



DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

INSTRUCTION N°...003.../MEEDD/DGI/DLC DU 13 JUN 2012 PORTANT
SUR LE CONTENTIEUX DU RECOUVREMENT

PRESENTATION

Le Code Général des Impôts consacre le transfert de compétence de la mission de recouvrement des impôts des services du Trésor à la Direction Générale des Impôts.

Le contentieux du recouvrement renvoie aux contestations relatives au recouvrement des impôts, droits, taxes, redevances et sommes quelconques dont la perception incombe au Receveur des Impôts. Il vise essentiellement les litiges liés à l'emploi des moyens de recouvrement forcé et obéit à des règles bien spécifiques qui conditionnent sa mise en œuvre.

Il connaît ainsi :

- de la contestation de l'obligation de payer qui pèse sur le contribuable ;
- de la contestation de la régularité en la forme de l'acte qui fonde le recouvrement forcé ;
- de la demande en revendication d'objet saisis.

La présente instruction a pour objet de commenter et d'explicitier les dispositions relatives au contentieux du recouvrement à travers les modalités pratiques de son application.

SOMMAIRE

I- LE DOMAINE D'APPLICATION DU CONTENTIEUX DU RECOUVREMENT	1
A/ LA REGULARITE EN LA FORME DE L'ACTE.....	1
B/ L'OBLIGATION DE PAYER.....	2
C/ LA DEMANDE EN REVENDICATION D'OBJETS SAISIS.....	3
II- LA PROCEDURE PREALABLE DEVANT L'ADMINISTRATION	4
A/ L'INTRODUCTION DE LA RECLAMATION	5
B/ L'INSTRUCTION DE LA RECLAMATION	6
C/ LA DECISION DE L'ADMINISTRATION.....	6
III- LA COMPETENCE JURIDICTIONNELLE	7
A/ LA SAISINE DU JUGE JUDICIAIRE	8
B/ LA SAISINE DU JUGE ADMINISTRATIF	9

I – Le domaine d’application du contentieux du recouvrement

Le contentieux du recouvrement ne peut être engagé que si des poursuites ont été diligentées. Autrement dit, aucune réclamation contentieuse en matière de recouvrement n’est recevable en l’absence de poursuites.

Ainsi, ne relèvent pas du contentieux du recouvrement, mais de celui de l’établissement de l’impôt, les litiges relatifs à la régularité ou au bien-fondé de l’impôt.

Il en est de même de la réclamation dans laquelle le requérant se borne à contester le montant des bases retenues pour l’assiette des impositions en litige.

En pratique, une contestation élevée avant tout acte de poursuite présente un caractère prématuré, ce qui la rend irrecevable.

Les actes de poursuites pour le recouvrement de l’impôt peuvent donner lieu à deux catégories de contestations :

- ❖ L’opposition à poursuite relative à la régularité en la forme de l’acte qui exige le paiement de l’impôt ;
- ❖ L’existence de l’obligation de payer, le montant de la dette compte tenu des paiements déjà effectués, l’exigibilité de la somme réclamée, ou tout autre motif ne remettant pas en cause l’assiette de l’impôt.
- ❖ La demande en revendication d’objets saisis.

Le non respect des procédures qui conduisent à l’établissement de ces actes peut entraîner leur nullité.

A – La régularité en la forme de l’acte

Il s’agit de la régularité de l’acte qui autorise le recouvrement forcé de l’impôt, c’est-à-dire un acte pris pour la mise en œuvre des mesures de poursuite. Elle ne renvoie donc pas à n’importe quel acte pris en vue du recouvrement de l’impôt. L’acte dont il est question ici ne peut être qu’un acte de poursuite, autrement dit, un acte de recouvrement forcé de l’impôt.

C’est le cas notamment :

- de la mise en demeure valant commandement de payer ;
- des actes relatifs à la saisie ;
- des actes relatifs à la vente ;

- de l'avis à tiers détenteur ;
- de la contrainte extérieure ;
- des actes relatifs au blocage des comptes, à l'interdiction d'activité et à la fermeture d'établissement ;
- de l'acte autorisant la publication du nom du débiteur et les exclusions.

Ainsi, les contestations fondées sur l'irrégularité de l'AMR ne relèvent pas du contentieux du recouvrement mais du contentieux de l'assiette, alors même qu'elles concernent des actes de recouvrement et non des opérations d'assiette ou de liquidation.

La régularité en la forme des actes de poursuite découle de l'application stricte des conditions de leur établissement telles que définies dans l'instruction portant sur le recouvrement des impôts, droits et taxes.

Il peut par exemple s'agir d'un vice de forme né d'un défaut de date sur la mise en demeure valant commandement de payer.

B – L'obligation de payer.

C'est l'obligation qui incombe au contribuable de se décharger, dans les délais prescrits par les textes en vigueur, de sa dette fiscale. C'est une obligation qui découle du principe du consentement à l'impôt, elle est le corollaire de l'obligation de déclarer.

Il ne s'agit pas de l'application d'une règle d'assiette, l'existence de l'obligation de payer pouvant être remise en cause postérieurement à une procédure d'imposition régulière, par suite de la survenance de la prescription de l'action en recouvrement.

C'est ainsi que la contestation liée à l'obligation de payer doit être considérée comme recevable, lorsque le contribuable fait l'objet de poursuites alors que l'impôt n'est pas encore devenu exigible. La contestation des actes de poursuites sur ce moyen relève du contentieux du recouvrement.

Il en est de même :

- lorsque l'impôt a cessé d'être exigible par l'effet de la prescription, consacrant l'extinction de l'obligation de payer et celle de l'action en recouvrement ;
- lorsque des poursuites sont diligentées, nonobstant la demande de sursis de paiement présentée par le contribuable, dans le cadre d'un litige portant sur l'assiette de l'impôt ;

- de la contestation d'une dette fiscale en cas de non production par l'Etat de sa créance, lors de la mise en œuvre de procédures collectives ;
- des contestations portant sur la qualité de débiteur de l'impôt, lorsqu'on se trouve en présence d'un tiers poursuivi en application des règles instituant une solidarité avec le débiteur principal.

C– La demande en revendication d'objets saisis

Le Code Général des Impôts a introduit une nouvelle forme de contestation éligible au contentieux du recouvrement : la demande en revendication d'objets saisis.

1 – Les conditions de mise en œuvre.

- **L'auteur de la demande** : il doit être propriétaire des objets saisis. En effet, conformément aux dispositions de l'article P-1123 du code général des impôts, la demande en revendication d'objets saisis peut être mise en œuvre lorsque la propriété de tout ou partie des biens saisis, en vue du recouvrement de l'impôt est revendiquée par une tierce personne et que celle-ci s'oppose à la saisie desdits biens et en demande la restitution.
- **Les autorités compétentes pour en connaître** : la demande en revendication d'objets saisis est préalablement adressée, suivant le cas, au Directeur Général des Impôts, au Directeur Provincial des Impôts territorialement compétent ou au Directeur des Grandes Entreprises.
- **Le délai d'introduction de la demande** : le revendiquant doit, sous peine de nullité, présenter sa demande dans un délai de deux (2) mois à compter de la date à laquelle il a connaissance de la saisie.

Toutefois, le redevable poursuivi peut faire opposition à saisie lorsque les biens ne lui appartiennent pas. Il dispose dans ce cas d'un délai de deux (2) mois pour saisir le Receveur territorialement compétent, à compter de la saisie.

Le Receveur des impôts dispose d'un délai d'un (1) mois pour statuer. Passé ce délai, le tiers revendiquant et le saisi peuvent introduire une réclamation devant le juge. Cette réclamation consiste pour le contribuable ou le tiers revendiquant à former une opposition à poursuite en assignant le comptable qui a fait procéder à la saisie devant le juge judiciaire, seul compétent.

La demande en revendication d'objets saisis répond aux mêmes exigences de forme que la réclamation préalable devant l'administration.

Autrement dit, la procédure à suivre par le revendiquant est la même que celle qui s'impose à toute personne contestant une mesure de recouvrement forcé de l'impôt.

2 – Les conséquences

Contrairement à la réclamation préalable devant l'administration, l'introduction d'une demande en revendication d'objets saisis suspend de plein droit les poursuites sur les biens saisis dont la propriété est contestée.

De même, le Receveur est autorisé à suspendre l'exécution des poursuites lorsque le contribuable offre de se libérer en totalité ou en partie de sa dette.

Par ailleurs, comme le contentieux de l'assiette, le contentieux du recouvrement comprend deux phases : une phase dite administrative, caractérisée par la présentation d'une demande préalable à l'administration, suivie le cas échéant, d'une phase juridictionnelle.

C'est pourquoi, l'introduction d'une réclamation préalable devant l'administration constitue un préalable à toute saisine de la juridiction compétente. Toute demande du juge qui n'aurait pas été précédée d'une réclamation préalable est irrecevable.

II – La procédure préalable devant l'administration.

Cette procédure s'applique aussi bien pour contester la régularité en la forme de l'acte de poursuite que pour dénoncer le bien fondé de l'obligation de payer ; mais également à toutes demandes tendant à obtenir, soit la réparation d'erreurs commises au préjudice du contribuable, soit le bénéfice d'un droit résultant d'une disposition législative ou réglementaire.

C'est une procédure de nature contentieuse qui ne doit pas être confondue avec la juridiction gracieuse qui connaît des demandes tendant à obtenir une simple mesure de bienveillance. Il s'agit notamment de la remise ou de la modération totale ou partielle de l'impôt, de la décharge totale ou partielle de responsabilité qui incombe à certaines personnes quant au paiement de l'impôt.

La procédure préalable devant l'administration débute par l'introduction d'une réclamation, qui doit remplir certaines conditions édictées aux articles P-1038 et P-1116 du Code Général des Impôts (CGI) à peine d'irrecevabilité, se poursuit par l'instruction de ladite réclamation pour prend fin avec la décision de l'administration.

A – L'introduction de la réclamation

Toute réclamation appuyée de justifications utiles doit être présentée par écrit, ce qui exclut d'emblée les réclamations verbales. Par justifications utiles, il faut entendre tout document faisant foi et accepté par l'administration comme ayant une valeur probante. Il s'agit notamment des quittances, reçus, etc.

En pratique, l'agent doit établir un bordereau de pièces pour qu'aucun doute ne subsiste sur la nature et le nombre de ces pièces pour le cas où elles devraient faire l'objet d'un examen par le juge.

La réclamation peut être présentée sous la forme d'une lettre sur papier libre et doit remplir les conditions suivantes :

- être signée du réclamant ou de son représentant dûment habilité ;
- contenir l'exposé sommaire des faits et des moyens, et les conclusions du requérant ;
- préciser la nature de l'impôt contesté et la période d'imposition en cause ;
- préciser le montant des dégrèvements en droits et pénalités sollicités ;
- être accompagnée d'une copie de l'Avis de Mise en Recouvrement ;
- justifier du paiement de l'impôt contesté si le sursis de paiement, prévu à l'art P-1055 du CGI n'a pas été demandé ;
- être accompagnée d'une copie de la quittance en cas de paiement spontané.

Ces conditions sont cumulatives. L'absence de l'une d'entre elles entraîne le rejet de la demande.

En outre, la réclamation devra être adressée (article P-1116 du CGI) :

- soit au Directeur Provincial des Impôts territorialement compétent ou au Directeur des Grandes Entreprises pour les réclamations dont le montant n'excède pas 10 millions de francs CFA ;
- soit au Directeur Général des Impôts pour les réclamations dont le montant dépasse 10 millions de francs CFA.

Toute demande adressée à une autorité autre que celles visées ci-dessus devra être transmise à l'autorité compétente pour en connaître.

La demande doit être présentée, sous peine de nullité, dans un délai de deux (2) mois à compter de la notification de l'acte qui exige le paiement de l'impôt, si le vice de forme est invoqué comme motif ou après le premier acte de poursuite pour tout autre motif.

Ainsi, si le motif invoqué est un vice de forme de l'acte de poursuite, le point de départ du délai est la notification de l'acte en cause, que cet acte soit ou non le premier pris par le Receveur en charge du recouvrement.

En revanche, lorsque la contestation porte sur l'existence de l'obligation de payer, sur le montant de la dette compte tenu des paiements effectués, sur l'exigibilité de la somme réclamée, ou sur tout autre motif ne remettant pas en cause l'assiette et le calcul de l'impôt, autrement dit sur un motif autre que le vice de forme, c'est la notification du premier acte de poursuite qui constitue le point de départ du délai de la demande préalable.

Par ailleurs, le délai de la réclamation préalable auprès de l'Administration ne court que si le contribuable a été précisément informé par l'acte de poursuite, des délais et voies de recours dont il pouvait disposer.

La computation des délais étant effectuée à compter de la notification de l'acte, la plus grande diligence est requise pour l'acheminement de la notification aux contribuables.

B – L'instruction de la réclamation.

L'instruction de la réclamation consiste à vérifier que toutes les mentions obligatoires figurent sur la demande. De même, l'autorité compétente devra examiner les éléments fournis par le contribuable à l'appui de sa demande. Elle devra, en outre, vérifier la qualité de la personne à l'origine de la demande, le destinataire de la demande ainsi que les délais.

Les délais impartis à l'administration pour rendre sa décision sont d'ordre public. En conséquence, les dossiers contentieux devront être instruits avec la plus grande célérité et en priorité, afin de permettre aux autorités compétentes de respecter les délais susmentionnés.

C – La décision de l'administration

L'administration dispose d'un délai de quatre (4) mois pour rendre sa décision. Cette décision sera partiellement ou totalement motivée selon les cas.

Elle est rendue par le Directeur des Grandes Entreprises et le Directeur Provincial des Impôts territorialement compétent dans la limite de 10 millions de francs CFA et le Directeur Général des Impôts, dans les autres cas.

Contrairement au contentieux de l'assiette, en matière de contentieux du recouvrement, l'administration ne dispose pas de délai complémentaire pour rendre sa décision.

S'il s'agit d'une décision expresse, deux cas sont à envisager :

- L'admission totale ou partielle de la demande ;
- Le rejet total.

Toutes les décisions ne faisant pas intégralement droit à la réclamation doivent être motivées.

Au bout de quatre (4) mois, le contribuable doit se voir notifier une décision expresse d'admission ou de rejet. **Si aucune décision n'a été prise dans ce délai, le silence de l'administration équivaut à un rejet de la demande.**

Les agents veilleront à ce que les décisions soient notifiées au contribuable lui même ou à une personne mandatée par lui. La notification de la décision prendra la forme d'une lettre qui doit reproduire les motifs de la décision. S'il s'agit d'une décision de rejet total ou partiel, cette lettre devra indiquer au contribuable sa faculté d'ester en justice.

Si le contribuable est domicilié en dehors du territoire national, la notification sera faite au domicile qu'il a élu au Gabon.

Il convient de préciser toutefois, que toute décision portant sur les réclamations doit requérir l'avis préalable de la Direction de la Législation et du Contentieux.

En d'autres termes, quelles que soient la nature et l'identité de l'autorité qui rend la décision, le Service du Contentieux doit être consulté avant toute notification au contribuable.

Si la décision de l'administration fiscale ne lui donne pas entièrement satisfaction, le contribuable peut attaquer cette décision devant la juridiction compétente.

III – La compétence juridictionnelle

Les recours contre les décisions prises par l'administration fiscale concernant les réclamations du contribuable sont portés soit devant le juge judiciaire, soit devant le juge administratif.

Il importe de souligner que comme pour la demande préalable, le recours juridictionnel n'a pas d'effet suspensif sur la procédure de recouvrement.

La répartition des compétences entre le juge judiciaire et le juge administratif, s'opère en fonction soit du motif du litige, soit de la nature de l'imposition contestée.

A – La saisine du juge judiciaire

Le juge judiciaire est d'abord compétent pour connaître des oppositions à poursuite, c'est-à-dire des contestations portant sur la régularité en la forme de l'acte de poursuite. Cette compétence lui est dévolue car il est garant de l'application des voies d'exécution.

Cette compétence du juge judiciaire est générale et couvre toutes les oppositions à poursuite, quelle que soit la nature de l'impôt à recouvrer.

Il va ainsi vérifier que l'acte qui exige le paiement de l'impôt est régulier en la forme et se prononcera exclusivement au vu des justifications qui ont été présentées à l'autorité administrative compétente. Pour ce faire, il va s'intéresser aux vices de forme en l'occurrence les mentions obligatoires, la date et les conditions de la notification.

Le juge judiciaire connaît également des contestations portant sur l'existence de l'obligation de payer, sur le montant de la dette compte tenu des paiements effectués, sur l'exigibilité de la somme réclamée, ou sur tout autre motif ne remettant pas en cause l'assiette et le calcul de l'impôt pour les litiges nés en matière de :

- Droits d'enregistrement;
- Droits de timbre ;
- Taxes assimilées.

Le juge judiciaire est enfin compétent en matière d'action en revendication d'objets saisis.

Aucun moyen nouveau ne peut être soulevé ni aucune substitution de base légale mise en œuvre devant le juge judiciaire.

En pratique, le litige pourra ainsi être porté devant le Tribunal de Première Instance, puis en cas d'appel, devant la Cour d'appel et enfin faire l'objet d'un pourvoi en Cassation.

L'action devant le Tribunal de Première Instance est engagée par voie d'assignation et doit être signifiée par exploit d'huissier à l'autorité administrative compétente pour recevoir la réclamation. L'assignation doit contenir l'objet de la demande et l'indication sommaire des moyens de droit ou de fait sur lesquels elle s'appuie.

Le non-respect de ces règles de procédures est un argument dont peuvent se prévaloir les services pour contester la recevabilité du recours juridictionnel.

B – La saisine du juge administratif

Le juge administratif connaît des contestations portant sur l'existence de l'obligation de payer, sur le montant de la dette compte tenu des paiements effectués, sur l'exigibilité de la somme réclamée, ou sur tout autre motif ne remettant pas en cause l'assiette et le calcul de l'impôt pour les litiges nés en matière de :

- impôts directs (IS, IRPP, etc...);
- Taxes sur le Chiffre d'Affaires ;
- tous les autres impôts, taxes, redevance ou cotisations perçus ou recouvrés selon les mêmes modalités que les impôts susvisés.

La saisine du juge administratif répond aux critères propres à la procédure administrative, il s'agit nécessairement d'une procédure contradictoire et écrite.

L'action devant le Tribunal Administratif est engagée par voie de requête. La décision du juge pourra faire l'objet d'un appel devant la Cour Administrative ou d'un pourvoi devant le Conseil d'Etat.

Répartition des compétences juridictionnelles dans le contentieux du recouvrement

Impôts concernés	Contestation de l'obligation de payer	Opposition à poursuite	Revendication d'objets saisis
Impôts directs, TVA	Juge Administratif	Juge judiciaire	Juge judiciaire
Droits d'enregistrement et assimilés	Juge Judiciaire	Juge judiciaire	Juge judiciaire

Fait à Libreville, le 13 JUIN 2012

Le Directeur Général


Joël OGOUMA

