément sans mise sur rôle ni émission d'un avis de mise en recouvrement ; la date à laquelle l'impôt a été acquitté constitue le point de départ du délai ;
- des retenues à la source avec pour point de départ la date du paiement des revenus aux bénéficiaires si la réclamation est effectuée par ces derniers ou la date du versement des retenues lorsque les bénéficiaires sont des redevables légaux ;
- de l'évènement motivant la réclamation : le point de départ est la date de réalisation de l'évènement.

Par évènement susceptible d'être retenu comme servant de point de départ au délai de réclamation, il convient d'entendre tout fait ou circonstance ayant pour effet ou conséquence : - soit de mettre en cause le principe même de l'imposition contestée ; - soit de modifier rétroactivement l'assiette ou le calcul de cette imposition ; - soit d'ouvrir droit, par sa nature même, au dégrèvement ou à la restitution de tout ou partie d'une imposition qui, fondée dans son principe, était régulièrement établie et calculée.

### **b- Délai spécial**

Le délai est égal à celui dont l'administration dispose elle-même pour établir l'impôt. Il expire donc, en général, le 31 décembre de la troisième année suivant celle au cours de laquelle est intervenue la notification de redressements dont la date de réception constitue le point de départ du délai. Ce délai est ouvert aussi bien en ce qui concerne les impositions primitives sur lesquelles a porté la procédure de redressement engagée par le service, que les impositions supplémentaires qui en résultent. En outre, ce délai peut être mis à profit pour contester l'imposition

primitive ayant donné lieu à l'engagement d'une procédure de redressement, même lorsque celle-ci n'a pas abouti à l'établissement d'une nouvelle imposition.

Par procédure de reprise ou de redressement il faut entendre d'une part la procédure de redressement contradictoire, la procédure d'imposition d'office et d'autre part toute procédure permettant à l'Administration de réparer toutes omissions ou erreurs à l'imposition.

Le délai spécial part de la date de la réception de la dernière notification de redressement et prend fin le 31 décembre de la troisième année suivant celle au cours de laquelle est intervenue la notification de redressement.

### ➤ Points de départ des délais

#### - Délai général

- **Mise en recouvrement du rôle** : la date limite de mise en recouvrement figure sur le bulletin de liquidation ou « l'avertissement ». Le délai général court donc à compter de cette date (cas des impôts directs mis sur rôle (états d'émission))
- **Avis de mise en recouvrement (AMR)**. Lorsque les taxes indirectes, les taxes sur le chiffre d'affaires, les droits d'enregistrement, les droits de timbre et taxes assimilées, ne sont pas spontanément versés aux dates limites prévues par le CGI, le Receveur des impôts envoie aux contribuables un ARM ; la date de la remise effective de ce dernier au contribuable ou à son fondé de pouvoir constitue le point de départ du délai général de réclamation.
- **Versement spontané** : lorsque la taxe ou l'impôt contesté a été payé spontanément sans mise sur rôle ni émission d'un AMR, le point de départ du délai de réclamation est la date à laquelle l'impôt a été acquitté.
- **Retenues à la source** : le point de départ est la date du paiement à leurs bénéficiaires des revenus amputés de l'impôt retenu à la source si la réclamation est effectuée par les personnes ayant supporté la retenue.  
Notons ici que les réclamations peuvent aussi émaner des personnes physiques ou morales chargées d'opérer et de verser par leurs soins les retenues ; dans ce cas le délai court à compter de la date à laquelle le versement a été effectué.

- Evénement motivant la réclamation : le point de départ est la date de réalisation de l'événement.

Il s'agit de tout ou circonstance se rapportant directement à la situation propre au contribuable auteur de la réclamation, ou aux éléments de base ou de calcul de l'imposition contestée ayant pour conséquence :

- Soit de mettre en cause le principe de l'imposition contestée.
- Soit de modifier rétroactivement l'assiette ou le calcul de cette imposition.
- Ou encore d'avoir droit au dégrèvement ou à la restitution de tout ou partie d'une imposition établie ou calculée.

### **-délai spécial**

Le délai spécial de réclamation, qui est égal à celui de reprise de l'administration s'ouvre à tout contribuable faisant l'objet d'une procédure de reprise ou de redressement.

Par procédure de reprise ou de redressement il faut entendre d'une part la procédure de redressement contradictoire (PRC), la procédure d'imposition d'office (PIO) qui se traduit se traduit par la taxation d'office (TO) pour les B.I.C ou l'évaluation d'office (EO) pour les BNC et d'autre part toute procédure permettant à l'administration de réparer toutes omissions ou erreurs à l'imposition, notamment le contrôle sur pièces (CSP), lequel constitue d'ailleurs une procédure de redressement contradictoire.

Le délai spécial part de la date de réception de la dernière notification de redressement et prend fin au 31 décembre de la troisième suivant celle au cours de laquelle est intervenue la notification de redressement.

Notons que le délai spécial est ouvert aussi bien en ce qui concerne les impositions supplémentaires mises en recouvrement à l'issue de cette procédure.

Il peut être mis à profit pour contester l'imposition primitive même lorsque la procédure de redressement n'a pas abouti à une imposition supplémentaire.

Le délai spécial ne se substitue pas au délai général de réclamation, celui-ci pouvant toujours être utilisé lorsqu'il vient à expiration à une date postérieure à celle du précédent.

Mais lorsque la réclamation est présentée après l'expiration du délai spécial, le contribuable ne peut que réclamer contre l'imposition supplémentaire dans la



fraction du délai général qui reste à courir après l'expiration de délai spécial ; il ne peut plus contester l'imposition primitive.

### Exemple :

Soit un IRPP afférent à l'année 2013 pour lequel

- L'imposition primitive a été mise en recouvrement le 30 août 2014.
- Une notification de redressement est adressée au contribuable le 31 janvier 2015.
- L'imposition supplémentaire ci-dessus, demeurée impayée, est mise en recouvrement le 30 juillet 2018, par émission d'un AMR.

Dans ce cas, le délai général de réclamation a pour terme :

- Pour l'imposition primitive : le 31 décembre 2015
- Pour l'imposition supplémentaire le 31 décembre 2019

Quant au délai spécial, il vient à expiration le 31 décembre 2018. Ainsi le contribuable pourra présenter une réclamation :

- Contre l'imposition primitive, non seulement dans **le délai général**, c'est-à-dire jusqu'au 31.12.2015, mais également dans le délai spécial expirant le 31 décembre 2018.
- Contre l'imposition supplémentaire dans le délai spécial jusqu'au 31 décembre 2018 mais aussi dans **le délai général** ouvert par la mise en recouvrement de l'imposition supplémentaire et qui expire le 31 décembre 2019.

### Remarque

Il ressort de tout ce suit que :

- Le délai spécial (plus long) ne se substitue pas pour autant au délai général (plus court).
- Le délai spécial et le délai général ne sont strictement spécifiques à l'imposition supplémentaire et à l'imposition primitive en cas de chevauchement par Interférence.
- Les deux délais se complètent plutôt en cas d'interférence.

## ➤ **Forme et contenu de la demande**

### **a- Conditions de temps**

Il s'agit du délai général et du délai spécial d'introduction des réclamations tels que nous les avons analysés plus haut.

Une demande est dite **prématurée** lorsqu'elle est introduite **avant l'AMR ou l'avis d'imposition** ou encore **avant le paiement spontané**. Elle est régularisable.

### **b- Conditions de forme : présentation matérielle**

- **Simple lettre** sur papier libre, sans droit de timbre
- **Signée** de la main du réclamant
- **Réclamations en principe individuelles** sauf si :
  - Contribuables imposés collectivement (conjoint)
  - Membres des sociétés de personne contestant impôt à la charge de la société
- **Les réclamations** doivent être **présentées par le contribuable ou le titulaire d'un mandat régulier**.

Toutefois certaines personnes peuvent réclamer pour autrui sans justifier d'un mandat régulier, en vertu soit d'une tolérance administrative, soit d'une disposition expresse de la loi. Il s'agit :

- Des **avocats** régulièrement inscrits au bureau
- Des **officiers publics** ou **ministériels** en ce qui concerne les impôts, droits ou taxes qu'ils sont tenus d'acquitter en vertu de cet article.
- Des **personnes** qui tiennent de leur **fonction** ou de leur **qualité le droit d'agir au nom du contribuable** (les héritiers ou légataires, les syndics, les liquidateurs amiables d'une société, certains dirigeants de société).
- Les tiers mis en cause sont aussi recevables à introduire une réclamation, en toutes matières fiscales, les personnes, physiques ou morales, solidairement tenues, avec le redevable en principal, au payement de l'impôt.

**Les personnes solidairement responsables du paiement de l'impôt en vertu d'une disposition légale ou d'une décision de justice ou qui sont mises en demeure d'acquitter** les impositions établies au nom d'un tiers ou du conjoint.

**Exemples :**

- **En matière d'impôts directs**

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

- représentants ou ayants cause du contribuable (héritiers, tuteurs...) pour les impôts établis par voie de rôle (impôt sur le revenu et impôts locaux) ;
- fermiers et locataires pour le paiement de la taxe foncière due par le propriétaire ;  
- cessionnaires de fonds de commerce en matière d'impôt sur le revenu ou sur les sociétés, notamment ;
- successeurs des contribuables exerçant une profession non commerciale dès lors que la cession a eu lieu à titre onéreux etc...

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

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

- les officiers ministériels qui ont reçu ou rédigé des actes énonçant des actes ou livres non timbrés ;
- les notaires, huissiers, greffiers pour les droits dûs sur les actes qu'ils ont négligés de soumettre à l'enregistrement ou à la formalité fusionnée.

➤ **Autres dispositions**

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

➤ **Conditions de fond (contenu des réclamations).**

**Objet de la demande**

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

- la réparation d'erreurs dans l'assiette ou la liquidation de l'impôt ;
- la contestation d'impôts et taxes émis par l'administration fiscale ;
- la restitution d'impôt ayant fait l'objet d'un versement indu ;
- le bénéfice d'une exonération ou d'une réduction, ou de tout autre avantage fiscal.

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

Aux termes des dispositions du CGI, toute réclamation doit, à peine d'irrecevabilité, comporter en dehors des indications relatives à l'identité du réclamant :

- **l'indication des impôts, droits ou taxes contestés**
- **l'exposé sommaire des moyens** par lesquels sont auteur **prétend la justifier**
- **les conclusions du réclamant** : base ou quotité du **dégrèvement sollicité, décharge, réduction ou restitution.**

#### ➤ **Conséquences issues des différentes conditions**

Est irrecevable :

- une réclamation comportant la mention dactylographiée du nom de son auteur ou une griffe reproduisant mécaniquement la signature de celui-ci.
- Une réclamation revêtue d'une signature n'émanant pas du réclamant bien qu'elle reproduise son nom.

Par contre est recevable une réclamation non signée à laquelle est jointe une lettre d'accompagnement dûment signée de la main du réclamant

Tout réclamant domicilié hors du Togo doit faire élection de domicile au Togo c'est-à-dire désigner une adresse où seront faites les notifications et communications relatives à la réclamation.

Mais cette condition est réputée remplie lorsque la réclamation

- Est présentée par un avocat pour le compte d'un contribuable domicilié hors du Togo.

- Est présentée par un mandataire domicilié au Togo, la délivrance du mandat valant présomption d'élection de domicile à l'adresse du signataire.
- Emane d'une personne physique ou morale domiciliée à l'étranger mais ayant au Togo un ou plusieurs centres d'intérêt.

Le défaut d'élection de domicile rend la réclamation définitivement irrecevable.

Toutefois la fin de non-recevoir résultant de ce vice de forme n'est pas d'ordre public et ne peut, en cas de recours juridictionnel, être soulevé d'office par le tribunal.

Toute réclamation doit être accompagnée des pièces énumérées par le CGI. Il s'agit :

- Lorsque la réclamation vise un impôt direct établi, par voie de rôle, de l'avis d'imposition lui-même (avertissement ou extrait du bulletin d'émission) ou d'une copie de l'avis ;
- Lorsqu'elle concerne des impôts, droit ou taxes ayant donné lieu à l'émission et envoi d'un avis en recouvrement (ARM), soit de l'avis de mise en recouvrement, soit d'une copie ou d'un extrait de cet avis ;
- Lorsque la réclamation vise des impôts perçus par voie de retenue à la source ou versés spontanément sans émission préalable d'un rôle ou d'un avis de mise en recouvrement, d'une pièce justifiant le montant de la retenue ou du paiement.

#### ➤ **Portée et régularisation des vices de forme**

**Principe** : l'effet produit par les vices de forme est l'irrecevabilité des réclamations.

- Certains vices de forme entraînent une **irrecevabilité définitive** s'ils ne sont pas réparés avant l'expiration du délai légal de réclamation. Ce qui signifie qu'ils peuvent être réparés dans ce même délai.

Il s'en suit donc que l'irrecevabilité n'est définitive que si la régularisation n'est pas faite avant l'expiration du délai légal de réclamation, par l'introduction d'une nouvelle réclamation régulière en la forme.

#### ➤ **Régularisation des réclamations non recevables en l'état**

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

#### ➤ **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, ou même du Trésor public, ne doit pas être considérée comme irrecevable. Il appartient au service saisi par erreur de la transmettre au service compétent et d'aviser le réclamant de cette transmission. La recevabilité de la demande devra naturellement être appréciée à la date de réception du pli, non à celle du renvoi d'attribution.

➤ **Cas des réclamations non signées**

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

➤ **Cas des 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 du rôle, la requête demeurera nécessairement irrecevable car sans objet. Une réclamation tardive est en revanche atteinte d'un vice rédhibitoire ; si elle apparaît fondée, l'administration peut toutefois l'admettre, dans le cadre de son pouvoir de dégrèvement d'office.

A cet effet les **intéressés** doivent, en principe, être **invités à régulariser** leur demande dans un **délai de 30 jours**.

La décision de rejet n'est prise que si le contribuable n'obtempère pas suivant les indications de l'invitation à régulariser.

En tout état de cause la fin de non-recevoir résultant des vices de forme n'est pas d'ordre public et ne peut en cas de recours juridictionnel, être soulevée d'office par le tribunal.

- D'autre vice de forme sont susceptibles d'être régularisés, même après l'expiration du délai légal des réclamations, jusqu'à la décision de l'Administration.

➤ **Cas des réclamations incomplètes**

De manière générale, la seule pièce dont la production peut être formellement requise par la loi est l'avis d'imposition ou de mise en recouvrement : seule son

absence est donc de nature à motiver, en tant que tel, un rejet. Il s'agit cependant de pièces dont l'administration est l'auteur et qu'elle est censée conserver sous forme de copie ; les services doivent donc s'abstenir de faire valoir cet argument de forme, sauf dans l'hypothèse où ils sont de ce fait dans l'impossibilité totale de déterminer l'objet du litige. L'absence d'identification, dans le corps de la demande, de la cotisation dont la décharge est demandée est cependant, en tant que tel, un élément de nature à justifier d'un rejet pour irrecevabilité de la demande.

Une fois ces conditions remplies, la réclamation est ensuite soumise à l'instruction pour que l'Administration puisse prendre sa décision.

## **2- Instruction des réclamations et décision de l'administration**

### **2.1. Instruction des réclamations**

#### **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, voir les pénalités appliquées.

#### **➤ Examen de la recevabilité de la demande**

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

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

Aux termes des dispositions du LPF, les réclamations sont instruites par les agents de l'Administration des Impôts. Mais il peut arriver que l'instruction soit facultative,

lorsque les réclamations sont présentées après le délai légal ou qu'un vice de forme les rend définitivement irrecevables.

#### a- Examen de la demande

L'examen de la demande concerne aussi bien l'examen en la forme que l'examen au fond.

En ce qui concerne l'examen en la forme de la demande, on distingue :

- la date de présentation de la demande ;
- le point de départ et le point d'arrivée du délai applicable ;
- la signature manuscrite ;
- la qualité de signature ;
- le caractère individuel ;
- le contenu de la demande ;
- les pièces jointes.

Si aucun vice de forme n'est relevé, la demande est recevable. En cas de vice, la réclamation est irrecevable. Cependant les vices de formes pouvant être régularisés à tout moment, le rejet en la forme ne dispense pas d'instruire au fond.

L'examen au fond porte sur l'examen des faits exposés par le réclamant, les motifs de droit invoqués (lois, règlements, jurisprudence...).

L'examen des faits exposés par le réclamant porte sur les constatations effectuées par le service, les documents éventuellement joints à la réclamation, et s'il y a lieu, à l'aide de renseignements recueillis chez le contribuable ou demandés à l'extérieur.

En ce qui concerne l'examen des motifs de droit, il s'agit ici de tous les textes législatifs et réglementaires, mais aussi de la jurisprudence, qui permettent l'examen, la discussion et l'interprétation des motifs de droit. Ces motifs peuvent être soulevés par le contribuable ou à l'inverse les motifs qui justifient le bien-fondé de l'imposition.

#### **b-Charge et administration de la preuve**

- La charge de la preuve incombe, en règle générale, au contribuable dans les cas suivants.
- Taxations forfaitaires ou d'office lorsque l'imposition contestée a été établie selon la procédure forfaitaire ou d'évaluation administrative :



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

En ce qui concerne la charge de la preuve, d'une manière générale, la partie qui invoque un fait doit établir la réalité de ce fait c'est-à-dire doit en apporter la preuve. La charge de la preuve incombe tantôt à l'Administration, tantôt au contribuable.

La preuve testimoniale peut seulement être utilisée en matière de droit d'enregistrement et de timbres et taxes assimilées.

### **3. Décision de l'Administration**

#### **a- Délai pour statuer**

Aux termes des dispositions de l'article 367 du LPF, l'Administration des impôts statue sur les réclamations dans le délai de deux (02) mois suivant la date de leur présentation. Toutefois, ce délai de six mois peut être prolongé d'un délai d'un mois complémentaire lorsque l'Administration n'arrive pas à prendre sa décision dans le délai normal de deux mois ; mais elle doit informer le contribuable. Toutefois, le délai complémentaire ne peut excéder trois mois.

Cependant, l'expiration du délai de deux mois ne dispense pas le service de statuer et de notifier sa décision qui ne saurait du fait du retard, être entachée de nullité. Cette expiration de délai ouvre également droit au contribuable qui n'aurait pas reçu la notification de la décision de saisir directement le tribunal compétent et, ce, alors même que le contribuable aurait été informé qu'un délai supplémentaire est nécessaire pour la décision.

#### **b- Agent compétent pour statuer**

En règle générale, le pouvoir de statuer appartient au Commissaire des Impôts. Toutefois, il peut déléguer cette compétence au service compétent pour recevoir la réclamation. La délégation de pouvoir se fait en principe, dans le cas où il serait réservé une suite entièrement favorable à la réclamation, et non en cas de rejet même partiel.

Une fois l'instruction achevée, le service compétent notifie au domicile réel du contribuable la décision de l'Administration. Il peut s'agir d'une décision d'admission totale de la demande ou de son rejet total ou partiel. Toute décision de rejet total ou partiel doit être motivée.

Dans les deux mois à partir de la réception de la notification de la décision de l'Administration, le réclamant peut saisir le tribunal compétent au cas où cette décision ne le satisferait pas, ouvrant ainsi la phase juridictionnelle du contentieux fiscal.

Il convient d'ajouter qu'on distingue des procédures à caractère administratif. Il s'agit notamment : du gracieux ou juridiction gracieuse, des décisions d'office et des affaires signalées.

En ce qui concerne le gracieux, tout contribuable peut solliciter de l'Administration fiscale une mesure de bienveillance portant remise ou modération de certaines impositions ou transactions portant sur certaines pénalités mises à sa charge et dont le bien-fondé n'est pas contesté. Contrairement aux réclamations contentieuses, la présentation des demandes gracieuses, quel que soit leur objet, n'est soumise à aucune condition de délai.

Les décisions prises par l'Administration fiscale sur les demandes gracieuses ne peuvent pas être contestées devant le juge de l'impôt dans le cadre du plein contentieux, mais seulement dans celui du recours hiérarchique.

Le gracieux peut également être sollicité par les comptables publics. Dans ce cas, les demandes introduites par ces comptables visent à leur éviter de payer de leurs propres deniers les impositions dont ils n'ont pas pu assurer le recouvrement.

On parle de décisions d'office, lorsque l'Administration a la possibilité de prononcer un dégrèvement d'office, sans demande préalable du contribuable en cas d'erreur manifeste d'imposition du fait de l'Administration ou du fait du contribuable. L'Administration peut prononcer un dégrèvement d'office jusqu'au 31 décembre la quatrième suivant celle de l'expiration du délai de réclamation, de la notification de décision en cas d'instance juridictionnelle et au cours de laquelle est intervenu l'évènement interruptif de la prescription (demande du contribuable par exemple).

### **c- La décision du service**

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

#### **➤ 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 la loi prévoit généralement un délai, décompté à partir de la réception de la réclamation, au terme duquel l'administration est réputée, faute de décision explicite, avoir rejeté la demande qui lui était soumise ; le demandeur peut alors régulièrement porter le litige devant le juge de l'impôt. Une réponse établie postérieurement demeure néanmoins valide.

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

➤ Formalisation de la 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 (mentions obligatoires à mettre à jour au cas par cas) ; dès lors qu'elle constitue un rejet, elle doit en outre être motivée. En tout état de cause, la décision doit être signée par une autorité habilitée et adressée au contribuable sous forme de recommandé avec accusé de réception.

➤ Mentions devant obligatoirement figurer sur l'imprime de 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, tribunal devant lequel le litige pourra être porté et modalités de sa saisine (délai notamment).

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

➤ **Obligation de motivation**

En cas de rejet total ou partiel de la réclamation, la décision doit indiquer les motifs de fait et de droit qui la fondent. Les raisons pour lesquelles une réclamation est admise n'ont en revanche pas à être reproduites dans la réponse. De manière générale, la rédaction de la réponse pourra s'organiser, pour chacun des moyens soulevés, selon la séquence suivante : rappel des faits (si nécessaire) / position du contribuable ; reprise du droit applicable ; motif du maintien de la position du service.

➤ **Conditions d'adressage au contribuable**

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

Une décision dont le contribuable n'a pu prendre connaissance, pour des motifs indépendants de sa volonté (erreur du service sur l'adresse ou défaillance du service des postes) ne fait pas courir le délai de recours juridictionnel. La réponse est adressée au réclamant lui-même, ou à son mandataire, s'il a fait, chez lui, élection de domicile (cabinet de l'avocat) ; dans ce dernier cas, la notification faite exclusivement au domicile du contribuable est toutefois tenue pour régulière. Elle doit être envoyée à l'adresse mentionnée dans la réclamation, même si cette adresse diffère du domicile habituel du redevable. En cas de changement d'adresse, il appartient donc au contribuable, soit d'en aviser l'administration fiscale, soit de prendre les mesures nécessaires pour faire suivre son courrier à sa nouvelle adresse.

➤ **Effets de la 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 par la législation (2 mois au Togo).

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

➤ **Incidence des 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.

➤ **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.

➤ **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.

➤ **Notions de compensation et substitution de base légale**

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

- Remarques générales sur les notions de compensation et de substitution de base légale

a- Compensation d'assiette, compensation de recouvrement

Pour autant que le droit fiscal l'autorise et dans les limites qu'il fixe, lorsqu'un contribuable demande la décharge, la réduction, ou la restitution d'une imposition, l'administration peut, à tout moment de la procédure et même si le délai de répétition est expiré, opposer toutes compensations entre les dégrèvements reconnus justifiés et les insuffisances ou omissions de toute nature constatées, au cours de l'instruction, dans l'assiette ou le calcul de l'imposition contestée. Cette compensation « d'assiette » doit être nettement distinguée de celle dite « de recouvrement ». Les comptables publics sont en effet tenus d'opposer aux contribuables, avant tout remboursement ou dégrèvement d'impôt, la compensation entre cette créance sur l'Etat ou une autre collectivité publique et les impôts et taxes dont les intéressés demeurent par ailleurs redevables. La réciprocité des dettes objet de la proposition de compensation doit cependant être évidente. Une dette de l'Etat ne peut ainsi faire l'objet d'une compensation avec des impôts locaux, les budgets concernés n'étant pas les mêmes.

b- Substitution de base légale

Lorsque le droit fiscal l'autorise et dans les limites qu'il fixe, la même matière imposable est susceptible de demeurer soumise au même impôt ou taxe, non pas en vertu de la disposition législative initialement invoquée mais sur un autre fondement, et qu'à la différence des cas d'application du droit de compensation, il n'existe pas d'insuffisance ou d'omission à proprement parler, l'administration peut aussi, au cours de la procédure contentieuse, invoquer cette nouvelle base légale, pour maintenir l'imposition litigieuse. L'exercice de la substitution de base légale revient en définitive à placer le contribuable dans la situation qui aurait été la sienne si le service, après avoir dégrévé la cotisation contestée, l'avait une nouvelle fois imposé dans des conditions régulières. Elle permet donc à l'administration de faire l'économie d'une procédure de rectification formelle, le cas échéant en contournant la prescription de son droit de reprise.

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

Quoiqu'il soit proposé de placer les développements qui suivent dans le chapitre relatif à la réclamation préalable, il conviendra d'insister, sur le fait que compensation et substitution de base légale ne sont pas propres à la phase administrative : elles peuvent aussi être opposées au stade juridictionnel ;

l'administration n'a toutefois plus, alors, la possibilité de les prononcer d'elle-même : elle doit inviter le juge à les ordonner.

- La compensation d'assiette

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

## Conditions 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. Quel que 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. La loi peut cependant prévoir la possibilité d'y procéder, de manière généralement assez restrictive, entre impôts différents ; tel est généralement le cas - entre certains impôts directs et assimilés ; - ou entre les droits d'enregistrement et assimilés. L'administration est par ailleurs en droit d'opposer la compensation entre des dégrèvements portant sur les droits en principal et une pénalité omise. Aucune compensation ne peut en revanche être admise si la surtaxe invoquée concerne des droits qui ne sont pas restituables, ou encore s'il ne s'agit pas d'un impôt.

### *Identité de période d'imposition*

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

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

Deux situations sont alors susceptibles de se présenter :

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

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

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

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

- si l'instruction se fait au niveau du service d'assiette, engage la procédure de rectification pour la période non prescrite ;
- si par contre l'instruction se fait dans un service spécialisé, informe le service d'assiette aux mêmes fins.

### ➤ **Procédure en cas de substitution de base légale**

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

- Conditions de la substitution de base 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 davantage de droits que ceux qui lui ont été initialement offerts, sur la base du fondement initialement retenu. Elle ne peut donc être invoquée que si la procédure correspondant au nouveau fondement légal a été respectée. A titre d'exemple, l'administration peut tout à fait substituer à une procédure contradictoire irrégulière initialement menée, une procédure d'office qu'elle serait en mesure de justifier.

La procédure d'office offre en effet moins de garanties procédurales au contribuable, de nature à faire obstacle à une substitution. Celle-ci serait vraisemblablement plus difficilement envisageable en sens inverse, 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.

#### **• Effets de la substitution de base légale**

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

prescription et de procédure propres à la rectification de l'impôt considéré. La nouvelle base légale se substitue alors à l'ancienne et la procédure afférente à la nouvelle base légale est censée avoir été suivie.

## **CHAPITRE 2 : LE RECOURS GRACIEUX**

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.

Il existe donc une grande variété de demandes gracieuses. Certaines visent à obtenir une remise, c'est-à-dire un abandon pur et simple de la totalité des impositions concernant les droits comme les pénalités.

D'autres ont pour objectif une modération qui est un abandon pur et simple d'une partie seulement des impositions.

La demande peut être une remise ou une modération conditionnelle, l'objectif étant 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.

La demande gracieuse peut aussi être la recherche d'une transaction qui est un contrat passé entre l'administration et le contribuable visant à réduire les pénalités, moyennant le paiement des sommes restant dues avec en contrepartie la renonciation à toutes procédures contentieuses.

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

### **Section 1 : Les conditions de recevabilité**

En principe, il n'est accusé réception des demandes gracieuses, contrairement à la pratique concernant les demandes contentieuses, que si le contribuable en fait la demande.

#### **1. L'auteur de la demande**

C'est le redevable de l'imposition qui formule la demande de mesure gracieuse. S'il s'agit d'un tiers, celui-ci doit être mandaté à cet effet.

Sont considérés comme mandatés, même s'ils n'ont pas un mandat formel, les avocats régulièrement inscrits au barreau, chaque époux pour les impositions relatives aux biens qu'il administre et les cotisations dont il est solidairement responsable. Les héritiers et légataires universels pour le compte du contribuable décédé ou chacun des membres d'une indivision pour le compte de l'indivision sont dans cette situation.

#### **2. La forme, le contenu et délai de présentation**

Les demandes ne requièrent aucun formalisme particulier. Elles peuvent être sous la forme d'une simple lettre mais aussi être exprimées oralement lors d'un rendez-vous. Dans ce dernier cas, une fiche de visite est immédiatement rédigée par l'administration et signée par le contribuable.

La demande doit être individuelle et signée par son auteur. S'il est difficile à l'administration d'identifier le contribuable ou l'imposition, elle invite le demandeur à régulariser.

Contrairement au contentieux, aucune exigence de sécurité juridique n'impose le respect d'un délai, pour l'introduction d'une requête gracieuse ; le fait que le délai légal de réclamation contentieux soit expiré n'est donc pas un motif valable de rejet.

Toutefois, la demande ne peut être déposée qu'après la mise en recouvrement. Si elle est adressée antérieurement, l'administration indique au contribuable qu'elle est prématurée et qu'il pourra la renouveler dans les délais.

Il est en revanche indispensable que l'imposition visée soit précisément identifiée ; à défaut, le service devra inviter le demandeur à régulariser sa demande (sous un délai contraint, afin de pouvoir, le cas échéant, exciper de l'absence de réponse pour motiver un rejet).

Une demande gracieuse n'ouvre pas droit au sursis de paiement.

### **3. L'autorité compétente pour instruire et statuer**

En principe les demandes sont instruites au premier degré, par le service dont dépend le lieu d'imposition. Lorsque la demande gracieuse porte sur une imposition établie à la suite d'une vérification, il appartient au service vérificateur de procéder à l'instruction.

Le rapport d'instruction est renvoyé au service du contentieux pour une instruction de deuxième degré et formalisation du projet de décision à la signature de l'autorité compétente.

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.

**Art. 423 LPF:** *La décision sur les demandes des contribuables tendant à obtenir une modération ou remise appartient :*

- a. *au Commissaire des Impôts, lorsque les sommes faisant l'objet de la demande n'excèdent pas deux cent millions (200 000 000) de francs CFA par cote, exercice ou affaire ;*
- b. *au Commissaire général au-delà de cette limite.*

## **Section 2 : Les différentes formes de recours gracieux**

Quatre types de recours gracieux seront examinés dans le cadre de ce cours.

### **1. Les remises**

Elles consistent en un abandon de la totalité des impositions. La demande introduite par le contribuable est instruite et une réponse favorable ou de rejet lui est notifiée.

### **2. Les modérations**

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

La remise gracieuse ou la modération doit rester une mesure exceptionnelle pour des contribuables dans la gêne. L'administration écartera les demandes jugées abusives ou répétitives et sans fondement. La décision de remise ou modération ne résulte pas du seul constat d'une insuffisance ponctuelle de ressources.

Pour prendre une décision éclairée, l'agent de l'administration doit tenir compte de l'ensemble des ressources du contribuable mais aussi prendre en considération ses dépenses indispensables tout en s'assurant que celles-ci sont en rapport avec ses ressources.

- **Les remises ou modérations 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.

### **3. Les transactions**

Au regard de l'article 2044 du Code Civil, la transaction est un contrat par lequel les parties terminent une contestation née ou préviennent une contestation à naître.

En matière fiscale, la transaction est une convention passée entre l'administration et le contribuable portant atténuation d'amendes fiscales, de majorations d'impôts ou d'intérêts de retard, lorsque celles-ci et, « le cas échéant, les impositions auxquelles elles s'ajoutent, ne sont pas définitives ».

Il appartient au contribuable de demander la transaction mais dans la pratique, l'administration peut aussi oralement en prendre l'initiative. Ceci peut se faire soit avant la mise en recouvrement, c'est-à-dire dès l'issue de la procédure de contrôle, soit après la mise en recouvrement, dès la réception de l'avis d'imposition (AMR).

D'un côté l'administration s'engage à consentir une modération, ou l'abandon des amendes, majorations ou intérêts de retard applicables. En contrepartie, d'un autre côté, le contribuable s'engage à payer les droits en principal et le solde des suppléments éventuellement laissés à sa charge, à renoncer à toute procédure contentieuse à propos des pénalités et droits visés dans la transaction.

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 et le paiement du principal et des pénalités maintenues dans les délais fixés. Une transaction devenue définitive ne fait pas obstacle au recouvrement d'une imposition qu'elle ne vise pas.<sup>8</sup>

#### **4. La décharge de responsabilité**

Le contribuable et les tiers peuvent être recherchés par les comptables pour le paiement d'impositions. Les tiers, sous certaines conditions, peuvent demander à être déchargés de leur responsabilité solidaire. Cette démarche s'inscrit dans le cadre de la juridiction gracieuse.

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

Le législateur a prévu une responsabilité solidaire de tiers au paiement de l'impôt. A titre d'exemples nous pouvons citer les successeurs des contribuables exerçant une profession non commerciale dès lors que la cession a eu lieu à titre onéreux.

---

<sup>8</sup> Cass. Com., 18 janv. 2011, n°10-11.962, FD, M.Duburq, Procédures 2011, comm. 159, note NEGRIN.

En outre la responsabilité solidaire de tiers est prévue pour les notaires, huissiers et autorités administratives pour les droits dus sur les actes qu'ils ont négligé de soumettre à l'enregistrement ou à la formalité fusionnée.<sup>9</sup>

Lorsque le contribuable désigné par la loi ne s'acquitte pas de sa dette fiscale, le comptable a souvent la possibilité de se retourner vers un tiers en vue d'obtenir le paiement de l'impôt, c'est le principe de la solidarité fiscale qui, dans certaines situations, peut être écartée.

- **La demande et son traitement**

Les demandes doivent être individuelles et ne sont soumises à aucun formalisme particulier. Elles doivent tendre à la décharge, totale ou partielle, du requérant, soit à la restitution des sommes qu'il a versées. Avant toute chose, l'administration s'assure du bien-fondé des impositions tant dans leur principe que dans leur montant et vérifie également le bien-fondé et l'étendue de la mise en cause des personnes, notamment au regard de la nature de l'impôt et des périodes d'impositions visées dans la demande.

### **Section 3 : Cas spécifiques des dégrèvements d'office et 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 étudiées ci-dessous, lesquelles obéissent toutefois généralement aux mêmes règles d'instruction que les recours gracieux.

#### **1. Les dégrèvements d'office**

- Définition et objet

---

<sup>9</sup> Art. 558 et svts du CGI

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

Les dégrèvements ou restitutions d'office ne doivent pas ainsi être limités à la réparation des erreurs dans lesquelles la responsabilité du service se trouve engagée ; ils peuvent notamment être prononcés sur des impositions établies d'après des bases conformes aux déclarations souscrites par les contribuables, seuls responsables de l'erreur constatée. Le fait qu'elles résultent d'impositions établies d'office n'est de même normalement pas de nature à faire obstacle au dégrèvement d'office. De même, la circonstance qu'une transaction, définitive ou non, a été accordée sur les pénalités afférentes à une imposition reconnue exagérée ne s'oppose pas à ce que cette surtaxe soit réparée par voie de dégrèvement ou de restitution d'office.

- **Conditions de mise en œuvre et effets**

Dans un souci de sécurité juridique, l'exercice du pouvoir de dégrèvement d'office est généralement inséré dans un délai, certes plus long que celui de réclamation, mais néanmoins limité. Comme tous les délais de prescription, le délai d'exercice du pouvoir de dégrèvement ou de restitution d'office est susceptible d'interruption et, à cet égard, il est admis qu'il peut être interrompu par toute demande ou démarche faite avant l'expiration du délai - soit par le contribuable lui-même, soit pour son compte par un tiers même non muni d'un mandat régulier - en vue d'obtenir le dégrèvement ou la restitution, sans qu'il y ait lieu, d'ailleurs, de distinguer selon que cette demande ou démarche s'appuie sur des motifs d'ordre contentieux ou gracieux. Les règles d'introduction et d'instruction sont en général comparables à celles existant en matière gracieuse. Les dégrèvements prononcés à l'initiative de l'administration n'ouvrent, en principe, pas droit au versement d'intérêts moratoires.

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.

*Art. 418 LPF : « L'Administration fiscale peut prononcer d'office le dégrèvement ou la restitution*



*d'impositions qui n'étaient pas dues, jusqu'au 31 décembre de la troisième année suivant celle au cours de laquelle le délai de réclamation a pris fin, ou, en cas d'instance devant les tribunaux, celle au cours de laquelle la décision intervenue a été notifiée ».*

## **2. Les admissions en non-valeur et autres recours gracieux introduits par les comptables publics**

En matière d'impôts directs, les comptables publics sont également fondés à soumettre à la juridiction gracieuse :

- les demandes tendant à l'admission en non-valeur des impositions dont le recouvrement ne peut être effectué par suite notamment de l'absence, du décès ou de l'insolvabilité du contribuable ;
- les demandes en sursis de versement des impositions susceptibles d'être recouvrées mais dont le recouvrement n'a pu être obtenu dans le délai prévu pour l'apurement des rôles ; ces demandes n'ont pas à être soumises à l'avis du service de l'assiette ;
- les demandes en décharge ou en atténuation de responsabilité, afin d'être dispensés, en totalité ou en partie, de verser de leurs propres deniers le montant des impositions qui n'ont pas été recouvrées dans le délai prescrit et dont l'admission en non-valeur a été refusée.

**Art. 536 LPF** : « Les receveurs des impôts peuvent chaque année à partir de celle qui suit la prise en charge dans leurs écritures comptables des impôts, taxes et droits divers, demander l'admission en non-valeurs des cotes devenues irrécouvrables à la suite d'une modification survenue dans la fortune ou la situation des contribuables depuis l'époque où ces derniers ont été imposés.

*L'instruction des demandes est faite par le service chargé de l'assiette des impôts et taxes figurant sur les états.*

*Le pouvoir de statuer est dévolu à l'ordonnateur.*

*Le comptable a la faculté, si cette décision ne lui donne pas satisfaction, de porter le litige devant la Cour des comptes ».*

## **Section 3 : Les voies de recours en matière gracieuse**

Comme en toute matière administrative, la décision gracieuse de rejet ou d'admission partielle peut faire l'objet d'une contestation par voie de recours hiérarchique (pourvoi) ou par voie judiciaire (recours pour excès de pouvoir).

Le contribuable qui juge une décision gracieuse insatisfaisante peut toutefois demander à l'administration de réexaminer sa demande initiale. Ce recours, appelé « pourvoi », n'est soumis à aucune condition de forme ni de délai ; il devra toutefois être considéré comme prématuré et, partant, irrecevable, s'il est présenté avant l'expiration du délai légal de réponse que l'administration est tenue de respecter (sous peine d'être réputée avoir émis une décision de rejet) ou, à défaut, de celui que l'administration s'est officiellement engagé à respecter, pour l'instruction de ce type de requêtes (cas du recours hiérarchique uniquement).

Lorsqu'un service saisi d'une demande de modération gracieuse a rejeté, partiellement ou totalement cette requête, il doit être considéré comme ayant épuisé sa compétence et ne peut donc se prononcer une nouvelle fois, sauf au regard de faits nouveaux. Deux voies de contestation sont alors ouvertes : le recours hiérarchique et le recours juridictionnel.

### **1. Le Principe : Le recours hiérarchique**

Le contribuable peut tout d'abord se pourvoir devant le supérieur direct de l'autorité ayant pris la décision qu'il conteste, (commissaire Général pour une décision prise par le Commissaire des Impôts), 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.

### **2. L'Exception : Le recours juridictionnel (recours pour excès de pouvoir)**

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.

#### **Section 4. Les affaires signalées**

Les « affaires signalées » sont une spécificité du droit fiscal français. Elles désignent une situation dans laquelle un élu (député ou maire), saisit l'administration fiscale pour plaider le cas d'un contribuable défaillant relevant de sa circonscription électorale en vue d'éviter à la population, les conséquences d'une mesure fiscale d'exécution (fermeture de l'unique boulangerie de la région qui risque de priver toute la population du pain).

Cette démarche vise seulement à obtenir de l'administration, une mesure d'accompagnement du contribuable défaillant en préservant les intérêts de la population.

Elle n'est pas reconnue par le droit fiscal togolais.

#### **Deuxième partie : Les instances juridictionnelles**

Cette partie du cours est consacrée au traitement des recours juridictionnels, c'est-à-dire introduits devant tous les ordres de juridiction compétents en matière fiscale ; ce qualificatif de juridictionnel a été adopté par préférence à celui de judiciaire, ce dernier terme s'appliquant en effet à l'ordre de juridiction qu'il qualifie (tribunal de première instance).

## **CHAPITRE 1 : LA PREMIERE INSTANCE**

La première instance correspond à l'entrée du litige, après la réponse de l'administration suite à la réclamation préalable (ou suite à son silence à l'expiration du délai légal de réponse).

***Art. 381 LPF :** « L'action peut être introduite devant le tribunal compétent dans le délai de deux (02) mois à partir du jour de la réception de l'avis par lequel l'Administration fiscale notifie au contribuable la décision prise sur sa réclamation ou, si le contribuable n'a pas reçu la décision de l'Administration fiscale, dans le délai de six (06) mois suivant la date de présentation de sa réclamation ».*

### **Section 1 : L'introduction de l'instance**

La compétence des tribunaux constitue un élément de forme important dans le cadre du recours juridictionnel. Elle est réglée par les dispositions de l'article 380 du LPF.

***Art. 380 LPF :** « En matière d'impôts directs et de taxes sur le chiffre d'affaires ou de taxes assimilées, les décisions rendues par l'Administration fiscale sur les réclamations contentieuses et qui ne donnent pas entière satisfaction aux intéressés, peuvent être portées devant les Cours d'Appel qui siègent en Chambres administratives et qui jugent en premier et dernier ressort conformément à l'ordonnance n° 78-35 du 7 septembre 1978 portant organisation judiciaire.*

*Par dérogation à l'article 28 de l'ordonnance précitée, les tribunaux compétents en matière de droits d'enregistrement, de droits de timbre et de taxes assimilées à ces droits, sont les tribunaux de première instance qui siègent en chambres civiles.*

*Les jugements rendus par ces tribunaux en cette matière sont sans appel sauf pourvoi en cassation ».*

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.

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

- l'ordre administratif est généralement compétent en matière d'impôts directs, d'impôts locaux, de TVA. Une Chambre administrative au niveau des cours d'appel fait office de juge administratif en attendant la mise en place des tribunaux administratifs.

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

- Compétence géographique : Au sein de l'ordre juridictionnel compétent, il existe généralement plusieurs juridictions de 1<sup>er</sup>, 2<sup>ème</sup> voire de 3<sup>ème</sup> degré, disposant chacune d'une compétence prédéfinie sur une portion du territoire national (1<sup>ère</sup> instance) ou sur un certain nombre de juridictions de 1<sup>er</sup> degré (compétence d'appel).

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

De manière concrète, devant le tribunal compétent, le juge doit s'attacher à préciser les points suivants:

- qui introduit l'instance ?
- pourquoi ?
- devant quel juge ?
- de quelle manière ?
- pour quels effets ?

### **1. Les parties à l'origine de la demande**

Elles sont précisées par les dispositions de l'article 381 du LPF.

**Art. 381 LPF :** « L'action peut être introduite devant le tribunal compétent dans le délai de deux (02) mois à partir du jour de la réception de l'avis par lequel l'Administration fiscale notifie au contribuable la décision prise sur sa réclamation ou, si le contribuable n'a pas reçu la décision de l'Administration fiscale, dans le délai de six (06) mois suivant la date de présentation de sa réclamation.

*L'Administration fiscale peut soumettre d'office au tribunal la réclamation présentée par un contribuable. Elle doit alors en informer ce dernier ».*

#### **a- Le contribuable ou son représentant**

Dans le cadre du recours devant le juge de l'impôt, le contribuable conteste une décision de l'administration qui lui « fait grief » ; il est donc naturel qu'il ait l'initiative de l'introduction de l'instance. Ont qualité pour agir en justice le contribuable et son représentant ; les règles relatives à la qualité pour agir en justice sont à cet égard comparables à celles régissant l'introduction de la réclamation contentieuse elle-même. Il est à noter que la législation prévoit l'obligation de recourir au ministère d'un avocat, pour ester en justice conformément aux règles de procédure devant la Cour d'Appel mais l'administration peut se faire représenter par ses agents<sup>10</sup>.

#### **b- L'administration**

Cependant la législation fiscale togolaise prévoit la possibilité pour l'administration de déférer, c'est à dire soumettre, d'office une réclamation au juge de l'impôt, avant donc qu'elle n'ait statué. Cette voie d'introduction des instances est marginale : l'administration ne doit y recourir que dans des circonstances exceptionnelles, justifiant de l'intérêt d'une saisine immédiate du juge.

Tel est notamment le cas lorsque la réclamation porte sur un litige dont le juge de l'impôt a déjà été saisi (réclamations successives portant sur un même impôt ou sur les mêmes chefs de redressement au regard d'impôts différents : impôt sur les sociétés et TVA par exemple).

Lors du déferé de cette nouvelle demande, le service demandera alors au juge d'ordonner la jonction des instances, afin qu'il statue sur le litige par un seul et même jugement. Le mémoire par lequel l'administration soumet au juge la réclamation du contribuable doit donc comporter : - l'historique de l'affaire et les motifs pour lesquels le service a estimé opportun de la soumettre au juge ;

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

- le cas échéant, une demande de jonction.

---

<sup>10</sup> Art 382 LPF in fine

## 2. L'objet de l'instance

- Rappel des différents 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 excès 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.

### **3. La forme de saisine**

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

## **Section 2 : Le déroulement de l'instance**

### **1. Les acteurs de l'instruction**

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

- **Le service de l'assiette**

Le service ayant établi l'imposition est forcément le mieux à même de répondre aux arguments du requérant ; il devra donc nécessairement être invité à instruire la demande soumise au juge.

Fréquemment, la production définitive du mémoire sera toutefois confiée à un service différent, spécialement dédié à la défense de l'administration fiscale devant les juridictions (service du contentieux fiscal ou autorité disposant d'une compétence particulière ou d'une délégation de signature lui permettant d'agir en justice).

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

Le rapport d'instruction doit nécessairement être transmis avec l'ensemble des pièces requises à l'instruction (pièces de procédure notamment), afin de permettre au



service chargé de la finalisation du mémoire de les examiner et, le cas échéant, de les transmettre au juge, spontanément ou à sa demande. Il est à cet égard indispensable que l'administration soit à même de présenter, sur demande du tribunal ou de l'autre partie, les pièces sur lesquelles elle fonde ses conclusions.

- **Le service du recouvrement**

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

### **3. L'examen de l'affaire au fond**

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

Certains moyens, mêmes intrinsèquement recevables, sont, en tout état de cause, dépourvus de toute incidence sur la solution du litige ; ils sont de ce fait qualifiés d'inopérants.

Il en est ainsi, par exemple, d'un moyen fondé sur la référence à un texte non applicable à l'espèce. Les moyens inopérants doivent être distingués des moyens manquants en fait, c'est-à-dire de ceux dont le dossier ne confirme pas la réalité. Manque en fait, par exemple, le moyen tiré de l'absence d'envoi de l'avis de vérification alors que l'avis et son accusé de réception figurent au dossier. Dès lors qu'ils ne sont pas susceptibles d'exercer une influence sur la solution du litige, les moyens inopérants sont comme tels écartés par le juge.

Toutefois, le juge n'est pas tenu de statuer sur un moyen inopérant et n'entache sa décision d'aucune irrégularité en s'abstenant de le faire. Doivent notamment être qualifiés d'inopérants, dès lors qu'ils n'ont aucune incidence sur la régularité de l'imposition ou son bien-fondé, les moyens relatifs à la validité du rejet de la réclamation ; n'est de même, pas de nature à influencer sur la solution du litige la circonstance alléguée que plusieurs contribuables relevant d'un même cas auraient fait l'objet de traitements différents.

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

En application du principe général d'« économie des moyens », il convient toujours d'aller des moyens généraux vers les plus particuliers : une irrégularité de la

procédure d'imposition justifie en effet la décharge de l'imposition en litige, sans même qu'il soit besoin d'examiner les moyens de bien-fondé. Il est important de rappeler que tous les moyens utiles doivent être examinés : à défaut de réponse dans le mémoire produit au juge, l'administration est en effet réputée avoir acquiescé au fait, c'est-à-dire accepté tacitement la position du contribuable.

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

Un contribuable qui, dans sa requête introductive d'instance, s'est borné à contester le bien-fondé de l'imposition, sera par exemple recevable à invoquer, avant la clôture de l'instruction, l'irrégularité de la procédure d'imposition. Ce moyen nouveau pourra également être invoqué, pour la première fois. Les demandes nouvelles produites par un contribuable ne seront toutefois susceptibles d'être accueillies que dans la limite du dégrèvement ou de la restitution sollicités dans la réclamation préalable devant l'administration.

#### **4. La rédaction et l'échange des mémoires<sup>11</sup>**

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

**Le principe du contradictoire**, qui tend à assurer l'égalité des parties devant le juge, implique la communication à chacune de celles-ci de l'ensemble des pièces du dossier ainsi que, le cas échéant, des moyens relevés d'office. Ces règles sont applicables à l'ensemble de la procédure d'instruction. Lorsque des pièces sont couvertes par un secret garanti par la loi, le respect du caractère contradictoire de la procédure implique que le juge ne peut, sans l'autorisation de celui dans l'intérêt duquel le secret a été édicté, ni en prendre connaissance, ni les communiquer aux parties. Lorsque les pièces sont trop volumineuses pour être communiquées, elles peuvent faire l'objet d'une consultation au greffe.

**Conseils pour la présentation des mémoires :** 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

---

<sup>11</sup> Art.385 LPF

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.

## **5. Communication du mémoire à la partie adverse**

Deux (02) modes de communication des mémoires peuvent exister :

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

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

### **• Moyens soulevés d'office par le juge**

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

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

- le cas où le texte appliqué par l'administration et sur lequel discutent les parties n'était pas - ou plus- en vigueur.

Il faut, toutefois, que l'inapplicabilité des dispositions de l'article litigieux du code général des impôts résulte manifestement des pièces du dossier qui est soumis au juge;

- l'erreur de classification catégorielle des revenus ;

- l'hypothèse où le texte appliqué est illégal en raison par exemple de l'incompétence de son auteur ;
- la question du régime d'imposition ;
- le fait qu'une personne autre que le redevable légal a été imposée.

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

## **6. Mesures spéciales d'instruction et les incidents de procédure**

- Mesures spéciales d'instruction

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

- l'expertise ;
- la visite des lieux ;
- l'enquête ;
- la vérification d'écritures ;
- l'inscription de faux.

### **a) L'expertise<sup>12</sup>**

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

L'expertise est ordonnée par le juge, soit d'office, soit sur demande des parties, pour éclairer certains points de l'instruction. Le juge n'est toutefois généralement pas tenu de faire droit à une telle demande, fût-elle présentée de manière concertée par les justiciables en présence. Il ne peut y avoir recours que si l'expertise est susceptible d'être utile à la solution du litige ; à défaut, elle est réputée présenter un caractère frustratoire, justifiant alors l'annulation du jugement l'ayant ordonnée. Dès lors qu'il l'a décidée, le juge devra attendre les conclusions de l'expertise avant que de statuer

---

<sup>12</sup> Art. 390 LPF

sur le fond ; il ne peut en aller différemment que si la survenance de faits nouveaux rend l'expertise sans objet, ou bien encore lorsque l'expert ne peut remplir sa mission.

**Choix de l'expert :** Même si rien ne lui interdit de tenir compte des suggestions que les parties lui soumettent, le choix de l'expert revient en toutes hypothèses au juge.

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

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

- en cas de vérification, sur l'examen des documents comptables présentés, sur la méthode d'évaluation retenue par l'inspecteur, sur l'existence matérielle de certains faits, sur l'évaluation du fonds de commerce etc. ;
- en cas d'évaluation d'un bien immobilier, sur la valeur vénale retenue par l'administration et les termes de comparaison présentés ;
- en cas d'émission de l'impôt par voie de rôle, sur la méthode d'évaluation des bases de l'assiette dudit impôt.

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

## **b) La visite des lieux**

Le tribunal peut ordonner qu'il se transportera tout entier ou que l'un ou plusieurs de ses membres se transporteront sur les lieux pour y faire les constatations et vérifications déterminées par son jugement. La visite des lieux peut être ordonnée soit d'office, soit sur la demande des parties, mais elle est toujours facultative pour le tribunal. Les parties (contribuable et administration) sont informées du jour et de l'heure auxquels cette mesure d'instruction doit se faire, soit par la voie administrative, soit le plus souvent par lettre recommandée. Aux jour et heure fixés, le tribunal (juges désignés) se rend sur les lieux. Au cours de la visite des lieux, le tribunal ou ses membres chargés d'y procéder peuvent entendre les personnes

susceptibles de fournir des renseignements ; ils peuvent également faire exécuter en leur présence, au besoin par un expert, les opérations qu'ils jugent utiles. Il est dressé procès-verbal de la visite des lieux. Ce procès-verbal n'est pas notifié aux parties qui peuvent toutefois le consulter au greffe.

#### **c) La vérification d'écriture**

Le tribunal peut ordonner une vérification d'écritures par un ou plusieurs experts, en présence, le cas échéant, d'un de ses membres. La vérification d'écritures intervient dans le cas où l'une des parties met en doute l'authenticité d'une pièce manuscrite versée au dossier de l'instance, pièce dont l'écriture ou la signature est déniée par son auteur ou n'est pas reconnue par l'une des parties. De même que la visite des lieux, cette mesure d'instruction peut être ordonnée soit d'office, soit à la demande des parties, mais n'est, en aucun cas, obligatoire pour le juge. Le ou les experts chargés de procéder à la vérification sont nommés par le tribunal lui-même. L'opération s'effectue au siège du tribunal en présence d'un conseiller.

#### **d) L'inscription de faux**

Lorsqu'une partie entend faire écarter de l'instance, comme fausse ou falsifiée, une pièce produite par la partie adverse, elle doit s'inscrire en faux. Saisi d'une demande manifestant l'intention de son auteur de s'inscrire en faux contre une pièce du dossier, le tribunal fixe un délai dans lequel la partie qui a produit la pièce contestée sera tenue de déclarer si elle entend s'en servir. Dans le cas où la partie ainsi mise en demeure déclare renoncer à se servir de la pièce contestée ou s'abstient de toute déclaration, la pièce est rejetée et la procédure reprend son cours normal.

Si, au contraire, la partie qui a produit la pièce arguée de faux déclare qu'elle entend se servir de cette pièce, deux éventualités sont susceptibles de se présenter :

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

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

- Les incidents de procédure

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

Les incidents de procédure comprennent :

- les questions préjudicielles ;
- le désistement ;
- les conclusions reconventionnelles ;
- la connexité

#### a) La question préjudicielle

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

#### b) Le désistement

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

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

- être fait par écrit et signé ;
- être rédigé en termes formels ;

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

- émaner d'une personne qualifiée.

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

#### c) Les conclusions reconventionnelles

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

#### d) La connexité

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

### **Section 3 : La clôture de l'instruction et l'audience**

#### **1. La clôture de l'instruction**

- *Modalités de clôture de l'instruction*

Le juge en charge de l'affaire peut, par une ordonnance, fixer la date à partir de laquelle l'instruction sera close et mettre alors en demeure l'administration de présenter ses conclusions. A défaut d'ordonnance, l'instruction sera close à une date généralement décomptée en fonction d'un certain nombre de jours francs précédant l'audience. Il convient d'apporter une grande attention aux délais alors impartis par le juge dans la production des mémoires de manière à éviter le risque qu'une affaire ne soit jugée avant que l'administration n'ait eu le temps de produire ses observations.

- *Effets de la clôture d'instruction*



En principe, la clôture a pour effet de mettre fin au droit pour les parties de produire de nouveaux mémoires. Toutefois, lorsque, postérieurement à la clôture d'instruction, le juge est saisi d'un mémoire, il lui appartient, dans tous les cas, d'en prendre connaissance avant de rendre sa décision, ainsi que de le viser (c'est à dire le mentionner) dans sa décision. Il n'a toutefois l'obligation d'en tenir compte que si ledit mémoire contient soit l'exposé d'une circonstance de fait dont la partie qui l'invoque n'était pas en mesure de faire état avant la clôture de l'instruction écrite et que le juge ne pourrait ignorer sans fonder sa décision sur des faits matériellement inexacts, soit d'une circonstance de droit nouvelle ou que le juge devrait relever d'office.

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

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

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

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

## **2. La convocation et audition des parties**

- Les convocations

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

- L'audition des parties

Les parties ne sont pas tenues d'assister ou de se faire représenter à l'audience. Seul le requérant ou son représentant peuvent présenter des observations orales au cours de l'audience (et, pour l'administration, le Commissaire ou son représentant). Les comptables salariés ou libéraux n'ont en revanche, généralement, pas qualité pour s'exprimer à l'audience.

De même, les personnes mandatées pour introduire ou soutenir une instance pour le contribuable ne peuvent que déposer des conclusions écrites. Elles ne peuvent présenter d'observations orales que si elles ont la qualité d'avocat. A titre exceptionnel, le président peut, en outre, au cours de l'audience, entendre toute personne dont l'une des parties souhaiterait l'audition. Il est précisé que les audiences sont publiques.

### **3. Le jugement, sa notification et ses effets**

- **Différents types de jugements susceptibles d'être rendus**

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

#### **a) Jugements définitifs**

Les jugements définitifs mettent fin au litige, sauf appel, totalement ou partiellement. Ils peuvent ainsi ne trancher qu'un point quelconque de la contestation ou régler simplement un incident, mais sans qu'il y ait lieu d'y revenir. Tel est le cas notamment d'un jugement qui statue sur une demande en récusation d'expert. Sur le fond du litige, ils peuvent consister en une admission totale ou partielle de la demande du requêtant ; il peut toutefois aussi revêtir la forme d'un non-lieu à statuer, à hauteur de la satisfaction donnée par l'administration, en cours d'instance, à la demande du requérant, ou bien encore en cas de désistement.

#### **b) Jugements avant dire droit**

Les jugements avant dire droit qui les précèdent interviennent uniquement pour ordonner une mesure d'instruction. Ils se subdivisent en jugements préparatoires et jugements interlocutoires. Sont réputées préparatoires les décisions rendues pour l'instruction de la cause et qui, tout en réservant les droits et moyens des parties, tendent seulement à mettre l'affaire en l'état de recevoir jugement définitif. Sont considérées comme interlocutoires les décisions ordonnant, avant dire droit, une preuve, une vérification ou une instruction qui préjuge le fond. Les jugements avant dire droit, qu'ils soient préparatoires ou interlocutoires, peuvent faire l'objet d'un appel, le plus souvent dans le cadre du délai ouvert à l'encontre du jugement qui règle définitivement le fond du litige.

- Communication du jugement aux parties

Les jugements sont portés à la connaissance des parties par le greffe du tribunal, lequel leur indique généralement les délais de recours dont ils disposent. Les jugements judiciaires peuvent en outre faire l'objet d'une signification d'une partie à l'autre, afin de faire courir le délai d'appel.

#### **4. Exécution de la décision par l'administration**

L'administration est tenue d'exécuter sans délai les décisions de justice qui lui sont défavorables. La loi peut, à cet égard, prescrire un délai au terme duquel le contribuable peut demander au juge de prescrire les mesures nécessaires à l'exécution du jugement. La portée des mesures d'exécution devra naturellement être modulée en fonction du caractère suspensif ou non du recours qui pourrait être formulé à l'encontre du jugement. Si le sursis de paiement demeure accordé jusqu'à l'intervention du jugement de 1er degré, le service doit s'assurer d'une prompte information du comptable, afin que les mesures de recouvrement puissent être engagées sans délai.

- Autorité de la chose jugée

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.

## **CHAPITRE 2 : LES VOIES DE RECOURS**

Les voies de recours sont le moyen mis à la disposition du justiciable pour lui permettre d'obtenir un nouvel examen de son procès, ou de faire reconnaître les irrégularités rencontrées lors de la procédure. On distingue, en matière fiscale, deux catégories : les recours ordinaires et les voies de recours exceptionnelles.

### **Section 1 : Les voies de recours ordinaires : L'appel et la cassation**

*Art. 380 LPF : « En matière d'impôts directs et de taxes sur le chiffre d'affaires ou de taxes assimilées, les décisions rendues par l'Administration fiscale sur les réclamations contentieuses et qui ne donnent pas entière satisfaction aux intéressés, **peuvent être portées devant les Cours d'Appel qui siègent en Chambres administratives et qui jugent en premier et dernier ressort** conformément à l'ordonnance n° 78-35 du 7 septembre 1978 portant organisation judiciaire.*

*Par dérogation à l'article 28 de l'ordonnance précitée, les tribunaux compétents en matière de droits d'enregistrement, de droits de timbre et de taxes assimilées à ces droits, sont les tribunaux de première instance qui siègent en chambres civiles.*

*Les jugements rendus par ces tribunaux en cette matière **sont sans appel sauf pourvoi en cassation** ».*

#### **1. L'appel**

**Définition :** 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.

**Spécificité en matière fiscale :** 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 Commissaire 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 1<sup>ère</sup> 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 :

- la régularité du jugement ;
- la régularité de la procédure d'imposition ;
- le bien-fondé des redressements ;
- les pénalités (motivation, prescription, bien-fondé...) ;
- la demande de remboursement des frais d'instance.

#### • Etendue des pouvoirs du juge d'appel

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

**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 1<sup>ère</sup> 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. 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'infirmerie, 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.

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.
- 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 2ème 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.

## **Section 2 : Les voies recours exceptionnels**

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

### **1. Le recours en rectification d'erreurs matérielles**

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

### **2. Le recours en interprétation**

Le juge conserve le pouvoir d'interpréter un jugement précédemment rendu par lui qui serait obscure ou ambigu. Ces recours prennent la forme des instances ordinaires. Il n'est pas prévu de délai pour leur présentation. Lorsqu'il statue sur un recours de cette nature, le juge doit se borner à interpréter le jugement dont il s'agit ; il n'a pas le

pouvoir de le réformer. De même, il ne peut statuer sur un point qui n'a pas été contesté au stade du premier litige ou qu'il a omis d'examiner dans son premier jugement.

### **3. La tierce opposition**

Toute personne peut former tierce opposition à une décision juridictionnelle qui préjudicie à ses droits, dès lors que ni elle, ni ceux qu'elle représente n'ont été présents ou régulièrement appelés dans l'instance ayant abouti à cette décision. La tierce opposition est recevable pour tous les impôts. Pour être admis à former tierce opposition, il est impératif :

- que le tiers n'ait pas été appelé dans l'instance ;
- qu'il n'y ait pas été défendu ;
- que le jugement intervenu porte un préjudice à l'un de ses droits.

Si le tiers intéressé a reçu notification ou signification du jugement, il ne peut former tierce opposition que dans le délai fixé par la loi à dater de cette notification ou signification. A défaut de notification ou de signification du jugement, le droit de former tierce opposition n'est soumis à aucun délai spécifique. Les demandes formant tierce opposition contre les jugements sont introduites devant le tribunal dont émane le jugement entrepris et instruites dans les formes établies pour la requête introductive d'instance.

### **4. Le recours en révision**

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

- avoir intérêt à agir ;
- avoir été partie ou représenté au jugement ;
- appeler toutes les parties à l'instance ;
- n'avoir pu faire valoir la cause invoquée avant que le jugement soit passé en force de chose jugée.



### **Chapitre 3 : LES PRISES DE POSITION FORMELLES DE L'ADMINISTRATION**

(Pour mémoire)

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

La doctrine administrative rassemble tous les documents publiés par lesquels l'administration fiscale commente ou interprète le droit, quelle qu'en soit la forme (instructions ou circulaires, notes de portée générale, réponses ministérielles...). Dans l'exercice de ses missions, l'administration est aussi fréquemment conduite à indiquer à des contribuables, au vu de leur situation propre, une lecture du droit ; tel est notamment le cas, dans le cadre de son action de contrôle, lorsqu'elle motive, en droit, le redressement auquel elle entend procéder. Elle peut aussi être amenée à informer directement un redevable qui l'interroge sur ses droits, préalablement à l'accomplissement de ses obligations, déclaratives principalement, dans le cadre de demande d'interprétations individuelles de la loi fiscale, posées au regard d'une situation particulière donnée. Celles-ci peuvent être présentées oralement, à l'occasion par exemple d'une visite auprès du service de l'assiette ou, de manière plus solennelle, dans le cadre d'une demande écrite, appelant elle-même une réponse sous forme de courrier.

Une telle démarche se définit juridiquement comme une demande de rescrit. Le rescrit se définit comme la réponse que l'administration apporte à un contribuable qui lui demande, avant la réalisation d'une opération, de prendre formellement position sur sa situation de fait au regard d'un texte fiscal. Sous réserve de faire

l'objet d'une publication, ces réponses sont donc elles aussi susceptibles de participer de l'expression de la doctrine de l'administration. Tout comme les circulaires et instructions, ces réponses individuelles ne sont pas susceptibles d'être juridiquement opposées au contribuable : elles n'ont en effet de pertinence qu'en tant qu'elles contiennent une interprétation juridiquement exacte du droit ; ce n'est que par référence à la loi, seul fondement de son action de contrôle, que le service pourra procéder à la rectification de l'impôt dû par le contribuable. Dès lors qu'il est susceptible de s'y référer pour accomplir ses obligations, un contribuable doit toutefois pouvoir se prévaloir des prises de position ainsi émises par l'administration ; cet impératif de sécurisation juridique exprime la confiance légitime que l'usager doit pouvoir placer dans l'action des services de l'Etat.

Le bon accomplissement de cette mission suppose ainsi que soient précisées les conditions dans lesquelles une demande de rescrit pourra être valablement formulée ainsi que la valeur juridique qui sera attachée à la réponse. Eu égard au caractère récurrent des problématiques évoquées par les contribuables, il peut être en outre utile de s'interroger sur une éventuelle publication, sous une forme naturellement anonyme, des réponses aux questions les plus fréquemment posées à l'administration. Cette diffusion publique, dont la portée juridique doit elle aussi être précisée, participe en effet aussi du devoir d'information de l'administration, ainsi que de la prévention des différends d'interprétation susceptibles de naître entre elle et les contribuables. Dès lors que l'on définit la valeur juridique qui s'attache à la réponse à une demande de rescrit, l'administration se trouve, corrélativement, exposée à deux risques : - certaines réponses peuvent s'avérer erronées (c'est-à-dire contraires à la loi) ou imprécises (en tant que pouvant donner lieu à des interprétations divergentes toutes aussi légitimes), limitant ainsi l'action de contrôle de l'administration, et plus généralement nuisant à la crédibilité de son expertise juridique ; - insuffisamment informés des problématiques rencontrées par ailleurs et des réponses qui ont pu déjà être apportées, les services destinataires de ces demandes peuvent aussi émettre des interprétations divergentes. L'unité de la doctrine administrative, ainsi que l'égalité de traitement des contribuables qu'elle contribue à garantir, s'en trouvent alors nécessairement affectées. Le présent chapitre s'attachera donc à définir :

- d'une part, les conditions dans lesquelles une interprétation ou prise de position pourra être considérée comme opposable à l'administration ;
- d'autre part, la manière dont les demandes spécifiques de rescrit doivent être instruites par les services.

