

Cycle diplômant de formation fiscale et  
douanière de base des cadres supérieurs.  
Filière Cadastre

MANUEL DE FORMATION SUR :  
CONTENTIEUX DES TAXES  
FONCIÈRES

Préparé par : Dr. Dodema BITENIWE

Janvier 2026

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.

# Sommaire

Introduction Générale . . . . .	6
<b>1 Le Cadre Juridique et Institutionnel du Contentieux des Taxes Foncières</b>	<b>10</b>
1.1 Les sources juridiques du contentieux des taxes foncières . . . . .	10
1.1.1 Le Code général des impôts . . . . .	10
1.1.2 Le Livre des procédures fiscales . . . . .	11
1.1.3 Les textes relatifs à la décentralisation et à la fiscalité locale . . . .	11
1.2 Les acteurs institutionnels du contentieux des taxes foncières . . . . .	12
1.2.1 L'administration fiscale, acteur central du contentieux foncier . . .	12
1.2.2 Le service du Cadastre : socle technique et acteur déterminant du contentieux foncier . . . . .	13
1.2.3 Le comptable public et le contentieux du recouvrement . . . . .	13
1.2.4 Les collectivités territoriales, bénéficiaires et parties prenantes du contentieux foncier . . . . .	13
1.2.5 Les juridictions et la place résiduelle du juge fiscal . . . . .	14
1.3 L'organisation du contentieux des taxes foncières au sein de l'OTR . . . .	14
1.3.1 La spécialisation des structures chargées du contentieux fiscal . . .	14
1.3.2 Le circuit administratif de traitement des réclamations foncières .	15
1.3.3 La coordination entre les services fiscaux, cadastraux et de recouvrement . . . . .	15
1.3.4 L'OTR et la gestion administrative du contentieux fiscal . . . . .	16
1.3.5 La place résiduelle mais essentielle du juge dans l'organisation du contentieux . . . . .	16
Conclusion du chapitre . . . . .	17
<b>2 La typologie du contentieux des taxes foncières</b>	<b>18</b>
2.1 Le contentieux de l'assiette des taxes foncières . . . . .	18
2.1.1 Notion et fondement juridique . . . . .	18
2.1.2 Contestation de la base imposable . . . . .	19

2.1.3	Contestation du redevable . . . . .	19
2.1.4	Contestation des exonérations et dégrèvements . . . . .	20
2.1.5	Le rôle déterminant du cadastre dans le contentieux de l'assiette . . . . .	20
2.1.5.1	Erreurs de consistance des immeubles . . . . .	21
2.1.5.2	Erreurs de surface, d'usage ou de catégorie . . . . .	21
2.1.5.3	Litiges liés aux données cadastrales . . . . .	21
2.1.5.4	Le rôle de l'expert cadastral dans le règlement du litige . . . . .	22
2.2	Le contentieux du recouvrement des taxes foncières . . . . .	22
2.2.1	Champ du contentieux du recouvrement . . . . .	22
2.2.2	Contestation des actes de poursuite . . . . .	22
2.2.3	Prescription et extinction de la dette . . . . .	23
2.2.4	Autonomie du contentieux du recouvrement . . . . .	23
2.3	Les recours gracieux en matière de taxes foncières . . . . .	24
2.3.1	Fondement juridique des recours gracieux . . . . .	24
2.3.2	Application aux taxes foncières . . . . .	24
2.4	Les dégrèvements d'office et admissions en non-valeur . . . . .	24
2.4.1	Conditions et portée des dégrèvements d'office . . . . .	24
2.4.2	Intérêt particulier en matière foncière . . . . .	25
2.5	Distinction entre contentieux, gracieux et procédures d'office . . . . .	25
2.5.1	Critères juridiques de distinction . . . . .	25
2.5.2	Conséquences procédurales . . . . .	25
2.5.3	L'importance de l'aiguillage pour le Cadastre . . . . .	25
<b>3</b>	<b>La procédure contentieuse (contentieux de droit)</b>	<b>27</b>
3.1	Le principe du "Préalable Administratif Obligatoire" (RAPO) . . . . .	27
3.1.1	Fondement juridique : Le privilège du préalable . . . . .	27
3.1.2	Justification téléologique : La fonction de "filtre" . . . . .	28
3.1.3	Spécificité du contentieux cadastral . . . . .	28
3.2	La réclamation contentieuse préalable . . . . .	29
3.2.1	Les conditions de délai : La forclusion . . . . .	29
3.2.2	Les conditions de forme : Le formalisme ad validitatem . . . . .	29
3.2.3	La qualité et l'intérêt à agir . . . . .	30
3.2.4	Les effets juridiques de la réclamation . . . . .	30
3.3	L'instruction de la réclamation en la forme . . . . .	31
3.3.1	Le contrôle liminaire de recevabilité (L'instruction en la forme) . . . . .	31
3.3.1.1	Les points de contrôle (La « Check-list » de recevabilité) . . . . .	31
3.3.1.2	La gestion des irrégularités : Distinction fondamentale . . . . .	32
3.3.1.3	Conséquence pratique pour le service du Cadastre . . . . .	32
3.3.2	L'instruction au fond : L'expertise technique cadastrale . . . . .	33
3.3.2.1	La répartition de la charge de la preuve . . . . .	33
3.3.2.2	La vérification sur pièces (Le contrôle de bureau) . . . . .	33
3.3.2.3	L'expertise terrain : Le constat contradictoire . . . . .	33
3.3.2.4	Les paramètres techniques spécifiques au litige . . . . .	34
3.3.3	L'intervention de la Commission Administrative des Recours (CAR) . . . . .	35
3.3.3.1	Compétence matérielle : La souveraineté du fait . . . . .	35
3.3.3.2	Saisine et procédure . . . . .	35

3.3.4	Les pouvoirs d'investigation et de contrôle . . . . .	35
3.3.4.1	Le Droit de Communication . . . . .	35
3.3.4.2	Le Droit d'Enquête et de Visite . . . . .	36
3.4	La décision administrative de clôture . . . . .	36
3.4.1	Typologie des décisions . . . . .	36
3.4.2	L'obligation de motivation (Formalisme substantiel) . . . . .	37
3.4.3	Le mécanisme de la Décision Implicite de Rejet . . . . .	37
3.4.4	La notification et les voies de recours . . . . .	37
3.5	Le sursis de paiement (L'aménagement de l'exigibilité) . . . . .	38
3.5.1	Le principe : L'absence d'effet suspensif de la réclamation . . . . .	38
3.5.2	Les conditions d'octroi : La constitution de garanties . . . . .	38
3.5.3	Les effets juridiques et financiers du sursis . . . . .	39
<b>4</b>	<b>La Procédure Gracieuse en matière de taxes foncières</b>	<b>40</b>
4.1	Notion et fondement de la procédure gracieuse . . . . .	40
4.1.1	Nature juridique : Du pouvoir de disposition à l'équité . . . . .	40
4.1.2	La distinction fondamentale avec le contentieux de droit . . . . .	41
4.2	Typologie des mesures gracieuses . . . . .	41
4.2.1	La remise gracieuse (L'effacement de la dette) . . . . .	42
4.2.2	La modération fiscale (L'ajustement équitable) . . . . .	42
4.2.3	La transaction fiscale (Le contrat judiciaire) . . . . .	42
4.3	Les critères d'octroi des mesures gracieuses . . . . .	43
4.3.1	L'appréciation de la situation de fortune (La capacité contributive réelle) . . . . .	43
4.3.2	Le comportement fiscal du redevable (Le critère moral) . . . . .	44
4.4	Instruction et décision en matière gracieuse . . . . .	45
4.4.1	Le pouvoir discrétionnaire de l'Administration (L'opportunité) . . . . .	45
4.4.2	Les limites juridiques (Le rempart contre l'arbitraire) . . . . .	45
4.4.3	L'absence de droit au recours sur le fond (L'immunité juridictionnelle) . . . . .	46
4.5	Instruction et décision en matière gracieuse . . . . .	46
4.5.1	La compétence décisionnelle et les seuils (Ratione materiae) . . . . .	46
4.5.2	La procédure d'instruction et de notification . . . . .	47
4.5.3	Les limites légales au pouvoir de remise (Les verrous) . . . . .	47
4.5.4	La Transaction : Effets et Portée (Art. 425 LPF) . . . . .	48
<b>5</b>	<b>Les Dégrèvements Et Remises D'office</b>	<b>49</b>
5.1	Notion et fondement juridique . . . . .	49
5.1.1	Le fondement textuel (L'Article 418 du LPF) . . . . .	49
5.1.2	Le cadre temporel : Le délai spécial de prescription . . . . .	50
5.2	Cas d'application en matière foncière . . . . .	50
5.2.1	Les erreurs purement matérielles (Le « Faux matériel ») . . . . .	50
5.2.2	Les erreurs juridiques et cadastrales (Le « Faux juridique ») . . . . .	51
5.2.3	Les révisions générales (Mesures de portée collective) . . . . .	51
5.3	Le rôle proactif du service du Cadastre (La fiabilisation) . . . . .	52
5.3.1	La détection des erreurs : De l'arpentage à l'audit de données . . . . .	52
5.3.2	La sécurisation des bases fiscales : L'impact sur le recouvrement . . . . .	53

<b>6</b>	<b>Ordonnancement, Restitution et Exécution des Décisions</b>	<b>54</b>
6.1	L'ordonnancement des dégrèvements (Le formalisme comptable) . . . . .	54
6.1.1	La procédure administrative (L'Article 534 du LPF) . . . . .	54
6.1.2	Le circuit de validation et de sécurité . . . . .	55
6.2	La restitution des sommes indûment perçues . . . . .	55
6.2.1	Conditions et modalités de restitution (L'Article 535 du LPF) . . .	55
6.2.2	Délais et compensation . . . . .	55
6.3	La responsabilité du comptable public et l'apurement des restes à recouvrer	56
6.3.1	L'admission en non-valeurs des cotes irrécouvrables (Art. 536 LPF)	56
6.3.2	Le Sursis de versement (Arts. 537 à 539 LPF) . . . . .	56
6.3.3	La demande en décharge ou atténuation de responsabilité (Art. 540 LPF) . . . . .	56
<b>7</b>	<b>Les Voies de Recours Juridictionnel en Matière de Taxes Foncières</b>	<b>58</b>
7.1	La compétence juridictionnelle : La dualité du contentieux des taxes foncière	58
7.1.1	Le contentieux de l'annuité (La Taxe Foncière) : La compétence administrative directe . . . . .	58
7.1.2	Le contentieux de la mutation (L'enregistrement) : Le retour au juge civil . . . . .	59
7.2	Les conditions de recevabilité du recours juridictionnel . . . . .	60
7.2.1	L'encadrement strict des délais de saisine (Art. 381 du LPF) . . .	60
7.2.2	Le formalisme de la requête introductive d'instance (Art. 383 du LPF) . . . . .	60
7.2.3	L'intangibilité de l'objet du litige et la liberté des moyens . . . . .	61
7.2.4	La purge des vices de forme de la réclamation initiale . . . . .	61
7.3	L'instruction et le jugement devant la Cour d'Appel . . . . .	62
7.3.1	Le caractère écrit et contradictoire de l'instruction (Arts. 382, 385 et 386 du LPF) . . . . .	62
7.3.2	L'expertise judiciaire foncière : L'éclairage technique du juge (Arts. 389 à 394 du LPF) . . . . .	62
7.3.3	Le droit à l'information et la méthode par comparaison (Arts. 398 et 399 du LPF) . . . . .	63

## Bibliographie

- ➡ Jean SCHMIDT, Emmanuel KORNPORBST, Fiscalité Immobilière, 10<sup>e</sup> édition Litec Fiscal (2009)
- ➡ André Maurin, Le cadastre Guide pratique 3<sup>e</sup> édition. EDILAIX
- ➡ Code Général des impôts du Togo édition 2025
- ➡ Livre des procédures fiscale édition 2025

# Introduction Générale

« De toutes les relations entre l'État et le citoyen, la relation fiscale est sans doute la plus sensible. Il faut éviter de la brusquer et, pire, de la casser. »

---

Laurent Fabius, Colloque *Fiscalité et développement*, Paris, 1982

L'impôt foncier occupe une place singulière dans les systèmes fiscaux contemporains, en particulier dans les États engagés dans des processus de décentralisation et de modernisation de la gouvernance locale. Au Togo, les taxes foncières constituent l'une des principales ressources propres des collectivités territoriales. Elles participent au financement des services publics locaux, à l'aménagement du territoire et à la structuration du marché foncier. Cette centralité explique que toute contestation relative à leur établissement ou à leur recouvrement revête une importance particulière, tant sur le plan juridique que sur les plans économique, social et politique.

Le **contentieux des taxes foncières** peut être défini comme l'ensemble des litiges opposant l'administration fiscale aux contribuables à l'occasion de l'assiette, de la liquidation ou du recouvrement des impositions foncières. Il s'inscrit dans le cadre plus large du contentieux fiscal, que Paul-Marie Gaudemet et Joël Molinier définissent comme « *l'ensemble des voies de droit au moyen desquelles sont réglés les litiges nés de l'application de la loi fiscale par l'administration aux contribuables* »<sup>1</sup>. Cette définition met en évidence la finalité essentielle du contentieux fiscal : assurer l'application correcte de la loi de l'impôt, dans le respect des droits et obligations réciproques de l'administration et du contribuable.

Le contentieux fiscal, et plus particulièrement le contentieux foncier, se distingue des autres branches du contentieux administratif par ses règles procédurales spécifiques. Il

---

1. P.-M. Gaudemet, J. Molinier, *Finances publiques – Fiscalité*, Montchrestien, Paris.



est notamment caractérisé par l'existence d'un **préalable administratif obligatoire**, qui impose au contribuable de présenter une réclamation préalable à l'administration fiscale avant toute saisine du juge. Cette phase administrative, souvent qualifiée de *quasi juridictionnelle*, permet dans la majorité des cas de résoudre le litige sans intervention judiciaire, contribuant ainsi à la célérité, à l'efficacité et à la rationalisation du traitement des différends fiscaux.

La spécificité du contentieux des taxes foncières tient également à la nature de l'impôt concerné. La taxe foncière est un impôt réel, attaché au bien immobilier indépendamment de la situation personnelle du redevable. Son assiette repose sur des éléments juridiques et techniques complexes : droits de propriété ou d'occupation, consistance physique de l'immeuble, superficie, usage, catégorie, valeur locative cadastrale, ainsi que l'application des exonérations prévues par la loi. Toute erreur ou imprécision affectant ces éléments est susceptible d'engendrer une imposition erronée et, par conséquent, un contentieux.

À cet égard, le contentieux des taxes foncières apparaît comme un véritable **révélateur de la qualité du système cadastral**. Les insuffisances dans la tenue ou l'actualisation des données cadastrales constituent l'une des principales sources de contestation. Comme le souligne la doctrine fiscale, « *aucune imposition n'est jamais définitivement à l'abri de la contestation* », dès lors que des erreurs peuvent porter sur la base imposable, l'identification du redevable ou le respect des règles de procédure.

## Les enjeux du contentieux des taxes foncières

Les enjeux du contentieux des taxes foncières sont multiples et s'articulent autour de trois dimensions fondamentales : budgétaire, sociale et juridique. Ces dimensions, étroitement imbriquées, expliquent l'importance stratégique accordée à la gestion du contentieux foncier dans les systèmes fiscaux contemporains, en particulier dans les États engagés dans un processus de décentralisation.

### Les enjeux budgétaires : la sécurisation des ressources des collectivités territoriales

Sur le plan budgétaire, le contentieux des taxes foncières constitue un enjeu majeur pour les collectivités territoriales. Les taxes foncières représentent, dans de nombreux États, et notamment au Togo, l'une des principales ressources propres des collectivités locales. Elles assurent le financement des services publics de proximité, tels que la voirie, l'éclairage public, l'assainissement ou encore certaines infrastructures socio-économiques de base.

Une mauvaise gestion du contentieux, qu'il s'agisse d'une instruction insuffisante des réclamations ou de l'octroi de dégrèvements injustifiés, peut entraîner une érosion significative de l'assiette fiscale locale. Chaque dégrèvement accordé sans fondement légal constitue une perte directe de recettes et fragilise l'équilibre budgétaire des collectivités. À l'inverse, le rejet abusif ou mal motivé de réclamations légitimes est susceptible d'aboutir à des contentieux juridictionnels coûteux, voire à des condamnations de l'administration

fiscale, avec des restitutions assorties d'intérêts.

Le contentieux foncier apparaît ainsi comme un instrument de *sécurisation des recettes publiques locales*. Une instruction rigoureuse des dossiers permet non seulement de corriger les erreurs d'imposition, mais aussi de préserver les bases fiscales légalement dues. À ce titre, le contentieux ne doit pas être perçu comme une menace pour les finances locales, mais comme un mécanisme de régulation contribuant à la fiabilité et à la soutenabilité du système fiscal local.

## **Les enjeux sociaux : le consentement à l'impôt et la paix fiscale**

Sur le plan social, la taxe foncière se distingue par son caractère particulièrement sensible. Elle porte directement sur le patrimoine immobilier du contribuable, lequel est souvent perçu comme le résultat d'un effort de toute une vie, voire comme un héritage familial à forte valeur symbolique. Contrairement à d'autres impôts, la taxe foncière est un impôt *visible*, dont le lien avec le bien imposable est immédiatement perceptible par le redevable.

Dans ce contexte, une imposition jugée excessive, erronée ou arbitraire peut engendrer de fortes tensions entre l'administration fiscale et les contribuables. Ces tensions se traduisent parfois par des résistances au paiement, des comportements d'évitement fiscal, voire par une défiance durable à l'égard de l'administration. Comme le souligne la doctrine fiscale, le consentement à l'impôt repose moins sur la contrainte que sur la perception de la justice et de l'équité fiscales.

Le contentieux des taxes foncières joue alors un rôle essentiel de *régulation sociale*. Il offre au contribuable un cadre institutionnel pour exprimer ses contestations, faire valoir ses droits et obtenir la correction d'éventuelles erreurs. En ce sens, il contribue à apaiser les relations entre l'administration et les usagers, en évitant que les conflits fiscaux ne dégénèrent en conflits sociaux ou politiques. Une gestion transparente, équitable et motivée du contentieux participe ainsi au renforcement de la confiance des citoyens dans l'action publique locale.

## **Les enjeux juridiques : la garantie du principe de légalité et la protection des droits du contribuable**

Sur le plan juridique, le contentieux des taxes foncières constitue un instrument fondamental de garantie du principe de légalité de l'impôt. Ce principe, consacré par la Constitution, implique que nul ne peut être soumis à une imposition qui ne serait pas prévue par la loi ou établie en dehors des formes et procédures légalement prescrites. Le contentieux permet de vérifier la conformité des actes de l'administration fiscale aux dispositions du Code général des impôts et du Livre des procédures fiscales.

Le contentieux foncier permet ainsi de corriger les erreurs de fait (erreur de surface, de catégorie, d'usage ou d'identification du redevable) comme les erreurs de droit (mauvaise application d'un taux, refus injustifié d'une exonération légale, violation des règles de procédure). Il constitue, à ce titre, un mécanisme d'*autocontrôle de l'administration fiscale*, contribuant à l'amélioration de la qualité de l'action administrative.

Par ailleurs, le contentieux foncier participe à la protection des droits du contribuable face aux prérogatives de puissance publique de l'administration fiscale. Si cette dernière dis-

pose de pouvoirs exorbitants pour assurer l'établissement et le recouvrement de l'impôt, ces pouvoirs sont contrebalancés par des garanties procédurales strictes. Le contentieux assure l'effectivité de ces garanties, en offrant au contribuable des voies de recours encadrées et en imposant à l'administration une obligation de motivation et de respect du contradictoire.

En définitive, le contentieux des taxes foncières apparaît comme un mécanisme d'équilibre entre les exigences de financement de l'action publique locale et la protection des droits des contribuables. Il contribue à la réalisation d'une justice fiscale effective, condition indispensable à la pérennité du système fiscal et à la légitimité de l'action de l'administration.

Dans ce contexte, le **Cadastre** occupe une place centrale. Il constitue le socle technique de l'assiette des taxes foncières et joue, à ce titre, un rôle déterminant tant dans la prévention que dans le traitement du contentieux. Le service cadastral intervient dans l'instruction technique des réclamations, la vérification de la consistance des immeubles, l'analyse des erreurs de surface ou de catégorie, et l'appui à la motivation des décisions administratives. Le contentieux des taxes foncières ne peut donc être efficacement maîtrisé sans une articulation étroite entre le droit fiscal et la technique cadastrale.

Le présent cours, destiné aux auditeurs du **Master Cadastre** de l'Institut de Formation Fiscale et Douanière (IFFD), a pour ambition de proposer une approche à la fois théorique et pratique du contentieux des taxes foncières. Il vise à doter les cadres supérieurs du Cadastre des compétences nécessaires pour qualifier juridiquement les litiges, instruire les dossiers conformément au Code général des impôts et au Livre des procédures fiscales, rédiger des décisions administratives solidement motivées et sécuriser les intérêts financiers des collectivités territoriales, tout en garantissant le respect des droits des contribuables.

Structuré autour des différentes formes de contentieux — contentieux de l'assiette, contentieux du recouvrement, procédures gracieuses et dégrèvements d'office — ce cours mettra en lumière la fonction du contentieux foncier comme instrument de justice fiscale, de sécurité juridique et de modernisation de l'administration fiscale locale.

# Le Cadre Juridique et Institutionnel du Contentieux des Taxes Foncières

Le contentieux des taxes foncières ne peut être correctement appréhendé sans une connaissance approfondie de son cadre juridique et institutionnel. En effet, les règles applicables à la contestation des impositions foncières ne relèvent pas uniquement du droit fiscal matériel, mais s'inscrivent dans un ensemble normatif complexe mêlant droit fiscal, droit administratif et droit des collectivités territoriales. Ce cadre conditionne à la fois la recevabilité des réclamations, la compétence des autorités administratives et juridictionnelles, ainsi que la portée des décisions rendues.

Dans le contexte togolais, le contentieux des taxes foncières s'inscrit dans un environnement juridique marqué par la modernisation de l'administration fiscale, la décentralisation et le renforcement du rôle du Cadastre dans la sécurisation de l'assiette fiscale locale. L'analyse du cadre juridique et institutionnel constitue ainsi un préalable indispensable à toute étude des procédures contentieuses proprement dites.

## 1.1 Les sources juridiques du contentieux des taxes foncières

Le contentieux des taxes foncières repose sur un ensemble hiérarchisé de normes juridiques qui définissent à la fois les règles d'assiette de l'impôt, les procédures de contestation et les compétences des autorités chargées de son traitement.

### 1.1.1 Le Code général des impôts

Le Code général des impôts constitue la source fondamentale du droit fiscal matériel. Il fixe les règles relatives à l'établissement des taxes foncières, notamment la définition des biens imposables, la détermination de la base d'imposition, les modalités d'évaluation

de la valeur locative cadastrale, les exonérations temporaires ou permanentes, ainsi que les taux applicables.

En matière de contentieux foncier, le Code général des impôts joue un rôle central, car la majorité des litiges relatifs à l'assiette trouvent leur origine dans l'application ou l'interprétation de ses dispositions. Les contestations peuvent porter, par exemple, sur la qualification d'un immeuble comme propriété bâtie ou non bâtie, sur l'application d'une exonération légale, ou encore sur l'identification du redevable légal de la taxe.

Toute instruction contentieuse sérieuse suppose ainsi une parfaite maîtrise des règles matérielles d'imposition prévues par le Code général des impôts, lesquelles constituent le fondement juridique des décisions administratives en matière de dégrèvement ou de rejet.

### 1.1.2 Le Livre des procédures fiscales

Le Livre des procédures fiscales constitue la pierre angulaire du contentieux fiscal. Il regroupe l'ensemble des règles de procédure applicables aux relations entre l'administration fiscale et les contribuables, tant au stade administratif qu'au stade juridictionnel.

En matière de taxes foncières, il fixe notamment :

- les conditions de recevabilité des réclamations contentieuses ;
- les délais de présentation des réclamations ;
- les règles d'instruction en la forme et au fond ;
- les modalités de décision de l'administration ;
- les voies et délais de recours ouverts au contribuable.

L'une des caractéristiques essentielles du contentieux fiscal, consacrée par le Livre des procédures fiscales, est le principe du préalable administratif obligatoire. Ce principe impose au contribuable de saisir d'abord l'administration fiscale par une réclamation avant toute action contentieuse devant le juge. Il confère à l'administration un rôle central dans la résolution des litiges et fait du contentieux fiscal un contentieux largement administratif dans sa première phase.

### 1.1.3 Les textes relatifs à la décentralisation et à la fiscalité locale

Le contentieux des taxes foncières est indissociable du processus de décentralisation. Les lois relatives aux collectivités territoriales reconnaissent à celles-ci une autonomie financière fondée, en partie, sur la perception de ressources fiscales propres, parmi lesquelles figurent les taxes foncières.

Ces textes confèrent aux collectivités territoriales un intérêt direct à la bonne gestion du contentieux foncier, dans la mesure où toute décision de dégrèvement ou de restitution affecte leurs ressources budgétaires. Le contentieux foncier se situe ainsi à l'intersection du droit fiscal et du droit des collectivités territoriales, ce qui renforce sa dimension stratégique.

## 1.2 Les acteurs institutionnels du contentieux des taxes foncières

Le contentieux des taxes foncières s'inscrit dans le cadre plus large du contentieux fiscal, lequel constitue une branche particulière du contentieux administratif. Il résulte des litiges nés des actes pris par l'administration fiscale dans l'exercice de ses missions de collecte de l'impôt, missions qui couvrent principalement l'assiette, le contrôle et le recouvrement des impositions.

À la différence des litiges opposant des particuliers entre eux, qui relèvent traditionnellement des juridictions judiciaires, le contentieux fiscal met en présence le contribuable et une administration investie de prérogatives de puissance publique. Cette situation structurelle explique la spécificité des acteurs intervenant dans le contentieux des taxes foncières et la nécessité d'un encadrement juridique strict des relations entre l'administration et les usagers.

### 1.2.1 L'administration fiscale, acteur central du contentieux foncier

L'administration fiscale constitue l'acteur principal du contentieux des taxes foncières. C'est son action — ou parfois son inaction — qui est à l'origine des litiges portés par les contribuables. Les actes d'imposition, de contrôle ou de recouvrement qu'elle édicte ne reçoivent pas nécessairement l'adhésion des redevables, lesquels disposent, en vertu de la loi, d'un droit de contestation.

Le contentieux fiscal se définit ainsi comme l'ensemble des litiges nés de l'application de la loi fiscale par l'administration aux contribuables. Comme l'ont souligné Paul-Marie Gaudemet et Joël Molinier, il s'agit de « l'ensemble des voies de droit au moyen desquelles sont réglés les litiges nés de l'application de la loi d'impôt par l'administration fiscale aux contribuables ». Cette définition met en évidence le rôle central de l'administration fiscale dans la genèse, l'instruction et le règlement des litiges fiscaux.

Dans le cadre spécifique des taxes foncières, l'administration fiscale intervient à plusieurs niveaux :

- elle établit l'impôt à partir des données cadastrales et juridiques disponibles ;
- elle reçoit et instruit les réclamations contentieuses et gracieuses ;
- elle statue sur les demandes de dégrèvement, de réduction ou de rejet ;
- elle assure, par l'intermédiaire du comptable public, le recouvrement des impositions mises à la charge des contribuables.

Il convient de souligner que l'administration fiscale n'agit pas de manière homogène dans toutes les formes de contentieux. En matière de contentieux de droit, elle est placée en situation de compétence liée : toute imposition reconnue illégale ou erronée doit être dégrévée. En revanche, en matière gracieuse, elle dispose d'un pouvoir discrétionnaire, fondé sur des considérations d'équité et de situation de fortune du redevable.

### **1.2.2 Le service du Cadastre : socle technique et acteur déterminant du contentieux foncier**

Le service du Cadastre occupe une place singulière et déterminante dans le contentieux des taxes foncières. En tant que dépositaire des données foncières et immobilières, il constitue le socle technique sur lequel repose l'assiette de l'impôt foncier. La plupart des litiges relatifs aux taxes foncières trouvent leur origine, directement ou indirectement, dans des éléments relevant de la compétence cadastrale.

Les erreurs susceptibles d'engendrer un contentieux foncier peuvent porter sur :

- la consistance physique de l'immeuble (surface, nombre de niveaux, usage) ;
- la classification ou la catégorie cadastrale du bien ;
- l'identification du redevable légal (propriétaire, usufruitier, occupant) ;
- l'actualisation des données cadastrales à la suite de mutations ou de constructions nouvelles.

Dans ce contexte, le Cadastre intervient non seulement comme fournisseur d'informations techniques, mais également comme acteur de l'instruction du contentieux. Il apporte une expertise indispensable à l'administration fiscale pour la vérification des faits allégués par le contribuable et pour la motivation technique des décisions de dégrèvement ou de rejet.

Le contentieux des taxes foncières apparaît ainsi comme un révélateur de la qualité du système cadastral. Une tenue rigoureuse et actualisée du cadastre constitue un moyen efficace de prévention des litiges, tandis que ses insuffisances accroissent le volume et la complexité du contentieux.

### **1.2.3 Le comptable public et le contentieux du recouvrement**

Le comptable public intervient principalement dans le contentieux du recouvrement des taxes foncières. À ce titre, il est chargé de la mise en œuvre des poursuites destinées à assurer le paiement effectif des impositions régulièrement établies.

Les litiges relevant de sa compétence portent notamment sur :

- l'obligation de payer la dette fiscale ;
- la régularité des actes de poursuite (commandement de payer, saisies) ;
- l'extinction de la dette par paiement, compensation ou prescription.

Il convient de distinguer clairement le contentieux du recouvrement du contentieux de l'assiette. Dans le premier cas, le contribuable ne conteste pas nécessairement le montant de l'imposition, mais la légalité ou l'opportunité des mesures de recouvrement. Le comptable public joue également un rôle essentiel dans l'exécution des décisions de dégrèvement et de restitution, contribuant ainsi à l'effectivité des décisions rendues dans le cadre du contentieux fiscal.

### **1.2.4 Les collectivités territoriales, bénéficiaires et parties prenantes du contentieux foncier**

Les collectivités territoriales, bien qu'elles ne disposent pas de compétence directe pour statuer sur les réclamations fiscales, sont des acteurs indirects mais essentiels du

contentieux des taxes foncières. En tant que bénéficiaires des recettes issues de cet impôt local, elles subissent directement les conséquences financières des décisions de dégrèvement ou de restitution.

Le contentieux foncier met ainsi en tension deux impératifs parfois contradictoires : d'une part, la protection des droits du contribuable et le respect du principe de légalité de l'impôt ; d'autre part, la préservation des ressources nécessaires au financement de l'action publique locale. Cette tension confère au contentieux des taxes foncières une dimension stratégique particulière dans le cadre de la décentralisation.

### **1.2.5 Les juridictions et la place résiduelle du juge fiscal**

Bien que le contentieux fiscal soit souvent perçu comme un contentieux juridictionnel, il convient de rappeler que, dans la majorité des cas, les litiges sont réglés au cours de la phase administrative. La procédure de réclamation préalable et les réponses de l'administration permettent, en effet, de résoudre l'essentiel des différends sans recours au juge.

Lorsque la phase administrative échoue, le contribuable peut saisir la juridiction compétente, administrative ou judiciaire, selon la nature de l'impôt et du litige. Le juge fiscal intervient alors comme garant ultime de la légalité de l'action administrative, sans pour autant se substituer à l'administration dans la gestion quotidienne du contentieux.

Ainsi conçu, le contentieux des taxes foncières apparaît comme un contentieux majoritairement administratif, à forte dimension technique, dans lequel le rôle des services fiscaux et cadastraux demeure prépondérant par rapport à celui du juge.

## **1.3 L'organisation du contentieux des taxes foncières au sein de l'OTR**

Le contentieux des taxes foncières s'inscrit, au Togo, dans le cadre institutionnel issu de la réforme de l'administration fiscale ayant conduit à la création de l'Office Togolais des Recettes (OTR). Cette réforme, inspirée des expériences de plusieurs pays africains, a profondément modifié l'organisation, les méthodes de travail et les circuits de traitement des litiges fiscaux, dans une logique de performance, de sécurisation des recettes publiques et de renforcement de la sécurité juridique.

L'organisation du contentieux au sein de l'OTR repose sur les principes de spécialisation fonctionnelle, de séparation des missions et de coordination interservices, principes indispensables à une gestion efficace et équitable des litiges relatifs aux taxes foncières.

### **1.3.1 La spécialisation des structures chargées du contentieux fiscal**

Le traitement du contentieux fiscal, y compris celui des taxes foncières, est confié à des structures spécialisées distinctes des services chargés de l'assiette et du recouvrement. Cette spécialisation répond à un impératif fondamental : garantir l'impartialité et la qualité juridique des décisions rendues à l'issue de la procédure contentieuse.



Au sein de l'OTR, la mission contentieuse relève principalement des services placés sous l'autorité du Commissariat des Impôts, et plus spécifiquement de la Direction de la Législation Fiscale et du Contentieux. Cette direction joue un rôle central dans l'interprétation de la norme fiscale, l'instruction des réclamations et la formulation des décisions administratives.

La spécialisation des agents chargés du contentieux permet :

- une meilleure maîtrise des règles procédurales prévues par le Livre des procédures fiscales ;
- une application homogène de la doctrine administrative ;
- une réduction des risques de décisions contradictoires ou juridiquement fragiles ;
- une limitation du contentieux juridictionnel par un traitement rigoureux des réclamations au stade administratif.

Dans le domaine particulier des taxes foncières, cette spécialisation doit nécessairement s'accompagner d'une compétence technique suffisante en matière cadastrale, compte tenu de la nature essentiellement foncière et immobilière des litiges.

### **1.3.2 Le circuit administratif de traitement des réclamations foncières**

Le traitement d'une réclamation relative aux taxes foncières obéit à un circuit administratif précis, structuré et encadré par les dispositions du Livre des procédures fiscales. Ce circuit vise à garantir à la fois les droits du contribuable et la protection des intérêts du Trésor public.

De manière générale, le circuit de traitement comprend les étapes suivantes :

- la réception et l'enregistrement de la réclamation par le service compétent ;
- l'examen de la recevabilité en la forme (délai, qualité du réclamant, motivation de la demande) ;
- l'instruction au fond, tant sur le plan juridique que technique ;
- la prise de décision par l'autorité compétente ;
- la notification motivée de la décision au contribuable.

En matière de taxes foncières, l'instruction au fond revêt une importance particulière. Elle implique le plus souvent une collaboration étroite avec le service du Cadastre, afin de vérifier la consistance physique de l'immeuble, l'exactitude des données cadastrales, l'identification du redevable légal et l'application correcte des règles d'évaluation.

Le respect rigoureux de ce circuit conditionne la régularité de la procédure contentieuse. Toute irrégularité dans le traitement de la réclamation est susceptible d'entraîner l'annulation de la décision administrative et de fragiliser la position de l'administration en cas de recours juridictionnel.

### **1.3.3 La coordination entre les services fiscaux, cadastraux et de recouvrement**

L'efficacité du contentieux des taxes foncières repose en grande partie sur la qualité de la coordination entre les différents services impliqués dans la chaîne fiscale. Le contentieux

foncier constitue, par nature, un domaine transversal, à la frontière entre l'assiette, le contrôle et le recouvrement.

La coordination entre les services des impôts et le Cadastre est essentielle pour :

- assurer la fiabilité des bases d'imposition ;
- prévenir les erreurs matérielles ou techniques génératrices de litiges ;
- fournir une expertise technique solide lors de l'instruction des réclamations ;
- renforcer la motivation des décisions administratives.

De même, la coordination avec les services du recouvrement est indispensable pour éviter les contradictions entre les décisions contentieuses et les actions de poursuite. Une réclamation en cours d'instruction, notamment assortie d'une demande de sursis de paiement, doit être correctement prise en compte afin d'éviter des mesures de recouvrement prématurées ou irrégulières.

L'absence de coordination entre les services peut avoir des conséquences préjudiciables, tant pour l'administration que pour le contribuable : décisions incohérentes, retards dans le traitement des dossiers, multiplication des recours et dégradation de la relation fiscale.

### **1.3.4 L'OTR et la gestion administrative du contentieux fiscal**

L'organisation du contentieux au sein de l'OTR s'inscrit dans une logique de modernisation de l'action publique et de promotion de la sécurité juridique. Le contentieux n'est plus perçu uniquement comme un mécanisme de règlement des litiges, mais également comme un outil d'évaluation de la qualité du travail administratif et de la législation fiscale.

À travers l'analyse des réclamations et des décisions rendues, l'OTR est en mesure d'identifier :

- les faiblesses récurrentes dans l'établissement de l'assiette foncière ;
- les insuffisances du dispositif cadastral ;
- les difficultés d'interprétation des textes fiscaux ;
- les besoins de formation des agents.

Le contentieux des taxes foncières joue ainsi un rôle de rétroaction dans l'amélioration continue du système fiscal. Il contribue à la diffusion d'une doctrine administrative plus cohérente et à la consolidation du consentement volontaire à l'impôt.

### **1.3.5 La place résiduelle mais essentielle du juge dans l'organisation du contentieux**

Bien que le contentieux fiscal soit juridiquement un contentieux justiciable devant les tribunaux, il convient de rappeler que la majorité des litiges relatifs aux taxes foncières sont réglés au stade administratif. La procédure de réclamation préalable, imposée par la loi, confère à l'administration fiscale un rôle prépondérant dans la résolution des conflits.

Le juge n'intervient qu'en dernier ressort, lorsque la solution administrative ne satisfait pas le contribuable ou lorsque l'administration n'a pas statué dans les délais légaux. Son rôle est alors de contrôler la légalité de la décision administrative et le respect des garanties procédurales, sans se substituer à l'administration dans l'appréciation technique des faits.

---

Ainsi organisée, la mission contentieuse au sein de l'OTR repose sur un équilibre délicat entre efficacité administrative, protection des droits du contribuable et sécurisation des recettes publiques, équilibre auquel les cadres du Cadastre sont appelés à contribuer de manière déterminante.

## Conclusion du chapitre

Le cadre juridique et institutionnel du contentieux des taxes foncières révèle la complexité et l'importance stratégique de cette matière. À la croisée du droit fiscal, du droit administratif et du droit foncier, le contentieux foncier constitue un instrument essentiel de justice fiscale, de sécurisation des recettes locales et de modernisation de l'administration.

La maîtrise de ce cadre est indispensable pour les cadres supérieurs du Cadastre, appelés à jouer un rôle central dans la prévention et le règlement des litiges fonciers. Elle constitue le socle sur lequel reposent les développements relatifs aux procédures contentieuses examinées dans les chapitres suivants.

## La typologie du contentieux des taxes foncières

Le contentieux des taxes foncières ne constitue pas un ensemble uniforme de litiges. Il recouvre une pluralité de contestations dont la nature, l'objet et le régime juridique varient selon la phase du processus fiscal concernée. La typologie du contentieux foncier permet ainsi de classer les litiges en fonction de leur finalité, des règles procédurales applicables et des autorités compétentes pour en connaître.

Cette distinction est fondamentale tant pour le contribuable que pour l'administration fiscale. Elle conditionne la recevabilité des réclamations, la procédure à suivre, les délais applicables, les effets juridiques des décisions rendues et, le cas échéant, la compétence du juge saisi. En matière de taxes foncières, cette typologie revêt en outre une dimension technique particulière, liée au rôle central du cadastre dans la détermination de l'assiette de l'impôt.

Conformément au Livre des procédures fiscales (LPF), le contentieux des taxes foncières peut être regroupé autour de trois grandes formes : le contentieux juridictionnel (ou contentieux de droit), les recours gracieux et les dégrèvements d'office. À ces catégories s'ajoutent des sous-contentieux spécifiques, notamment le contentieux du recouvrement et le contentieux technique cadastral.

### 2.1 Le contentieux de l'assiette des taxes foncières

Le contentieux de l'assiette constitue la forme la plus fréquente et la plus structurante du contentieux des taxes foncières. Il porte sur la légalité et le bien-fondé de l'imposition, c'est-à-dire sur les éléments servant de base à la liquidation de la taxe.

#### 2.1.1 Notion et fondement juridique

Le contentieux de l'assiette vise à contester l'existence, le montant ou les modalités de calcul de la taxe foncière mise à la charge du contribuable. Il relève du contentieux de droit au sens strict et s'inscrit dans le cadre du préalable administratif obligatoire prévu à l'article 367 du Livre des procédures fiscales.

Le contribuable soutient, dans ce cadre, que l'administration a méconnu les dispositions du Code général des impôts lors de l'établissement de l'imposition. La réclamation peut porter notamment sur :

- l'inexactitude de la base imposable ;
- l'erreur dans l'évaluation de la valeur locative cadastrale ;
- la mauvaise qualification du bien (propriété bâtie ou non bâtie) ;
- l'identification erronée du redevable légal ;
- le refus injustifié d'une exonération prévue par la loi fiscale.

Lorsque la réclamation n'aboutit pas à une solution satisfaisante et qu'il n'est pas fait recours à l'arbitrage de la Commission administrative des recours prévue à l'article 356 du LPF, le contribuable peut saisir la juridiction compétente.

### 2.1.2 Contestation de la base imposable

La base de la taxe foncière repose sur la **Valeur Locative Cadastre (VLC)**. Le litige porte généralement sur les paramètres de calcul suivants :

- **La méthode d'évaluation** : Le contribuable peut contester le choix du local de référence servant de base à la méthode par comparaison. Si le local choisi par l'administration est nettement plus luxueux ou mieux situé, la base sera surévaluée. *Exemple : Un contribuable conteste l'évaluation de sa villa de standing moyen car l'administration a utilisé comme terme de comparaison une villa de grand luxe située dans une zone résidentielle diplomatique.*
- **Le tarif au mètre carré** : Il s'agit d'une discussion sur la classification du bâtiment selon son standing (matériaux utilisés) ou sa zone géographique. Une erreur de zonage peut entraîner l'application d'un tarif trop élevé. *Exemple : Un immeuble situé en bordure d'une voie non bitumée est taxé au tarif des « zones A » (voies principales). Le propriétaire peut demander un reclassement en zone inférieure sur preuve photographique.*
- **Les éléments de confort** : Le désaccord porte sur l'application de coefficients de majoration liés à des équipements spécifiques. Le contentieux naît souvent de la vétusté de ces équipements ou de leur absence réelle. *Exemple : L'administration applique une majoration de 15 % pour « piscine et climatisation centrale ». Le redevable prouve par constat que la piscine est hors d'usage depuis plusieurs années.*
- **L'abattement forfaitaire** : Bien que le taux d'abattement (50 % pour la TFPB au Togo) soit fixe, l'erreur peut porter sur l'assiette brute à laquelle il s'applique, notamment sur les dépendances.

### 2.1.3 Contestation du redevable

Le principe fondamental est que la taxe est due pour l'année entière par le **propriétaire au 1er janvier**. Le contentieux naît lorsque l'identité de l'assujetti est erronée :

- **Mutation non enregistrée** : L'ancien propriétaire continue de recevoir l'avis car le transfert de propriété n'a pas été mis à jour au Cadastre ou à la Conservation

Foncière. *Exemple : Monsieur A a vendu son terrain en 2024 mais reçoit l'avis de 2025. Il doit produire l'acte de vente pour faire basculer la taxe au nom de l'acquéreur.*

- **Démembrement de propriété** : Conflit entre l'usufruitier et le nu-propriétaire. Selon le CGI, c'est l'usufruitier (celui qui a la jouissance) qui est le redevable légal. *Exemple : Des héritiers nus-propriétaires contestent un avis qui devrait être établi au nom du conjoint survivant usufruitier.*
- **Indivision** : Contestation sur la répartition de la taxe entre co-indivisaires. L'administration émet souvent un avis unique, ce qui peut mener à des contestations sur la part de chacun.

### 2.1.4 Contestation des exonérations et dégrèvements

Le contribuable revendique le bénéfice d'une dispense de paiement prévue par le Code Général des Impôts (CGI) :

- **Exonérations permanentes(Critère d'affectation** : Refus de l'administration de reconnaître le caractère public, social ou cultuel d'un immeuble (ex : écoles, lieux de culte). Le litige porte souvent sur l'usage réel du bâtiment. *Exemple : Une association conteste son imposition car son immeuble abrite un dispensaire gratuit, alors que l'administration y voit une activité lucrative.*
- **Exonérations temporaires(Le piège déclaratif)** : C'est le contentieux le plus fréquent. Il porte sur la date d'achèvement des travaux ou sur le non-respect du délai de déclaration (90 jours après l'achèvement). *Exemple : Un propriétaire apporte la preuve (certificat d'achèvement ou factures de service public) que son immeuble n'était pas habitable à la date retenue par le service, afin de sauver son droit à l'exonération temporaire.*
- **Le dégrèvement pour vacance de maison (Conditions cumulatives)** : Un propriétaire peut demander une réduction de taxe si son immeuble destiné à la location est resté vide. L'administration rejette souvent ces demandes si les trois conditions cumulatives ne sont pas prouvées par le contribuable :
  1. La vacance est indépendante de la volonté du propriétaire (il a essayé de louer, au prix du marché, sans succès).
  2. La vacance a duré au moins 3 mois.
  3. Elle concerne la totalité ou une partie susceptible de location séparée.

### 2.1.5 Le rôle déterminant du cadastre dans le contentieux de l'assiette

Dans le domaine des taxes foncières, le contentieux de l'assiette est étroitement lié aux données cadastrales. Les erreurs susceptibles d'affecter l'assiette de l'impôt concernent le plus souvent :

- la superficie réelle de l'immeuble ;
- son usage effectif ;
- sa catégorie cadastrale ;
- son état d'achèvement ;
- les droits réels exercés sur le bien.

### 2.1.5.1 Erreurs de consistance des immeubles

La consistance d'un immeuble désigne l'ensemble des éléments qui le composent et définissent sa nature. Le litige porte ici sur la description physique globale du bien.

- **La qualification du bâti** : Contestation portant sur le fait de savoir si un ouvrage doit être taxé à la TFPB ou à la TFPNB. *Exemple : Un propriétaire conteste l'imposition à la taxe bâtie d'un hangar ouvert sans fondations profondes, estimant qu'il ne s'agit pas d'une construction fixée à demeure au sens du CGI.*
- **L'état d'achèvement** : Déterminer si un immeuble est « habitable » ou exploitable. *Exemple : Le fisc taxe un immeuble comme achevé alors que le gros œuvre est fini mais que les installations essentielles (eau, électricité) ne sont pas posées.*
- **La disparition du bien** : Cas des immeubles démolis, incendiés ou s'étant écroulés, mais qui continuent de figurer comme imposables sur le rôle foncier.

### 2.1.5.2 Erreurs de surface, d'usage ou de catégorie

Ces erreurs techniques impactent directement le calcul de la Valeur Locative Cadastre (VLC).

- **La superficie** : Écart entre la contenance indiquée sur le titre foncier ou le plan cadastral et la réalité du terrain. *Exemple : Une erreur de saisie dans la matrice indique 1 000 m<sup>2</sup> au lieu de 100 m<sup>2</sup>, multipliant la base imposable par dix.*
- **L'usage du bien** : Distinction entre usage d'habitation, usage commercial ou usage industriel. Les tarifs varient considérablement selon l'affectation. *Exemple : Un appartement situé au rez-de-chaussée est utilisé exclusivement pour l'habitation, mais l'administration le taxe au tarif « bureau/commerce » en raison de sa situation géographique en centre-ville.*
- **La catégorie de standing** : Classement de l'immeuble (Économique, Moyen, Luxe). *Exemple : Un immeuble classé en catégorie « Grand Luxe » en 2010 qui n'a subi aucun entretien et présente aujourd'hui des signes de délabrement évidents justifiant un reclassement en catégorie inférieure.*

### 2.1.5.3 Litiges liés aux données cadastrales

Ils concernent la fiabilité des informations d'identification stockées dans le Système d'Information Cadastral (SIC).

- **Les erreurs d'identification parcellaire** : Confusion entre deux parcelles voisines ou erreur sur le numéro du titre foncier, entraînant une imposition croisée.

- **La superposition de feuillets** : Dans les zones où le cadastre est ancien ou en cours de rénovation, deux propriétaires peuvent être taxés pour le même espace géographique en raison de plans de lotissement divergents.
- **La mise à jour de la matrice** : Retard dans l'enregistrement des divisions de parcelles (morcellement) ou des fusions, rendant le rôle foncier obsolète par rapport à la réalité juridique et physique.

#### 2.1.5.4 Le rôle de l'expert cadastral dans le règlement du litige

Dans ce type de contentieux, l'administration fonde sa décision sur un **constat contradictoire sur les lieux**. Le géomètre-cadastre intervient pour effectuer de nouveaux mesurages et vérifier l'usage réel du bien. Son rapport technique lie généralement l'autorité de décision pour le prononcé du dégrèvement.

Les services du cadastre, intégrés à la Direction du Cadastre et de la Conservation Foncière de l'Office Togolais des Recettes, interviennent comme experts techniques dans l'instruction des réclamations. Leur contribution est essentielle à la vérification des faits allégués et à la motivation des décisions de dégrèvement ou de rejet.

## 2.2 Le contentieux du recouvrement des taxes foncières

Le contentieux du recouvrement se distingue du contentieux de l'assiette par son objet. Il ne remet pas en cause le bien-fondé de l'imposition, mais porte sur les conditions dans lesquelles l'administration exige le paiement de la taxe.

### 2.2.1 Champ du contentieux du recouvrement

Le contentieux du recouvrement a pour objet d'arrêter ou d'annuler les poursuites engagées contre le contribuable. Contrairement au contentieux de l'assiette qui vise à réduire l'impôt, le contentieux du recouvrement vise à contester la régularité de la procédure de perception. Il se divise classiquement en deux types d'oppositions :

- **L'opposition à l'acte** : Contestation de la régularité formelle de l'acte de poursuite.
- **L'opposition à l'exigibilité** : Contestation de l'existence de l'obligation de payer (paiement déjà effectué, prescription, etc.).

Le contentieux du recouvrement relève principalement de la compétence du comptable public et peut être porté devant le juge compétent dans les conditions prévues par le LPF.

### 2.2.2 Contestation des actes de poursuite

Les actes de poursuite (commandement de payer, saisie, Avis à Tiers Détenteur - ATD) peuvent faire l'objet d'une contestation pour des motifs de forme ou de fond :

- **Les vices de forme** : Un acte de poursuite est nul s'il ne respecte pas les mentions obligatoires prévues par le LPF (identification précise du comptable, montant exact



de la dette, nature de la taxe). *Exemple : Un commandement de payer qui ne mentionne pas les délais de recours ou qui comporte une erreur sur l'identité du destinataire.*

- **L'absence de titre exécutoire :** Aucune poursuite ne peut être engagée si la taxe n'a pas été préalablement rendue exécutoire par l'homologation d'un rôle ou l'émission d'un titre de perception. *Exemple : L'administration engage une saisie sur un compte bancaire alors que l'avis de mise en recouvrement n'a jamais été notifié au contribuable.*
- **L'existence d'un paiement préalable :** Le contribuable apporte la preuve que la taxe a déjà été acquittée, souvent suite à une erreur d'imputation comptable. *Exemple : Un redevable reçoit un ATD pour une taxe foncière qu'il a déjà payée par virement bancaire ou au guichet, quittance à l'appui.*

### 2.2.3 Prescription et extinction de la dette

La prescription est un mode d'extinction de la dette fiscale par l'écoulement du temps. En matière de taxes foncières, l'action en recouvrement est encadrée par des délais stricts.

- **Le délai de prescription :** L'action en recouvrement des comptes de l'OTR se prescrit par un délai de **quatre (04) ans** à compter de la date de mise en recouvrement du rôle.
- **L'interruption de la prescription :** La prescription peut être interrompue par tout acte comportant reconnaissance de dette de la part du contribuable ou par des actes de poursuite notifiés par l'administration (ex : un commandement de payer). *Exemple : Si l'administration reste inactive pendant plus de 4 ans sans poser d'acte interruptif, le contribuable peut invoquer la prescription pour obtenir l'extinction de sa dette et l'annulation des poursuites tardives.*
- **La remise gracieuse :** Bien qu'appartenant techniquement à la juridiction gracieuse, l'obtention d'une remise totale ou partielle des frais de poursuite ou des pénalités de retard éteint une partie de la créance et met fin au contentieux du recouvrement pour cette partie.

### 2.2.4 Autonomie du contentieux du recouvrement

Le contentieux du recouvrement est juridiquement autonome par rapport au contentieux de l'assiette. Une imposition peut être régulière dans son principe tout en donnant lieu à un contentieux du recouvrement en raison d'irrégularités dans les poursuites engagées.

Cette autonomie impose une coordination étroite entre les services chargés de l'assiette, du contentieux et du recouvrement, afin d'éviter des mesures de poursuite contraires aux droits du contribuable, notamment en présence d'une réclamation assortie d'une demande de sursis de paiement.

## 2.3 Les recours gracieux en matière de taxes foncières

Les recours gracieux relèvent du contentieux fiscal au sens large. Ils se distinguent du contentieux de droit en ce que le contribuable ne conteste pas formellement la légalité de l'imposition, mais sollicite une mesure de bienveillance de l'administration.

### 2.3.1 Fondement juridique des recours gracieux

Le Livre des procédures fiscales prévoit plusieurs mesures gracieuses, notamment :

- les remises gracieuses de pénalités et majorations prévues à l'article 419 du LPF ;
- les transactions fiscales prévues à l'article 421 du LPF ;
- les modérations ou remises conditionnelles ;
- la décharge de responsabilité prévue à l'article 540 du LPF.

Ces mesures relèvent du pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale et ne constituent pas un droit pour le contribuable.

### 2.3.2 Application aux taxes foncières

En matière de taxes foncières, les recours gracieux sont fréquemment fondés sur la situation économique du redevable, l'indigence, ou des circonstances exceptionnelles affectant l'immeuble. Ils participent à la conciliation entre les droits du contribuable et les intérêts financiers des collectivités territoriales.

## 2.4 Les dégrèvements d'office et admissions en non-valeur

Les dégrèvements d'office constituent une forme particulière de contentieux fiscal, prévue à l'article 536 du Livre des procédures fiscales.

### 2.4.1 Conditions et portée des dégrèvements d'office

Lorsqu'une erreur d'imposition est constatée au préjudice du contribuable, le dégrèvement ou la restitution peut être prononcé d'office, sans que l'intéressé soit tenu de présenter une réclamation régulière, et ce même lorsque les délais de réclamation sont expirés.

Ces dégrèvements peuvent concerner des erreurs imputables aussi bien à l'administration qu'au contribuable, notamment lorsque l'imposition a été établie sur la base de déclarations ultérieurement reconnues inexactes.

## 2.4.2 Intérêt particulier en matière foncière

En matière de taxes foncières, les dégrèvements d'office jouent un rôle essentiel, compte tenu de la fréquence des erreurs liées à l'actualisation des données cadastrales. Ils traduisent le souci d'équité et de bonne administration fiscale et contribuent à la fiabilité du système d'imposition foncière.

## 2.5 Distinction entre contentieux, gracieux et procédures d'office

La gestion des réclamations en matière de taxes foncières repose sur une distinction tripartite fondamentale. Bien que l'objectif du contribuable soit souvent identique (payer moins), les fondements juridiques, les autorités de décision et les recours varient selon la nature de la demande.

### 2.5.1 Critères juridiques de distinction

Il est impératif pour l'instructeur au Cadastre de qualifier correctement la demande dès sa réception selon les critères suivants :

- **Le Contentieux (Le droit)** : Il repose sur une contestation de la légalité de l'impôt. Le contribuable soutient que l'Administration a fait une erreur de fait ou de droit. *Exemple* : « Vous me taxez pour 500 m<sup>2</sup>, alors que mon titre foncier indique 300 m<sup>2</sup>. »
- **Le Gracieux (L'équité)** : Le contribuable reconnaît que l'impôt est légalement dû et correctement calculé, mais il invoque une impossibilité de payer due à sa situation de précarité. *Exemple* : « Je reconnais devoir cette taxe foncière, mais suite à un incendie de mon commerce, je sollicite une remise des pénalités. »
- **La Procédure d'office (La régularisation)** : C'est une action unilatérale de l'Administration qui rectifie d'elle-même une erreur sans attendre une plainte du contribuable, ou suite à un constat matériel flagrant. *Exemple* : Le service du Cadastre s'aperçoit d'un double emploi sur une parcelle et annule d'office l'une des deux cotes d'impôt.

### 2.5.2 Conséquences procédurales

La qualification du dossier détermine le régime juridique applicable, résumé dans le tableau comparatif ci-dessous :

### 2.5.3 L'importance de l'aiguillage pour le Cadastre

Une mauvaise orientation du dossier peut porter préjudice au contribuable (perte de ses droits à agir devant le juge) ou à l'Administration (annulation de la procédure pour vice de forme).

- Si la demande porte sur une **erreur de surface**, elle doit être traitée en **contentieux** (ou d'office si l'erreur est reconnue par le service).

Critère	Contentieux	Gracieux	D'office
Fondement	Erreur de l'Administration	Gêne, indigence, malheur	Erreur matérielle manifeste
Délai de dépôt	Très strict (Forclusion)	Aucun délai (Permanent)	Aucun (Initiative OTR)
Pouvoir	Pouvoir lié (La loi)	Pouvoir discrétionnaire	Pouvoir de régularisation
Recours	Juge Administratif	Recours hiérarchique uniquement	N/A

TABLE 2.1 – Comparaison des procédures en matière foncière

- Si la demande porte sur une **demande de délai** ou de remise de pénalités suite à des difficultés financières, elle doit basculer vers la **juridiction gracieuse**, même si le contribuable a utilisé le mot « réclamation » dans son courrier.

Le cadre du Cadastre doit donc faire preuve de vigilance : la dénomination donnée par le contribuable à son courrier ne lie pas l'Administration ; c'est le **contenu** et l'objet réel de la demande qui déterminent la procédure à suivre.

## Conclusion

La typologie du contentieux des taxes foncières met en évidence la diversité des litiges susceptibles de naître de l'établissement et du recouvrement de cet impôt local. Elle révèle le caractère largement administratif et technique du contentieux foncier, dans lequel les dispositions du Livre des procédures fiscales et le rôle du cadastre occupent une place centrale.

La maîtrise de cette typologie constitue un préalable indispensable à l'étude des procédures contentieuses proprement dites, qui feront l'objet des développements consacrés à la réclamation préalable, aux procédures gracieuses et aux voies de recours juridictionnelles.

## 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.

### 3.1 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.

#### 3.1.1 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.

### 3.1.2 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*).

### 3.1.3 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.

## 3.2 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.

### 3.2.1 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.

### 3.2.2 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 200m<sup>2</sup> mais de 150m<sup>2</sup> »).
- 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.

### 3.2.3 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).

### 3.2.4 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).



### 3.3 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).

#### 3.3.1 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.

##### 3.3.1.1 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.

### 3.3.1.2 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.

### 3.3.1.3 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).

### 3.3.2 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.

#### 3.3.2.1 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.

#### 3.3.2.2 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 m<sup>2</sup> selon la zone (Zone administrative, résidentielle, périphérie) et vérification arithmétique de la surface pondérée.

#### 3.3.2.3 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 250m<sup>2</sup>" ou "Proposons de ramener la surface taxable à 220m<sup>2</sup> suite à la démolition de l'annexe").

#### 3.3.2.4 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.

### 3.3.3 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).

#### 3.3.3.1 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.

#### 3.3.3.2 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.

### 3.3.4 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.

#### 3.3.4.1 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).

### 3.3.4.2 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.

## 3.4 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.

### 3.4.1 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 m<sup>2</sup> à 400 m<sup>2</sup>) 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.

### 3.4.2 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.

### 3.4.3 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.

### 3.4.4 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).

## 3.5 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.

### 3.5.1 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).

### 3.5.2 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 immobilier 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.

## 3.5.3 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.

## La Procédure Gracieuse en matière de taxes foncières

Si le contentieux de l'assiette est le domaine du droit strict, la procédure gracieuse est le domaine de l'équité. Elle permet à l'Administration de tempérer la rigueur de la loi fiscale lorsque son application stricte conduirait à des situations socialement ou économiquement insupportables pour le contribuable.

Pour le cadre du Cadastre, comprendre cette distinction est capital : on ne traite pas une demande de remise pour « indigence » avec les mêmes outils techniques (mesurage, plan) qu'une contestation de surface.

### 4.1 Notion et fondement de la procédure gracieuse

Alors que le contentieux de l'assiette est le règne de la légalité stricte (*dura lex, sed lex*), la procédure gracieuse constitue une « soupape de sécurité » indispensable au système fiscal. Elle introduit une dimension humaine et sociale dans une mécanique administrative par nature rigide. Pour le cadre supérieur de l'OTR, il est impératif de ne pas confondre ce pouvoir de faveur avec une quelconque arbitrarité : la grâce obéit à sa propre logique administrative.

#### 4.1.1 Nature juridique : Du pouvoir de disposition à l'équité

La juridiction gracieuse ne trouve pas son fondement dans le droit de l'impôt *stricto sensu*, mais dans le pouvoir hiérarchique et financier de l'État sur ses propres créances.

##### 1. Le passage de la compétence liée au pouvoir discrétionnaire :

- Dans le contentieux de l'assiette, l'Administration exerce une **compétence liée**. Si le contribuable prouve une violation de la loi, l'Administration a l'obligation juridique de dégrever.
- Dans la procédure gracieuse, l'Administration exerce un **pouvoir discrétionnaire**. Face à un contribuable indigent qui demande une remise, l'Administration n'est jamais tenue d'accepter. Elle apprécie l'opportunité de la décision.

en fonction de deux paramètres : la situation du redevable et les intérêts du Trésor.

## 2. Le fondement de l'Équité :

La procédure gracieuse repose sur le principe selon lequel l'application aveugle de la loi peut parfois créer des injustices individuelles.

- *Fondement* : L'**article 419** du LPF autorise l'autorité compétente à accorder des remises lorsque le contribuable se trouve dans l'impossibilité matérielle de s'acquitter de sa dette.
- *Objet* : Il ne s'agit plus de contester la dette, mais de solliciter la bienveillance du créancier (l'État) pour en obtenir l'abandon total ou partiel.

### 4.1.2 La distinction fondamentale avec le contentieux de droit

La confusion entre « réclamation contentieuse » et « demande gracieuse » est l'erreur la plus fréquente chez les contribuables. Cette distinction est pourtant structurelle.

#### Distinction par l'objet de la demande (Légalité vs Solvabilité)

- **Le Contentieux (Légalité)** : Le contribuable conteste le principe même de l'impôt ou son calcul. Le débat est objectif. *Phrase clé* : « Je ne dois pas payer cet impôt car il est faux. »
- **Le Gracieux (Solvabilité)** : Le contribuable ne conteste pas la régularité de l'imposition. Il admet implicitement que l'impôt est légalement dû. Il déplace le débat sur le terrain subjectif. *Phrase clé* : « Je reconnais devoir cet impôt, mais je ne peux pas le payer. »

#### Distinction par l'étendue du contrôle juridictionnel

- Une décision contentieuse est soumise au **plein contrôle** du juge de l'impôt.
- Une décision gracieuse bénéficie d'une large immunité (contrôle restreint à l'erreur manifeste d'appréciation). En aucun cas, le juge ne peut se substituer à l'Administration pour accorder une remise.

#### Conséquence procédurale majeure

Une demande gracieuse ne peut pas servir à contourner les délais du contentieux. Si un contribuable est forclos pour réclamer, il ne peut pas utiliser la voie gracieuse pour contester la légalité de l'impôt.

## 4.2 Typologie des mesures gracieuses

Le pouvoir de bienveillance de l'Administration ne s'exerce pas de manière monolithique. Le Livre des Procédures Fiscales offre une palette d'instruments juridiques permettant d'adapter la réponse administrative à la gravité de la situation du contribuable. Pour le praticien, il est essentiel de maîtriser la nomenclature exacte de ces mesures, car chacune obéit à des conditions d'octroi spécifiques.

### 4.2.1 La remise gracieuse (L'effacement de la dette)

La remise est l'acte par lequel l'Administration renonce, unilatéralement, à recouvrer tout ou partie de sa créance. Elle constitue la mesure la plus radicale. Il convient d'opérer une distinction fondamentale (*summa divisio*) selon l'assiette de la remise :

#### La remise des pénalités (Le levier de la conformité)

- *Objet* : Elle porte sur les majorations de retard, les intérêts moratoires et les amendes fiscales.
- *Philosophie* : Les pénalités ont une fonction punitive et dissuasive. Si le contribuable prouve sa bonne foi (ex : retard dû à une erreur de la banque ou à une hospitalisation), la sanction perd sa raison d'être.
- *Pratique administrative* : C'est la mesure la plus couramment accordée. Elle est souvent utilisée comme un instrument de « négociation » : l'Administration accepte d'effacer les pénalités (l'accessoire) si le contribuable s'engage à régler immédiatement les droits simples (le principal). C'est la **remise conditionnelle**.

#### La remise des droits (L'exception d'indigence)

- *Objet* : Elle porte sur l'impôt lui-même (la taxe foncière proprement dite).
- *Gravité* : Accorder une remise de droits revient à priver le Trésor Public (et les collectivités locales) d'une recette budgétaire légitime. C'est une atteinte au principe d'égalité devant l'impôt.
- *Condition stricte* : Elle n'est envisageable qu'en cas de **détresse financière absolue** (indigence, faillite personnelle irrémédiable, calamité nationale). Contrairement à la remise des pénalités qui sanctionne un comportement, la remise de droits sanctionne une impossibilité matérielle définitive de payer.

### 4.2.2 La modération fiscale (L'ajustement équitable)

Souvent confondue avec la remise partielle, la modération est une notion plus subtile.

- **Définition** : Elle consiste à ramener la cote d'impôt à un niveau jugé « équitable » ou « supportable » pour le contribuable, sans l'effacer totalement.
- **Champ d'application** : Elle est particulièrement adaptée aux impôts indiciaires comme la taxe foncière. *Exemple* : *Un propriétaire âgé possède une vaste demeure familiale dont la Valeur Locative est très élevée, mais ses revenus de retraite sont très faibles. La modération permet de réduire la taxe pour qu'elle n'absorbe pas l'intégralité du revenu disponible.*

### 4.2.3 La transaction fiscale (Le contrat judiciaire)

Bien que distincte de la procédure gracieuse *stricto sensu*, la transaction est un mode alternatif de règlement des litiges qui s'en rapproche par sa finalité d'apaisement.

**1. Nature contractuelle :**

Contrairement à la remise (acte unilatéral), la transaction est un **contrat synallagmatique** (bilatéral) par lequel les parties terminent une contestation née ou préviennent une contestation à naître.

**2. Le mécanisme des concessions réciproques :**

- *L'Administration* consent à abandonner une partie des rappels d'impôts ou, plus souvent, la totalité des pénalités graves.
- *Le Contribuable* s'engage, en contrepartie, à payer immédiatement le solde convenu et, surtout, à renoncer à tout contentieux présent ou futur sur cette affaire.

**3. Limite d'ordre public :**

En droit fiscal, **on ne transige pas sur le principe de l'impôt**, mais uniquement sur les conséquences financières et les pénalités. La transaction ne peut jamais avoir pour effet d'accorder une exemption illégale.

## 4.3 Les critères d'octroi des mesures gracieuses

L'octroi d'une mesure gracieuse constitue une dérogation au principe constitutionnel d'égalité devant l'impôt. Par conséquent, cette décision ne peut reposer sur le simple bon vouloir de l'agent instructeur. Elle doit résulter d'une analyse *in concreto* et objective de la situation du requérant. L'Administration fiscale fonde sa doctrine sur deux piliers cumulatifs : l'incapacité matérielle de payer (critère économique) et le civisme du contribuable (critère moral).

### 4.3.1 L'appréciation de la situation de fortune (La capacité contributive réelle)

L'instruction gracieuse vise à déterminer si le paiement intégral de la dette fiscale compromettrait les besoins vitaux du contribuable. Cette analyse repose sur la distinction fondamentale entre la « gêne passagère » et l'« indigence ».

**L'analyse du bilan financier du ménage**

L'instructeur dresse un état comparatif des ressources et des charges.

- **Le « Reste à Vivre »** : C'est l'indicateur clé. Une fois déduites les charges incompressibles (alimentation, santé, écolage, loyer), le solde disponible permet-il d'apurer la dette, même de manière échelonnée ?
- **La disproportion manifeste** : La remise est envisagée lorsqu'il existe une disproportion flagrante entre la dette fiscale et le revenu annuel (ex : une taxe foncière représentant 6 mois de pension de retraite).

**L'analyse du patrimoine (La solvabilité apparente vs réelle)**

Le rôle du Cadastre est ici prépondérant pour déjouer les fausses déclarations d'insolvabilité.

- **Le patrimoine réalisable** : Un contribuable qui plaide la pauvreté mais possède plusieurs parcelles non bâties ou des immeubles de rapport (locatifs) se verra opposer l'argument de la « réalisation d'actifs ». L'État n'a pas vocation à accorder une subvention déguisée pour la conservation d'un patrimoine privé.
- **La résidence principale** : En revanche, l'Administration évite généralement de contraindre un redevable à vendre sa résidence principale, surtout s'il s'agit d'une personne vulnérable.

#### Les circonstances atténuantes exogènes

L'examen prend en compte les accidents de la vie qui ont altéré la capacité contributive : décès du conjoint, maladie invalidante, perte d'emploi brutale, ou sinistre ayant affecté l'immeuble non couvert par une assurance.

### 4.3.2 Le comportement fiscal du redevable (Le critère moral)

La juridiction gracieuse est une juridiction de faveur. En vertu de l'adage « *Nemo auditur propriam turpitudinem allegans* » (Nul ne peut se prévaloir de sa propre turpitude), la bienveillance de l'État ne profite qu'aux contribuables de bonne foi.

#### 1. L'historique fiscal (Le civisme) :

L'instructeur consulte le « casier fiscal » du requérant.

- Un contribuable qui a toujours respecté ses obligations déclaratives et de paiement par le passé bénéficie d'une présomption de bonne foi.
- À l'inverse, un contribuable coutumier des retards systématiques verra sa demande rejetée ou limitée.

#### 2. L'origine de la dette (Bonne foi vs Manœuvres frauduleuses) :

C'est le critère dirimant.

- Si la dette provient d'une erreur involontaire, la voie gracieuse est ouverte.
- Si la dette (et surtout les pénalités) résulte d'un **contrôle fiscal ayant révélé une fraude** (ex : construction illégale non déclarée, minoration de loyers), la remise est, par principe, exclue. L'Administration ne saurait rendre d'une main ce qu'elle a repris de l'autre pour sanctionner une violation de la loi.

#### 3. La cohérence des déclarations :

L'instruction gracieuse est souvent l'occasion d'un recoupement ultime. Si l'examen du train de vie (véhicules, voyages, scolarité) contredit l'état d'indigence allégué, la remise est refusée et le dossier peut être transmis au contrôle fiscal.

**Synthèse** : L'agent du Cadastre, lorsqu'il est consulté pour avis sur une demande gracieuse, ne doit pas se limiter à vérifier la surface. Il doit éclairer le décideur sur le patrimoine réel du demandeur (autres propriétés dans la base de données) pour éviter que l'État n'accorde une remise à un « faux indigent ».

## 4.4 Instruction et décision en matière gracieuse

L’instruction de la demande gracieuse diffère fondamentalement de l’instruction contentieuse. Elle n’est pas dirigée vers la recherche de la vérité juridique (qui a tort ? qui a raison ?), mais vers l’appréciation de l’opportunité d’une décision de faveur. C’est une procédure administrative interne qui aboutit à une décision unilatérale, soumise à un régime de contrôle juridictionnel spécifique.

### 4.4.1 Le pouvoir discrétionnaire de l’Administration (L’opportunité)

Le principe directeur de la matière gracieuse est celui du **pouvoir discrétionnaire**. Ce concept juridique, central en droit administratif, mérite une définition précise pour les praticiens.

#### 1. Définition et portée :

Contrairement à la compétence liée (où l’Administration *doit* agir dans un sens déterminé par la loi), le pouvoir discrétionnaire confère à l’autorité décidante une **liberté de choix**.

- Face à une demande de remise, même si le contribuable est objectivement dans la gêne, le Commissaire Général n’est jamais *tenu* d’accorder la faveur sollicitée. Il apprécie souverainement l’opportunité de la mesure au regard de l’intérêt général et des impératifs budgétaires.

#### 2. La délégation de compétence :

En pratique, pour éviter l’engorgement du sommet de la hiérarchie, le pouvoir de décision est délégué selon des seuils financiers (fixés par arrêté) :

- Les Chefs de Division ou Directeurs des Impôts (DGE/DME) pour les petits montants.
- Le Commissaire des Impôts pour les montants intermédiaires.
- Le Commissaire Général pour les montants élevés ou les remises de droits en principal.

### 4.4.2 Les limites juridiques (Le rempart contre l’arbitraire)

Discrétionnaire ne signifie pas arbitraire. L’État de droit impose des bornes à cette liberté d’appréciation pour garantir l’équité du système fiscal.

#### — Le respect du Principe d’Égalité :

C’est la limite constitutionnelle majeure. L’Administration ne peut traiter différemment deux contribuables placés dans une situation identique. *Exemple d’illégalité : Accorder une remise à un contribuable A pour motif politique et la refuser au contribuable B voisin est une violation du principe d’égalité.*

#### — L’interdiction du Détournement de Pouvoir :

La décision gracieuse doit servir exclusivement l’intérêt général. Si la remise est accordée pour des motifs étrangers au service (favoritisme personnel, corruption), la décision est entachée d’illégalité.

— **La décision conditionnelle (La transaction) :**

L'Administration peut assortir sa décision de conditions strictes. *Mécanisme* : « *J'accorde la remise des pénalités à la condition expresse que le principal soit payé sous 8 jours* ». *Si le contribuable ne paie pas, la décision devient caduque et la dette revit.*

### 4.4.3 L'absence de droit au recours sur le fond (L'immunité juridictionnelle)

La décision prise en matière gracieuse bénéficie d'un régime contentieux particulier.

#### L'incompétence du juge sur le fond

Le juge de l'impôt n'est pas le supérieur hiérarchique de l'Administration. Il ne peut pas se substituer à elle pour accorder une grâce. *Règle* : *Un contribuable ne peut pas demander au Tribunal d'ordonner à l'OTR de lui accorder une remise.*

#### L'exception : Le Recours pour Excès de Pouvoir (REP)

Si le contribuable ne peut attaquer le refus sur son opportunité, il peut l'attaquer sur sa **légalité externe**. Il peut saisir le juge administratif si la décision est entachée :

- D'un **vice de forme** ou de procédure (ex : incompétence du signataire).
- D'une **erreur manifeste d'appréciation** (ex : refus opposé à un sinistré alors que l'Administration soutient qu'il est riche).
- D'une **erreur de droit**.

*Effet de l'annulation* : *Si le juge annule le refus, il ne donne pas la remise lui-même. Il renvoie l'affaire devant l'Administration qui a l'obligation de réexaminer la demande.*

**Synthèse finale** : Le contentieux gracieux est un outil de gestion sociale de l'impôt. Pour l'inspecteur, c'est le levier qui permet de distinguer le mauvais payeur (qui subira la rigueur de la loi) du contribuable malchanceux (qui bénéficiera de la solidarité nationale).

## 4.5 Instruction et décision en matière gracieuse

L'instruction de la demande gracieuse est une procédure administrative encadrée par les articles 419 et suivants du Livre des Procédures Fiscales (LPF). Si le pouvoir est discrétionnaire, la procédure, elle, est réglementée pour garantir la transparence et protéger les intérêts du Trésor.

### 4.5.1 La compétence décisionnelle et les seuils (Ratione materiae)

La compétence pour accorder une remise, une modération ou une transaction est strictement hiérarchisée en fonction du montant des sommes en jeu (droits + pénalités) par cote ou par affaire.



**1. Le partage de compétence (Arts. 423, 426, 428 LPF) :**

- **Le Commissaire des Impôts** : Est compétent lorsque les sommes faisant l'objet de la demande n'excèdent pas **deux cents millions (200 000 000) de francs CFA**.
- **Le Commissaire Général** : Est seul compétent au-delà de cette limite de 200 millions de FCFA.
- *Délégation (Art. 427 LPF)* : Le Commissaire des Impôts peut déléguer sa signature aux Directeurs compétents (ex : Directeur des Grandes Entreprises), dans des limites qu'il fixe par décision interne.

**2. L'exclusion de compétence (Art. 419 in fine) :**

Il est capital pour l'agent du Cadastre de noter qu'aucune autorité publique (pas même le Commissaire Général) ne peut accorder de remise totale ou partielle sur :

- Les **droits d'enregistrement** (très fréquent en matière foncière) ;
- Les droits de timbre ;
- Les taxes sur le chiffre d'affaires (TVA).

*Conséquence : Une demande gracieuse portant sur des droits d'enregistrement d'un titre foncier est irrecevable de plano.*

**4.5.2 La procédure d'instruction et de notification**

L'article 420 du LPF impose que la demande soit adressée au service territorial du lieu d'imposition, accompagnée de l'avis d'imposition ou de l'AMR.

**Le pouvoir de rejet immédiat (Art. 421 LPF)**

Le Commissaire des Impôts dispose d'un pouvoir de « filtrage ». Il peut se prononcer **sans instruction préalable** si, au vu des procédures en cours, la demande ne peut manifestement pas être accueillie favorablement (ex : demande dilatoire).

**La formalisation de la proposition (Art. 422 LPF)**

Si l'Administration accepte le principe d'une mesure gracieuse (notamment une transaction), elle ne l'impose pas, elle la « propose ».

- **Forme** : La proposition est notifiée par lettre recommandée avec avis de réception (LRAR).
- **Contenu** : Le document chiffre précisément le montant résiduel de l'impôt et des pénalités que le contribuable devra payer s'il accepte l'offre.
- **Délai d'option** : Le contribuable dispose d'un **délai strict de quinze (15) jours** à compter de la réception pour accepter ou refuser. Le silence ou le refus entraîne la caducité de l'offre et le retour à l'exigibilité totale.

**4.5.3 Les limites légales au pouvoir de remise (Les verrous)**

Le pouvoir d'appréciation de l'Administration se heurte à des interdictions légales visant à moraliser la vie fiscale.

**1. Le plafond de la mauvaise foi (Art. 431 LPF) :**

C'est une disposition fondamentale pour lutter contre la fraude. Si la mauvaise foi

du contribuable est établie (manœuvres frauduleuses, dissimulation), ou s'il a omis de déclarer des revenus encaissés hors du Togo :

- Le pouvoir de remise est **plafonné à 50 %**.
- L'Administration a l'interdiction légale d'aller au-delà de ce taux. Une remise de 80 % accordée à un fraudeur serait illégale.

**2. Le verrou juridictionnel (Art. 430 LPF) :**

Une fois qu'un jugement définitif a été rendu par un tribunal, l'Administration perd sa liberté totale.

- Toute demande de remise de sanctions fiscales après jugement doit être soumise au **Président de la juridiction** qui a prononcé la condamnation.
- La remise ne peut être accordée qu'après **avis conforme** de ce magistrat.

#### **4.5.4 La Transaction : Effets et Portée (Art. 425 LPF)**

La transaction est un mécanisme spécifique prévu pour les impositions « *encore susceptibles de faire l'objet d'un recours contentieux* » (non définitives).

- **L'effet extinctif** : La conclusion d'une transaction a l'autorité de la chose jugée entre les parties. Dès que la transaction est conclue (signée et payée), **aucune procédure contentieuse ne peut être engagée ou reprise**. Le contribuable renonce définitivement à contester le bien-fondé de l'impôt devant le juge.
- **Le risque du refus** : Si le contribuable refuse la transaction proposée et porte le litige devant le tribunal, il prend un risque : le juge fixera alors le taux des pénalités en même temps que la base de l'impôt.
- **Les voies de recours (Art. 424 LPF)** : La décision de rejet est en principe définitive. Un recours n'est possible devant la même autorité que si, et seulement si, des **faits nouveaux** sont invoqués (ex : aggravation subite de la situation financière postérieurement à la première demande).

## Les Dégrèvements Et Remises D'office

Jusqu'à présent, nous avons étudié les procédures initiées par le contribuable. Or, l'Administration fiscale n'est pas une machine aveugle. Elle dispose, en vertu de l'**article 418 du Livre des Procédures Fiscales (LPF)**, du pouvoir de rectifier spontanément les erreurs qu'elle constate. Cette procédure, dite « d'office », témoigne de la volonté de l'OTR de garantir une justice fiscale proactive, sans attendre que le citoyen ne se manifeste.

### 5.1 Notion et fondement juridique

#### 5.1.1 Le fondement textuel (L'Article 418 du LPF)

Le pouvoir de régularisation de l'Administration n'est pas une faveur arbitraire, c'est une compétence légale définie par l'article 418 :

*« 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 [...] »*

Cette disposition pose trois principes directeurs :

1. **Le pouvoir d'initiative (*Sponte Sua*)** : L'expression « prononcer d'office » signifie que l'Administration agit de son propre mouvement, sans besoin d'une requête formelle du contribuable.
2. **L'objet de la mesure** : Elle vise les « impositions qui n'étaient pas dues ». Il s'agit donc de réparer une **illégalité** ou une **erreur matérielle** (impôt mal calculé, doublon, erreur de personne). Cela distingue le dégrèvement d'office (réparation juridique) de la remise gracieuse (faveur sociale).
3. **L'effet restitutionnel** : Si le contribuable a déjà payé l'impôt indûment réclamé, l'article 418 ouvre droit à « restitution ». L'État doit rembourser le trop-perçu.

### 5.1.2 Le cadre temporel : Le délai spécial de prescription

L'apport majeur de l'article 418 réside dans l'extension des délais. Alors que le contribuable est enfermé dans un délai court (généralement le 31 décembre de l'année N+1), l'Administration dispose d'un temps beaucoup plus long pour corriger ses fautes.

#### Analyse du délai de l'Art. 418

Le texte fixe la limite au « 31 décembre de la troisième année suivant celle au cours de laquelle le délai de réclamation a pris fin ».

##### Exemple pratique de calcul (Cas d'école) :

- **Année d'imposition (N) :** Taxe Foncière 2025.
- **Fin du délai de réclamation du contribuable (N+1) :** 31 décembre 2026.
- **Délai de l'Administration (N+4) :** Le délai court pendant 3 ans à partir de la fin 2026.
  - Année 1 : 2027
  - Année 2 : 2028
  - Année 3 : 2029
- **Date limite pour agir d'office : 31 décembre 2029.**

**Conséquence pour l'Inspecteur :** Si vous découvrez en 2028 une erreur sur une taxe de 2025, le contribuable est forclo (il ne peut plus réclamer), mais vous, Administration, avez encore la compétence juridique pour dégrever d'office sur la base de l'article 418. C'est un filet de sécurité puissant.

## 5.2 Cas d'application en matière foncière

L'application de l'article 418 du LPF trouve son terrain de prédilection dans la fiscalité foncière. Contrairement aux impôts déclaratifs (TVA, IS) qui reposent sur la comptabilité du contribuable, la taxe foncière repose sur le constat administratif (recensement). L'Administration est donc la première responsable de la qualité des données. Les cas d'ouverture du dégrèvement d'office peuvent être classés en trois catégories distinctes.

### 5.2.1 Les erreurs purement matérielles (Le « Faux matériel »)

Il s'agit des dysfonctionnements techniques du système d'information ou des erreurs de saisie manuelles. Ces erreurs sont objectives : elles ne nécessitent aucune interprétation juridique, leur simple constat suffit à déclencher la procédure.

#### 1. Les doubles emplois (Doublons de cotes) :

C'est le cas le plus fréquent dans un cadastre en cours de modernisation. Un même immeuble est imposé deux fois au titre de la même année.

- *Cas typique :* Une parcelle est taxée sous son ancien numéro de réquisition et simultanément sous son nouveau numéro de Titre Foncier.

- *Action* : L'Administration doit prononcer le dégrèvement d'office de la cote la plus ancienne ou la moins précise pour ne conserver que la cote valide.

### 2. Les erreurs de saisie (Sur-évaluation manifeste) :

Elles résultent d'une « faute de plume » ou de clavier lors de l'intégration des données dans le logiciel fiscal.

- *Exemple* : Une Valeur Locative (VL) saisie avec un zéro supplémentaire (ex : 10 000 000 F au lieu de 1 000 000 F). Cette erreur entraîne une imposition confiscatoire qui « n'est pas due » au sens de l'art. 418.

### 3. L'erreur sur la personne du débiteur (Faux contribuable) :

L'imposition est établie au nom d'une personne qui n'a aucun lien de droit avec l'immeuble (homonymie, ancien locataire taxé comme propriétaire, propriétaire décédé depuis plus de 3 ans dont la succession est close).

## 5.2.2 Les erreurs juridiques et cadastrales (Le « Faux juridique »)

Ici, l'erreur porte sur la qualification de l'immeuble ou sur son existence légale au regard de la loi fiscale.

### La perte de la matière imposable (Disparition de l'assiette)

La taxe foncière est un impôt annuel dû sur les immeubles existant au 1<sup>er</sup> janvier.

- *Cas d'application* : Si un immeuble a été démoli, incendié ou est tombé en ruine courant de l'année N, il ne doit plus être imposé en N+1. Si le système informatique reconduit l'imposition par automatisme, cette cote est illégale.
- *Action* : Dès que l'inspecteur constate la vacance structurelle ou la ruine (par PV de constat ou imagerie), il doit dégrever d'office les années postérieures à la perte de l'immeuble.

### Le non-respect des exonérations légales de plein droit

Certains immeubles sont exonérés de par la loi (CGI) en raison de leur affectation. Si l'Administration les taxe par méconnaissance de leur statut réel, elle commet une erreur de droit. *Exemples* : *Taxation d'un édifice cultuel (église, mosquée), d'un bâtiment agricole servant exclusivement à l'exploitation, ou d'une propriété diplomatique.*

### L'erreur de consistance (Surface ou Catégorie)

Il s'agit d'une erreur sur les éléments physiques servant au calcul de la Valeur Locative. *Exemple* : *Un terrain nu taxé par erreur comme terrain bâti (TFPB au lieu de TFPNB), ou une maison de standing « économique » taxée au tarif « luxe ».*

## 5.2.3 Les révisions générales (Mesures de portée collective)

Le dégrèvement d'office peut dépasser le cadre individuel pour devenir un outil de gestion des crises ou de la base de données.

- **Les calamités publiques (Force majeure) :**

Lorsqu'un événement exceptionnel (inondations majeures, glissement de terrain) rend inhabitable toute une zone géographique, l'Administration peut par décision du Commissaire Général ou décret, procéder au dégrèvement d'office collectif de toutes les taxes foncières de la zone sinistrée. C'est une mesure de solidarité nationale.

- **L'épuration des cotes irrécouvrables (Gestion comptable) :**

Dans une logique de performance, l'Administration peut décider de dégrever d'office des milliers de « micro-cotes » ou de cotes « orphelines » (propriétaire inconnu, terrain introuvable) qui polluent le Reste à Recouvrer (RAR) du Receveur. Le coût de gestion de ces impôts étant supérieur à leur montant, le dégrèvement agit comme un assainissement comptable.

## 5.3 Le rôle proactif du service du Cadastre (La fiabilisation)

L'application de l'article 418 du LPF ne doit pas être vue comme une simple procédure de nettoyage, mais comme une fonction stratégique de « **Contrôle Qualité** ». L'Inspecteur du Cadastre n'est pas seulement un producteur de bases taxables ; il est le garant de la sincérité du fichier immobilier. Son rôle proactif est indispensable pour transformer une « donnée brute » (un plan) en une « recette nette » (de l'argent dans les caisses de l'État).

### 5.3.1 La détection des erreurs : De l'arpentage à l'audit de données

L'initiative du dégrèvement d'office repose sur la capacité du service à capter les signaux faibles indiquant une anomalie d'imposition.

1. **Le traitement des retours de courrier (NPAI) :**

Le premier indicateur d'une base fiscale corrompue est le taux de Plis Non Distribués (PND) ou « N'habite Pas à l'Adresse Indiquée » (NPAI).

- *Analyse* : Un avis d'imposition qui revient systématiquement chaque année signifie souvent que le contribuable est inconnu ou que l'immeuble est fictif.
- *Action proactive* : Au lieu de renvoyer ces plis au stock, le service du Cadastre doit auditer ces cotes. Si l'inexistence est confirmée, la procédure de dégrèvement d'office doit être enclenchée pour arrêter l'hémorragie de frais de gestion.

2. **Le recoupement avec les données externes (L'interopérabilité) :**

L'administration moderne fonctionne en réseau. La détection des « impositions qui ne sont plus dues » (Art. 418) se fait par croisement de fichiers :

- *Avec les Services Techniques Municipaux* : La réception des permis de démolir doit déclencher automatiquement une alerte dans le Système d'Information Foncier (SIF).

- *Avec les concessionnaires (CEET/TDE)* : Une coupure définitive de compteur électrique indique souvent une vacance ou une ruine.

### 3. Les tournées de conservation cadastrale :

Lors des mises à jour annuelles, l'inspecteur ne doit pas seulement chercher les *nouvelles* constructions (matière nouvelle), mais aussi identifier la *perte* de matière (immeubles écroulés, zones érodées).

## 5.3.2 La sécurisation des bases fiscales : L'impact sur le recouvrement

Le dégrèvement d'office, loin d'être une « perte » pour l'État, est un outil d'assainissement budgétaire. Il existe une corrélation directe entre la qualité de l'assiette (Cadastre) et la performance du recouvrement (Receveur).

### L'assainissement du Reste à Recouvrer (RAR)

Le taux de recouvrement se calcule par la formule suivante :

$$\text{Taux de Recouvrement} = \frac{\text{Recettes Encaissées}}{\text{Prises en charge (Rôle émis)}}$$

- *Problématique* : Si le dénominateur (le Rôle) est gonflé artificiellement par des cotes fictives ou des doublons, le taux de recouvrement s'effondre mécaniquement.
- *Stratégie* : En dégrevant d'office les « **non-valeurs** » (créances irrécouvrables car sans objet), le Cadastre « dégraisse » le rôle. Il permet au Receveur de concentrer ses moyens de coercition sur les créances réelles.

### La responsabilité administrative et comptable

Proposer un dégrèvement d'office est un acte de responsabilité.

- *La preuve* : Pour éviter tout soupçon de complaisance, toute proposition de dégrèvement d'office doit être étayée par un dossier technique irréfutable (photos géolocalisées, PV de constat).
- *L'obligation de résultat* : Laisser perdurer des cotes erronées constitue une faute de gestion, car cela fausse les prévisions budgétaires des Collectivités Locales.

## Ordonnancement, Restitution et Exécution des Décisions

La clôture de la phase administrative du contentieux des taxes foncière par une décision favorable (dégrèvement contentieux ou remise gracieuse) ne met pas immédiatement fin au litige dans les faits. La décision de l'autorité fiscale, acte purement juridique, doit être traduite en écritures comptables. Ce chapitre aborde la mécanique interne de l'Administration qui permet de purger la dette du contribuable et, le cas échéant, de le rembourser, tout en protégeant les deniers publics.

### 6.1 L'ordonnancement des dégrèvements (Le formalisme comptable)

L'ordonnancement est l'acte administratif par lequel l'autorité compétente (l'ordonnateur) donne l'ordre au comptable public (le Receveur) de modifier ses prises en charge.

#### 6.1.1 La procédure administrative (L'Article 534 du LPF)

En droit fiscal, une simple lettre notifiant un dégrèvement à un contribuable n'a aucune valeur comptable pour le Trésor. Le mécanisme est rigoureusement encadré par l'article 534 du LPF.

- **Le Certificat de dégrèvement** : Le montant de la décharge, réduction, remise ou modération doit obligatoirement faire l'objet d'un « certificat ». Ce document officiel est établi et signé par l'ordonnateur (le Commissaire Général ou son délégué).
- **La transmission au Receveur** : Ce certificat est ensuite adressé au receveur compétent. Le receveur ne participe pas à la décision de dégrèvement ; il en est l'exécutant.
- **L'ajustement des prises en charge** : Au vu de ce certificat, le receveur procède par voie de diminution du montant de ses « prises en charge » (il réduit le montant global des créances qu'il doit recouvrer).



- **La justification :** Le receveur a l'obligation de conserver précieusement ces certificats. Ils constituent les pièces justificatives qui lui permettront de prouver à la Cour des Comptes pourquoi il n'a pas recouvré l'intégralité du rôle qui lui avait été confié.

### 6.1.2 Le circuit de validation et de sécurité

Pour éviter les fraudes (par exemple, un agent créant un faux dégrèvement pour effacer la dette d'un proche), le circuit d'ordonnancement est informatisé et verrouillé. Le service d'assiette (le Cadastre) initie le projet de dégrèvement, mais ne peut le valider définitivement dans le système. Seule la validation électronique de l'ordonnateur génère le certificat que le receveur pourra imputer dans sa comptabilité.

## 6.2 La restitution des sommes indûment perçues

En vertu du principe du « privilège du préalable », le contribuable est souvent contraint de payer sa taxe foncière même s'il la conteste. Si le dégrèvement survient *après* le paiement, l'État devient débiteur du citoyen.

### 6.2.1 Conditions et modalités de restitution (L'Article 535 du LPF)

L'article 535 du LPF encadre très précisément ce droit au remboursement.

1. **La condition de l'excédent :** Le remboursement n'intervient que si les sommes versées par le contribuable (avant le dégrèvement) excèdent le montant de la nouvelle cote révisée.
2. **Le mécanisme de l'ordre de paiement :** Le comptable ne pioche pas simplement dans sa caisse pour rembourser. La restitution s'opère au vu d'un « ordre de paiement » formel.
3. **La libération contre reçu :** Le remboursement est effectué contre un reçu (ou une décharge électronique en cas de virement bancaire), permettant au comptable de justifier la sortie de fonds de sa caisse.

### 6.2.2 Délais et compensation

L'Administration s'efforce de procéder aux restitutions dans les meilleurs délais pour éviter le versement d'intérêts moratoires (intérêts de retard payés par l'État au contribuable). Toutefois, avant de procéder au remboursement effectif par virement, le Receveur vérifiera si le contribuable n'a pas d'autres dettes fiscales en souffrance (par exemple, des impayés sur une autre parcelle). Si c'est le cas, il procédera d'abord à une **compensation légale** d'office.

## 6.3 La responsabilité du comptable public et l'apurement des restes à recouvrer

Le receveur des impôts n'est pas un simple caissier. En droit public, il est personnellement et pécuniairement responsable du recouvrement des impôts figurant sur les rôles qui lui sont transmis. S'il ne les recouvre pas, il doit les payer sur ses propres deniers, sauf à mettre en œuvre les procédures protectrices prévues par le LPF.

### 6.3.1 L'admission en non-valeurs des cotes irrécouvrables (Art. 536 LPF)

Il arrive qu'une taxe foncière soit juridiquement parfaitement valable, mais matériellement impossible à recouvrer (ex : faillite totale du propriétaire, disparition physique de l'immeuble non signalée, insolvabilité absolue).

**La demande du receveur :** Selon l'article 536 du LPF, le receveur peut demander l'admission en « non-valeurs » (ANV) des cotes devenues irrécouvrables suite à une modification de la fortune ou de la situation du contribuable.

**L'instruction par l'Assiette :** Le receveur ne peut pas déclarer lui-même la dette irrécouvrable. L'instruction du dossier est faite par le service d'assiette (le Cadastre), qui doit confirmer, après enquête, l'impossibilité de poursuivre le recouvrement.

**La décision et le recours :** Le pouvoir de statuer appartient à l'ordonnateur. Si l'ordonnateur refuse l'ANV (estimant que le receveur n'a pas fait assez d'efforts pour recouvrer), le comptable peut porter ce litige interne devant la **Cour des comptes**.

### 6.3.2 Le Sursis de versement (Arts. 537 à 539 LPF)

L'article 537 du LPF est le couperet du comptable : il ne peut être dispensé de verser *sur ses deniers personnels* les impôts non recouverts que s'il obtient un sursis, une décharge ou une admission en non-valeur.

- **Le mécanisme du sursis (Art. 538 et 539) :** Même si les taxes ne sont pas encore formellement admises comme irrécouvrables, le receveur peut demander à sa hiérarchie un « sursis de versement ». Ce sursis est accordé par l'ordonnateur pour une durée d'une année (renouvelable une seule fois). Il donne un répit au comptable pour suspendre temporairement sa mise en débet pendant qu'il épuise les dernières voies d'exécution.

### 6.3.3 La demande en décharge ou atténuation de responsabilité (Art. 540 LPF)

C'est l'ultime rempart pour le comptable public.

1. **La procédure :** Si la demande d'admission en non-valeur (Art. 536) a été rejetée par l'ordonnateur, le receveur est en principe tenu de combler le trou dans la caisse. Toutefois, l'article 540 du LPF lui permet de formuler une demande motivée en « décharge ou atténuation de responsabilité ».

2. **L'arbitrage :** L'ordonnateur statuera définitivement sur cette demande, mais seulement après avoir recueilli l'avis préalable du Commissaire des impôts. S'il est prouvé que l'échec du recouvrement n'est pas lié à une négligence du receveur (ex : force majeure, défaillance structurelle de l'assiette), ce dernier sera déchargé de sa responsabilité pécuniaire.

## Les Voies de Recours Juridictionnel en Matière de Taxes Foncières

La phase administrative du contentieux des taxes foncière s'achève par une décision de l'autorité fiscale. Lorsque cette décision ne donne pas entière satisfaction au redevable, la loi lui garantit le droit de porter le litige devant un juge indépendant. L'intervention du juge modifie l'équilibre des pouvoirs : l'Administration perd son privilège du préalable pour devenir une simple partie au procès, soumise au principe du contradictoire.

### 7.1 La compétence juridictionnelle : La dualité du contentieux des taxes foncière

En droit du contentieux, la détermination de la juridiction compétente (*ratione materiae* et *ratione loci*) est l'étape primordiale de l'action en justice. Saisir le mauvais tribunal entraîne une fin de non-recevoir d'ordre public : le juge doit soulever son incompétence d'office, ce qui peut s'avérer fatal pour le contribuable si les délais de recours sont entre-temps expirés.

Le législateur togolais a organisé le contentieux fiscal autour d'une dualité juridictionnelle complexe. En matière immobilière, le juge compétent varie selon que l'on conteste la taxe annuelle (l'impôt direct) ou la taxe sur la transaction (le droit d'enregistrement).

#### 7.1.1 Le contentieux de l'annuité (La Taxe Foncière) : La compétence administrative directe

La taxe foncière sur les propriétés bâties et non bâties appartient à la catégorie des impôts directs. À ce titre, elle obéit à un régime dérogatoire au droit commun de l'organisation judiciaire.

##### 1. L'éviction du Tribunal de Première Instance (TPI) :

En principe, tout litige naissant naît devant le juge de première instance. Or,

l'**article 380 du LPF** crée un « saut juridictionnel ». Il dispose que les recours contre les décisions de l'Administration fiscale en matière d'impôts directs sont portés **directement** devant la Cour d'Appel siégeant en Chambre Administrative.

- *Justification* : Cette concentration du contentieux de l'assiette au niveau de la Cour d'Appel vise à confier des matières techniques et à forts enjeux financiers à des magistrats expérimentés, tout en désengorgeant les tribunaux d'instance.

## 2. La règle du « Premier et dernier ressort » :

C'est la spécificité la plus redoutable de cette procédure. La Cour d'Appel ne se prononce pas ici comme une juridiction du second degré, mais comme une juridiction d'exception statuant en premier et dernier ressort sur le fond (conformément à l'ordonnance n° 78-35).

- *Conséquence stratégique* : Le contribuable et l'Administration n'ont droit qu'à un seul examen des faits (les surfaces, les évaluations, la catégorie de l'immeuble).
- *L'unique voie de recours* : La décision de la Cour d'Appel n'est susceptible d'aucun appel régulier. La seule voie de réformation possible est le **pourvoi en cassation** devant la Chambre Administrative de la Cour Suprême. Or, le juge de cassation ne rejuge pas les faits ; il vérifie uniquement si la Cour d'Appel a fait une correcte application de la loi fiscale.

### 7.1.2 Le contentieux de la mutation (L'enregistrement) : Le retour au juge civil

La pratique du Cadastre et de la Conservation foncière ne se limite pas aux impôts directs. Lorsqu'un terrain est vendu, donné ou hérité, l'opération donne lieu à la perception de **droits d'enregistrement**. Si le litige porte sur ces droits (notamment sur la contestation de la *valeur vénale réelle* de l'immeuble retenue par l'inspecteur), la compétence juridictionnelle bascule radicalement.

#### 1. La compétence matérielle (Le juge civil) :

Par dérogation expresse à l'organisation de la chambre administrative, l'alinéa 2 de l'article 380 du LPF attribue ce contentieux spécifique aux **Tribunaux de Première Instance (TPI) qui siègent en chambres civiles**.

- *Philosophie* : Le droit de l'enregistrement est intimement lié au droit civil (contrats de vente, successions, baux). Il est donc logique que le juge civil, protecteur naturel de la propriété privée et des contrats, soit le juge de ces impôts de mutation.

#### 2. La compétence territoriale (*Lex rei sitae*) :

Pour les droits d'enregistrement liés à des biens immobiliers, l'**article 400 du LPF** consacre la compétence du tribunal du lieu de situation de l'immeuble. Si les biens d'une même exploitation s'étendent sur plusieurs juridictions, le TPI compétent est celui où se trouve le siège de l'exploitation ou la partie générant le plus grand revenu.

#### 3. L'anomalie procédurale du TPI (Le jugement sans appel) :

Il est impératif pour l'étudiant en Master d'identifier le piège tendu par le LPF. Bien

que statuant au niveau du TPI (qui normalement admet l'appel), le LPF précise que : « *Les jugements rendus par ces tribunaux en cette matière sont sans appel sauf pourvoi en cassation* ».

- *Analyse* : Même devant le juge civil de première instance, le législateur a supprimé le double degré de juridiction pour accélérer le traitement du contentieux fiscal et sécuriser plus rapidement les recettes de l'État.

## 7.2 Les conditions de recevabilité du recours juridictionnel

L'accès au prétoire de la Cour d'Appel n'est pas un droit absolu et inconditionnel. Il est subordonné au respect d'un formalisme rigoureux et de délais prefix, édictés par le Livre des Procédures Fiscales (LPF). Ces règles, d'ordre public, s'imposent tant au contribuable qu'au juge, qui a l'obligation de soulever d'office toute cause d'irrecevabilité.

### 7.2.1 L'encadrement strict des délais de saisine (Art. 381 du LPF)

Le contentieux des taxes foncière est enfermé dans des délais brefs pour des raisons de sécurité juridique et de stabilité des budgets publics. L'État ne peut pas vivre sous la menace perpétuelle d'une annulation de ses recettes. Le délai de saisine varie selon le comportement de l'Administration fiscale lors de la phase préalable.

#### 1. Le délai normal (En cas de décision expresse) :

Lorsque l'Administration répond formellement à la réclamation, l'action doit être introduite devant la Cour d'Appel dans un délai de **deux (02) mois**. Ce délai court à partir du jour de la réception (notification par avis de réception) de la décision de rejet total ou partiel. Une fois ce délai expiré, la forclusion est acquise et l'impôt devient inattaquable.

#### 2. Le délai supplétif (En cas de décision implicite) :

Le législateur a prévu un mécanisme de sauvegarde pour éviter que l'inertie de l'Administration ne prive le contribuable de son droit au juge. Si l'Administration garde le silence, le contribuable peut saisir la Cour d'Appel dans un délai de **six (06) mois** suivant la date de présentation de sa réclamation initiale. Le silence prolongé vaut décision implicite de rejet, ouvrant ainsi la voie juridictionnelle.

### 7.2.2 Le formalisme de la requête introductive d'instance (Art. 383 du LPF)

La saisine de la juridiction administrative obéit à une procédure essentiellement écrite. La requête n'est pas une simple lettre de doléances ; c'est un acte de procédure qui fixe le cadre du litige.

#### 1. Le dépôt et les mentions obligatoires :

La requête doit être adressée au greffe de la Cour d'Appel (ou du Tribunal de Pre-

mière Instance en matière de droits d'enregistrement). Elle doit être impérativement signée par son auteur ou son mandataire régulier. Elle doit explicitement contenir :

- **L'exposé sommaire des faits** : L'historique de l'imposition et de la contestation.
- **Les moyens de droit** : Les arguments juridiques (ex : violation d'une règle d'évaluation cadastrale, fausse application d'un tarif).
- **Les conclusions** : Ce que le demandeur attend précisément du juge (ex : « prononcer la décharge totale de la taxe » ou « ordonner la réduction de la base imposable à hauteur de X francs »).

2. **La production de la décision attaquée (La règle de la décision préalable)** : C'est une condition substantielle. La requête doit obligatoirement être accompagnée de l'avis de notification de la décision contestée de l'Administration. En droit administratif, on n'attaque pas un impôt « en l'air » ; on attaque l'acte par lequel l'Administration a refusé de l'annuler. Si la décision préalable n'est pas jointe, la requête est irrecevable.

### 7.2.3 L'intangibilité de l'objet du litige et la liberté des moyens

Le passage de la phase administrative à la phase juridictionnelle est régi par la règle de l'entonnoir : le litige ne peut pas s'élargir devant le juge.

- **La limitation aux impositions visées initialement** :  
Le demandeur ne peut contester devant la Cour d'Appel des impositions différentes de celles qu'il a visées dans sa réclamation préalable à l'Administration. *Exemple : Si la réclamation administrative portait uniquement sur la taxe foncière de l'année N, le contribuable ne peut pas profiter de son recours en justice pour demander soudainement l'annulation de la taxe de l'année N-1. Il y a défaut de liaison du contentieux pour l'année N-1.*
- **L'ouverture aux conclusions et moyens nouveaux** :  
Toutefois, dans la stricte limite du montant du dégrèvement initialement sollicité, le contribuable bénéficie d'une liberté argumentaire. Il peut faire valoir devant le juge des « moyens nouveaux » (des arguments juridiques qu'il n'avait pas pensés à utiliser devant le Commissaire Général), à condition de les formuler explicitement dans sa demande introductive.

### 7.2.4 La purge des vices de forme de la réclamation initiale

L'article 383 du LPF introduit une disposition favorable au contribuable concernant la régularisation. Si l'Administration a rejeté la réclamation initiale pour un vice de forme (par exemple, défaut de production de l'avis d'imposition), ce vice peut être utilement « couvert » (corrigé) dans la requête adressée à la Cour d'Appel.

#### L'exception majeure

Le défaut de signature de la réclamation initiale ne peut jamais être couvert. Si la réclamation n'était pas signée, elle était juridiquement inexistante, et le recours juridictionnel qui la suit sera irrecevable.

## 7.3 L'instruction et le jugement devant la Cour d'Appel

Une fois la Cour d'Appel valablement saisie, la phase purement administrative s'efface pour laisser place au procès juridictionnel. Le juge administratif dirige l'instruction. Dans le cadre du contentieux des taxes foncière, cette phase est profondément marquée par le caractère inquisitoire et contradictoire de la procédure, et recourt très fréquemment à l'expertise technique pour établir la vérité matérielle.

### 7.3.1 Le caractère écrit et contradictoire de l'instruction (Arts. 382, 385 et 386 du LPF)

La procédure devant le juge de l'impôt est essentiellement écrite. Le magistrat forge sa conviction sur la base des mémoires et des preuves documentaires échangés entre les parties.

#### 1. L'échange des mémoires :

La requête introductive d'instance est notifiée d'office par le greffe au Commissaire Général. L'Administration fiscale, qui peut être représentée par ses propres agents (les inspecteurs) ou par un avocat mandaté (Art. 382 du LPF), doit formuler ses arguments dans un « mémoire en défense ». Toutes les pièces produites par une partie sont obligatoirement communiquées à la partie adverse pour préserver l'égalité des armes.

#### 2. La sanction de l'inertie (Le couperet du délai) :

L'article 386 du LPF institue une discipline procédurale redoutable. L'Administration fiscale dispose d'un délai strict de deux (02) mois pour produire ses observations. En cas de retard, le Président de la Cour peut lui accorder un ultime délai d'un mois.

- *La présomption d'acquiescement* : Si l'Administration laisse expirer ces délais sans déposer son mémoire, elle est « réputée avoir acquiescé aux faits » exposés par le contribuable dans sa requête. C'est une sanction très lourde : le juge considérera les allégations factuelles du requérant comme établies.
- *Le désistement du contribuable* : À l'inverse, si le juge impose un délai de réponse au contribuable et que celui-ci ne le respecte pas, il est juridiquement réputé s'être désisté de son action.

### 7.3.2 L'expertise judiciaire foncière : L'éclairage technique du juge (Arts. 389 à 394 du LPF)

Le juge administratif est un technicien du droit, mais pas nécessairement un expert en évaluation immobilière. Face à un litige portant sur la consistance physique d'un immeuble (mesure de la surface, état d'achèvement d'un chantier, détermination de la catégorie de standing), le recours à l'expertise devient souvent incontournable.

#### 1. La nomination et l'exigence d'indépendance :

L'expertise est en principe confiée à un expert unique désigné par la Cour (ou à un



collège de trois experts si l'une des parties le requiert). Pour garantir une impartialité absolue du rapport, l'article 391 du LPF pose une incompatibilité stricte : il est formellement interdit de désigner comme expert un fonctionnaire de l'Administration fiscale ou le mandataire du contribuable.

**2. Le caractère contradictoire des opérations sur le terrain :**

L'expert ne réalise pas ses constatations en secret. L'article 393 du LPF impose que le transport sur les lieux (la visite de l'immeuble litigieux) s'effectue en présence conjointe de l'agent de l'Administration et du contribuable (ou de son représentant). Cette visite contradictoire permet à chacun de formuler des remarques sur place.

**3. La portée du rapport d'expertise :**

Les constatations et l'avis technique de l'expert sont consignés dans un rapport notifié aux parties, qui peuvent y répondre par de nouveaux mémoires. Il est fondamental de rappeler que l'expert éclaire la religion du juge, mais ne le lie pas : le juge reste souverain et peut écarter les conclusions de l'expert s'il les estime infondées.

### **7.3.3 Le droit à l'information et la méthode par comparaison (Arts. 398 et 399 du LPF)**

Dans le contentieux des évaluations foncières, le Cadastre utilise fréquemment la méthode d'évaluation par comparaison (déterminer la valeur d'une villa en se référant à la valeur retenue pour des villas similaires dans le même secteur).

— **La transparence face au secret professionnel :**

L'article 399 du LPF garantit les droits de la défense du citoyen. Le contribuable a le droit absolu de prendre connaissance des documents que l'Administration a joints au dossier pour justifier son évaluation, y compris ceux contenant des indications relatives aux biens de tiers (les termes de comparaison). Le but est de permettre au requérant de vérifier si les points de comparaison choisis par l'Administration concernent des propriétés réellement similaires à la sienne.

— **La relativité de la force probante :**

L'article 399 *in fine* pose une limite importante à la technique administrative : les comparaisons établies par l'Administration ne constituent pas, à elles seules, des preuves irréfragables. Elles constituent un faisceau d'indices que le juge appréciera librement.

## Conclusion Générale

Au terme de cette étude approfondie, il apparaît que le contentieux des taxes foncière ne saurait être réduit à une simple suite de procédures administratives ou de recours juridictionnels. Il constitue la clé de voûte de l'équilibre entre les prérogatives de puissance publique de l'Administration fiscale et les garanties fondamentales accordées au contribuable.

Pour l'inspecteur du Cadastre, la maîtrise de ce contentieux marque le passage du rôle de technicien de l'évaluation à celui d'acteur juridique et financier. De la réception de la réclamation préalable jusqu'à l'exécution d'une décision de la Cour d'Appel, l'agent est constamment appelé à concilier deux impératifs souvent perçus comme contradictoires : la sécurisation des recettes fiscales (essentielle au financement des collectivités locales) et le strict respect du principe de légalité.

La phase administrative, qu'elle soit gracieuse ou contentieuse, joue un rôle de filtre indispensable. Elle permet à l'Administration de réparer ses propres erreurs de manière proactive — notamment par le biais des dégrèvements d'office encadrés par le Livre des Procédures Fiscales (LPF) — et de désengorger ainsi les prétoires. Elle témoigne d'une justice fiscale de proximité, capable de distinguer la fraude manifeste de la bonne foi ou de l'indigence réelle.

Toutefois, lorsque le désaccord persiste, la phase juridictionnelle vient rappeler que l'Administration reste soumise au contrôle d'un juge indépendant. L'instruction écrite, le principe du contradictoire et le recours régulier à l'expertise judiciaire garantissent au redevable que l'impôt exigé repose sur des bases matérielles et juridiques incontestables.

En définitive, le meilleur moyen de réduire le contentieux des taxes foncière réside dans la fiabilisation de l'assiette en amont. La modernisation en cours des outils cadastraux, couplée à une rigueur accrue dans l'application du Code Général des Impôts (CGI), doit permettre de limiter les erreurs matérielles et juridiques. Un impôt juste, assis sur une base incontestable et notifié de manière transparente, est un impôt qui suscite l'adhésion plutôt que la contestation.