



## DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

INSTRUCTION N°...0.0.6.../MEEDD/DGI/DLC DU 1.3.JUIN.2012...PORTANT  
SUR LE CONTENTIEUX DE L'ASSIETTE

### PRESENTATION

Le contentieux de l'assiette ou contentieux de l'imposition est celui relatif à l'établissement de l'impôt. Il concerne d'une part la juridiction contentieuse, d'autre part la juridiction gracieuse.

La juridiction contentieuse connaît de la contestation soit du bien-fondé des impositions, soit du montant des sommes réclamées par l'administration fiscale. Elle tend donc à obtenir soit la réparation d'erreurs commises dans l'assiette ou le calcul des impositions, soit le bénéfice d'un droit résultant d'une disposition législatives ou réglementaire.

Elle se décline en deux phases : la phase administrative au cours de laquelle le contribuable saisit l'administration d'une réclamation préalable et la phase judiciaire qui consiste en la saisine des instances juridictionnelles en cas de non acceptation de la décision de l'administration.

La juridiction gracieuse quant à elle, connaît des recours en vue d'obtenir de l'administration une atténuation des impositions dont le bien-fondé n'est pas contesté.

La présente instruction a pour objet de préciser, tout en les commentant, les modalités pratiques de mise en œuvre de ces procédures contentieuses.

# SOMMAIRE

<b>CHAPITRE I- LA JURIDICTION CONTENTIEUSE .....</b>	<b>1</b>
<b>SECTION I: DE LA RECLAMATION PREALABLE AUPRES DE L'ADMINISTRATION.....</b>	<b>1</b>
<b>I- LES CONDITIONS DE RECEVABILITE DE LA RECLAMATION.....</b>	<b>1</b>
A- Les compétences et les délais .....	1
B- L'Administration de la preuve.....	4
<b>II- L'INSTRUCTION DE LA RECLAMATION ET LA DECISION DE L'ADMINISTRATION .....</b>	<b>5</b>
A- Les Compétences et les délais .....	5
B- La décision de l'Administration .....	8
<b>SECTION II : DE L'INTERVENTION DE L'ADMINISTRATION DEVANT</b>	
<b>LES JURIDICTIONS .....</b>	<b>14</b>
<b>I- LA REPARTITION DES DECISIONS COMPETENCES JURIDICTIONNELLES .....</b>	<b>14</b>
A- La forme de la requête .....	14
B- Le délai de saisine .....	15
<b>II- LES CONSEQUENCES DES DECISIONS ADMNISTRATIVES ET JUDICIAIRES.....</b>	<b>16</b>
A- La Compensation.....	16

B- Le remboursement des frais et le paiement des intérêts moratoires.....	17
<b>III- LES VOIES DE RECOURS .....</b>	<b>18</b>
<b>CHAPITRE II- LA JURIDICTION GRACIEUSE.....</b>	<b>18</b>
<b>SECTION I: LA REMISE OU LA MODERATION DES DROITS ET PENALITES.....</b>	<b>19</b>
A- L'introduction de la demande.....	19
B- La Décision de l'Administration .....	20
<b>SECTION II: LA TRANSACTION.....</b>	<b>20</b>
A- Les autorités Compétentes.....	21
B- Les effets de la transaction.....	21
C- Les effets de la transaction.....	22

# **CHAPITRE I - LA JURIDICTION CONTENTIEUSE**

## **SECTION I : DE LA RECLAMATION PREALABLE AUPRES DE DE L'ADMINISTRATION**

### **I- LES CONDITIONS DE RECEVABILITE DE LA RECLAMATION (P.1041)**

#### **A- Les compétences et les délais**

##### **a) Les personnes compétentes pour introduire la réclamation (P-1041)**

La réclamation est en principe personnelle et individuelle. Autrement dit, elle doit être présentée par le contribuable lui-même. En principe, le contribuable s'entend ici du redevable légal.

Toutefois, s'agissant de certains impôts objet de retenues à la source (IRPP salariés et précompte de 9,5%) la réclamation peut valablement être introduite par le redevable réel.

De même, toute personne justifiant d'un mandat régulier, les Avocats inscrits au barreau du Gabon, les Conseils Fiscaux agréés par la CEMAC, ainsi que toutes personnes qui, en raison de leurs fonctions ou de leur qualité, ont le droit d'agir au nom du contribuable peuvent valablement présenter une réclamation pour le compte d'autrui.

Le mandat peut être rédigé sur papier libre. Il ne peut être donné et signé que par le contribuable lui-même ou, s'agissant des personnes morales, par une personne physique ayant qualité pour agir en leur nom ou solidaire en vertu des prescriptions de l'article P -985 du CGI.

De même, des réclamations collectives peuvent être admises en cas d'imposition collective notamment celle des héritiers dans le cadre d'une succession et pour les membres d'une société de personnes « qui contestent les impôts mis à la charge de la société ».

**Toute réclamation présentée par une personne autre que celles citées ci-dessus est donc irrecevable et doit faire l'objet d'un rejet immédiat et intégral sans examen préalable.**

**b) Les autorités compétentes pour recevoir la réclamation (article P-1034)**

La réclamation peut être adressée soit au Ministre en charge des Finances, soit au Directeur Général des Impôts, soit au Directeur Provincial des Impôts territorialement compétent ou au Directeur des Grandes Entreprises.

Cependant, en présence de :

- réclamations relatives aux droits d'enregistrement et taxes assimilées, le Chef de Centre Des Impôts (CDI) du lieu de situation des biens ou d'immatriculation des navires et bateaux est compétent pour les recevoir ;
- pluralité d'établissements, de structures ou de biens « formant une seule exploitation » et pouvant conduire à un conflit de compétence territoriale, le Chef de Centre Des Impôts du lieu de situation du siège est compétent pour connaître de la réclamation contentieuse. En l'absence de siège, le service des impôts sur le territoire duquel se trouve la partie la plus importante des biens (en termes de valeur vénale) ou du revenu est compétent.

Toute réclamation introduite auprès d'une personne non compétente pour la recevoir doit être transmise à l'autorité compétente.

**c) Les délais d'introduction de la réclamation (article P-1036)**

**1. Le délai de principe**

En principe, le contribuable qui conteste une imposition doit adresser sa réclamation préalable auprès de l'Administration dans un délai de six (6) mois à compter de la date de la notification (réception par le contribuable) de l'AMR, de la demande de remboursement du crédit de TVA, le cas échéant, ou de la réalisation de l'évènement qui motive cette contestation.

Par évènement, il faut entendre tout fait ou circonstance ayant pour effet :

- soit de remettre en cause le principe même de l'imposition contestée ;
- soit de modifier rétroactivement l'assiette ou le calcul de cette imposition (ex : décision de justice fixant, avec effet rétroactif, la véritable situation du contribuable ou la nature réelle d'un élément d'imposition) ;

- soit d'ouvrir droit par sa nature même, au dégrèvement ou à la restitution de tout ou partie d'une imposition qui, fondée dans son principe, était régulièrement établie et calculée (ex : en matière de contribution foncière des propriétés bâties, la destruction de l'immeuble par suite d'un cas de force majeure).

Le point de départ de ce délai est soit un événement, soit un acte de l'Administration (AMR ou titre de perception) qui constate la créance fiscale et en réclame le paiement. Cela signifie que toute réclamation présentée avant ce point de départ est considérée comme prématurée et doit donc être rejetée. Ce rejet ne fait pas obstacle à l'introduction d'une nouvelle réclamation ultérieure, dans les délais légaux.

Les réclamations introduites hors délais font l'objet d'un rejet immédiat et intégral sans examen préalable.

Il existe, à côté de ce délai de principe, des délais particuliers de prescription notamment en matière de droits d'enregistrement et dans le cadre des procédures de redressement.

## **2. Les délais particuliers de prescription**

- lorsqu'une décision de justice révèle l'existence d'une règle de droit à laquelle l'Administration ne s'est pas conformée lors de sa décision, l'action en réparation du préjudice ne peut intervenir que dans les deux années qui suivent ladite décision. Autrement dit, la computation du délai de 6 mois prévu à l'article P1036 commence deux ans après la date à laquelle la décision de justice est rendue.

- l'action en restitution, en matière de droits d'enregistrement, doit être intentée dans un délai de deux ans à compter du paiement des sommes dont la restitution est demandée.

- Lorsqu'un événement postérieur à la perception de droits rend ceux-ci restituables, l'action en restitution doit être introduite dans un délai de deux ans à compter de la date de survenance de cet événement, et dans la limite de cinq ans à compter de la date de perception desdits droits. Cela signifie que si l'événement en cause intervient après l'expiration d'une période de cinq ans à partir de la date de paiement des droits devenus restituables, le contribuable n'est plus fondé à en réclamer la restitution. Toute demande du contribuable allant dans ce sens doit être rejetée pour cause de forclusion.

- en matière de démembrement de la propriété, l'action en restitution du nu-propriétaire se prescrit par deux ans à partir du jour du décès du précédent usufruitier.

- dans le cadre d'une procédure de redressement ou de reprise des droits éludés, le contribuable dispose d'un délai de réclamation et de présentation des observations équivalant au délai de reprise octroyé à l'Administration, à savoir quatre (4) ans. Les agents sont donc tenus de recevoir sa réclamation jusqu'à l'expiration d'une période de quatre ans à compter de la notification (réception par le contribuable) des redressements en cause.

A peine d'irrecevabilité, la réclamation doit être présentée par écrit, et remplir les conditions suivantes (article P-1038) :

- 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 dans l'hypothèse où le sursis de paiement, prévu à l'article P-1055 du CGI, n'a pas été demandé ;
- être accompagnée d'une copie de la quittance en cas de paiement spontané.

**Il s'agit de conditions cumulatives obligatoires dont l'absence entraîne le rejet de la réclamation.**

#### **B - L'administration de la preuve (articles P-1042 et suivants)**

L'administration de la preuve incombe tantôt au contribuable, tantôt à l'Administration elle-même.

##### **a) La preuve à la charge du contribuable**

Le contribuable est tenu de fournir tous les éléments tendant à soutenir ses allégations en cas de :

- procédure forfaitaire d'imposition ;
- taxation d'office ;
- défaut ou irrégularité de comptabilité ou des pièces en tenant lieu ;
- procédure de redressement contradictoire dont la conclusion est jugée exagérée par lui ;
- détermination de l'imposition sur la base de ses déclarations ou des documents présentés par lui à l'Administration.

L'absence de preuve équivaut à une acceptation des impositions et des montants réclamés par l'Administration. D'où la nécessité pour les agents de disposer de preuves suffisantes permettant de justifier les impositions mises à la charge du contribuable.

#### **b) La preuve à la charge de l'Administration**

L'Administration est chargée de rapporter tous les éléments de preuve lorsque :

- elle allègue de la **réalisation effective d'une notification qui aurait fait courir le délai de recours contentieux** ;
- le contribuable conteste les pénalités attachées à sa **mauvaise foi et à des manœuvres frauduleuses** qui lui sont imputables.

Dans ce cas, l'absence de preuves ou de justifications équivaut à l'abandon des impositions dont le paiement est réclamé.

## **II- L'INSTRUCTION DE LA RECLAMATION ET LA DECISION DE L'ADMINISTRATION (article P-1048)**

### **A- Les compétences et les délais**

Les autorités chargées d'instruire et de statuer sur la réclamation sont les mêmes qu'en matière de réception de ladite réclamation. Toutefois, leur décision est subordonnée à l'avis préalable du Service Central du Contentieux.

**Autrement dit, quelles que soient la nature de la décision et l'identité de l'autorité qui la rend, l'avis du Service du Contentieux doit être requis avant toute notification au contribuable.**

**L'avis du Service du Contentieux est émis après examen de toutes les pièces de procédure et une synthèse avec le service en charge du dossier.**

#### **a) Le délai initial et le délai complémentaire**

L'Administration est tenue d'instruire la réclamation et de rendre sa décision dans un délai (initial) de quatre (4) mois à compter de la réception de cette dernière.

Toutefois, elle peut disposer d'un délai complémentaire maximum de deux (2) mois, à condition d'en informer le contribuable avant l'expiration du délai initial, et qu'elle ne soit pas réellement en mesure de respecter le premier délai.

Il importe donc d'éviter la pratique du report abusif de délai, dont la prolongation doit être justifiée par un motif réel et légitime.

#### **b) Le circuit de la réclamation et les pièces de procédure**

Lorsque la réclamation est adressée au Ministre, il la transmet pour instruction au Directeur Général des Impôts (DGI). Ce dernier prépare une fiche d'instruction qu'il communique au Directeur Provincial des Impôts (DPI) dont dépend le service émetteur ou au Directeur des Grandes Entreprises (DGE), pour les impositions relevant de sa compétence, aux fins d'instruction au premier degré.

L'instruction consiste à analyser la forme et le fond de la réclamation, les faits et les motifs de droit invoqués par le contribuable.

S'agissant de la forme, l'analyse consiste à rechercher si la réclamation est présentée dans le délai prévu par la loi et si elle contient tous les renseignements et les éléments permettant son instruction.

Après l'examen de la forme, l'administration procède à l'analyse du fond de la réclamation, elle doit notamment :

- vérifier l'exactitude des faits exposés dans la réclamation ;
- examiner le bien-fondé des motifs de droit invoqués par le réclamant.

Les autorités compétentes pour instruire les réclamations disposent d'un délai maximum de deux (2) mois pour faire parvenir au DGI le rapport d'instruction accompagné de toutes les pièces justificatives.

Le DGI recueille alors l'avis du Service Central du Contentieux avant de transmettre sa proposition de décision au Ministre, le cas échéant.

La même procédure est suivie lorsque la réclamation est adressée directement au DGI. Ce dernier rend sa décision, après avis du Service Central du Contentieux, sans qu'il soit besoin de passer par le Ministre pour la notifier au contribuable.

La réclamation devra, en plus des mentions obligatoires, être accompagnée de pièces prévues à l'article P-1038 du CGI, notamment l'AMR, la quittance, etc.

Il importe de souligner que la réclamation peut être introduite indifféremment auprès du Ministre, du DGI, du DGE et du DPI territorialement compétent sans considération du montant de l'impôt contesté, lequel est pris en compte pour déterminer l'autorité compétente pour rendre la décision.

Il est nécessaire de bien remplir la fiche et le rapport d'instruction à l'effet de fournir tous les éléments propres à permettre à l'autorité compétente pour statuer de rendre la bonne décision.

### **Rappel du circuit de l'instruction de la réclamation**

***Lorsque la réclamation est introduite auprès du Ministre :***

- 1/ *Le Ministre la transmet au DGI ;*
- 2/ *le DGI transmet une fiche d'instruction au DPI ou au DGE ;*
- 3/ *le DPI ou le DGE instruit au premier degré et élabore le rapport d'instruction ;*
- 4/ *Le rapport d'instruction est transmis au DGI avec les pièces du dossier ;*
- 5/ *Le DGI recueille l'avis du service central du contentieux et transmet sa proposition de décision au Ministre, après avoir notifié au service émetteur la position retenue ;*
- 6/ *Le Ministre notifie la décision au contribuable.*

***Lorsque la réclamation est introduite auprès du DGI :***

- 1/ *le DGI transmet une fiche d'instruction au DPI ou au DGE ;*
- 2/ *le DPI ou le DGE instruit au premier degré et élabore le rapport d'instruction ;*
- 3/ *Le rapport d'instruction est transmis au DGI avec les pièces du dossier ;*
- 4/ *Le DGI recueille l'avis du service central du contentieux et rend sa décision après avoir notifié au service émetteur la position retenue ;*
- 5/ *Le cas échéant, le DGI transmet la proposition de décision au Ministre ;*
- 6/ *La décision est notifiée au contribuable.*

***Lorsque la réclamation, relevant de sa compétence, est introduite auprès du DGE ou du DPI :***

- 1/ *le DPI ou le DGE instruit le dossier et élabore le rapport d'instruction ;*
- 2/ *Le rapport d'instruction est transmis au DGI avec les pièces du dossier ;*
- 3/ *Le DGI le transmet pour avis du service central du contentieux ;*
- 4/ *Le Service Central du Contentieux émet un avis qu'il transmet au DGI ;*
- 5/ *Le DGI transmet l'avis du service central du contentieux à la DGE ou à la DPI ;*
- 6/ *La DGE ou la DPI notifie la décision au contribuable.*

Le même circuit est suivi lorsque qu'une réclamation est introduite auprès du DGE ou du DPI alors qu'elle relève de la compétence soit du Ministre, soit du DGI.

Toutefois, la décision sera notifiée au contribuable par ces derniers, selon les cas.

### **c) Les travaux d'instruction de la réclamation**

Ces travaux doivent conduire, au-delà des arguments soulevés par le contribuable, à l'examen de la régularité (conformité à la règle de droit), du bien fondé et de la quotité de l'imposition en litige ; ainsi qu'à la recherche des compensations susceptibles d'être effectuées, entre les surtaxes reconnues et les insuffisances constatées. En cas de besoin, le recours à un expert peut être envisagé.

Il y a donc nécessité de rassembler toutes les pièces ainsi que, le cas échéant, les réclamations antérieures pouvant avoir un lien avec le litige, afin de limiter les contestations des décisions rendues.

De même, il convient d'abord de bien délimiter l'imposition en litige, d'examiner rapidement les moyens invoqués et de déterminer le quantum de la demande.

Au besoin, l'agent instructeur pourra se rapprocher du contribuable ou de son représentant afin d'effectuer des investigations dans la comptabilité de l'intéressé et se renseigner auprès des tiers afin de déterminer de façon aussi exacte que possible tous les faits utiles à l'appréciation du mérite de la réclamation.

## **B- La décision de l'Administration**

### **a) Les autorités compétentes pour rendre la décision (article P1066)**

Les décisions rendues par l'administration à la suite de réclamations contentieuses relèvent des compétences respectives :

- du Directeur des Grandes Entreprises ou du Directeur Provincial des Impôts dans la limite de 10.000.000 FCFA ;
- du Directeur Général des Impôts dans la limite de 500.000.000 FCFA ;
- du Ministre, dans tous les autres cas.

Toutefois, le Ministre peut déléguer tout ou partie de son pouvoir de décision au Directeur Général des Impôts.

### **b) La forme et la motivation de la décision**

La décision de l'Administration doit être formulée par écrit. Tout rejet, partiel ou total de la réclamation doit être motivé. Cette correspondance sera adressée au contribuable par lettre recommandée avec accusé de réception, ou remise en mains propres contre décharge.

Le silence de l'Administration dans le délai à elle imparti pour rendre sa décision vaut décision implicite de rejet.

### **c) La typologie des décisions**

Le contribuable peut solliciter de la part de l'Administration trois (3) types de décisions : le sursis de paiement, la décharge ou la réduction, la mutation de cote ou le transfert.

Le sursis de paiement est la possibilité accordée par les articles P-1055 et suivants du CGI au contribuable qui conteste le bien-fondé, ou le montant d'une imposition, à différer le paiement de la partie contestée en attendant la décision de l'administration sur sa réclamation contentieuse.

La décharge ou réduction est une procédure visant à dispenser du paiement total (décharge) ou partiel (réduction) des impositions dues, qu'elles soient définitives ou non. Tous les impôts sont concernés, le principal et les pénalités.

La mutation de cote ou transfert est une procédure qui consiste à substituer un contribuable (véritable redevable) à un autre.

Certaines précisions doivent être apportées concernant le sursis de paiement et la **substitution de base légale qui constituent des innovations dans notre législation.**

#### **1- Le sursis de paiement**

Par principe, les réclamations ne sont pas, par elles-mêmes, suspensives de paiement. Tout contribuable qui conteste le bien-fondé de son imposition n'est pas dispensé de son paiement dans le délai légal.

Toutefois, par exception, la loi permet au contribuable de demander, dans sa réclamation contentieuse, à bénéficier, sous certaines conditions, du sursis de paiement de l'impôt litigieux et des pénalités y afférentes.

Le sursis de paiement a pour effet de suspendre l'exigibilité de l'impôt. Cette suspension demeure jusqu'à ce que l'administration ou le tribunal compétent ait statué sur la réclamation.

Le contribuable doit néanmoins s'acquitter des sommes dont le paiement n'est pas contesté.

- **Les conditions d'octroi du sursis**

Il s'agit des conditions de recevabilité de la demande du contribuable et de la constitution des garanties.

Les conditions de recevabilité de la demande du contribuable

Le sursis de paiement doit faire l'objet d'une demande expresse dans la réclamation préalable. Cette demande doit remplir les mêmes conditions de forme et de délais que la réclamation elle-même.

Dans cette demande, le contribuable doit préciser le montant ou les bases du dégrèvement qu'il sollicite. Cette condition permet de bien quantifier le montant de la somme (part de la partie contestée) à acquitter préalablement.

Enfin, le contribuable est tenu de justifier, par tous moyens, **d'une garantie d'un montant équivalant aux impositions contestées.**

Il convient de préciser que ces conditions sont cumulatives et leur inobservation emporte rejet de la demande de sursis de paiement, préalablement formulée.

La constitution des garanties

Le Receveur des impôts en charge du recouvrement des impositions en cause est seul compétent pour rendre une décision sur la demande de sursis de paiement y relative.

A la réception de la demande de sursis de paiement, le Receveur des impôts compétent doit adresser une correspondance au contribuable dans laquelle il invite celui-ci à constituer des garanties.

Ainsi, les garanties ne peuvent être constituées que postérieurement à la présentation de la réclamation et seulement à la demande du receveur chargé du recouvrement.

Ce dernier ne saurait se soustraire à cette formalité et, considérant que le contribuable n'offre pas de garanties, passer immédiatement aux mesures conservatoires.

Le contribuable dispose alors d'un délai de quinze (15) jours, à compter de la notification de l'invitation formulée par le Receveur des impôts pour faire connaître les garanties qu'il s'engage à constituer.

Toutefois, une fois la garantie constituée, le contribuable peut être admis par le Receveur des impôts compétent à remplacer celle-ci par une autre, à condition qu'elle soit d'égale valeur.

Le CGI énumère de façon exhaustive les types de garanties appréciables par le Receveur chargé du recouvrement. Ce dernier est donc compétent pour accepter les versements en espèces, les créances sur le trésor, la présentation d'une caution, les affectations hypothécaires, les nantissements de fonds de commerce ou de valeurs mobilières.

Cependant, le contribuable peut disposer de garanties autres que celles citées ci-dessus. Dans ce cas, la décision d'acceptation desdites garanties n'appartient plus au Receveur chargé du recouvrement.

En effet, ce dernier devra les proposer à l'appréciation, soit du Directeur Général des Impôts, soit du Receveur Principal des Impôts.

Ainsi, l'établissement d'un chèque d'un montant équivalant aux impositions contestées, par exemple, peut être admis, en respect des dispositions de l'alinéa 3 de l'article P-1056 du CGI.

Lorsque les garanties présentées sont acceptées par le Receveur, le contribuable a le droit absolu de surseoir au paiement de l'impôt contesté. Il est légalement à l'abri de toutes poursuites, jusqu'à ce qu'une décision soit rendue sur sa réclamation.

Le Receveur ne peut donc prendre des mesures conservatoires pendant la durée du sursis de paiement.

A fortiori, la suspension de l'exigibilité de l'impôt lui interdit de mettre en œuvre quelque mesure de recouvrement forcé que ce soit.

Le strict respect des règles relatives à la constitution des garanties est de rigueur, dans la mesure où l'absence ou l'insuffisance de garanties conduit au rejet de la demande de sursis de paiement.

En cas de refus de la garantie présentée ou en l'absence de constitution de garanties, le Receveur des impôts doit également rejeter la demande de sursis de paiement elle-même, et immédiatement prendre des mesures conservatoires de droit commun dans la limite des impositions contestées.

## La contestation du refus des garanties proposées par le contribuable

Le refus des garanties peut être contesté par le contribuable devant le juge des référés dans un délai de quinze (15) jours à compter de la décision de refus de la garantie. Préalablement à cette contestation, le contribuable doit consigner auprès du Receveur des impôts une somme égale au quart des impositions contestées, en espèces ou sous forme de caution bancaire ou de remise de valeurs mobilières cotées en Bourse.

Le juge des référés dispose d'un délai d'un (1) mois pour statuer sur la recevabilité ou non desdites garanties. Il peut également, dans le même délai, décider de la dispense d'un complément de garanties. Si les garanties initiales sont jugées suffisantes, les sommes consignées sont restituées.

A l'expiration de ce délai ou dans les huit (8) jours suivant cette décision, le contribuable et l'Administration peuvent faire appel devant le tribunal compétent qui dispose d'un délai d'un (1) mois pour se prononcer. L'absence de décision du tribunal dans ce délai vaut confirmation de la décision du juge des référés.

Pendant cette procédure de référé, l'Administration, conformément à l'article P-1062 du CGI, « ne peut exercer sur les biens du redevable aucune action autre que les mesures conservatoires... ». Cette procédure suspend les délais d'exigibilité de la créance et de prescription de l'action en recouvrement.

### • **Les modalités de la décision.**

La décision de l'Administration peut consister soit en un octroi du sursis, soit en un rejet de la demande. Le sursis est octroyé si les conditions posées ci-dessus sont remplies. A défaut, une décision de rejet de la demande de sursis est rendue.

### Les causes de rejet

L'Administration est fondée à rejeter la demande de sursis de paiement en cas de :

- absence ou d'insuffisance de garanties ;
- mise en œuvre de la procédure de taxation d'office ;
- application des pénalités de mauvaise foi ou pour manœuvres frauduleuses suite à une procédure de redressement contradictoire.

## La forme de la décision de l'Administration

L'Administration peut faire droit à la demande du contribuable et statuer en l'octroi du sursis de paiement. Elle en informe le contribuable par écrit.

En revanche, si l'Administration statue en un rejet de la demande, elle devra le faire également par écrit, motiver sa décision et la notifier au contribuable.

Lorsque la procédure relative à la demande de sursis de paiement a entraîné un retard abusif dans le paiement de l'impôt, seul le Tribunal compétent peut prononcer une majoration des droits contestés à tort, exigibles en totalité dès l'émission de l'AMR.

### **2- La substitution de base légale**

Lorsque le bien-fondé de l'imposition est contesté par le contribuable en vertu de la disposition légale initialement invoquée pour asseoir l'imposition, l'Administration a la faculté, à tout moment de la procédure contentieuse, de remplacer ladite disposition par une autre. Toutefois, la substitution de base légale ne peut être invoquée dans le cadre d'une procédure de contrôle.

Cette nouvelle disposition légale va désormais constituer le fondement légal de l'imposition contestée.

La substitution de base légale n'est admise que pour les textes encore en vigueur et ne concerne que les règles d'assiette et de liquidation à l'exclusion des règles de procédures.

L'Administration est donc fondée à invoquer cette nouvelle base légale en vue de justifier le bien fondé de l'imposition contestée. Elle assure le maintien de l'imposition établie initialement en substituant à un fondement juridique erroné, un fondement juridique adéquat.

La mise en œuvre de la procédure de substitution de base légale obéit à certaines conditions.

D'une part, la substitution de base légale est fondée sur l'identité d'imposition, autrement dit, elle ne permet pas de réclamer un autre impôt que celui qui est contesté.

D'autre part, il peut être fait état d'une base légale autre que celle initialement retenue à tout moment de la procédure contentieuse, sans qu'il ne soit nécessaire d'adresser une nouvelle notification de redressements.

La substitution de base légale est donc possible au stade de la réclamation ainsi que pendant la phase juridictionnelle.

## **SECTION II : DE LA SAISINE DES JURIDICTIONS**

### **I- LA REPARTITION DES COMPETENCES JURIDICTIONNELLES**

Le contentieux fiscal est partagé entre deux ordres juridictionnels : la juridiction administrative et la juridiction judiciaire.

Le juge judiciaire est compétent pour connaître des litiges relatifs aux droits d'enregistrement, à la contribution du timbre et des taxes assimilées.

Le juge administratif, quant à lui, est compétent pour connaître de tous les litiges relatifs aux impôts, droits et taxes, à l'exception des droits d'enregistrement, de la contribution du timbre et des taxes assimilées.

Comme tout recours devant les instances juridictionnelles, les contestations portant sur les impôts, droits et taxes, auprès des juridictions compétentes, doivent satisfaire à des conditions de forme et de délai.

#### **A- La forme de la requête**

Outre qu'elle doit être adressée au Greffe du tribunal compétent en fonction de la nature de l'impôt, objet du litige, la requête portant contestation de la décision de l'administration doit, sous peine d'irrecevabilité :

- être présentée par écrit, signée par le requérant ou son représentant dûment habilité et être accompagnée de deux (2) copies de la requête sur papier libre. Seuls les avocats régulièrement inscrits au barreau ou les conseils fiscaux agréés CEMAC sont admis à présenter et à soutenir devant les juridictions compétentes, une requête pour le compte du redevable légal. Toute requête introduite par un tiers autre que ceux visés ci-dessus, même muni d'un mandat régulier, est irrecevable ;
- Contenir l'exposé sommaire des faits et des moyens, ainsi que les conclusions du requérant ;
- Préciser le montant des dégrèvements en droits et pénalités sollicités ;
- Etre accompagnée d'une copie de la décision.

Par ailleurs, le recours juridictionnel, n'ayant pas d'effet suspensif, le redevable qui a obtenu un sursis de paiement au stade de la réclamation préalable, peut renouveler sa demande devant le tribunal compétent.

Cette demande de renouvellement doit expressément être mentionnée dans la requête, et est formulée dans les mêmes conditions et sous la même forme que la demande originale.

Il importe de préciser que seules les impositions visées dans la réclamation préalable peuvent être contestée devant le tribunal.

Le requérant peut, néanmoins, dans la limite du dégrèvement primitivement sollicité, faire valoir de nouveaux arguments, à condition de les formuler dans sa demande introductive d'instance.

Il s'agit là de conditions substantielles de recevabilité de la requête dont le non respect constitue un motif de contestation de la procédure engagée.

A cet effet, il est rappelé aux agents, que le non respect des conditions de forme requises pour l'introduction de la réclamation préalable devant les services de la Direction Générale Impôts (DGI), qui aurait motivé le rejet de ladite réclamation, peut être utilement couvert dans la demande adressée au tribunal.

Autrement dit, à l'occasion de cette instance, le requérant peut valablement corriger les omissions et inexactitudes relevées dans la première réclamation, sans que l'Administration en conteste le bien-fondé.

Toutefois, le défaut de signature de la réclamation initiale reste un motif de rejet de la requête et ne saurait être couvert par la demande introduite en phase juridictionnelle.

## **B- Le délai de saisine**

La décision de l'administration suite aux réclamations contentieuses introduites par le contribuable doit être contestée devant les juridictions compétences dans un délai de trois (3) mois pour compter du jour de sa notification.

Le même délai est appliqué lorsque l'Administration ne répond pas dans le délai de quatre (4) mois ou à la fin du délai complémentaire lorsqu'une prorogation de délai est mise en œuvre, l'absence de réponse équivalant à un rejet de la réclamation.

Les agents pourront donc se fonder sur le respect des délais susvisés pour solliciter du tribunal, le rejet du recours introduit par le contribuable.

## **II - LES CONSEQUENCES DES DECISIONS ADMINISTRATIVES ET JUDICIAIRES**

Les réclamations introduites par le contribuable auprès de l'administration ou des juridictions donnent lieu à des décisions de différente nature, à savoir la compensation, le remboursement des frais et le paiement des intérêts moratoires.

### **A- La compensation**

#### **1- Le champ d'application**

La compensation peut concerner l'Impôt sur les Sociétés (IS), la Contribution Foncière des Propriétés bâties, l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques (IRPP), la TVA, les Droits d'enregistrement, la Contribution du Timbre et les impôts de même nature.

La compensation peut être opérée dans le cadre des demandes de décharge ou de réduction, soit à l'initiative de l'Administration, soit sur demande du contribuable lorsque celui-ci invoque une surtaxe commise à son préjudice ou lorsque la rectification fait apparaître une double imposition. Le droit de compensation ouvert au contribuable s'exerce uniquement lorsque le redressement a donné lieu à notification.

#### **2- Les modalités de mise en œuvre de la compensation**

La compensation est faite entre les dégrèvements reconnus justifiés et les insuffisances ou omissions de toute nature. Ces insuffisances doivent concerner un même contribuable, se rapporter à un même impôt et à une même période d'imposition (sauf en matière de TVA où la compensation s'opère de façon globale pour l'ensemble de la période litigieuse). Il n'est pas possible, par exemple, d'effectuer une compensation entre un surcroît d'impôt indûment mis à la charge d'une société et une insuffisance relevée sur l'impôt de même nature dû par un associé de cette société.

Le droit de compensation ne peut s'exercer que dans la limite de l'imposition contestée et ne peut excéder la surtaxe. De même, le contribuable ne peut obtenir plus que ce qu'il a demandé.

**Par ailleurs, seule une créance fiscale consécutive au bénéfice d'une décharge ou d'une réduction d'impôt, peut compenser une dette fiscale.**

**En conséquence, les règles de la compensation fiscale ne peuvent être mises en œuvre lorsqu'il s'agit de compenser une dette fiscale par une créance commerciale.**

Enfin, l'expiration du délai de reprise ou l'absence d'une procédure préalable de redressement ne fait pas obstacle à la mise en œuvre de la compensation.

## **B- Le remboursement des frais et le paiement des intérêts moratoires**

### **1- Le remboursement des frais.**

Lorsqu'une demande contentieuse est admise en totalité ou en partie, le contribuable peut obtenir le remboursement des divers frais, à condition d'en faire la demande dans un délai d'un an à compter de la notification de la décision de l'autorité administrative compétente, et de fournir toutes les pièces justificatives. Cette demande est adressée au Receveur chargé du recouvrement

Il peut obtenir le remboursement des frais de signification, des frais exposés lors de la constitution des garanties et, le cas échéant, les frais d'enregistrement du mandat.

Les frais d'expertise sont supportés par la partie perdante. Si le contribuable obtient partiellement gain de cause, ces frais lui sont remboursés proportionnellement à la part gagnée du litige, à l'exception des frais fixes qui demeurent toujours à la charge du contribuable.

### **2- Le paiement des intérêts moratoires**

En application des dispositions des articles P-1097 et suivants du CGI, les contribuables sont désormais en droit de réclamer des intérêts moratoires sur les remboursements effectués en raison de dégrèvements d'impôts de toute nature prononcés soit par l'administration, soit par une juridiction à la suite d'une réclamation contentieuse.

Les sommes dégrévées et restituées au contribuable produisent des intérêts. Ces intérêts moratoires lui sont payés au taux de l'intérêt de retard prévu à l'article P1000 du CGI, soit aux taux de 10% le premier mois, et 3% pour les mois suivants. Ces intérêts, non capitalisés, courent du jour du paiement jusqu'au jour du remboursement.

Si le montant dégrévé et remboursé sert au paiement d'autres impôts à la caisse du même comptable, les intérêts moratoires, calculés sur la totalité des sommes remboursées à concurrence de l'impôt objet du règlement ne seront dus que jusqu'à la date d'exigibilité desdits impôts.

Ces intérêts moratoires sont payés d'office en même temps que les sommes remboursées par le Receveur chargé du recouvrement et ne sont pas imposables.

Ils deviennent, cependant, imposables lorsqu'ils se rapportent à des dégrèvements obtenus dans le cadre d'une activité professionnelle et les droits dégrévés sont eux-mêmes imposables.

C'est le cas lorsqu'il s'agit d'impositions antérieurement admises dans les charges déductibles.

*L'attention des agents est donc attirée sur la nécessité de fonder les redressements sur une base juridique solide et de procéder à un examen approfondi des réclamations afin de limiter les dégrèvements.*

### **III-LES VOIES DE RECOURS**

Comme pour le contribuable, les voies de recours juridictionnels de droit commun restent ouvertes à l'Administration. Ainsi, lorsque cette dernière n'est pas satisfaite par la décision rendue en première instance, elle peut interjeter appel ; de même, si la décision en appel ne lui donne pas satisfaction, elle peut se pourvoir en cassation.

L'attention des agents est attirée sur l'obligation de respecter toutes les règles de délais et de compétence.

Les personnes non compétentes pour recevoir, instruire la réclamation et prendre une décision y relative doivent s'abstenir de le faire. Il importe également de respecter les délais impartis par le CGI et rappelés dans le cadre de la présente instruction. A défaut, la procédure est entachée de vice de forme et frappée de nullité.

Les agents sont tenus de travailler avec diligence et professionnalisme, dans le souci d'éviter l'annulation des procédures engagées et de garantir au contribuable ses droits de réponse et de recours.

## **CHAPITRE II- LA JURIDICTION GRACIEUSE**

Le recours gracieux ne vise pas la contestation du bien-fondé de l'imposition. Il est réservé aux demandes qui ont pour objet d'obtenir de l'administration une mesure de bienveillance portant abandon ou atténuation d'une imposition ou d'une pénalité.

Il concerne les impôts directs (IS, IRPP, etc.), à l'exclusion des impôts collectés auprès des tiers (TVA, retenues à la source), des droits d'enregistrement, de la

contribution du timbre et des taxes assimilées, des contributions indirectes et taxes assimilées.

Cette mesure de bienveillance consiste en un abandon consenti unilatéralement et volontairement par l'administration des impositions régulièrement établies et des pénalités, qu'elles soient devenues définitives ou non.

Le recours gracieux ne peut être mis en œuvre que pour des motifs de gêne ou d'indigence mettant le contribuable dans l'impossibilité de se libérer envers le Trésor sans référence à quelque moyen de droit que ce soit.

Exemple : le contribuable qui sollicite la décharge de l'imposition mise à sa charge en invoquant exclusivement son état de santé et ses difficultés financières sans faire mention d'un moyen tiré de la mauvaise application de la loi.

Il renvoie, d'une part, à une remise ou modération des droits et pénalités, d'autre part, à la transaction.

## **SECTION I - LA REMISE OU LA MODERATION DES DROITS ET PENALITES**

Tout contribuable peut demander à l'Administration, dans le cadre du recours gracieux, la remise ou la modération des impôts directs et des pénalités fiscales, à condition que sa demande soit fondée sur des motifs de gêne ou d'indigence.

### **A- L'introduction de la demande**

La demande doit être adressée aux autorités compétentes pour connaître du recours contentieux.

#### **1. La forme de la demande**

La demande doit être écrite et établie sous la forme d'une simple lettre. Elle doit être individuelle et signée par le contribuable ou son représentant. Elle doit contenir l'exposé sommaire des moyens et être accompagnée des documents nécessaires à l'identification des droits et pénalités en cause, notamment une copie de l'avis de mise en recouvrement.

#### **2. La demande visant l'impôt en principal**

Elle n'est recevable que si elle concerne les impôts directs, à l'exclusion des droits d'enregistrement et des taxes sur le chiffre d'affaires notamment qui ne peuvent en aucun cas faire l'objet d'une remise ou modération à titre gracieux.

### **3. La demande visant les pénalités**

Seules sont concernées, les pénalités dont les impositions principales sont considérées comme définitives, c'est-à-dire lorsque les délais de réclamation ou de recours sont expirés ou lorsqu'une décision de justice irrévocable est intervenue.

Il convient de noter que toute demande de remise ou modération de pénalités qui ne sont pas définitives à la date à laquelle la juridiction gracieuse est appelée à statuer, doit être déclarée irrecevable.

#### **B- La décision de l'Administration**

Lorsque l'administration prend une décision de remise ou de modération, ou une décision de rejet, elle doit la notifier au contribuable par écrit.

Les autorités compétentes pour statuer sont :

- le DPI ou le DGE dans la limite de 5.000.000 FCFA ;
- le DGI dans la limite de 500.000.000 FCFA ;
- le Ministre chargé des finances, dans les autres cas.

Il n'est pas prévu de délai pour rendre la décision, laquelle peut faire l'objet d'un recours auprès du supérieur hiérarchique, lorsqu'elle est rendue par une autorité de rang inférieur.

Ainsi, la décision prise par le Directeur des Grandes Entreprises peut faire l'objet d'un recours auprès du Directeur Général. Et celle rendue par le Directeur Général peut être portée devant la Ministre en charge des finances.

Dans tous les cas, les décisions rendues par les autorités administratives peuvent être contestées devant le juge de l'excès de pouvoir, notamment pour incompétence matérielle, territoriale ou temporelle de leurs auteurs.

### **SECTION II- LA TRANSACTION.**

La transaction est une convention entre l'administration et le contribuable intervenant dans le cadre d'un recours gracieux et qui porte atténuation des pénalités lorsque celles-ci et, le cas échéant, les impositions principales ne sont pas devenues définitives.

Elle peut être mise en œuvre avant la mise en recouvrement suivant une procédure de contrôle ou durant toute la procédure contentieuse.

Sont exclus du bénéfice de la transaction :

- les droits en principal ;
- les pénalités afférentes à une imposition qui a donné lieu au dépôt d'une plainte de l'administration pour fraude fiscale ;
- les pénalités découlant d'une procédure de taxation d'office encourues en matière de taxes sur le chiffre d'affaires et d'impôts directs ;
- les intérêts de retard.

#### **A- Les autorités compétentes**

La proposition de transaction relève de la compétence du :

- DPI ou du DGE dans la limite de 10.000.000 FCFA ;
- DGI dans la limite de 500.000.000 FCFA ;
- Ministre chargé des finances dans tous les autres cas.

Ainsi, toute proposition de transaction formulée par une autorité autre que celles visées ci-dessus, est entachée d'irrégularité.

La notification de la proposition de transaction au contribuable est effectuée par lettre recommandée avec accusé de réception ou par remise en mains propres contre décharge.

#### **B- La décision de l'administration**

Le contribuable dispose d'un délai de dix (10) jours à compter de la date de réception du projet de transaction pour faire connaître son acceptation ou son refus.

Lorsque le contribuable marque son accord, la transaction est conclue et il en est donné avis à l'intéressé.

En cas de contestation, la décision rendue est déférée à l'autorité hiérarchiquement supérieure.

Le Directeur Général des Impôts connaît des contestations des propositions de transaction, faite au contribuable par le Directeur Provincial et le Directeur des Grandes Entreprises. De même, la saisine du Ministre de tutelle peut être opérée en cas de contestation de la proposition de transaction du Directeur Général.

Si la proposition de transaction faite au contribuable suite à la saisine du supérieur hiérarchique n'emporte pas son adhésion, l'offre de transaction est annulée et l'intéressé en est informé, à charge pour lui de porter le litige devant le juge de l'impôt.

### C- Les effets de la transaction

Lorsqu'elle est définitive, c'est-à-dire lorsqu'elle est exécutée après avoir été approuvée par le contribuable, la transaction fait obstacle à toute introduction ou reprise d'une procédure contentieuse, tant en ce qui concerne les droits en principal que les pénalités.

De même, le contribuable s'engage expressément à acquitter immédiatement les droits et pénalités restant à sa charge.

Enfin, l'inexécution de la transaction par le redevable conduit à déclarer celle-ci caduque et à poursuivre le recouvrement de l'intégralité des sommes légalement exigibles.

Fait à Libreville, le 13 JUIN 2012

**LE DIRECTEUR GÉNÉRAL**



Joël OGOUMA