

La procédure contentieuse (contentieux de droit)

La procédure contentieuse constitue le cœur du contentieux fiscal. Elle organise, dans un cadre juridique strict, les modalités selon lesquelles le contribuable peut contester une imposition mise à sa charge et obtenir, le cas échéant, la réparation d'une erreur commise par l'administration fiscale. En matière de taxes foncières, cette procédure revêt une importance particulière en raison de la nature technique de l'assiette et du rôle déterminant du cadastre dans la formation de l'impôt.

Le contentieux fiscal togolais est structuré autour du principe du préalable administratif obligatoire, qui confère à l'administration fiscale un rôle central dans la résolution des litiges. La phase juridictionnelle n'intervient qu'en cas d'échec de la procédure administrative, laquelle demeure la voie normale et privilégiée de règlement des différends fiscaux.

1.1 Le principe du "Préalable Administratif Obligatoire" (RAPO)

Le contentieux fiscal se caractérise par une architecture procédurale originale qui déroge au droit commun de la responsabilité administrative. La pierre angulaire de cet édifice est le principe du **Recours Administratif Préalable Obligatoire (RAPO)**. Cette règle, loin d'être une simple formalité bureaucratique, constitue une garantie substantielle tant pour l'Administration que pour le contribuable.

1.1.1 Fondement juridique : Le privilège du préalable

En droit fiscal togolais, comme dans la plupart des systèmes juridiques d'inspiration francophone, le contribuable ne peut jamais saisir directement le juge de l'impôt.

- **Le texte de référence** : Le Livre des Procédures Fiscales (LPF), notamment par l'article 367, pose le principe selon lequel toute contestation relative à l'assiette

ou au recouvrement des impôts, taxes, droits et redevances doit être « *adressée à l'autorité administrative compétente* » avant toute instance juridictionnelle.

- **La nature juridique :** Il s'agit d'une **fin de non-recevoir d'ordre public**. Cela signifie que si un contribuable assigne directement l'OTR devant le Tribunal sans avoir déposé de réclamation préalable, le juge a l'obligation de rejeter la demande sans même l'examiner au fond (irrecevabilité *in limine litis*), et ce, même si l'Administration ne soulève pas cette exception.

1.1.2 Justification téléologique : La fonction de "filtre"

La doctrine administrative justifie ce verrouillage de l'accès au juge par trois impératifs majeurs, particulièrement pertinents en matière de fiscalité foncière :

1. **Le pouvoir de rectification de l'Administration (Le droit à l'erreur) :**
L'administration fiscale gère des milliers de cotes foncières basées sur des données cadastrales complexes. L'erreur matérielle est inévitable (erreur de saisie, homonymie, confusion de parcelle). Le préalable administratif offre à l'Administration la possibilité de corriger elle-même ses propres erreurs, rapidement et sans formalisme excessif. C'est une phase d'*audit interne provoqué*.
2. **Le désengorgement des prétoires (Économie de procédure) :**
Les statistiques démontrent que l'immense majorité des litiges fiscaux (plus de 90 % dans les systèmes comparables) se résolvent au stade de la réclamation préalable. Sans ce filtre, les tribunaux administratifs seraient submergés par des contestations purement techniques (ex : métrage d'une terrasse) qui ne nécessitent pas l'intervention d'un magistrat.
3. **La cristallisation du litige :**
La réclamation préalable permet de figer le cadre du débat. Les moyens (arguments) que le contribuable pourra soulever devant le juge seront limités par la nature de ceux exposés dans sa réclamation initiale. Cela évite les demandes nouvelles imprévisibles devant le tribunal, garantissant ainsi la loyauté des débats (principe de *l'immutabilité de l'instance*).

1.1.3 Spécificité du contentieux cadastral

Pour le cadre du Cadastre, ce principe revêt une importance particulière. Contrairement à d'autres impôts (TVA, IS) qui reposent sur la comptabilité et l'interprétation du droit, la taxe foncière est un **impôt indiciaire**. Le litige porte souvent sur des faits matériels (la maison est-elle finie ? quelle est la surface réelle ?).

- **Conséquence pratique :** Le préalable administratif est le moment privilégié pour l'expertise technique (visite des lieux, mesurage contradictoire). Il permet de confronter la réalité du terrain aux données du Système d'Information Foncier (SIF) avant toute judiciarisation. C'est à ce stade que l'expert géomètre de l'OTR joue son rôle de « *juge technique* » de première instance.

1.2 La réclamation contentieuse préalable

L'acte introductif d'instance dans la phase administrative est la réclamation. Bien plus qu'une simple lettre de doléances, la réclamation contentieuse est un **acte juridique formel** qui obéit à un régime strict de recevabilité. Sa validité est conditionnée par le respect cumulatif de règles de délai, de forme et de capacité.

1.2.1 Les conditions de délai : La forclusion

En droit fiscal, les délais de recours sont des délais préfix, c'est-à-dire des délais de rigueur dont l'expiration entraîne l'extinction du droit d'agir (la forclusion). Cette échéance est d'ordre public et peut être soulevée d'office par l'Administration ou le Juge.

- **Le délai général (R+1) :**

En matière d'impôts directs locaux (TFPB, TFPNB), le délai de réclamation expire le **31 décembre de l'année suivant** celle de la mise en recouvrement du rôle.
Exemple : Pour un avis d'imposition reçu en mars 2025 (Rôle 2025), la réclamation est recevable jusqu'au 31 décembre 2026.

- **Le délai spécial (L'événement motivant la réclamation) :**

Lorsque le contribuable n'a pas reçu d'avis initial ou lorsqu'un événement postérieur vient modifier la situation juridique du bien (ex : une décision de justice reconnaissant qu'un terrain appartient à autrui), le délai court à compter de la date de cet événement.

- **La date faisant foi :**

C'est la date de réception par l'Administration qui fait foi (cachet du service courrier de l'OTR) et non la date de rédaction.

1.2.2 Les conditions de forme : Le formalisme ad validitatem

Le contentieux fiscal n'admet pas de réclamation orale. Le formalisme demeure une condition de validité substantielle.

1. **L'exigence de l'écrit signé :**

La réclamation doit être manuscrite ou dactylographiée. L'élément crucial est la **signature manuscrite** de l'auteur. Une réclamation non signée est considérée comme inexistante juridiquement, bien qu'elle soit régularisable sur demande de l'Administration.

- **Précision :** La jurisprudence administrative considère que le défaut de signature est une irrégularité régularisable. L'administration doit inviter le contribuable à signer avant de rejeter.

2. **L'identification de l'imposition :**

Le réclamant doit mentionner explicitement l'impôt contesté (Nature, Année d'imposition) et joindre obligatoirement l'**Avis de Mise en Recouvrement (AMR)** ou une copie de l'avis d'imposition. Cette pièce est capitale pour permettre au service de lier le contentieux à une cote précise.

3. L'exposé sommaire des moyens :

Le contribuable ne peut se contenter de dire « Je conteste ». Il doit articuler des moyens de fait ou de droit :

- Les moyens de fait : (ex : « La superficie bâtie n'est pas de 200m² mais de 150m² »).
- Les moyens de droit : (ex : « Violation de l'article X du CGI sur l'exonération des bâtiments agricoles »).
- **Note :** En matière foncière, les moyens sont majoritairement factuels, nécessitant souvent l'intervention de l'expert géomètre.

1.2.3 La qualité et l'intérêt à agir

La recevabilité de la réclamation est subordonnée à la légitimité de son auteur (Règle : *Nul ne plaide par procureur*).

1. Le redevable légal :

Seule la personne au nom de laquelle l'impôt est établi (inscrite au rôle) a qualité pour réclamer.

- **Problématique de l'indivision :** En cas d'indivision successorale, un seul co-indivisaire peut valablement présenter une réclamation pour le compte de l'ensemble de l'indivision (mandat tacite de gestion).

2. Le mandat de représentation :

Si le contribuable ne souhaite pas agir personnellement, il peut se faire représenter par un mandataire (avocat, expert-comptable, géomètre-expert, ou un tiers).

- **Mandat spécial :** Pour les tiers non-avocats, la production d'un mandat spécial rédigé et signé par le contribuable est obligatoire à peine d'irrecevabilité. Pour les avocats, le mandat est présumé (ad litem).

1.2.4 Les effets juridiques de la réclamation

Le dépôt d'une réclamation régulière produit deux effets majeurs en droit :

- **L'effet interruptif de prescription :** La réclamation interrompt la prescription quadriennale. Elle ouvre une phase d'instruction administrative durant laquelle les délais de recouvrement sont suspendus.
- **L'absence d'effet suspensif de paiement (Principe du "Payer d'abord, discuter ensuite") :** C'est une règle cardinale du droit fiscal : **la réclamation ne suspend pas l'exigibilité de l'impôt**. Le comptable public est en droit de poursuivre le recouvrement forcé (saisie) même si une réclamation est en cours d'instruction, sauf si le contribuable a expressément formulé une demande de **sursis de paiement assortie de garanties** (Voir Section 6).

1.3 L'instruction de la réclamation en la forme

L'instruction de la réclamation constitue la phase centrale du contentieux administratif. Elle ne saurait être réduite à une simple vérification bureaucratique. Juridiquement, il s'agit d'une procédure administrative interne, **inquisitoire et contradictoire**, durant laquelle l'Administration a l'obligation d'examiner les griefs du contribuable.

Cette phase se décompose en deux temps procéduraux distincts : le contrôle de recevabilité (la forme) et l'examen du bien-fondé (le fond).

1.3.1 Le contrôle liminaire de recevabilité (L'instruction en la forme)

L'instruction d'une réclamation contentieuse commence systématiquement par une phase de « filtrage juridique ». Avant même d'examiner si le contribuable a raison sur le fond (ex : erreur de superficie), l'Administration doit vérifier s'il a le **droit d'agir**.

Ce contrôle de recevabilité est une étape d'ordre public : l'Administration a l'obligation de la mener, et le juge administratif la vérifiera d'office en cas de recours ultérieur.

1.3.1.1 Les points de contrôle (La « Check-list » de recevabilité)

L'agent chargé de l'instruction (souvent à la Division du Contentieux ou au Service Cadastre pour pré-instruction) doit passer la demande au crible de cinq critères cumulatifs. Le défaut d'un seul de ces critères peut entraîner le rejet.

1. Le contrôle du délai (La temporalité) :

C'est le premier point à vérifier. Le délai de réclamation (généralement jusqu'au 31 décembre de l'année N+1 suivant la mise en recouvrement) est un **délai préfix**.

- *Règle* : Une réclamation déposée hors délai est frappée de **forclusion**. Aucune excuse (ignorance de la loi, absence du pays, maladie simple) ne permet de relever cette forclusion, sauf cas de force majeure avérée et très strictement interprétée.
- *Pratique* : L'agent vérifie la date du cachet de la poste ou celle de l'accusé de réception du service courrier de l'OTR.

2. Le contrôle de la qualité (La légitimité) :

- *Identité* : Le réclamant est-il bien celui qui est inscrit au rôle ? (Attention aux homonymies).
- *Capacité* : Si le réclamant est une société, le signataire a-t-il le pouvoir de l'engager (Gérant, DG) ?
- *Représentation* : Si la réclamation est signée par un tiers (géomètre privé, expert-comptable, neveu...), un **mandat régulier** est-il joint ? Seuls les avocats sont dispensés de présenter ce mandat.

3. Le contrôle de la forme (L'écrit et la signature) :

Le contentieux fiscal est une procédure écrite.

- Une demande par téléphone ou une simple visite au bureau ne constitue pas une réclamation valable.

- **La signature manuscrite** est une condition substantielle. Une lettre dactylographiée non signée n'a pas d'existence juridique.

4. Le contrôle de la motivation (L'exposé des moyens) :

La réclamation doit être **motivée**. Une lettre qui se bornerait à dire « *Je refuse de payer cet impôt trop cher* » sans avancer d'argument factuel (erreur de base) ou juridique (mauvaise application de la loi) est irrecevable pour défaut de motivation.

- *En matière foncière* : Le contribuable doit préciser ce qu'il conteste (la surface, le classement, l'affectation).

5. La production de l'acte contesté (L'identification) :

La demande doit permettre d'identifier l'imposition. L'usage impose de joindre l'**Avis de Mise en Recouvrement (AMR)** ou l'avis d'imposition foncière. L'absence de référence à une cote précise rend la réclamation inopérante.

1.3.1.2 La gestion des irrégularités : Distinction fondamentale

Face à une réclamation incomplète ou mal formulée, l'attitude de l'Administration diffère selon la nature du vice. C'est une distinction cruciale pour la protection des droits du contribuable.

Les vices non régularisables (Rejet immédiat)

Certaines irrégularités sont définitives et ne peuvent être corrigées après coup.

- *Cas type* : **La tardiveté**. Si le délai est expiré au moment du dépôt, l'Administration constate la forclusion et rejette la demande *in limine litis* (dès le seuil). Aucune régularisation n'est possible.

Les vices régularisables (Invitation à corriger)

Pour les autres vices de forme, l'Administration a un **devoir de loyauté**. Elle ne doit pas rejeter la demande immédiatement (ce qui serait un piège), mais inviter le contribuable à la régulariser.

- *Exemples* : Oubli de signature, absence du mandat, oubli de la pièce jointe (avis d'imposition).
- *Procédure* : Le service envoie une **Demande de régularisation** en accordant un délai (ex : 30 jours) au contribuable pour compléter son dossier.
- *Sanction* : Ce n'est qu'à l'expiration de ce délai supplémentaire, si le contribuable reste silencieux, que le rejet pour vice de forme est prononcé.

1.3.1.3 Conséquence pratique pour le service du Cadastre

Bien que l'instruction juridique relève souvent du service contentieux, le cadre du Cadastre est souvent le premier point de contact. Il doit être capable de réaliser un **pré-contrôle** :

- Si un usager apporte une réclamation non signée, l'agent du Cadastre doit lui faire signer immédiatement au guichet.
- Si un usager conteste une taxe vieille de 5 ans, l'agent doit l'informer (avec pédagogie) du risque élevé de rejet pour forclusion, tout en acceptant le dépôt (car seul le chef de service a compétence pour signer le rejet).

1.3.2 L'instruction au fond : L'expertise technique cadastrale

Une fois la réclamation déclarée recevable en la forme, s'ouvre la phase d'instruction au fond. En matière de fiscalité foncière, contrairement à la fiscalité d'entreprise qui est comptable, l'instruction est essentiellement **physique et matérielle**. Elle consiste à confronter les énonciations de la matrice cadastrale à la réalité du terrain.

1.3.2.1 La répartition de la charge de la preuve

Dans le contentieux de l'assiette, la règle de principe est celle du droit commun : *Actori incumbit probatio* (la charge de la preuve incombe au demandeur).

1. **La présomption de régularité du rôle :**

L'imposition émise par l'Administration est présumée exacte. C'est au contribuable qui la conteste d'apporter la preuve de son caractère erroné.

2. **Le rôle actif de l'Administration (L'instruction inquisitoire) :**

Cependant, cette charge de la preuve est aménagée. Le contribuable n'a souvent pas accès aux éléments techniques de calcul (fiches d'évaluation). Dès lors, l'Administration a le devoir de vérifier ses propres bases. Si le contribuable apporte un « commencement de preuve » (ex : un plan de géomètre privé contradictoire), l'Administration est tenue de procéder à une contre-expertise.

1.3.2.2 La vérification sur pièces (Le contrôle de bureau)

Avant tout déplacement, le service du Cadastre saisi pour avis technique procède à un audit documentaire dans le Système d'Information Foncier (SIF) :

- **Analyse de la Fiche d'Évaluation :** L'agent vérifie si les éléments déclarés ou recensés correspondent à la catégorie taxée.
 - *Exemple d'erreur détectable au bureau : Une parcelle taxée comme « Bâtie » alors que la mise à jour des images satellitaires ou des orthophotos montre un terrain vide (démolition non enregistrée).*
- **Vérification des calculs :** Contrôle de l'application correcte des tarifs au m² selon la zone (Zone administrative, résidentielle, périphérie) et vérification arithmétique de la surface pondérée.

1.3.2.3 L'expertise terrain : Le constat contradictoire

C'est l'acte central de l'instruction foncière. Lorsque le désaccord persiste sur la consistance du bien (surface, état, confort), une descente sur les lieux est indispensable.

1. **Le fondement juridique (Droit de visite) :**

Les agents assermentés du Cadastre disposent d'un droit d'entrée dans les propriétés pour les besoins de l'évaluation fiscale (sous réserve des heures légales, généralement entre 8h et 18h hors samedi, dimanches et jours fériés).

2. **La méthodologie du « constat contradictoire » :**

Pour que le rapport d'expertise soit inattaquable devant le juge, l'opération doit être contradictoire.

- **Convocation** : Le contribuable est invité à être présent ou représenté lors du mesurage..
- **Le mesurage** : Prise de mesures des surfaces hors œuvre (murs inclus) et des surfaces habitables.
- **Le recensement des éléments de confort (VLC)** : L'agent note la présence et l'état de fonctionnement des équipements (piscine, climatisation centrale, ascenseur, qualité des matériaux).
- *Point critique* : L'appréciation de la **vétusté**. L'agent doit évaluer si le coefficient de vétusté appliqué correspond à la dégradation réelle.

3. Le Rapport d'Expertise Cadastreale :

À l'issue de la visite, l'agent rédige un rapport technique qui lie le service du contentieux sur les faits. Ce rapport doit contenir :

- La description précise de l'immeuble à la date de la visite.
- Un croquis coté si les surfaces diffèrent du plan initial.
- Des photographies datées (preuves irréfutables en cas de recours juridictionnel).
- Une conclusion technique claire (ex : "Confirmons la surface de 250m²" ou "Proposons de ramener la surface taxable à 220m² suite à la démolition de l'annexe").

1.3.2.4 Les paramètres techniques spécifiques au litige

L'instruction se concentre généralement sur trois variables d'ajustement de la Valeur Locative Cadastreale (VLC) :

La classification (Le Standing)

Le litige porte sur le classement de l'immeuble dans une catégorie (Luxe, Moyen, Économique). C'est une appréciation souvent subjective.

- **Rôle de l'instructeur** : Objectiver le classement en utilisant la grille de cotation officielle (nombre de points selon les matériaux : marbre vs carreaux ciment, baies vitrées vs naco, etc.).

L'affectation (L'Usage)

Vérifier si l'usage réel correspond à l'usage déclaré.

- **Cas fréquent** : Une villa déclarée en "habitation principale" (exonéré) mais transformée en "bureaux d'entreprise" ou "clinique" (tarif commercial plus élevé). L'instruction sur place permet de requalifier l'imposition.

La pondération des surfaces

Vérifier si les coefficients sont justifiés (ex : une terrasse couverte ne doit pas être comptée à 100 % comme une pièce de vie).

Note : L'importance des **photos** dans le dossier d'instruction est de mise. Devant la Commission de Recours ou le Juge, une photo vaut mieux qu'une longue description pour prouver la vétusté ou l'inachèvement d'un immeuble.

1.3.3 L'intervention de la Commission Administrative des Recours (CAR)

L'instruction administrative ne se limite pas toujours à un dialogue bilatéral entre le service et le contribuable. Conformément à l'**article 356 du Livre des Procédures Fiscales (LPF)**, l'instruction peut nécessiter la saisine d'un organe consultatif paritaire : la Commission Administrative des Recours (CAR).

1.3.3.1 Compétence matérielle : La souveraineté du fait

La CAR n'est pas une juridiction et n'a pas compétence pour interpréter la loi fiscale (questions de droit). Son domaine d'expertise est **la question de fait**. L'article 356 du LPF lui attribue une compétence spécifique en matière foncière :

« Elle est compétente pour émettre un avis sur la détermination des valeurs locatives des biens imposables à la taxe foncière. »

Elle intervient donc pour trancher les débats sur le standing, l'état d'entretien ou la comparaison avec les locaux de référence.

1.3.3.2 Saisine et procédure

- **La saisine** : Elle peut être saisie soit à l'initiative de l'Administration (pour conforter sa position), soit à la demande du contribuable lorsque le désaccord persiste sur l'évaluation technique.
- **La portée de l'avis** : L'avis rendu par la CAR est **consultatif**. Juridiquement, le Commissaire Général n'est pas obligé de le suivre. Cependant, cet avis possède une autorité technique et morale forte. *Pratique administrative* : Il est très rare que l'Administration s'écarte de l'avis de la Commission sur une évaluation foncière sans une motivation renforcée et des preuves contraires irréfutables.

1.3.4 Les pouvoirs d'investigation et de contrôle

Pour mener à bien l'instruction et vérifier la sincérité des déclarations du contribuable, l'Administration dispose de prérogatives de puissance publique exorbitantes du droit commun.

1.3.4.1 Le Droit de Communication

L'instructeur ne se limite pas aux pièces fournies par le réclamant. Il peut solliciter des tiers pour recouper les informations, sans que le secret professionnel ne puisse lui être opposé (sauf exceptions strictes).

- **Les sources d'information** : Notaires (actes de vente), agences immobilières (baux), syndicats de copropriété, concessionnaires de services publics (CEET/TDE pour prouver l'occupation ou la vacance via les consommations).

1.3.4.2 Le Droit d'Enquête et de Visite

C'est l'outil indispensable du contentieux foncier, mais aussi le plus sensible au regard des libertés publiques (inviolabilité du domicile).

- **Objet** : Recenser les éléments de confort intérieur (carrelage, climatisation, nombre de points d'eau) pour fixer la Valeur Locative.
- **Limites** : L'entrée dans des locaux servant exclusivement d'habitation nécessite le consentement du contribuable. En cas de refus, l'Administration peut, selon les cas, procéder à une évaluation d'office ou solliciter une autorisation judiciaire.

Synthèse : L'instruction de la réclamation est une phase *inquisitoire* (dirigée par l'Administration) mais *contradictoire*. Le rôle du cadre du Cadastre est d'apporter la preuve technique (le rapport d'expertise) qui permettra de clore le litige, soit par un dégrèvement justifié, soit par un rejet motivé inattaquable devant le juge.

1.4 La décision administrative de clôture

La phase administrative du contentieux s'achève par une prise de position formelle de l'Administration. Juridiquement, cette décision constitue un **acte administratif unilatéral faisant grief**. Elle marque l'épuisement de la voie administrative et, en cas de désaccord persistant, l'ouverture de la voie juridictionnelle.

1.4.1 Typologie des décisions

L'autorité compétente (le Commissaire Général ou, par délégation, le Commissaire des Impôts) peut rendre trois types de décisions :

L'Admission totale (Le Dégrèvement)

L'Administration reconnaît le bien-fondé de la réclamation.

- *Forme* : Elle se matérialise par l'édition d'un **certificat de dégrèvement** qui annule la dette fiscale.
- *Effet* : Le litige s'éteint. Si le contribuable avait déjà payé, il a droit au remboursement (restitution) des sommes indûment versées, assorties le cas échéant d'intérêts moratoires.

L'Admission partielle

C'est une décision hybride. L'Administration accepte certains chefs de demande mais en rejette d'autres.

- *Exemple* : L'OTR accepte de corriger l'erreur de superficie (passage de 500 m² à 400 m²) mais refuse de changer le classement de standing (maintien en catégorie « Luxe »).
- *Conséquence stratégique* : Le contribuable obtient une réduction de sa cotisation, mais il conserve le droit de saisir le tribunal pour la partie rejetée.

Le Rejet exprès

L'Administration maintient intégralement l'imposition initiale, estimant que le contribuable n'a apporté aucune preuve suffisante pour renverser la présomption d'exactitude du rôle.

1.4.2 L'obligation de motivation (Formalisme substantiel)

En droit administratif moderne, et spécifiquement en vertu du Livre des Procédures Fiscales, **toute décision de rejet (total ou partiel) doit être motivée.**

1. Le contenu de la motivation :

Une formule stéréotypée du type « *Votre réclamation est rejetée comme non fondée* » est illégale. La motivation doit être :

- **En fait** : L'Administration doit répondre aux arguments factuels du contribuable (ex : « *Contrairement à vos allégations, la visite du 12 mars a révélé la présence de meubles...* »).
- **En droit** : Elle doit viser le texte légal fondant le rejet (ex : « *Application de l'article X du CGI...* »).

2. Sanction du défaut de motivation :

L'absence ou l'insuffisance de motivation entache la procédure. Devant le juge, cela peut affaiblir considérablement la position de l'Administration et renverser la charge de la preuve.

1.4.3 Le mécanisme de la Décision Implicite de Rejet

Pour éviter que l'Administration ne bloque l'accès au juge en s'abstenant de répondre, le législateur a institué un mécanisme de sauvegarde.

- **Le délai de réponse** : L'Administration dispose d'un délai légal (généralement **6 mois**) pour instruire et statuer.
- **La naissance de la décision implicite** : Si aucune réponse n'est notifiée au contribuable à l'expiration de ce délai, le silence de l'Administration vaut **décision implicite de rejet**. *Effet juridique* : Cette fiction permet au contribuable de se considérer comme débouté et de saisir le Tribunal (Chambre Administrative) sans attendre une lettre qui ne viendra peut-être jamais.

1.4.4 La notification et les voies de recours

La décision expresse doit être notifiée au contribuable pour produire ses effets (déclenchement des délais de recours juridictionnel).

1. Les formes de la notification :

Elle se fait par pli recommandé avec accusé de réception (AR), remise en main propre contre décharge, ou exploit d'huissier. La date de réception est le point de départ du délai de recours contentieux (2 mois).

2. La mention des délais et voies de recours :

Pour que le délai de recours soit opposable, la notification de rejet doit obligatoirement mentionner :

- Les voies de recours (Tribunal compétent).
- Le délai pour agir.

Jurisprudence : Si ces mentions sont absentes, le délai de recours ne court pas (le contribuable peut saisir le juge indéfiniment, dans la limite du délai raisonnable).

1.5 Le sursis de paiement (L'aménagement de l'exigibilité)

L'introduction d'une réclamation contentieuse, même fondée sur des arguments solides, ne dispense pas, *de jure*, le contribuable de son obligation de payer. Cette règle sévère, issue du principe du « **privilège du préalable** », peut placer le redevable dans une situation financière critique. Pour concilier la sauvegarde des intérêts du Trésor et la protection du contribuable, le Livre des Procédures Fiscales (LPF) a institué un mécanisme dérogatoire : le sursis de paiement.

1.5.1 Le principe : L'absence d'effet suspensif de la réclamation

Il est impératif pour les cadres de l'administration fiscale de maîtriser ce principe : **la réclamation contentieuse n'a pas d'effet suspensif automatique.**

1. L'exigibilité immédiate :

L'émission du rôle rend l'impôt exigible. Le comptable public (le Receveur des impôts) est personnellement et pécuniairement responsable du recouvrement des créances prises en charge. Par conséquent, il est tenu d'engager des poursuites (commandement, saisie) si le contribuable ne paie pas à l'échéance, même si une lettre de contestation a été envoyée au Commissaire Général.

2. La nécessité d'une demande expresse :

Le sursis de paiement est une faveur légale qui doit être **expressément sollicitée**.

- *Forme* : La demande de sursis doit être formulée dans la réclamation contentieuse elle-même ou dans une demande annexe jointe à celle-ci.
- *Objet* : Elle doit préciser le montant des droits contestés pour lesquels le sursis est demandé (le contribuable peut ne contester qu'une partie de la cote).

1.5.2 Les conditions d'octroi : La constitution de garanties

L'octroi du sursis n'est pas un droit absolu ; il est conditionné par la capacité du contribuable à garantir le recouvrement ultérieur de la créance en cas de rejet de sa demande.

L'exigence de garanties (Sécurisation de la créance)

Lorsque le montant contesté excède un certain seuil fixé par la loi, ou lorsque le comptable estime qu'il y a un risque de non-recouvrement (insolvabilité organisée, départ à l'étranger), le contribuable doit constituer des garanties à hauteur du montant des droits contestés.

La nature des garanties admissibles

Le comptable public dispose d'un pouvoir d'appréciation sur la solidité des garanties proposées :

- **Cautionnement bancaire** : Engagement d'une banque à payer à la place du contribuable. C'est la garantie la plus sûre et la plus prisée par l'OTR.
- **Hypothèque ou Nantissement** : Inscription sur un bien immeuble ou un fonds de commerce.
- **Consignation** : Versement d'une somme d'argent sur un compte d'attente du Trésor.

La procédure de refus des garanties (Le référé fiscal)

Si le comptable public estime que les garanties offertes sont insuffisantes, il notifie son refus. Le contribuable dispose alors d'un recours spécifique devant le juge des référés pour contester ce refus, distinct du contentieux de l'assiette.

1.5.3 Les effets juridiques et financiers du sursis

L'acceptation du sursis de paiement gèle temporairement la relation de recouvrement, mais elle n'est pas sans conséquences financières.

- **L'arrêt des poursuites (Effet suspensif)** :
Dès que le sursis est validé, le comptable public a interdiction de diligenter des mesures d'exécution forcée jusqu'à la notification de la décision définitive. La prescription de l'action en recouvrement est suspendue.
- **Le risque financier : Les intérêts moratoires** :
Le sursis est un « pari » pour le contribuable.
 - *En cas de dégrèvement (Gain)* : Le sursis prend fin, les garanties sont levées aux frais du Trésor.
 - *En cas de rejet (Perte)* : L'impôt devient immédiatement exigible. Plus grave, le contribuable devra payer des **intérêts moratoires** (intérêts de retard) calculés sur toute la durée du sursis pour compenser le préjudice de trésorerie de l'État.

Analyse pour le cadre du Cadastre : Ce mécanisme illustre la séparation des pouvoirs au sein de l'OTR. Le service du Cadastre instruit le bien-fondé de la taxe (assiette), tandis que le Receveur apprécie la solvabilité et les garanties (recouvrement). Une mauvaise coordination entre ces services peut conduire à des situations aberrantes où l'on saisit les biens d'un contribuable dont la taxe va être annulée la semaine suivante pour erreur technique.