

République Algérienne Démocratique et Populaire

**Conseil d'Etat**

**Revue du Conseil d'Etat**

*Numéro Spécial*

**SEMINAIRE INTERNATIONAL SUR LE  
CONTENTIEUX FISCAL**

*LES 24 ET 25 JUIN 2006*

**2007**

## **LE CONTENTIEUX FISCAL**

---

Ce numéro a été réalisé avec le soutien de la Coopération Technique Belge (CTB) dans le cadre de la convention spécifique signée le 05 Octobre 2004 portant appui institutionnel au conseil d'Etat Algérien.

### **Intervenants :**

- **Patrick LAMBRECHT**, Premier attaché des Finances, Service Public Fédéral Finances de Belgique.
- **Jean ALFONSI**, Conseiller à la Cour d'Appel Administrative de Paris.
- **Arezki GHANEMI**, Directeur du Contentieux - Direction Générale des Impôts, Ministère des Finances.
- **Jean-pierre DARRIEUTORT**, Président de Chambre à la Cour Administrative d'Appel de Marseille.
- **Mohamed SAIDANI**, Directeur Central de la Recherche et Vérification, Direction Générale des Impôts, Ministère des Finances.
- **Kamel FENICHE**, Président de Chambre au Conseil d'Etat.

**Séminaire International sur  
le contentieux fiscal organisé  
à la résidence des magistrats  
El - Biar, Alger le 24 et 25 Juin 2006.**

### **Impression :**

Alger Print les Editions du Sahel  
Zone d'activités lot n°17 Ain Bénian , Alger  
Tél. : 020 35 27 21  
021 30 63 13

## Revue du Conseil d'Etat

### TABLE DES MATIERES

	<i>Pages</i>
<b>Le contentieux de la vérification de comptabilité Expérience Française .....</b>	<b>5</b>
<b>Jean ALFONSI,</b> <i>Conseiller à la cour administrative d'appel de Paris.</i>	
<b>Le contentieux fiscal en Belgique .....</b>	<b>19</b>
<b>Patrick LAMBRECHT</b> <i>Premier attaché des Finances Service Public Fédéral Finances de Belgique</i>	
<b>Le contentieux fiscal en Algérie .....</b>	<b>37</b>
<b>Monsieur A. GHANEMI</b> <i>Directeur du contentieux Direction Générale des Impôts - Ministère des Finances</i>	
<b>Le contentieux des vérifications de comptabilité, l'expérience française considérations générales sur le contentieux fiscal .....</b>	<b>55</b>
<b>Jean-Pierre DARRIEUTORT</b> <i>Président de chambre à la Cour administrative d'appel de Marseille, Docteur en droit.</i>	



**LE CONTENTIEUX DE LA  
VERIFICATION DE COMPTABILITE**

**EXPERIENCE FRANÇAISE**

Jean ALFONSI,

*Conseiller à la Cour Administrative d'Appel de Paris.*



## LE CONTENTIEUX DE LA VERIFICATION DE COMPTABILITE - EXPERIENCE FRANCAISE

*Jean ALSONSI,*  
*Conseiller à la Cour Administrative d'Appel de Paris.*

### 1. LES GARANTIES EN FAVEUR DU CONTRIBUABLE QUI FAIT L'OBJET D'UNE VÉRIFICATION DE COMPTABILITÉ

L'administration dispose d'un pouvoir général de contrôle des déclarations fiscales des contribuables, qui n'est pas nécessairement soumis à des formalités particulières. L'administration fiscale peut, sans formalités particulières, procéder dans ses propres bureaux, à un contrôle sur pièces des déclarations des contribuables, en leur adressant le cas échéant des demandes de renseignements concernant leurs revenus. De manière plus contraignante, elle peut également faire usage de son droit de communication, c'est-à-dire du droit de prendre connaissance de documents concernant certains contribuables, soit auprès de ces derniers, soit auprès de tiers. Le droit de communication détenu par l'administration n'obéit pas davantage à des formalités particulières.

En revanche, la vérification de comptabilité est accompagnée de garanties nombreuses et importantes en faveur de contribuable. Peuvent seuls faire l'objet d'une vérification de comptabilité les contribuables qui, suivant l'article L.13 du livre des procédures fiscales « sont astreints à tenir et à présenter des documents comptables ». Ainsi, il ne peut être légalement procédé à une vérification de comptabilité qu'en matière de revenus déterminés à partir d'une comptabilité : bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices non commerciaux et bénéfices agricoles lorsque ces derniers sont imposés suivant des bases réelles <sup>(1)</sup>. Les traitements et salaires, les revenus de capitaux mobiliers ou les plus-values réalisées par les particuliers qui ne sont pas déterminés suivant des documents comptables ne peuvent donner lieu à une vérification de comptabilité. S'agissant des revenus fonciers, seules les sociétés civiles immobilières qui sont des sociétés de personnes peuvent par exception faire l'objet d'une VC débouchant sur le redressement de revenus fonciers :

Cette forme de contrôle, qui se déroule chez le contribuable, est particulièrement contraignante pour ce dernier. La vérification de comptabilité impose à l'entreprise ou à la personne qui en fait l'objet de fournir un grand nombre d'informations à caractère comptable.

Cette obligation a été renforcée pour épouser les progrès de l'informatisation : lorsque la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés, le contrôle porte sur l'ensemble des informations données et traitements qui concourent directement ou indirectement à la formation des résultats comptables ou fiscaux

---

*(1) Selon des statistiques de la DGI diffusées en novembre 2005, il a été procédé en 2003 à 46.435 vérifications de comptabilité, contre 45.439 en 2002 et 45.359 en 2001. Elles sont à l'origine en 2003 de rappels de droits en principal s'élevant à 6 milliards et 570 millions d'euros assortis de pénalités fiscales d'un montant de 2 milliards 572 millions d'euros.*

(article L.13 LPF deuxième alinéa) et l'agent chargé du contrôle doit le cas échéant avoir accès au matériel de l'entreprise ( dans des conditions que définit l' art. L.47 A LPF). Et dans le cas où les opérations de vérification de comptabilité ne peuvent avoir lieu du fait du contribuable, celui-ci s'expose à une évaluation d'office de ses bases imposables pour opposition à contrôle en application de l'article L.74 du livre des procédures fiscales, la pratique de l'évaluation d'office pour opposition à contrôle demeurant heureusement peu fréquente notamment en raison de la vérification de comptabilités informatisées.

C'est pourquoi, compte tenu du pouvoir très contraignant dont dispose l'administration fiscale dans le cadre de ce contrôle, le législateur a entendu entourer la vérification de comptabilité de nombreuses garanties légales , codifiées depuis 1982 dans le livre des procédures fiscales. Ces garanties légales ont en outre été complétées par celles qui sont contenues dans la charte des droits et obligations du contribuable vérifié remise à la personne ou l'entreprise qui fait l'objet d'une vérification de comptabilité

## **I. LES GARANTIES RELATIVES À L'ENGAGEMENT D'UNE VÉRIFICATION DE COMPTABILITÉ**

La principale garantie est relative à l'information préalable du contribuable sur le déclenchement d'une VC. Une vérification de comptabilité ne peut être engagée sans que le contribuable en ait été informé par l'envoi ou la remise d'un avis de vérification. Cet avis doit préciser les années soumises à vérification et mentionner expressément sous peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister d'un conseil de son choix. Ces dispositions, qui figurent aujourd'hui à l'article L.47 du LPF proviennent à l'origine d'une loi du 2 avril 1955 adoptée à la suite de manifestations d'artisans et de commerçants qui prévoyait déjà que les contribuables peuvent se faire assister au cours des vérifications de comptabilité – le terme de VC date de cette époque d'un conseil de leur choix et doivent être avertis de cette faculté à peine de nullité de la procédure.

### **Le champ d'application de la garantie**

En l'absence de toute définition donnée par le législateur de la VC, le juge de l'impôt, chargé de veiller au respect de la garantie que constitue l'envoi ou la remise d'un avis de vérification est fréquemment conduit, sur la demande de contribuables faisant valoir qu'ils auraient fait l'objet sans en avoir été avisés, de VC déguisées, à définir les domaines respectifs de la VC et du contrôle sur pièces ou du droit de communication: qui sont pour leur part dispensés de cette formalité.

Seul l'article R.13-1 du LPF, définit le contenu des VC. « Les vérifications de comptabilité mentionnées à l'article L.13 comportent notamment :

- a) La comparaison des déclarations souscrites par les contribuables avec les écritures comptables et avec les registres et documents de toute nature, notamment ceux dont la tenue est prévue par le CGI et le code de commerce :

b) L'examen de la régularité, de la sincérité et du caractère probant de la comptabilité, à l'aide particulièrement des renseignements recueillis à l'occasion de l'exercice du droit de communication et de contrôles matériels ». Mais ce texte, qui émane de l'administration n'a qu'une valeur réglementaire et n'a jamais été validé par le législateur fiscal. Aussi, les critères de distinction des différents contrôles ont été fixés par la jurisprudence à laquelle ce texte réglementaire fait seulement écho.

La distinction entre la VC et le droit de communication lorsque l'administration exerce ce dernier non à l'égard d'un tiers mais à l'égard du contribuable lui-même pour obtenir communication de sa comptabilité. Lorsque l'administration, après avoir fait usage du droit de communication pour obtenir la comptabilité du contribuable, contrôle la sincérité des déclarations qu'il a souscrites en les comparant avec les écritures comptables dont il a pris connaissance, ce contrôle constitue une VC et le contribuable doit être averti au préalable de la faculté d'être assisté d'un conseil de son choix ( CE, Plénière fiscale, 13 mars 1967, Association FC Strasbourg). Le critère est donc celui de la comparaison des déclarations avec les écritures comptables.

Pour distinguer la VC du simple contrôle sur pièces, la jurisprudence a recours également à la méthode du faisceau d'indices sans se référer au critère de la confrontation entre la comptabilité et les déclarations : il tient compte de la durée et de l'étendue des interventions du vérificateur et surtout du point de savoir si celui-ci s'est livré à un examen critique de la comptabilité du contribuable. Encore ce faisceau d'indices est-il également éclairant pour cerner les contours du droit de communication. Constitue par exemple l'exercice du droit de communication, dispensé de formalité particulière, l'examen sur place par un inspecteur qui enregistre passivement deux éléments de comptabilité, sans examen critique ni rapprochement avec les déclarations. Anisi, le Conseil d'Etat combine les deux critères.

### Le délai

Aucun texte n'a précisé le délai qui doit s'écouler entre l'avis de vérification et le début des opérations de vérification. La jurisprudence a déduit de la loi que l'administration doit avertir le contribuable en temps utile pour que celui-ci soit en mesure de faire appel s'il le souhaite au conseil de son choix et elle a en définitive estimé que le délai minimum exigé de l'administration ne pouvait être inférieur à deux jours francs, sans inclure les samedi, dimanche et jours fériés dans ce décompte.

Cette jurisprudence condamnant les contrôles inopinés, le législateur a toutefois entendu en limiter la portée en laissant à l'administration la possibilité d'effectuer des interventions inopinées pour procéder à des constatations matérielles. Pour ce faire la loi de finances du 29 décembre 1982 a introduit à l'article L.47 du livre des procédures fiscales une disposition interprétative permettant, en cas de contrôle inopiné tendant à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation

ou de l'existence et de l'état des documents comptables, la remise de l'avis de vérification au début des opérations de constatations matérielles. Le juge de l'impôt applique de façon restrictive cette disposition : par exemple, l'inventaire des stocks de l'entreprise suivi immédiatement du contrôle de l'exactitude des mentions portées en comptabilité excède la seule constatation matérielle et constitue un début de vérification de comptabilité ( CE, Plénière fiscale, n°25569, 29 juillet 1983 )

La jurisprudence la plus abondante rendue sur l'obligation de remise de l'avis de vérification porte en réalité sur le champ d'application de la vérification de comptabilité, en l'absence de définition légale de celle-ci.

### Le contenu de l'avis

L'avis doit mentionner la faculté pour le contribuable de se faire assister d'un conseil de son choix. L'absence de cette mention expresse dans l'avis de vérification entache toujours d'irrégularité la procédure même si le contribuable a effectivement disposé de l'assistance de son conseil dès le commencement des opérations de vérification. L'avis doit également préciser les années soumises à vérification

L'article L. 10 du LPF a ajouté une garantie supplémentaire en faveur du contribuable en prévoyant qu'avant l'engagement d'une vérification de comptabilité, l'administration des impôts remet au contribuable un document sur lequel je reviendrai, la charte des droits et obligations du contribuable vérifié et il a prévu que les dispositions contenues dans la charte sont opposables au contribuable. Il en est résulté une jurisprudence assez abondante dont il y a lieu de retenir que si la remise de la charte constitue une garantie, la remise d'un exemplaire périmé de la charte à la date de l'engagement de la vérification n'entache pas nécessairement d'irrégularité les opérations de contrôle. Il n'en va ainsi que dans le cas où les lacunes de la charte remise à l'intéressé sont de nature à priver le contribuable d'une garantie essentielle ( CE, n°204814, 20 octobre 2000 ).

## **2. LES GARANTIES RELATIVES AU DÉROULEMENT DE LA VÉRIFICATION**

Le juge de l'impôt veille particulièrement au respect des garanties qui découlent du fait que les agents de l'administration vérifient la comptabilité des contribuables « sur place » (art. L.13 LPF)

### L'exigence d'un dialogue oral et contradictoire

1. Le contribuable tient du livre des procédures fiscales, c'est à dire de la loi fiscale, des garanties qui ont pour objet de lui assurer des possibilités de débat oral et contradictoire avec le vérificateur. Le contrôle par le juge de l'impôt de la possibilité d'avoir un débat oral et contradictoire est parfois malaisé et prend essentiellement en considération le nombre d'interventions du vérificateur dans l'entreprise. En principe, trois entretiens normaux avec le contribuable révèlent la possibilité d'un débat oral et contradictoire à condition qu'ils ne soient pas de pure

forme. Lorsque la VC s'est déroulée comme le prévoient les textes chez le contribuable ou au siège de l'entreprise, la charge de la preuve de la possibilité d'avoir un débat oral et contradictoire avec le vérificateur incombe en principe au contribuable, qui doit établir que l'agent chargé de la vérification s'est refusé à tout échange de vues. Cette preuve n'est pas apportée lorsque le vérificateur a procédé à plusieurs interventions sur place en présence du contribuable. Lorsqu'à la demande du contribuable, la vérification n'a pas lieu dans les locaux de l'entreprise, il appartient à l'administration d'apporter cette preuve.

### **La combinaison de la VC avec d'autres contrôles : la VC absorbe le droit de communication.**

En principe, suivant un principe d'indépendance des procédures, les garanties du contribuable ne sont pas les mêmes suivant qu'il fasse l'objet d'une forme de contrôle ou d'une autre. Mais lorsque, faisant usage de son droit de communication, l'administration consulte au cours d'une vérification de comptabilité des pièces comptables détenues par l'autorité judiciaire, elle est tenue de soumettre l'examen de ces pièces à un débat oral et contradictoire avec le contribuable. La jurisprudence estime que cette exigence est satisfaite lorsque le vérificateur a eu avec le contribuable un débat sur les éléments ainsi recueillis et qu'il a joint une copie des pièces comptables saisies à la proposition de rectification à l'issue de la vérification de comptabilité ( CE, 2 octobre 2002, n°224786, De Nayer, )

### **Application principale: l'interdiction d'emporter des documents comptables**

Il s'agit d'une construction jurisprudentielle (CE, Section, 21 mai 1976). La vérification de comptabilité constituant un contrôle dans l'entreprise, l'emport de documents comptables par le vérificateur est interdit sauf si trois conditions jurisprudentielles, d'interprétation stricte, sont réunies : l'emport de documents comptables doit résulter d'une demande écrite du contribuable, et non d'une autorisation écrite de celui-ci, le vérificateur doit délivrer un reçu détaillé des pièces comptables emportées et, de manière générale, l'emport de documents ne doit pas avoir pour effet de priver le contribuable d'un débat oral et contradictoire, pour empêcher les vérifications de comptabilité par correspondance

L'emport irrégulier ne concerne que des documents comptables ( livres comptables, pièces justificatives de la comptabilité telles que factures, relevés bancaires professionnels ou mixtes, baux commerciaux , contrats entre associés.

L'existence d'un emport irrégulier est établie suivant un régime de preuve objective, le juge se forçant sa conviction au vu de l'instruction, sans que le fardeau de la preuve soit supporté par l'une ou l'autre des parties.

### **La durée de la vérification de comptabilité**

La durée de la vérification de comptabilité des « petites entreprises » est limitée à trois mois par l'article L.52 du livre des procédures fiscales. Pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est inférieur à certains seuils (1), sous peine de nullité de l'imposition, la vérification sur place des livres et documents comptables ne peut s'étendre sur une durée supérieure à trois mois.

L'appréciation de la durée réelle de la VC présente à juger des questions parfois délicates. La loi autorise des vérifications successives portant sur des périodes successives. Quoi lorsque l'administration procède à des vérifications successives portant sur la même période mais sur des impôts différents. La question s'est récemment posée à la CAA Paris, dans un cas où l'administration avait examiné à deux reprises, pour une durée à chaque fois inférieure à trois mois des documents comptables afférents à une même année en vue du contrôle de deux impôts distincts, de savoir si l'on se trouvait face à deux vérifications de comptabilité régulières menées successivement pour deux impôts distincts ou à une vérification de comptabilité unique dont la durée globale avait excédé la durée maximum de trois mois prévue par ce texte.

La difficulté provenait de ce que la VC est une comparaison entre les documents comptables et les déclarations d'impôt et que le contrôle peut être défini par rapport à la période comptable examinée ou par rapport à un impôt donné. La cour a estimé qu'une VC excède la durée de trois mois prévue à l'article L.52 du LPF lorsque le vérificateur examine successivement, au regard de deux impôts, pendant une période supérieure à trois mois, des documents comptables afférents à la même année d'imposition, même si chacun de ces examens a duré moins de trois mois (CAA Paris, Plénière, 17 décembre 2004, Société Sotracar,)

### **3. LES GARANTIES RELATIVES À L'ACHÈVEMENT DU CONTRÔLE**

#### **L'information sur l'incidence des rectifications envisagées**

Lorsqu'à l'issue d'une vérification de comptabilité, des rectifications sont envisagées, l'administration doit indiquer au contribuable le montant des droits, taxes et pénalités résultant de ces rectifications. Cette information doit être portée à la connaissance du contribuable dans la proposition de rectification si la procédure d'imposition a été contradictoire ou dans la notification des bases d'imposition d'office (art. L.48 LPF issue de la loi du 8 juillet 1987 dite loi Aicardi) Précédemment, l'administration devait informer le contribuable des conséquences des redressements si le contribuable en faisait la demande dans les trente jours suivant la notification de ces redressements.

Cette garantie, qui impose l'indication dans la proposition de rectification des conséquences en droits et pénalités des rehaussements de base envisagés ne s'applique pas à toutes les propositions de rectification mais à celles qui sont issues d'une VC (ou d'un ESFP).

On notera que, même en l'absence de rectification envisagée, l'administration est tenue par l'article L.49 du LPF de porter à la connaissance du contribuable les résultats de la VC.

Le droit au règlement d'ensemble de la situation du contribuable et au bénéfice de la déduction en cascade

En cas de vérification simultanée de la TVA et de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, l'article L. 77 issu de la loi de finances du 29 décembre 1989 prévoit que le supplément de TVA afférent à un exercice donné est déduit pour l'assiette de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, des résultats du même exercice, sauf demande expresse des contribuables dans le délai de 30 jours qui leur est imparti pour répondre à la proposition de vérification. Ces dispositions font obligation à l'administration d'informer le contribuable des conséquences de l'imputation des rappels simultanés de TVA afin que celui-ci puisse demander s'il le souhaite qu'il ne soit pas procédé à cette imputation.

Dans sa rédaction antérieure, ce texte subordonnait le bénéfice de l'imputation immédiate des rappels de TVA sur l'assiette de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, dite « déduction en cascade » à la condition que, dans le même délai de trente jours, le contribuable en ait fait la demande.

L'article L.284 du LPF prévoit de son côté de manière générale que, sauf disposition contraire, les règles de procédure fiscale ne s'appliquent qu'aux formalités accomplies après leur date d'entrée en vigueur, quelle que soit la date de mise en recouvrement des impositions. Appelé à prendre position sur le champ d'application dans le temps des dispositions de l'actuel article L.77 réécrit en 1989, le Conseil d'Etat a été amené à juger que l'obligation d'informer le contribuable de son droit au bénéfice de la cascade constituait une formalité s'imposant à compter de l'entrée en vigueur de cette règle (CE, 17 décembre 2003, n°247988, Nguyen, ).

### **L'interdiction des vérifications successives**

Suivant l'article L.51 du livre des procédures fiscales, lorsque la VC pour une période déterminée, au regard d'un impôt ou d'une taxe ou d'un groupe d'impôts ou de taxes est achevée, l'administration ne peut procéder à une nouvelle vérification de ces écritures au regard des mêmes impôts ou taxes et pour la même période. Donc, ce texte ne permet de procéder à une nouvelle VC que si celle-ci porte sur une période ou un impôt différent. Encore a-t-on vu que, pour les « petites vérifications », l'article L.51 prohibe les VC de plus de trois mois portant sur un impôt puis sur un autre au titre d'une même période.

Des difficultés peuvent se présenter lorsque pour des raisons tenant notamment à l'expiration possible du droit de reprise de l'administration, celle-ci décide d'émettre une notification interruptive de prescription pour une année donnée avant de reprendre les opérations de vérification de l'année concernée. La cour de Paris a

estimé que lorsque l'administration souhaite, après avoir adressé une notification de redressement destinée à interrompre la prescription, reprendre les opérations de contrôle de la comptabilité de l'année concernée, il lui appartient d'exprimer clairement cette intention en s'abstenant de toute mention ambiguë. A défaut, la vérification doit, pour cette année être considérée comme achevée (CAA Paris Plénière, 28 avril 2005, 01PA01372 Min c/SA SIMAR)

Pour que la garantie prévue par ce texte trouve à s'appliquer, encore faut-il que le contrôle qui succède à une VC constitue lui-même une VC. En revanche, l'administration peut exercer son droit de communication après avoir procédé à une VC (même arrêt). Elle peut retenir dans la notification des redressements une base d'imposition fondée sur des éléments recueillis dans le cadre du droit de communication. par exemple après l'examen de relevés de consommation d'électricité communiqués par EDF et une visite des locaux destinée à constater la consistance de l'équipement électrique de l'établissement, elle ne peut être regardée comme ayant procédé à une nouvelle VC (CE, 17 décembre 2003, n°247988, Nguyen, précitée).

### **La possibilité de saisir le supérieur hiérarchique du vérificateur ou l'interlocuteur départemental**

Il s'agit d'une garantie prévue en faveur du contribuable par la charte des droits et obligations du contribuable vérifié, qui est un document établi par l'administration destiné à améliorer la transparence administrative et les relations entre l'administration fiscale et le contribuable qui fait l'objet d'une vérification de comptabilité (ou d'un examen contradictoire de sa situation fiscale d'ensemble).

En principe, le contribuable ne peut se prévaloir des garanties de procédure énoncées par la doctrine de la direction générale des impôts. Les contribuables ne peuvent en effet se prévaloir de la doctrine administrative que si celle-ci comporte une interprétation formelle de la loi fiscale, ce qui n'est pas le cas s'agissant de la doctrine relative à la procédure d'imposition.

Mais, comme on l'a vu, l'article L. 10 du LPF rend cependant les dispositions de la charte opposables à l'administration. Il en résulte que les agents de l'administration sont tenus, pour l'exécution d'une des vérifications qu'il vise, de respecter les règles qui, ne trouvant pas de fondement légal dans d'autres articles du code général des impôts ou du livre des procédures fiscales, figurent néanmoins dans la charte à la date où ce document est remis au contribuable, dès lors que ces règles ont pour objet de garantir les droits du contribuable vérifié. Au cas où l'agent vérificateur méconnaîtrait ces règles, et notamment les formalités qu'elles comportent, il appartient au juge de l'impôt, saisi d'un litige portant sur ce point, d'apprécier si cette méconnaissance a eu le caractère d'une irrégularité substantielle portant atteinte aux droits et garanties reconnus par la charte au contribuable vérifié (CE, 10 novembre 2000 n°204805, Milhau,

Suivant la charte, à l'issue du contrôle, si le vérificateur a maintenu totalement ou partiellement les redressements envisagés, des éclaircissements supplémentaires peuvent être fournis si nécessaire par l'inspecteur principal. Si, après ces contacts, des divergences importantes subsistent, le contribuable peut faire appel à l'interlocuteur départemental qui est un fonctionnaire de rang élevé spécialement désigné par le directeur dont dépend le vérificateur.

La jurisprudence considère que la possibilité de faire appel en cas de désaccord persistant avec le vérificateur au supérieur hiérarchique puis le cas échéant avec l'interlocuteur départemental constitue une garantie substantielle de procédure au bénéfice du contribuable relevant d'une procédure d'imposition contradictoire ( CE, 23 octobre 2002, n°204052, Mounier). Mais le contribuable ne peut se prévaloir de la garantie de la saisine de l'interlocuteur départemental s'il n'a pas au préalable soumis le différend avec le vérificateur à l'inspecteur principal ( CE, Capc, n°264493, Sarl Sifral). Et la charte n'impose pas que l'interlocuteur départemental prenne position par écrit sur la demande du contribuable ( CE, 3 décembre 2003, n°239514 Ebel ).

## **2. LES CONSÉQUENCES TIRÉES PAR LE JUGE DE L'IMPÔT DES IRRÉGULARITÉS AFFECTANT LES OPÉRATIONS DE VÉRIFICATION DE COMPTABILITÉ**

### **1. Seules les irrégularités substantielles affectent la procédure d'imposition**

Une irrégularité substantielle est une irrégularité de procédure qui peut avoir une influence sur le sens de la décision à prendre en portant atteinte aux intérêts de la partie qu'elle concerne. En droit fiscal, l'idée est que l'erreur substantielle est l'inobservation d'une formalité qui constitue une garantie prévue en faveur du contribuable.

La violation directe d'une règle de procédure qui constitue une garantie prévue par la loi fiscale entache d'irrégularité la procédure d'imposition. Par la loi fiscale. Pas par les instructions de l'administration

La plupart des garanties prévues par la loi fiscale se rattachent à l'exercice des droits de la défense : elles permettent au contribuable d'être informé et de se défendre. Leur violation entache toujours d'irrégularité la procédure d'imposition. Le meilleur exemple est celui de l'envoi de l'avis de vérification avec les mentions qu'il doit comporter tant en ce qui concerne la faculté de se faire assister par un conseil que les années soumises à contrôle. Cette irrégularité commise dans la procédure d'imposition qui a eu pour effet de porter atteinte aux droits de la défense, entraîne la décharge de l'ensemble des impositions contestées

Les irrégularités de procédure substantielles ne portent pas nécessairement atteinte aux droits de la défense. Ainsi, par exemple, le droit à la déduction en cascade prévue par l'article L.77 du livre des procédures fiscales est une garantie qui ne se rattache pas à l'exercice des droits de la défense

En revanche, les irrégularités non substantielles n'entraînent pas la décharge des impositions parce qu'elles ne portent pas atteinte aux garanties du contribuable

Cette hypothèse couvre notamment les «cafouillages de procédure », lorsque par exemple des courriers se croisent... On se limitera à une illustration récente: suivant le livre des procédures fiscales (art. L.57 et L.59) lorsqu'un désaccord persiste sur les redressements notifiés, notamment à la suite d'une VC, l'administration, si le contribuable le demande, soumet le litige à l'avis d'un organisme consultatif, la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, qui est une commission de conciliation. En principe, l'administration ne peut estimer qu'un désaccord subsiste, ni soumettre celui-ci à l'avis de la commission départementale, tant que le contribuable n'a pas reçu d'elle une réponse motivée, rejetant les observations qu'il a formulées dans le délai de trente jours suivant la réception de la proposition de rectification. Toutefois, lorsque l'administration, au vu des observations du contribuable, a saisi la commission avant que sa réponse motivée soit parvenue à ce dernier, une telle erreur entache d'irrégularité la procédure d'imposition dès lors qu'elle a eu pour effet de priver le contribuable de l'une des garanties de procédure dont il était en droit de bénéficier ; ( CE, 30 septembre 2005, Min. c société Euro Marketing Service).

La méconnaissance des règles de procédure qui figurent dans la charte du contribuable opposables en vertu de la loi n'entraîne la décharge des impositions contestées que si elle présente le caractère d'une irrégularité substantielle. Tel n'est pas le cas lorsque l'avis de vérification de comptabilité a été signé non par le vérificateur comme le prévoit la charte mais par son supérieur hiérarchique. Le juge de l'impôt estime que, dans ce cas, la méconnaissance de la règle posée par la charte n'a pas porté atteinte aux garanties des contribuables . En définitive, s'agissant de la charte, les irrégularités substantielles concernent surtout la faculté de recours au supérieur hiérarchique et à l'interlocuteur départemental.

## **2. L'incidence des irrégularités de la vérification de comptabilité**

Pour apprécier l'incidence des irrégularités commises sur l'imposition, le juge de l'impôt tient compte de l'incidence du contrôle irrégulier sur le rehaussement. L'élément déterminant pour le juge de l'impôt est l'aboutissement de la procédure d'imposition, c'est-à-dire le rehaussement : celui-ci trouve-t-il son origine dans l'irrégularité du contrôle ? L'irrégularité de la vérification de comptabilité entraîne la décharge de l'imposition, en droits et pénalités, si l'imposition procède de la vérification de comptabilité irrégulière.

### **1.Le juge raisonne en termes de lien global**

Le juge raisonne en termes de lien global entre la procédure de contrôle et le redressement.

Lorsqu'un emport irrégulier a été utile pour le vérificateur à l'accomplissement de

sa mission, l'ensemble des impositions supplémentaires qui découlent de la vérification de comptabilité ont été établies sur une procédure irrégulière. Il en va par exemple ainsi dans le cas d'emport irrégulier de relevés de comptes bancaires mixte, à la fois privés et personnels, qui constituent des documents comptables, même si ces comptes ne retraçaient en réalité qu'une faible part des recettes professionnelles du contribuable. Si l'erreur de procédure n'affecte qu'une des années vérifiées, elle n'entraîne que la décharge de l'imposition de l'année en cause, ainsi lorsque la vérification de comptabilité de deux années successives s'est traduite par deux propositions de rectification distinctes pour chacune des deux années et que seule l'une d'entre elle comportait l'indication des conséquences financières de l'acceptation des rehaussements par exemple. Autres exemples : en cas de nouvelle vérification, l'irrégularité de procédure n'affecte que les impositions qui ont été établies à la suite de la nouvelle vérification et non à l'issue de la vérification initiale. Moins évident le cas où une petite vérification excède trois mois. L'irrégularité commise en prolongeant la vérification plus de trois mois n'affecte que les impositions qui ont été établies à la suite des opérations de vérification ayant excédé le délai légal si du moins on peut les distinguer ( CE, 23 juin 1993, n°96477, Bichet )

## 2. La situation de taxation d'office

En cas d'imposition d'office pour défaut de déclaration, les moyens de procédure tirés de l'irrégularité des opérations de vérification de comptabilité sont inopérants et ne peuvent être utilement invoqués au soutien d'une demande en décharge de l'imposition. En effet, dans ce cas, l'imposition ne procède pas d'une irrégularité de la vérification de comptabilité mais de la carence du contribuable qui s'est abstenu de souscrire ses déclarations. Il n'en va autrement que si la situation d'imposition d'office a été révélée par la vérification irrégulière.

## 3. L'article L.80 CA du livre des procédures fiscales

Il est vrai que le législateur est intervenu pour moduler suivant les cas l'incidence des erreurs de procédure. L'article L.80 CA du LPF issu de la loi de finances du 29 décembre 1990 a en effet prévu que la juridiction saisie peut, lorsqu'une erreur non substantielle a été commise dans la procédure d'imposition, prononcer sur ce seul motif la décharge des majorations et amendes, à l'exclusion des droits dus en principal et des intérêts de retard. Le second alinéa du même article précise que la juridiction prononce la décharge de l'ensemble lorsque l'atteinte a eu pour effet de porter atteinte aux droits de la défense ou lorsqu'elle est de celles pour lesquelles la nullité est expressément prévue par la loi ou par un engagement international.

Mais, suivant la jurisprudence du Conseil d'Etat, les dispositions du premier alinéa qui permettent de prononcer la décharge des pénalités en cas d'erreur de procédure non substantielle ne confèrent qu'une simple faculté au juge de l'impôt qui n'est pas tenu d'en faire application ( CE, 16 février 1994, n° 125417).

Et celles du deuxième alinéa n'ont ni pour objet ni pour effet d'écartier l'obligation qui impose au juge de prononcer la décharge de l'ensemble des droits lorsque la procédure d'imposition a été entachée d'irrégularités ou présentant un caractère substantiel, et ce même si elles n'ont pas porté atteinte aux droits de la défense ( CE, sect ; 8 février 1991, Assoc. Capitale nationale

La portée de cet article est donc des plus limitées. Il n'est jamais mis en œuvre par le juge qui de deux choses l'une soit accorde une décharge totale en cas d'irrégularité substantielle soit rejette la demande en décharge y compris en ce qui concerne les pénalités.

#### 4. L'étanchéité entre les règles de procédure et le bien fondé de l'imposition

Si une imposition survit aux moyens de procédure présentés contre elle, le juge oublie totalement l'irrégularité de procédure au moment d'aborder la question du bien fondé de l'imposition. Lorsqu'une pièce a été acquise ou examinée irrégulièrement au cours de la procédure d'imposition mais que le contribuable était en situation de taxation d'office pour défaut de déclaration, l'administration peut utiliser sur le fond les renseignements irrégulièrement obtenus, sauf le cas où l'irrégularité de procédure remet en cause ou en doute la valeur probante du renseignement. L'irrégularité éventuelle des conditions dans lesquelles certaines informations ont été recueillies, laquelle n'a pas vicié la procédure d'imposition, est en l'espèce, sans effet sur leur valeur probante.

# **LE CONTENTIEUX FISCAL EN BELGIQUE**

**Patrick LAMBRECHT**  
*Premier attaché des Finances*  
*Service Public Fédéral Finances de Belgique*

## LE CONTENTIEUX FISCAL EN BELGIQUE

*Patrick LAMBRECHT*  
*Premier attaché des Finances*  
*Service Public Fédéral Finances de Belgique*

### PLAN DE L'EXPOSÉ

- Remerciements ;
- Introduction ;
- Brève évocation des règles qui gouvernent la taxation ;
- Le contentieux des impôts sur les revenus :
  - La philosophie du système mis en place en 1999 ;
  - La phase administrative (recours hiérarchique) ;
  - La phase juridictionnelle devant les Cours et Tribunaux ;
- Les cotisations de remplacement en cas d'annulation de la cotisation initiale lors de la phase contentieuse.

### INTRODUCTION

Mon exposé restera circonscrit au contentieux en matière d'impôts sur les revenus.

Pour une bonne compréhension de la matière, je ne puis faire l'économie d'un bref rappel des règles qui gouvernent l'établissement de l'impôt en Belgique parce que certaines d'entre-elles ont un impact non négligeable sur le déroulement de la phase contentieuse.

J'aurai aussi ainsi l'occasion d'évoquer les modes de contrôle fiscal – notamment des comptabilités – abordés par d'autres orateurs au cours de ce séminaire.

Cette parenthèse sur la phase de la taxation me permettra également de dire un mot du profond changement initié en Belgique depuis quelques années tant sur le plan des mentalités des taxateurs que sur celui des structures du département des Finances. Ces éléments participent de manière fondamentale à l'efficacité du nouveau régime de contentieux mis en place depuis 1999

### LA TAXATION

#### *Plan*

- La collaboration du contribuable (souscription d'une déclaration, obligations en matière de contrôle fiscal) ;

- Le dialogue mené par le contribuable en vue de conclure un accord (« moins taxer, mieux taxer ») ;
- L'aménagement structurel d'un «pré-contentieux» (respect scrupuleux de la procédure) ;
- Les pouvoirs d'investigation du fisc.

### **1) La collaboration du contribuable.**

La loi belge prévoit que « (l'administration fiscale) prend pour base de l'impôt, les revenus et les autres éléments déclarés, à moins qu'elle ne les reconnaisse inexacts »

Le système mis en place par le législateur repose en effet sur l'idée d'une collaboration des contribuables et du fisc dans la recherche de la matière imposable. Ainsi, chaque année, le contribuable est tenu de souscrire une déclaration de revenus conforme au modèle fixé par le Gouvernement. De la même manière, les pouvoirs de contrôle dévolus au fisc consistent, en réalité, dans le droit d'exiger du contribuable l'exécution de certaines obligations définies par la loi (communiquer ses livres et documents, laisser le libre accès à ses locaux professionnels, répondre à des demandes de renseignements – voir point 4 ci-après).

### **2) Le dialogue conduit par le contribuable et la recherche d'un accord.**

L'accent est actuellement placé sur la nécessité de fournir au contribuable un maximum d'explications claires et précises sur les dispositions fiscales susceptibles de lui être appliquées.

Dans cette perspective, un Call center a été ouvert récemment auprès duquel des éclaircissements peuvent être obtenus immédiatement sur un certain nombre de questions intéressant la grosse majorité des contribuables (+ ou – 500 questions type)

Au stade de la taxation, l'administration n'a pas à apporter la preuve des redressements qu'elle entend effectuer. Il lui suffit de fournir les motifs qui la conduisent à rectifier les revenus déclarés, ces motifs étant censés emporter la conviction du contribuable qu'il s'était trompé dans sa déclaration. Si le contribuable marque son désaccord sur le redressement envisagé et que l'administration fiscale établit l'imposition sur la base du redressement annoncé, le contribuable n'a d'autre alternative que d'entamer la phase contentieuse en introduisant une réclamation. A ce stade de la procédure, l'administration devra se soucier de fournir la preuve du redressement fiscal qu'elle a opéré. Elle pourra avoir recours à tous les modes de preuve sauf le serment.

L'émergence de principes non écrits dits de « bonne administration » (légitime confiance, sécurité juridique, fair play, etc...) s'accompagne aussi de quelques

modifications récentes de règles de procédure tendant à parfaire l'information du contribuable ; ainsi, lorsque le contribuable a marqué son désaccord sur un avis de redressement en formulant certaines observations ou critiques, le taxateur doit, avant d'établir l'imposition, faire connaître les observations dont il n'a pas tenu compte en disant pourquoi il ne s'y est pas rallié (cette dernière mise au point de l'administration clôture le dialogue et peut être concomitante à l'enrôlement de l'impôt).

Il va de soi que, pour des raisons diverses, la collaboration du contribuable est parfois attendue en vain, l'intéressé restant en défaut de souscrire sa déclaration ou de satisfaire à ses obligations en matière de contrôle fiscal. Dans ce cas, l'administration est autorisée à recourir à ce que l'on appelle la « taxation d'office » ; elle établit l'impôt sur la base des revenus qu'elle peut « présumer eu égard aux éléments dont elle dispose » et, si le contribuable entend contester la taxation, il doit supporter la charge de la preuve du chiffre exact de ses revenus. Le recours à la taxation d'office affecte les délais fixés en matière de contentieux (voir le contentieux judiciaire ci-après).

### **3) Les nouvelles structures.**

A côté des offices de contrôle classiques, l'administration s'est dotée de Centres de Contrôle chargés d'effectuer la vérification approfondie et polyvalente (Impôts sur les revenus et TVA simultanément) des grandes et moyennes entreprises. Ces nouvelles structures comportent une « section V » chargée notamment d'une mission de pré-contentieux. : lorsque le contribuable a marqué son désaccord sur le redressement envisagé, un agent de cette « section V » vérifie si l'imposition en projet ne comporte aucun vice de procédure (respect des délais, exercice non abusif des pouvoirs d'investigation, motivation claire, précise et adéquate etc...)

### **4) Les pouvoirs de contrôle du fisc.**

Les pouvoirs de contrôle dévolus au fisc consistent dans le droit d'exiger de la part du contribuable, de tiers et de divers services ou organismes publics, l'exécution de certaines obligations définies par la loi.

#### **4-1) La communication des livres et documents**

Le contribuable est tenu de communiquer à l'administration tous les livres et documents nécessaires à la détermination du montant de ses revenus imposables.

Par livres et documents, il faut entendre non seulement les écritures et documents comptables des personnes qui doivent tenir une comptabilité, mais aussi tous autres documents qui sont de nature à permettre la détermination des revenus imposables du contribuable. Sont donc également visées toutes les pièces et les données qui peuvent éclairer le taxateur sur l'organisation et la structure de l'entreprise et sur la manière dont la comptabilité est tenue (système comptable, organigrammes relatifs à l'organisation de l'entreprise etc...) de même que toutes les pièces extra-comptables

(contrats et correspondances y relatives, offres de prix, documents de transport, fiches de travail, bons de commande, bons de livraison etc...).

Celui qui recourt à un système informatisé pour la tenue de ses livres et documents a également l'obligation de communiquer les dossiers d'analyse, de programmation et d'exploitation du système utilisé, ainsi que les supports d'information et toutes les données qu'ils contiennent. Les données enregistrées sur des supports informatiques doivent être communiquées sous une forme lisible et intelligible. Sur demande de l'administration, le contribuable est tenu d'effectuer sur son matériel des copies des données enregistrées, dans la forme que les agents souhaitent.

Les livres et documents sont vérifiés «sans déplacement», c'est-à-dire que l'agent du fisc ne peut les emporter sans l'accord exprès du contribuable.

Quelques remarques concernant la comptabilité et sa valeur probante.

Le modèle de déclaration établi pour les sociétés exige toujours que le bilan et le compte de résultats soient joints en annexe.

La comptabilité est avant tout un outil de gestion d'une entreprise. Chaque entreprise a l'obligation de tenir une comptabilité adaptée à ses activités.

Les exigences légales en matière de comptabilité dépendent de la taille de l'entreprise et le cas échéant de son domaine d'activité (Banques, compagnies d'assurances et sociétés de bourse soumises à la Commission bancaire, financière et des assurances, en abrégé CBFA). La loi distingue d'une part, les petites, les moyennes et les grandes entreprises, et d'autre part, les entreprises cotées en bourse.

Si la Cour de Cassation de Belgique a posé le principe que, « sauf dérogation expresse de la loi fiscale, les bénéficiaires imposables des entreprises sont déterminés conformément aux règles du droit comptable » (Cass. 20.2.1997, Pas. 1997, I, p. 100), elle a aussi décidé à de nombreuses reprises que le Juge du fond apprécie souverainement en fait si la comptabilité présente des garanties suffisantes d'exactitude et doit être tenue pour probante.

A cet égard, il faut bien admettre que la valeur probante des comptes, sur le plan fiscal, reste largement étrangère au respect des prescriptions de la loi comptable. En effet :

- d'une part, il n'est pas nécessaire qu'une comptabilité réponde aux prescriptions de la loi comptable pour qu'elle puisse néanmoins être considérée comme probante sur le plan fiscal. Elle doit cependant présenter les mêmes garanties d'exactitude qu'une comptabilité régulière (Cass., 10.3.1964, B. 417, p. 507) ;
- d'autre part, une comptabilité qui ne présente aucune irrégularité par rapport aux exigences de la loi comptable peut être déclarée non probante sur le plan des impôts sur les revenus. Ainsi, si la loi comptable ne précise pas les pièces justificatives sur lesquelles doit reposer l'inscription globale de la recette

journalière, la comptabilité peut être jugée non probante si la recette journalière n'est pas appuyée de pièces de caisse (bandes de caisses enregistreuses, doubles de quittances, factures, tickets...) ; de même, si les bandes de caisses enregistreuses ne comportent ni date ni précision sur les prestations et produits fournis, il est impossible de vérifier les recettes et de comparer valablement les entrées et sorties de marchandises.

Quels sont, dans ces conditions, les critères à mettre en oeuvre pour se prononcer sur la valeur probante d'une comptabilité ? Il faut que :

- a) les livres et documents produits constituent un ensemble cohérent permettant de déterminer avec précision les revenus imposables ;
- b) toutes les écritures soient appuyées de pièces justificatives ;
- c) les chiffres comptabilisés correspondent à la réalité.

#### 4-2) L'accès aux locaux professionnels

Le taxateur a le droit d'accéder aux «locaux professionnels» du contribuable ainsi qu'à d'autres lieux – même habités – «où des activités sont effectuées ou sont présumées effectuées ». Ce droit d'accès lui est reconnu pour lui permettre de constater la nature et l'importance de ladite activité et de vérifier l'existence, la nature et la quantité des marchandises et objets de toutes espèces que le contribuable y détient à quelque titre que ce soit.

Le taxateur n'est pas investi d'un droit de perquisition ; ainsi, il ne peut, de sa propre autorité, ouvrir une armoire ou fouiller dans les archives mais il lui revient de contrôler les moyens de production, de vérifier les stocks – notamment aux périodes d'établissement des inventaires – de relever le kilométrage des moyens de transport etc...

La visite de locaux habités ne peut être effectuée que lorsqu'il existe des motifs sérieux de présumer qu'un travail au noir y est effectué. Elle ne peut avoir lieu qu'entre cinq heures du matin et neuf heures du soir, avec l'autorisation du juge de police.

#### 4-3) La communication de renseignements écrits ou verbaux .

Des explications verbales seront souvent demandées au contribuable à l'occasion des visites sur place effectuées pour consulter les livres et documents ou pour vérifier les marchandises et les moyens de production ou de transport.

Les renseignements écrits sont demandés sous la forme d'un questionnaire auquel le contribuable est tenu de répondre dans le mois. L'administration doit faire usage de ses pouvoirs avec discernement et modération ; elle n'est pas autorisée à demander ainsi des renseignements nombreux ou complexes qu'elle pourrait trouver elle-même dans la comptabilité ou qui nécessitent une analyse comptable approfondie.

#### 4-4) La communication de renseignements par des tiers

Pour assurer l'exacte perception de l'impôt, il n'est pas suffisant de doter le taxateur de pouvoirs de contrôle à l'égard du contribuable dont la situation fiscale est à l'examen. Celui-ci peut organiser ses affaires de manière telle que toute enquête dans ses propres écritures comptables et autres documents ne présente guère d'utilité pour la détermination de ses revenus imposables réels.

Aussi, l'administration est elle habilitée, en ce qui concerne un contribuable déterminé, à recueillir des attestations, entendre des dépositions, procéder à des enquêtes et requérir la production de tous renseignements jugés nécessaires, non seulement auprès des personnes avec lesquelles le contribuable a traité des opérations professionnelles (fournisseurs, clients, créanciers, débiteurs etc...) mais aussi auprès de tout autre personne qui serait à même de fournir des renseignements susceptibles d'assurer une perception d'impôt plus exacte.

L'administration peut également requérir des tiers la production de renseignements portant sur un ou plusieurs contribuables non nominativement désignés, avec qui ils ont été directement ou indirectement en relation en raison de ces opérations ou activités (ex.: identité et/ou adresse d'un client ou fournisseur d'un commerçant, ou d'un sous-traitant ou intermédiaire auquel a fait appel un industriel).

#### 4-5) La communication de renseignements par des services administratifs et organismes publics

Les services administratifs de l'Etat et de ses subdivisions (y compris les parquets et les greffes de toutes les juridictions), ainsi que les établissements et organismes publics, sont tenus de fournir à l'agent du fisc qui en fait la demande, tous renseignements en leur possession et de lui laisser prendre connaissance de toute pièce ou tout document pouvant être nécessaire pour assurer l'exacte perception des impôts.

Les pièces relatives à des procédures judiciaires ne peuvent toutefois être communiquées au fisc qu'avec l'autorisation expresse du Procureur général ou de l'Auditeur général.

#### 4-6) Les limites aux pouvoirs de contrôle du fisc

Le secret professionnel peut être opposé au fisc par ceux qui sont institués par la loi, la tradition ou les moeurs, les dépositaires nécessaires des secrets qu'on leur confie (médecins, pharmaciens, avocats, prêtres, experts-comptables...). La protection est établie dans l'intérêt exclusif du client et ne peut être invoquée par le dépositaire pour se soustraire lui-même à ses obligations fiscales.

En vue de concilier le respect du secret professionnel avec les exigences des contrôles fiscaux, le législateur a prévu un arbitrage de l'autorité disciplinaire dont dépend celui qui oppose au fisc un devoir de réserve (médecin, pharmacie, avocat,

expert-comptable...). L'autorité disciplinaire n'est pas habilitée à délier l'intéressé de son obligation au secret ni à se substituer à lui ; elle peut seulement confirmer ou infirmer le point de vue de la personne requise qui invoque le secret professionnel. En cas de confirmation le taxateur ne peut que s'incliner ; dans le cas contraire, si la personne requise maintient son refus de fournir les informations, elle se trouve dans la même situation que toute autre personne s'abstenant sans juste motif de donner suite à une demande de renseignements (taxation d'office et accroissements d'impôts s'il s'agit du contribuable ; amende administrative s'il s'agit d'un tiers).

Par ailleurs, la Cour de Cassation ayant estimé que « ni la nature des fonctions exercées par les banquiers, ni aucune disposition légale, ne confèrent à ceux-ci la qualité de personnes tenues au secret professionnel », le législateur a prévu une disposition fiscale spécifique suivant laquelle « l'administration n'est pas autorisée à recueillir dans les comptes livres et documents des établissements bancaires des renseignements en vue de l'imposition de leurs clients. Le secret bancaire peut toutefois être levé lorsqu'une enquête fait apparaître des éléments concrets permettant de présumer l'existence ou la préparation d'un mécanisme de fraude fiscale

## **LE CONTENTIEUX DES IMPÔTS SUR LES REVENUS.**

### **Plan**

- Généralités (les objectifs de la réforme de 1999) ;
- Le contentieux administratif (filtre administratif) ;
  - La réclamation (mode ordinaire de recours administratif) ;
  - Le dégrèvement d'office (mode particulier de recours administratif) ;
- Le contentieux judiciaire ;
  - L'action devant le Tribunal de Première Instance ;
  - Les voies de recours (opposition, appel et cassation).

### **Généralités**

Le contentieux des impôts sur les revenus a été modifié de manière fondamentale en 1999.

Par le passé, le contentieux était dévolu, en premier degré, au directeur des contributions qui exerçait une fonction juridictionnelle sans être soumis à aucun délai quelconque, et en second degré, à la Cour d'appel, laquelle ne pouvait connaître que des griefs qui avaient déjà été soumis au directeur des contributions et des questions sur lesquelles celui-ci s'était prononcé d'office ; un grief nouveau ne pouvait être

invoqué que dans un délai de 60 jours suivant le dépôt du dossier administratif au greffe et ce grief devait impérativement soulever un vice de procédure ou une contravention à la loi dont l'examen ne pouvait conduire la Cour à vérifier des faits dont le Directeur des contributions n'avait pas eu à connaître.

La réforme de la procédure contentieuse de 1999 consacre la poursuite d'un certain nombre d'objectifs par le législateur :

- Confier l'ensemble de la fonction juridictionnelle au pouvoir judiciaire (Cours et Tribunaux) ; le directeur des contributions statue dans le cadre de la hiérarchie de son administration et ne peut donc pas satisfaire au principe général de droit suivant lequel un juge doit être « indépendant et impartial » ;
- Maintenir néanmoins une phase contentieuse au niveau administratif qui constitue une étape obligatoire avant d'aller en justice (filtre administratif) ; motifs :
  - de nombreux litiges peuvent connaître une solution rapide sans devoir aller en Justice
  - éviter l'engorgement des tribunaux ;
  - laisser un dernier espace de dialogue au contribuable et à l'administration pour aboutir éventuellement à un accord ;
- Résorber l'important arriéré du contentieux administratif en permettant au réclamant de porter la contestation devant le Tribunal si le directeur des contributions tarde à rendre sa décision plus de 6 (ou 9) mois après l'introduction de la réclamation ; les résultats observés sont encourageants : 187.657 réclamations pendantes en 2000 et 109.197 seulement en 2004.
- Responsabiliser les taxateurs en instaurant la représentation de l'Etat en justice par ses fonctionnaires ; en principe, sauf dossier particulièrement complexe et délicat nécessitant l'intervention d'un avocat, le taxateur défend personnellement devant le Tribunal la taxation qu'il a établie ;
- Permettre l'audition par le juge de l'expert-comptable ou du réviseur d'entreprise qui s'occupe habituellement de la comptabilité du contribuable.

## **LE CONTENTIEUX ADMINISTRATIF**

### **1) La réclamation.**

#### **1.1) L'introduction de la réclamation – Les conditions de recevabilité**

Le redevable peut se pourvoir en réclamation, par écrit, contre le montant de l'imposition auprès du directeur des contributions dans le ressort duquel l'imposition a été établie.

Lorsqu'elle reçoit la réclamation, l'administration délivre immédiatement un accusé de réception en mentionnant la date de réception. Cette formalité est essentielle pour le contribuable pour pouvoir saisir le tribunal à l'expiration du délai de 6 ou 9 mois imparti au directeur pour rendre sa décision. De même la date de réception détermine la période de suspension des intérêts de retard sur la partie de l'impôt qui est contestée.

Cette réclamation doit être motivée et introduite, sous peine de déchéance, dans un délai de trois mois à compter de la date d'envoi de l'avertissement-extrait de rôle.

Aussi longtemps qu'une décision n'est pas intervenue, le redevable peut compléter sa réclamation par des griefs nouveaux libellés par écrit, même s'ils sont présentés après l'expiration du délai de trois mois fixé pour l'introduction de la réclamation. Pour que ces griefs nouveaux puissent être examinés, il faut bien évidemment que la réclamation initiale réunisse toutes les conditions légales de recevabilité.

### 1.2) L'instruction de la réclamation

Aux fins d'assurer l'instruction de la réclamation, un fonctionnaire d'un grade supérieur à celui d'Inspecteur dispose des mêmes pouvoirs de contrôle que les taxateurs (voir point 4 de la taxation ci-avant : communication des livres et documents...) ; en outre, le secret bancaire est levé au stade de la réclamation : l'agent-instructeur peut demander aux banques tous renseignements qui pourraient être utiles à l'examen du bien-fondé de la réclamation.

Le réclamant a le droit d'obtenir communication du dossier administratif en application d'une loi non fiscale intitulée « publicité de l'administration ». Il en fait la demande par écrit et doit, en principe, obtenir satisfaction. Cette loi comporte cependant un certain nombre d'exception à l'obligation de communication de pièces, notamment si la communication implique une violation par l'administration du secret professionnel auquel elle est tenue (ex. : des pièces où il est question de tiers, des dénonciations etc...).

Par ailleurs, le réclamant a le droit d'être entendu s'il en a fait la demande dans sa réclamation..

### 1.3) La décision directoriale

Le directeur des contributions prend une décision motivée sur les griefs formulés par le redevable. La motivation de la décision n'est pas soumise à des formes sacramentelles; il suffit que la présentation et les termes de la décision fassent clairement ressortir les motifs pour lesquels les griefs sont rejetés en tout ou en partie.

Dans sa décision, le directeur ne peut établir des suppléments d'impôts ou réaliser la compensation entre un dégrèvement reconnu justifié et une insuffisance d'imposition qui aurait été constatée. Il doit scrupuleusement s'en tenir aux griefs qui

lui ont été soumis et ne peut s'emparer d'aucune question de nature à aggraver la charge fiscale du réclamant.

Le directeur n'a pas non plus le pouvoir de réparer l'illégalité d'une cotisation procédant de la violation d'une formalité substantielle comme, par ex., le non-envoi d'un avis de rectification de la déclaration. En pareil cas, il est tenu d'annuler la cotisation. Il en est de même lorsqu'une cotisation établie d'office est reconnue arbitraire par le directeur.

Le directeur peut toutefois procéder à une substitution de motifs par rapport aux motifs invoqués par le taxateur, en donnant aux éléments litigieux leur qualification la plus adéquate.

En tant qu'autorité administrative, le directeur des contributions est soumis au principe général de bonne administration.

Cela signifie notamment qu'il doit respecter le principe d'impartialité qui s'impose à toute autorité chargée d'une mission contentieuse.

Le contribuable a droit également au respect de la sécurité juridique et de la légitime confiance. Ceci implique notamment que le directeur doit respecter les accords conclus sans réserve au cours de l'instruction de la réclamation (un accord portant sur des questions de droit est toutefois interdit et ne lie pas le directeur).

En raison du principe de l'annualité de l'impôt, l'administration peut adopter pour un exercice une position différente de celle qu'elle avait antérieurement adoptée, même pendant plusieurs années. Le contribuable n'obtient donc pas un droit acquis par le fait que l'administration a accepté auparavant une opération déterminée, lorsque la nouvelle position qu'elle adopte n'est pas en contradiction avec la loi.

#### 1.4) La notification de la décision

La décision prise par le directeur est portée à la connaissance du contribuable par lettre recommandée à la poste.

La formule de notification doit indiquer obligatoirement les voies de recours, l'instance compétente pour en connaître ainsi que les formes et délais à respecter, faute de quoi le délai pour introduire un recours en justice ne prend pas cours.

La décision directoriale termine la phase administrative du litige. Dès la notification de la décision, l'administration est dessaisie de la contestation et le directeur ne peut pas revenir sur sa décision ou la modifier.

La cotisation arrêtée par le directeur est irrévocable et seul le Tribunal de première Instance peut la réformer ou l'annuler si le litige lui est soumis. La théorie du retrait d'acte - habituelle en matière administrative — est sans application en l'espèce.

## **2) Le dégrèvement d'office**

Le directeur des contributions accorde d'office le dégrèvement des surtaxes :

- 1° qui résultent d'erreurs matérielles commises par le contribuable ou l'administration ;
- 2° qui résultent de doubles emplois ;
- 3° qui apparaissent à la lumière de documents ou faits nouveaux probants qui, pour de justes motifs, n'ont pu être produits ou invoqués en temps utile.

### **2.1) Notion**

Par erreur matérielle, il faut entendre des erreurs qui ne résultent pas d'un raisonnement erroné au sujet du caractère imposable ou de la détermination des revenus imposables, mais qui sont uniquement imputables à une inattention du contribuable ou d'un agent de l'administration (Exemple : le contribuable qui, par suite d'une erreur d'addition, n'inscrit dans sa déclaration qu'une partie des charges professionnelles détaillées dans une annexe à ladite déclaration).

Double emploi : Il s'agit d'une double taxation du même revenu - l'une excluant légalement l'autre - pour un même exercice d'imposition ou pour des exercices d'imposition différents, dans le chef du même contribuable ou même de contribuables différents.

Les faits ou documents nouveaux sont ceux qui sont de nature à faire la preuve d'une surtaxe qui n'avait pu être faite antérieurement et que le redevable n'était pas en mesure de produire dans les délais de réclamation ou de recours (Exemple : une décision de la Cour d'Arbitrage constatant l'inconstitutionnalité d'une disposition légale servant de base à l'imposition) Par justes motifs, il faut entendre l'impossibilité matérielle d'agir plus tôt (Exemple : la maladie grave ou l'absence prolongée du contribuable).

### **2.2) Conditions d'octroi**

Pour que ces dégrèvements d'office puissent être accordés, il faut :

- 1° que les surtaxes aient été constatées par l'administration ou signalées à celle-ci par le redevable, dans les 3 ans à partir du 1<sup>er</sup> janvier de l'année au cours de laquelle l'impôt a été établi (il s'agit du 1<sup>er</sup> janvier de l'année au cours de laquelle le rôle a été rendu exécutoire);
- 2° qu'aucune décision définitive ne soit intervenue sur le fond de la cotisation, à la suite d'une réclamation valablement présentée dans le délai par l'intéressé.

## **LE CONTENTIEUX JUDICIAIRE**

### **1) L'action devant le Tribunal de première Instance Généralités**

Si le contribuable n'est pas satisfait de la décision rendue par le Directeur, il lui

reste une seule possibilité pour poursuivre le litige : soumettre celui-ci au Tribunal de première Instance compétent territorialement.

Le contribuable ne doit toutefois pas attendre nécessairement que le directeur se soit prononcé pour pouvoir saisir la juridiction. Il peut en effet introduire une action devant le Tribunal de première Instance en l'absence de décision rendue dans un délai de six mois (ou neuf mois en cas d'imposition d'office) à compter de la date de réception de la réclamation ou de la demande de dégrèvement d'office.

Sauf exceptions, la procédure devant le Tribunal de première Instance, la Cour d'appel et la Cour de Cassation est celle du droit commun (Code judiciaire).

Dans les contestations relatives à l'application d'une loi d'impôt, la comparution en personne au nom de l'Etat peut être assurée par tout fonctionnaire d'une administration fiscale. Il s'agit en principe du fonctionnaire qui a établi l'imposition contestée.

Conditions de recevabilité de l'action - Qui peut introduire une action judiciaire ?

L'action devant le Tribunal de première Instance est ouverte au redevable de l'impôt ainsi qu'à son conjoint séparé de fait sur les biens duquel l'imposition est mise en recouvrement. Elle peut être également formée par un avocat.

Les créanciers du contribuable et toute autre tierce personne non mandatée ne peuvent intervenir en lieu et place du redevable de l'impôt.

Le recours devant le Tribunal de première Instance n'est pas ouvert à l'administration fiscale elle-même.

- Introduction préalable d'un recours administratif régulier

En matière d'impôts sur les revenus, le contribuable qui désire saisir le Tribunal de première Instance d'une contestation relative à une imposition doit obligatoirement introduire au préalable un recours administratif. Une action introduite directement devant la juridiction serait déclarée par celle-ci irrecevable.

Pour que le tribunal soit valablement saisi, il faut en outre que le recours administratif préalable ait été exercé de façon régulière. Cela signifie que l'action judiciaire n'est pas admise si la réclamation ou la demande de dégrèvement d'office a été déclarée irrecevable par le directeur pour tardiveté ou pour une autre cause, à moins que le contribuable ne prouve que le recours administratif a été rejeté à tort (p.ex., parce qu'il se trouvait dans un cas de force majeure).

### Forme de l'action

L'action doit être introduite au moyen d'une requête contradictoire, déposée ou envoyée par pli recommandé au greffe du Tribunal de première Instance.

A peine de nullité, la requête doit contenir les mentions suivantes :

- l'indication des jour, mois et an;
- les nom, prénom, profession, domicile du requérant, ainsi que, le cas échéant, ses qualités et inscription au registre de commerce ou au registre de l'artisanat;
- l'objet et l'exposé sommaire des moyens de la demande (la requête doit donc être motivée);
- l'indication du juge qui est saisi de la demande;
- la signature du requérant ou de son avocat.

Le contribuable doit joindre à la requête une copie de la décision contestée ou, lorsque l'administration n'a pas pris de décision dans le délai de six ou de neuf mois, une copie du recours administratif et de l'accusé de réception de ce recours.

Bien que les conditions de forme soient prévues à peine de nullité, leur violation n'entraînera que très rarement l'irrecevabilité de l'action judiciaire. En effet, l'administration doit généralement faire la preuve de ce que l'omission ou l'irrégularité lui cause un préjudice.

#### Délais de recours

- En cas de décision administrative

Lorsque la réclamation ou la demande de dégrèvement d'office a fait l'objet d'une décision de la part du directeur ou du fonctionnaire délégué, le contribuable doit introduire son action en justice au plus tard dans les trois mois à partir de la notification de la décision relative au recours administratif

Il s'agit d'un délai d'ordre public, prévu à peine de déchéance, hors les cas de force majeure. - En cas d'absence de décision administrative

L'action peut être introduite au plus tôt six mois après la date de réception du recours administratif au cas où celui-ci n'a pas fait l'objet d'une décision dans ce délai. Le délai de six mois est prolongé de trois mois lorsque l'imposition contestée a été établie d'office.

#### Pouvoirs et saisine du Tribunal de première Instance

Sauf les cas spéciaux où le juge est amené à vérifier la légalité de la décision du directeur des contributions, c'est en principe la cotisation elle-même qui est soumise à son appréciation, telle qu'elle a été arrêtée dans la décision éventuelle du directeur.

Ceci implique que le contribuable peut soumettre au Tribunal de première Instance n'importe quel grief, même s'il ne les a pas formulés dans sa réclamation ou si le directeur ne s'en est pas saisi d'office.

Le contribuable peut étendre ou modifier sa demande en cours de procédure, à condition que les griefs nouveaux soient fondés sur un fait ou un acte invoqué dans la requête introductive d'instance.

Le juge doit se limiter à la demande telle qu'elle est présentée dans la requête et il ne peut se saisir d'office de griefs qui n'ont pas été formulés dans la requête ou dans des conclusions ultérieures.

Le tribunal qui a prononcé l'annulation d'une imposition pour une cause autre que la prescription peut être saisi par l'administration d'une cotisation subsidiaire à charge du même redevable et en raison de tout ou partie des mêmes éléments d'imposition .

A la demande du contribuable ou de son avocat, formée par voie de conclusions le juge peut entendre en ses explications écrites ou verbales à l'audience l'expert-comptable, le comptable professionnel ou le réviseur d'entreprise qui s'occupe habituellement de la comptabilité du contribuable, ou qui a contribué à l'élaboration de la déclaration fiscale litigieuse, ou qui est intervenu aux côtés du contribuable dans la procédure de réclamation administrative.

Cette intervention est soumise à l'appréciation du juge et se limite à donner à celui-ci des explications sur des éléments de fait ou sur des questions relatives à l'application du droit comptable. L'expert-comptable, le comptable professionnel ou le réviseur d'entreprise ne représente donc pas le contribuable à l'audience.

## **2) LES VOIES DE RECOURS L'APPEL**

Sauf s'ils se bornent à acter l'accord des parties, les jugements rendus par le Tribunal de première Instance dans les contestations relatives à l'application d'une loi d'impôt sont toujours susceptibles d'appel, même s'ils statuent sur une demande dont le montant ne dépasse pas 1860 euros.

L'appel est ouvert tant au redevable qu'à l'administration.

Il existe cinq Cours d'appel (Bruxelles, Liège, Anvers, Gans et Mons):

Le délai pour interjeter appel est de un mois à partir de la signification du jugement.

Tant le délai d'appel que l'appel lui-même sont suspensifs de l'exécution de la décision de justice.

L'extension et la modification de la demande par le contribuable sont admises en appel, à condition que les griefs nouveaux soient fondés sur des éléments de fait invoqués dans la requête introduite en première instance.

L'intervention éventuelle de l'expert-comptable, du comptable professionnel ou du réviseur d'entreprise du contribuable est également possible devant la Cour d'appel.

### Le Pourvoi en cassation

Tant le contribuable que l'administration peuvent se pourvoir en cassation contre l'arrêt d'appel intervenu.

Il n'existe qu'une seule Cour de Cassation en Belgique.

Cette juridiction n'a pas à connaître des circonstances de fait des affaires; elle ne tranche qu'au sujet de l'application exacte de la loi par la Cour d'appel.

Le délai pour introduire un pourvoi en cassation est de trois mois à partir de la signification de la décision attaquée.

Tant le délai de cassation que le pourvoi en cassation lui-même sont suspensifs de l'exécution de l'arrêt d'appel.

Si le pourvoi est rejeté, l'arrêt de la Cour d'appel devient définitif et exécutoire.

Par contre, si l'arrêt d'appel attaqué est cassé partiellement ou totalement, la Cour de Cassation renvoie alors la cause devant une Cour d'appel différente de celle qui a rendu le premier arrêt.

Les parties en cause peuvent à nouveau déférer l'arrêt de la Cour de renvoi à la Cour de Cassation.

Lorsque ce second pourvoi est fondé sur le même moyen que le premier pourvoi, parce que l'arrêt de la Cour de renvoi est inconciliable avec l'arrêt de Cassation, la Cour de Cassation siège alors toutes chambres réunies. Si l'arrêt de la Cour de renvoi est à son tour cassé, l'affaire est alors transmise à une troisième Cour d'appel qui est tenue de se conformer à la position de l'arrêt de cassation pris toutes chambres réunies.

## **LES COTISATIONS DE REMPLACEMENT**

Si l'imposition n'est pas prescrite mais a été annulée, par exemple, pour des vices de procédure, l'impôt n'en demeure pas moins dû et il faut établir une cotisation à charge du même redevable. C'est une conséquence de la règle constitutionnelle de l'égalité devant l'impôt. Il serait injuste envers la collectivité qu'un contribuable échappe à son devoir fiscal à la faveur d'une erreur des services de taxation.

Si l'imposition est annulée par le Directeur régional au cours de la phase administrative du contentieux, une cotisation de remplacement, sur tout ou partie des mêmes éléments d'imposition, peut être établie dans un délai de trois mois à compter

de la date à laquelle la décision directoriale n'est plus susceptible de faire l'objet d'un recours en justice.

Cette cotisation est établie conformément aux règles ordinaires de taxation (sauf pour le délai) et peut donc, à son tour, faire l'objet d'un nouveau recours administratif et, le cas échéant, d'un recours en justice.

En revanche, si l'annulation est prononcée au cours de la phase judiciaire du contentieux, il appartient au juge qui rend la décision d'annulation d'ordonner une réouverture des débats pour permettre à l'administration de lui soumettre une cotisation subsidiaire, purgée de l'illégalité entachant la cotisation initiale. Le but de cette disposition est d'accélérer la procédure. Si l'annulation n'est prononcée qu'en degré d'appel, c'est la Cour d'appel qui est habilitée à valider la cotisation subsidiaire.

Cette disposition est libellée comme suit : «Lorsqu'une décision du directeur des contributions fait l'objet d'un recours en justice et que la juridiction saisie prononce la nullité de l'imposition pour une cause autre que la prescription, l'administration peut soumettre à la juridiction saisie une cotisation subsidiaire à charge du même redevable et en raison de tout ou partie des mêmes éléments d'imposition que la cotisation initiale »

Il faut donc qu'une décision du directeur fasse l'objet d'un recours en Justice. Tel ne sera pas le cas lorsque la contestation est portée devant le Tribunal de première Instance après l'expiration du délai imparti au directeur (6 ou 9 mois) sans que ce dernier n'ait rendu une décision. Dans cette éventualité, l'administration n'est pas autorisée à soumettre une cotisation subsidiaire à la juridiction.

Cette disposition légale a été soumise à la censure de la Cour d'Arbitrage qui vérifie la constitutionnalité des lois et cette dernière a conclu à l'absence de violation de la règle d'égalité. Le contribuable en cause a ainsi subi une violation de ses droits les plus élémentaires par l'administration qui a non seulement établi une imposition illégale à son encontre mais en outre omis d'y remédier en s'abstenant de statuer dans le délai raisonnable de 6 ou 9 mois. Il n'en résulte, suivant la Cour d'Arbitrage, aucune discrimination prohibée puisqu'il s'agit de comparer des catégories de contribuables qui ne sont pas dans la même situation : d'une part, ceux dont le droit à un examen de la contestation avec diligence et conscience, dans le respect des principes de bonne administration et de sécurité juridique ont bien été respectés et ceux dont ce même droit a été violé.

On comprend mieux, dans ces conditions, l'aménagement des cellules « pré-contentieux » au sein de l'administration fiscale, chargées de vérifier la régularité du redressement fiscal envisagé... .

# **LE CONTENTIEUX FISCAL EN ALGERIE**

**Monsieur A. GHANEMI**  
*Directeur du contentieux*  
*Direction Générale des Impôts - Ministère des Finances*

## LE CONTENTIEUX FISCAL EN ALGERIE

*Monsieur A. GHANEMI*  
*Directeur du contentieux -DGI*

### PLAN D'EXPOSE

#### INTRODUCTION

#### I-ORGANISATION DU CONTENTIEUX FISCAL

##### 1-Le recours administratif préalable :

- L'obligation de présenter une réclamation devant le service des impôts
- Délai de réclamation
- Forme de la réclamation
- Sursis légal d'un paiement
- Décision de l'administration
- Dégrèvement d'office et compensation

##### 2-Recours devant les commissions :

- la Commission de recours de Daïra -la Commission de recours de Wilaya
- la Commission centrale de recours
- le Délai de présentation des recours

##### 3-Le recours juridictionnel :

- La saisine du juge administratif
- Les règles générales de procédure
- Les mesures spéciales d'instruction

#### II-SITUATION DU CONTENTIEUX FISCAL EN CHIFFRES :

1-Recours préalable

2-Commissions de recours

3-Recours juridictionnel

- Au niveau des chambres administratives des Cours
- Au niveau du conseil d'Etat :

#### III- LA PREVENTION DU CONTENTIEUX

1-Le contentieux : un baromètre de la qualité des relations administration - contribuable

2-Les types de contentieux

3-Origine du contentieux fiscal

4-Les moyens utilisés par l'administration fiscale pour améliorer la qualité de ses relations avec les contribuables

5-Réorganisation et modernisation des structures de l'Administration fiscale.

6-Introduction du code des procédures fiscales.

## INTRODUCTION :

Le contentieux a un rôle régulateur essentiel dans le fonctionnement pratique de l'administration fiscale en ce qu'il traduit et permet de résoudre un désaccord entre l'administration et le contribuable sur un point de droit ou de fait relatif à l'établissement ou le recouvrement de l'impôt. En effet, le recours contentieux permet au contribuable de contester une imposition de demander le remboursement d'un impôt payé en trop ou de réclamer le bénéfice d'une mesure à laquelle il estime avoir droit.

### **En Algérie, le code des procédures fiscales (CPF) distingue deux types de réclamations contentieuses :**

- celles qui tendent à obtenir la réparation d'erreurs commises au détriment du contribuable dans l'assiette ou le calcul de l'impôt et qui se présentent sous la forme de demandes en décharge (dégrèvement total), en réduction (dégrèvement partiel) et en restitution d'impôts versés indûment ou sous la forme de demandes de restitution présentées par les contribuables tenus d'opérer des retenues à la source sur certains revenus.
- celles qui tendent à obtenir le bénéfice d'un droit résultant d'une disposition législative ou réglementaire.

Mais quelle que soit la nature des impôts en cause, les contestations élevées par le contribuable doivent, avant tout recours devant les commissions de recours ou le juge de l'impôt, obligatoirement être soumises par écrit au Directeur des impôts dont-il relève. Ce n'est qu'après notification de la décision de l'administration au contribuable et sinon, après expiration du délai de six mois à compter de la date de présentation de la réclamation que le litige peut être porté devant le tribunal administratif qui constitue la juridiction compétente en la matière, statuant en première instance et dont les jugements sont susceptibles d'appel auprès du Conseil d'Etat.

**Le contentieux fiscal se caractérise en Algérie par des procédures spécifiques destinées essentiellement à éviter la juridictionnalisation des conflits.** En effet, on aurait pu confier directement au juge toute contestation sur l'impôt. Notre appareil juridictionnel n'y aurait pas résisté avec la diversification et l'augmentation des prélèvements fiscaux. Comment nos juridictions pourraient-elles traiter près de 120.000 réclamations déposées chaque année ?

C'est la raison pour laquelle la loi fiscale prévoit l'obligation de déposer une réclamation préalable auprès de l'administration puis devant les commissions de recours avant de pouvoir accéder au stade juridictionnel. C'est pourquoi loin d'être pour le contribuable une formalité inutile, elle constitue en fait une des garanties essentielles, celle que lui donne une administration qui s'est organisée pour laisser ouvertes le plus longtemps possible toutes les possibilités de dialogue. Mais cet objectif n'est atteint que si la réclamation préalable joue le rôle d'un véritable filtre qui implique qu'elle soit traitée avec rapidité, objectivité et équité.

En résumé, les divers stades de la procédure contentieuse sont les suivants :

- 1-procédure préalable (phase administrative) : réclamation adressée au Directeur des impôts,
- 2-procédure auprès des commissions de recours,
- 3-procédure de première instance auprès du Tribunal Administratif,
- 4-procédure d'appel auprès du Conseil d'Etat.

Par ailleurs, les contribuables se trouvant dans une situation financière difficile ou critique les mettant dans l'impossibilité de s'acquitter de leur dette fiscale peuvent obtenir des services fiscaux de mesures de bienveillance. Quel que soit leur objet, les demandes gracieuses ne sont soumises à aucune condition au regard des délais de présentation. Elles peuvent donc être formées à tout moment, après mises en recouvrement de l'impôt ou de la pénalité dont l'abandon ou l'atténuation est sollicité.

## **I - ORGANISATION DU CONTENTIEUX FISCAL :**

### **1-LE RECOURS ADMINISTRATIF PRÉALABLE :**

#### - L'obligation de présenter une réclamation devant le service des impôts :

Quelle que soit la nature des impôts, droits ou taxes en cause les contribuables qui entendent obtenir la réparation d'erreurs commises dans l'assiette ou le calcul des impositions mises à leur charge ont l'obligation d'adresser une réclamation au service des impôts avant de pouvoir saisir de la contestation la juridiction compétente.

Cette obligation est la traduction en matière fiscale de la règle dite de la décision préalable qui s'applique au contentieux administratif. Cette règle oblige le contribuable, qui entend contester une imposition, à introduire un recours préalable non juridictionnel. Ce recours a pour objet d'obtenir sur sa requête une décision expresse ou implicite de la part de l'administration fiscale. Ce n'est qu'une fois cette décision rendue ou expiré le délai à l'issue duquel son recours est réputé rejeté, que le contribuable pourra soumettre ce dernier au juge s'il n'a pas obtenu satisfaction.

#### - Délai de réclamation :

Pour être recevables, les réclamations contentieuses introduites par les contribuables auprès des services fiscaux doivent être présentées dans les délais légaux. En effet, celles-ci sont recevables jusqu'au 31 décembre de l'année suivant celle :

\*de la mise en recouvrement du rôle d'impositions contestées.

\*au titre de laquelle l'impôt a été versé lorsque la demande est formulée par la partie versante.

\*au cours de laquelle les retenues à la source ont été opérées lorsque la demande est présentée par la partie qui a subi la retenue.

- Forme de la réclamation :

Les réclamations doivent être individuelles. Toutefois, les contribuables imposés collectivement et les membres des sociétés de personnes qui contestent les impôts à la charge de la société peuvent formuler une réclamation collective. Les réclamations peuvent également être pré-sentées par une tierce personne dûment mandatée. Le mandat doit être régulièrement justifié. Ce dernier n'est pas exigé pour les avocats régulièrement inscrits au barreau et pour les personnes qui tiennent de leur fonction ou de leur qualité le droit d'agir au nom du contribuable.

Le contenu de la réclamation doit mentionner l'imposition contestée, faire un exposé sommaire des moyens et conclusions, porter la signature manuscrite de son auteur et être accompagnée soit de l'avertissement, d'un extrait de rôle, de l'avis de mise en recouvrement, ou de toute autre pièce justifiant le montant de la retenue ou du versement.

- Sursis légal de paiement :

En vertu du principe selon lequel la réclamation préalable n'est pas, par elle-même, suspensive de paiement, tout contribuable qui conteste le bien fondé de son imposition n'est pas dispensé de s'acquitter de celle-ci dans le délai légal. Toutefois, cette règle connaissait une dérogation, conditionnée par la constitution de garanties devant être présentées par le réclamant. La loi de finances pour 2005 a apporté un aménagement au dispositif du sursis légal de paiement en subordonnant son octroi au paiement par le réclamant de 30% des droits contestés. Dans le cas où le contribuable s'acquitte du montant exigé, aucune mesure coercitive n'est engagée à son encontre à partir de la date d'octroi du sursis légal de paiement, jusqu'à la date d'intervention de la décision sur sa réclamation.

- Décision de l'administration :

Le délai pour statuer sur la réclamation préalable ne peut excéder 6 mois, mais le CPF précise que "tout réclamant qui n'a pas reçu avis de la décision de l'administration dans ce délai peut soumettre le litige à la chambre administrative de la cour dans les quatre mois qui suivent." Le silence de l'administration est considéré comme un rejet. Le contribuable a alors la faculté de saisir les commissions de recours compétentes ou directement le tribunal administratif. Cependant, le recours devant les commissions ne peut avoir lieu après la saisine des cours de l'ordre judiciaire.

Avant de voir les différents recours qui peuvent être intentés par le contribuable contre la décision de l'administration, examinons une procédure spéciale permettant à l'administration fiscale de prendre d'office des décisions permettant de réparer les erreurs commises au détriment du contribuable.

- Dégrèvement d'office et compensation :

Le dégrèvement d'office est une décision prise par l'administration fiscale de sa propre initiative ou à la suite de démarches effectuées auprès d'elle. Le CPF permet au Directeur des impôts, en tout temps, de prononcer d'office le dégrèvement des

cotes ou portions de cotes formant surtaxe. Il ressort que même en dehors du délai légal de réclamation prévu par la loi, certaines erreurs de l'administration ayant engendré des surtaxes peuvent être réparées de manière illimitée dans le temps.

Néanmoins, cette faculté de dégrever d'office offerte à l'administration comporte une limite: c'est celle qui consiste à opérer, le cas échéant, une compensation entre la surtaxe et une insuffisance d'imposition ou omission relevée au cours de l'instruction.

## **2-RECOURS DEVANT LES COMMISSIONS :**

Les commissions de recours comprennent une majorité de représentants d'unions ou associations professionnelles ainsi que des élus locaux. Il a été institué trois (03) commissions de recours traitant des demandes portant sur les impôts directs et taxes assimilées, ainsi que la taxe sur la valeur ajoutée.

Ces commissions sont appelées à réparer les erreurs qui peuvent survenir dans l'assiette ou le calcul de l'impôt ou dans l'interprétation des textes législatifs ou réglementaires. C'est ainsi que le contribuable non satisfait de la décision du directeur des impôts concerné a la possibilité de saisir les commissions de recours.

### - La Commission de recours de Daïra

Elle se compose :

- du Chef de Daïra ou du Secrétaire Général Président,
- du Président de la commune du lieu d'exercice de l'activité du contribuable,
- du Chef d'inspection territorialement compétent,
- de deux (02) membres titulaires et deux (02) membres suppléants pour chaque commune désignés par les associations ou les unions professionnelles.

La commission de recours de Daïra statue sur les demandes de recours ayant déjà fait l'objet d'une décision de rejet total ou partiel de la part de l'administration fiscale. Les demandes doivent être adressées au président de la commission de Daïra, elles doivent porter sur des impositions inférieures ou égales à 500.000 DA, pour lesquelles le Directeur des impôts de wilaya a préalablement rendu une décision de rejet total ou partiel.

Lorsque l'avis de la commission est rendu en violation manifeste d'une disposition de la loi fiscale, le directeur des impôts peut surseoir à son exécution sous réserve d'en informer le requérant. Dans ce cas, le directeur des impôts formule un recours contre l'avis de la commission de Daïra devant la commission de recours de wilaya des impôts directs et taxes sur le chiffre d'affaires dans un délai d'un mois à compter de la date de cet avis.

- La Commission de recours de Wilaya : Elle se compose de :

- Un (1) magistrat désigné par le président de la cour territorialement compétente, président.
- un (1) représentant du wali,
- le (1) responsable de l'administration fiscale de wilaya,
- un (1) représentant de la chambre de commerce, siégeant dans la Wilaya ou , à défaut, de celle dont la compétence s'étend à la dite Wilaya.
- un (1) représentant de la chambre d'agriculture de wilaya,
- cinq (5) membres titulaires et cinq (5) membres suppléants désignés par les associations ou unions professionnelles implantées dans la wilaya.
- un (1) inspecteur des impôts directs, qui assure les fonctions de secrétaire, désigné par le Directeur des impôts.

La commission de recours de Wilaya émet un avis sur les demandes de recours portant sur des impositions supérieures à 500.000 DA et inférieures ou égales à 2.000.000 DA, pour lesquelles une décision de rejet total ou partiel a été rendue au préalable par l'administration fiscale.

Toutefois lorsque l'avis de la commission de Wilaya est rendu en violation manifeste d'une disposition de la loi fiscale, le directeur des impôts de la Wilaya peut surseoir à son exécution, sous réserve d'en informer le requérant. Dans ce cas, le directeur des impôts introduit un recours contre l'avis de la commission devant la chambre administrative de la Cour dans le mois qui suit la date du prononcé de cet avis.

- Commission centrale de recours :

La commission centrale de recours est la plus haute instance en matière de recours contentieux. Elle est instituée auprès du Ministre Chargé des Finances. Elle se compose :

- du Ministre chargé des Finances ou son représentant dûment mandaté, président,
- d'un Directeur représentant le Ministère de la Justice,
- d'un Directeur représentant le Ministère de l'Equipement,
- d'un Directeur représentant le Ministère du Commerce,
- du Directeur Général du Budget ou son représentant ayant au moins rang de Directeur,
- du Directeur Général du Trésor ou son représentant ayant au moins rang de Directeur,
- d'un représentant de la chambre de commerce de la Wilaya concerné ou à défaut un représentant de la chambre nationale de commerce.
- d'un représentant de l'Union professionnelle concernée,
- d'un représentant de la Chambre d'Agriculture de la wilaya concernée, ou a défaut un représentant de la Chambre Nationale d'Agriculture,

- en qualité de rapporteur, du Sous-Directeur des Commissions de Recours de la Direction Générale des Impôts,
- les fonctions de secrétariat sont assurées par des membres de la Direction Générale des impôts, désignés par le Directeur Général.

Cette commission est compétente pour traiter : les recours portant sur des impositions supérieures à 2.000.000 DA ainsi que ceux introduit par les contribuables relevant de Direction de Grandes Entreprises.

- Délais de présentation des recours :

Les recours doivent être présentés au président de la commission compétente dans le délai de (02) mois soit (60 jours) à compter de la date de notification de la décision de rejet total ou partiel.

**3-LE RECOURS JURIDICTIONNEL:**

Après épuisement de toutes les voies de recours aussi bien devant le Directeur des impôts que devant les différentes commissions de recours et lorsque le litige persiste, le différend peut être soumis à l'arbitrage du juge.

L'Etat, par l'intermédiaire de l'administration fiscale, étant partie au litige relatif à l'impôt, le contentieux fiscal relève, de ce fait, du domaine du contentieux administratif, dont la compétence est dévolue au juge administratif aux termes de l'article 7 du code de procédure civile.

Cette compétence d'attribution à la juridiction administrative est consacrée également par la législation fiscale en vigueur.

Quant à la nature juridique de l'action juridictionnelle en matière fiscale, celle-ci est déterminée par la nature de son objet : l'essentiel du contentieux fiscal, à savoir les actions en décharge, en réduction ou en restitution d'impôts et taxes ou encore celles qui relèvent du contentieux du recouvrement, portent sur des questions pécuniaires.

Ceci étant, l'action juridictionnelle en la matière est réputée appartenir au contentieux de pleine juridiction, au même titre que le contentieux de la responsabilité civile de l'Etat.

De cette précision, il résulte que les règles de procédure régissant le contentieux juridictionnel relatif à l'impôt, sont celles édictées par le code de procédure civile en matière de contentieux administratif de pleine juridiction, d'une part et celles édictées par la législation fiscale, d'autre part, avec la particularité que ces dernières bénéficient du caractère spécial, donc, prioritaires conformément aux termes de l'article 168 du code de procédure civile qui dispose dans son troisième paragraphe que : « Toutes les matières régies par des procédures spéciales notamment en matière

fiscale, de douane, ( etc ...), continuent d'être présentées et jugées dans les formes prescrites par les dispositions spéciales à la matière ».

De l'analyse de la législation fiscale, il ressort que les dispositions spéciales par rapport à ceux du droit commun, concernent essentiellement les règles de procédure ci-après :

- La réclamation contentieuse auprès de l'administration fiscale préalable à la saisine du juge (le recours préalable);
  - Les délais de recours ;
  - La présentation de la requête en justice, par le contribuable, rédigée sur papier timbré ;
  - La possibilité pour l'administration fiscale de soumettre d'office le litige à la décision du juge ;
  - Les mesures spéciales d'instruction, notamment le supplément d'instruction et la contre vérification.
  - Les règles et délais de recours en matière de contentieux du recouvrement.
- La saisine du juge administratif :

L'instance devant le juge administratif débute par la saisine du juge du premier degré, à savoir le tribunal administratif. Elle se poursuit, le cas échéant devant le Conseil d'Etat, qui intervient en tant que juge d'appel dans le plein contentieux.

Conformément à la législation fiscale, la faculté de saisir le juge administratif n'est pas réservée au contribuable seul. L'administration fiscale peut également, en ce qui la concerne, saisir la juridiction administrative.

\* Saisine du juge par le contribuable :

La saisine du juge administratif par le contribuable a lieu :

- si la décision prise sur la réclamation initiale ne lui donne pas entière satisfaction,
- si les décisions prises après avis des commissions de recours ne lui donnent pas également satisfaction;
- si il n'a pas reçu notification de la décision du directeur des impôts de wilaya à l'issue de l'expiration du délai imparti à l'administration fiscale pour statuer sur sa réclamation contentieuse,

- Saisine du juge par l'administration fiscale :

L'administration peut saisir le juge administratif :

- d'office si elle n'est pas d'avis pour admettre intégralement la réclamation du contribuable.
- contre l'avis des commissions de recours de wilaya.

- Règles générales de procédure :

*\* La réclamation préalable auprès de l'administration fiscale :*

La réclamation préalable auprès de l'administration fiscale constitue la première étape de la procédure contentieuse. Autrement dit, elle constitue une condition préalable et obligatoire aux fins de recevabilité de l'action en justice. On notera à ce propos, que la règle de la réclamation préalable est l'une des caractéristiques du contentieux fiscal par rapport au droit commun en matière de règles de recevabilité de l'action de pleine juridiction.

*\* Délai de saisine du juge administratif :*

- Pour les contribuables :

L'action devant le tribunal administratif (chambre administrative de la cour, actuellement) doit être introduite dans le délai de quatre (4) mois, à partir :

- Du jour de la réception de l'avis par lequel le Directeur des impôts de Wilaya notifie au contribuable la décision prise sur sa réclamation, que cette notification soit faite avant ou après l'expiration des délais impartis à l'administration fiscale pour statuer sur les réclamations;
- Du jour de la réception des décisions notifiées par l'administration fiscale après avis, émis par les commissions de recours de Daira, de Wilaya et centrale.
- A compter de la date d'expiration des délais, impartis à l'administration fiscale pour statuer sur la réclamation du contribuable (décision implicite de rejet) ;
- Du jour de la réception du titre de perception (contentieux relatifs aux droits d'enregistrement et impôts indirects).

- Pour l'administration :

Le code des procédures fiscales ne prévoit pas de délais particuliers pour le directeur des impôts de wilaya qui entend actionner d'office le réclamant devant le juge administratif plutôt que de répondre à sa requête.

Cependant, et compte tenu des conditions qu'il doit observer pour engager son action, le délai qui lui est imparti, est en principe déterminé par celui au cours duquel il doit donner une réponse à la réclamation du contribuable.

Quant à la saisine de la juridiction administrative par le Directeur des impôts contre l'avis de la commission de recours de Wilaya, la loi prévoit que cette saisine doit s'effectuer dans le mois qui suit la date du prononcé de l'avis en cause.

- Les mesures spéciales d'instruction :

Outre l'expertise, deux autres mesures spéciales d'instruction sont prévues par le code des procédures fiscales, à savoir : le supplément d'instruction et la contre vérification.

Le supplément d'instruction est obligatoire chaque fois que le contribuable présente avant le jugement des moyens nouveaux.

Lorsque le contribuable n'a pas eu connaissance des faits ou des motifs invoqués par le directeur des impôts de wilaya à la suite d'un supplément d'instruction, le dossier de recours doit systématiquement faire l'objet d'un nouveau dépôt auprès du greffe de la chambre administrative.

- La contre - vérification :

Cette mesure est ordonnée par le juge lorsqu'il l'estime nécessaire. Elle est confiée à un agent autre que celui qui a procédé à la première instruction.

- L'expertise :

Elle peut être ordonnée par le juge, soit d'office, soit sur la demande de l'une ou des deux parties (art. 86-Pg 1 du CPF et art. 48 du CPC).

**II - SITUATION DU CONTENTIEUX FISCAL EN CHIFFRES :**

<b>VOIES DE RECOURS</b>	<b>2004</b>
<b>RECOURS PREALABLE :</b>	
- volume global du contentieux	115792
- instances des exercices antérieurs - au 1/1/2004	20 194 (17,43%)
- taux de traitement des réclamations	88%
- stock de réclamations détenu au 31/12/2004	12%
- respect du délai imparti pour statuer	63%
- nature des décisions prises	
*taux d'admission totale / partielle	42%
*taux de rejet total	58%
- taux de dégrèvement - DA -	36%
<b>COMMISSIONS DE RECOURS :</b>	
<b>- commission de DAIRA :</b>	
- volume global de recours	36 861
- instances des exercices antérieurs	14 444
-taux de traitement	64,50%
- taux de stock au 31/12/2004	35,50%
-nature des décisions prises	
*taux d'admission totale / partielle	38%
*taux de rejet total	62%
<b>- Commission de WILAYA :</b>	
-volume global de recours	10.429
-instances des exercices antérieurs	4.693
- taux de traitement	47%
- taux de stock au 31/12/2004	53%
- nature des décisions prises	
* taux d'admission totale / partielle	45%
* taux de rejet total	55%
<b>Commission Centrale :</b>	
- volume global de recours	677
- instances des exercices antérieurs	527
- taux de traitement 51,	51,42%
- taux de stock au 31/12/2004 48 ,	48,58%
- nature des décisions prises	
* taux d'admission totale / partielle	46,11%
* taux de rejet total	53,89%

**\*Recours juridictionnel :**

-Au niveau des chambres administratives des cours :

La situation arrêtée au 31.12.04 se présente comme suit :

Nbre affaires en stock	Nbre affaires enregistrées en 2004	Total	Arrêts rendus			Instances Au 31/12/04
			Total	Favorables au contribuable	Favorables à l'administration	
2424	1877	4301	1779	421	1358	2522

\* Comparativement au nombre total des réclamations introduites auprès des services fiscaux au cours de l'année 2004, les recours portés devant les juridictions ne représentent que 3,5%. Ce qui dénote l'efficacité du recours préalable et la tendance du contribuable à privilégier les commissions de recours qui constituent en définitive un véritable filtre.

\* Les contentieux portés devant les juridictions concernent notamment les rappels d'impôts issus des vérifications de comptabilité et des réévaluations immobilières.

\* Le stocks de recours représente 57,55% du total des recours à traiter.

\* Le taux de traitement des recours représente quant lui 42%, 52% d'instances reportées à l'année 2005. Les décisions rendues en faveur de l'Administration fiscale sont de 73%.

\* Le délai de traitement des contentieux judiciaires est de 2 à 3 ans, ce retard s'explique notamment par la nature de la procédure (échanges mémoire) et le recours systématique à l'expertise eu égard à la complexité de la matière fiscale.

-Au niveau du conseil d'Etat :

Nbre affaires en stock	Nbre affaires enregistrées en 2004	Total	Arrêts rendus			Instances Au 31/12/04
			Total	Favorables au contribuable	Favorables à l'administration	
793	430	1223	194	55	139	1029

La situation des affaires portées devant le conseil d'Etat est caractérisée par d'une part, un taux élevé (67%) d'affaires en stock au 01.01.2004 et d'autre part, un niveau très faible de traitement représentant pour l'année 2004 un taux de 16%.

### **III - LA PREVENTION DU CONTENTIEUX**

#### **1 - Le contentieux représente un baromètre de la qualité des relations administration-contribuable:**

Parmi toutes les missions que doit assurer une administration fiscale, le contentieux constitue un précieux indicateur puisqu'il reflète la manière dont fonctionnent les services fiscaux et l'état d'esprit des contribuables. Pour l'Administration fiscale, c'est un double indicateur de qualité et de tension :

- \*un indicateur de qualité puisqu'il est clair que le volume du contentieux est directement lié à la valeur des travaux d'assiette, contrôle et de recouvrement de l'impôt,
- \*un indicateur de tension ensuite puisque le nombre de litiges est un élément qui permet d'apprécier la capacité d'une Administration à « pacifier » les relations avec ses administrés.

#### **2 - Les types de contentieux :**

Améliorer cet indicateur en diminuant le contentieux est un objectif impérieux pour toute administration fiscale puisqu'il suppose de rechercher les conditions d'un meilleur fonctionnement du service public. A cet égard, pour réduire le nombre des litiges fiscaux, il importe de prévenir le contentieux qualifié d'inutile, c'est-à-dire celui qui est la conséquence d'une erreur, d'une mauvaise interprétation ou encore d'une incompréhension et qui aurait pu être évité par une démarche appropriée du contribuable ou des services fiscaux.

En revanche, un certain niveau de contentieux est inéluctable et même salutaire pour toute administration fiscale puisqu'il est le reflet de sa vitalité et de sa capacité à exercer pleinement les missions de contrôle qui lui incombent. L'évidence réside dans le fait que sans contrôle, il n'y a pas de contentieux.

Il existe donc un contentieux structurel qui varie en fonction de la nature, de la structure et de l'importance des prélèvements fiscaux.

Mais s'il est inévitable qu'il y ait un contentieux récurrent et un recours conséquent à l'arbitrage du juge, des marges de manoeuvres existent pour diminuer le taux des litiges. En effet, si le contentieux est immuable, il n'est pas incompressible. Il est donc impératif d'identifier les causes du contentieux afin de pouvoir le réduire.

#### **3 - Origine du contentieux fiscal :**

Les origines du contentieux sont attribuées à plusieurs causes :

- \*les erreurs dans l'établissement des impositions primaires et supplémentaires commises par les services fiscaux,

- \*les erreurs des contribuables,
- \*la complexité de la loi,
- \*une mauvaise compréhension ou application des dispositions législatives ou réglementaires qui prend la forme de minoration d'impôt du fait du contribuable ou des agents des services fiscaux,
- \*une détérioration de la situation financière des entreprises mettant les opérateurs dans la gêne et l'impossibilité de se libérer de leurs dettes fiscales,

Quelles sont les possibilités de progresser sur ces différents points ?

#### **4 - Les moyens utilisés par l'administration fiscale pour améliorer la qualité de ses relations avec les contribuables :**

##### \* Formation et information :

Il s'agit de la formation des agents des impôts d'une part, et d'autre part de l'information des contribuables :

- Formation des agents, parce qu'il a été constaté qu'une bonne partie du contentieux est liée à une mauvaise application des textes. Pour cela, une formation en cours de carrière des agents afin de mettre à jour leurs connaissances est indispensable pour permettre une baisse du contentieux lié à cet effet.
- Les agents ont été sensibilisés sur les comportements à tenir vis-à-vis des contribuables, car de leur comportement dépendent les relations entre l'administration et les contribuables, ils doivent de ce fait considérer les contribuables comme des clients, et les amener à comprendre que l'administration fiscale s'intéresse certes à l'acquittement de leurs obligations fiscales mais également à la qualité des services rendus. Cela amènerait sans doute le contribuable à se rapprocher de l'administration en cas de problèmes, et les débats qui en découleraient permettraient de réduire sensiblement le contentieux.
- Par ailleurs, l'inaccessibilité de certains textes fiscaux, et l'absence de culture fiscale de la majorité des contribuables, sont autant de facteurs qui rendent incompréhensible la démarche de l'administration fiscale. Or, toute incompréhension est source de litige donc de contentieux. Aussi, il a été mis en place une stratégie de communication résolument soutenue par l'information et la sensibilisation afin de toucher le maximum possible de contribuables.
- Dans ce cadre des circulaires lisibles, complètes et largement diffusées dans le public constituent un outil efficace de prévention des litiges.
- Enfin, l'introduction des dispositifs de "rescrit" peut constituer une solution pour prévenir le contentieux et répondre aux besoins de sécurité juridique des opérateurs.

## **5 - Réorganisation et modernisation de l'Administration fiscale :**

Les réformes introduites ces dernières années pour doter l'administration fiscale d'un système fiscal moderne sont complétées par une réorganisation en profondeur des structures chargées de la gestion de l'impôt.

Les entreprises qui représentent plus de 70% du produit de l'impôt étaient prises en charge tant au plan de la gestion que du recouvrement des impôts dans les mêmes conditions que les petits contribuables. Vu leur importance économique, elles seront gérées désormais par une nouvelle structure (Direction des Grandes Entreprises) intégrée comprenant l'ensemble des fonctions fiscales, ce qui permettra de rendre un service de qualité à cette catégorie de contribuables tout en assurant un meilleur rendement de l'impôt.

Cette structure sera renforcée par des organes déconcentrés, les centres des impôts et les centres de proximité des impôts chargés respectivement des contribuables moyens (PME - PMI) et des contribuables forfaitaires.

## **6 - Introduction du code des procédures fiscales :**

L'élaboration du code des procédures fiscales s'est inscrite dans une perspective d'harmonisation et de simplification des procédures auxquelles a recours le contribuable dans ses rapports avec les services fiscaux. Aussi, le code constitue-t-il un support supplémentaire qui tend à garantir les droits des contribuables tout au long de la procédure d'imposition allant de la délimitation de l'assiette de l'impôt jusqu'à son recouvrement.

**LE CONTENTIEUX DES VÉRIFICATIONS DE  
COMPTABILITÉ,  
L'EXPÉRIENCE FRANÇAISE.**

**CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES SUR LE  
CONTENTIEUX FISCAL**

**Jean-Pierre DARRIEUTORT**  
*Président de chambre à la Cour  
administrative d'appel de Marseille,  
Docteur en droit.*

## LE CONTENTIEUX DES VÉRIFICATIONS DE COMPTABILITÉ, L'EXPÉRIENCE FRANÇAISE.

### CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES SUR LE CONTENTIEUX FISCAL

*Jean-Pierre DARRIEUTORT*  
*Président de chambre à la Cour*  
*administrative d'appel de Marseille,*  
*Docteur en droit.*

**1** - Dans le contexte français au régime juridictionnel dualiste, le contentieux fiscal devant le juge administratif représente plus de 90% des affaires fiscales et porte pour l'essentiel sur l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés, la taxe sur la valeur ajoutée, et les impôts directs locaux, notamment la taxe professionnelle.

**2** - Le juge fiscal ( le contentieux fiscal représente environ entre <sup>1/4</sup> et <sup>1/5</sup> des flux des demandes aux juridictions) connaît à la fois du contentieux de l'assiette et du contentieux du recouvrement.

Le contentieux du recouvrement, peu important en volume, est déclenché par l'émission d'actes de poursuites en vue du recouvrement de l'impôt. Ce contentieux est partagé entre le juge administratif et le juge, judiciaire (juge de l'exécution)

Devant les juridictions, le contentieux fiscal connaît sa période de maturité autour des années 1970. Cette période coïncide d'ailleurs avec la mise en place de recrutements complémentaires de magistrats des tribunaux administratifs, recrutements qui ne cesseront depuis. Précisons que les besoins en magistrats n'étaient pas directement liés à la seule croissance du contentieux fiscal.

Toutefois, dans les premières années, ce recrutement a vu l'arrivée parmi les magistrats d'anciens fonctionnaires de l'administration fiscale.

La croissance en volume du contentieux fiscal peut être attribuée à plusieurs facteurs : à la mise en vigueur, tout d'abord de nouvelles règles de procédure encadrant le contrôle fiscal (en 1977 et 1978) lesquelles constituent autant de garanties pour le contribuable et dont le non respect motive la décharge des impositions par le juge . A l'émergence par ailleurs, des professions juridiques, notamment spécialisées en droit fiscal, aptes à assurer la défense des intérêts des contribuables, notamment devant les juridictions

**3** - Les règles de procédure, notamment contentieuses , sont codifiées depuis 1982 sous un code séparé du code général des impôts, le livre des procédures fiscales

(LPF), dont les règles particulières s'appliquent de préférence à celles du code de justice administrative  
(R 200-1 LPF)

Il résulte de la jurisprudence du Conseil d'Etat que la Haute juridiction n'entend pas faire du contentieux fiscal un contentieux spécialisé. En effet, il obéit, pour l'essentiel aux règles contentieuses du contentieux administratif général.

Noter que le régime de la réclamation préalable obligatoire conduit à ce que seul le contribuable soit le demandeur en première instance.

**4 -** Le recours contentieux devant le juge de l'impôt est très majoritairement un recours de plein contentieux, marginalement, le recours pour excès de pouvoir (REP) est recevable.

Ainsi, le juge fiscal est appelé à statuer sur des conclusions en décharge de l'imposition contestée. Le REP peut trouver sa place dans le contentieux fiscal en ce qui concerne, par exemple, les décisions intéressant les agréments ministériels en matière fiscale. Bien entendu, des décrets en matière fiscale, des délibérations des collectivités territoriales concernant la fiscalité peuvent faire l'objet de recours en annulation pour excès de pouvoir.

**5 -** Le contentieux fiscal se développe tant devant les TA qu'en appel (CAA), qu'en cassation (CE), avec une exception récente selon laquelle, les litiges relatifs aux impôts directs locaux - sauf la taxe professionnelle - sont jugés en premier et dernier ressort devant les TA.

L'appel nécessite le ministère d'avocat, ainsi que le recours en cassation.

**6 -** Très tôt (1927), le recours contentieux a été soumis à l'obligation, à peine d'irrecevabilité, de former une réclamation préalable devant le directeur départemental des impôts. La réclamation préalable constitue un filtre, à l'évidence efficace, (sur 10 réclamations, seule une donne lieu à un contentieux juridictionnel) et protège le juge devant un nombre élevé de recours.

En outre, le montant de la cotisation contestée devant le TA et la cour ne peut être supérieur à celui demandé dans la réclamation à l'administration. (R. 200 - 2, 2ème al LPF).

C'est au stade de la réclamation préalable, enfin, que le contribuable qui souhaite ne pas verser les impositions contestées, peut présenter une demande de sursis de paiement. Le bénéfice du sursis vaut jusqu'au prononcé par le tribunal administratif de son jugement.

**7 -** Le juge de l'impôt statue sur des moyens qui visent à la fois, la régularité de la procédure d'imposition, le bien - fondé des impositions et l'application des pénalités.

Par ailleurs, il peut être appelé, par les parties, à statuer par voie d'exception, et ainsi à se prononcer sur la légalité des dispositions supérieures (de droit interne comme de droit communautaire) qui fondent l'imposition contestée, (arrêté L. 190 LPE).

Le débat peut également porter sur l'application, par le contribuable, de la doctrine de l'administration (L 80 A LPF) et sur l'application au contribuable de décisions de l'administration ayant pris position sur sa situation fiscale (L. 80 B LPF, 1° et « rescrits »).

**8 -** L'administration bénéficie, dans le débat contentieux, d'un principe, dégagé très tôt par le Conseil d'Etat selon lequel elle ne saurait renoncer au bénéfice de la loi fiscale.

Il s'ensuit que le service peut, en cours d'instance, proposer au juge de substituer une base légale nouvelle à celle précédemment retenue comme fondement de l'imposition. Il peut demander, mais le contribuable également, le bénéfice du droit de compensation, (L. 205 LPF).

**9 -** Pour sa part, le contribuable s'est vu reconnaître (à compter de 1987) le droit de présenter des moyens nouveaux, y compris en appel (L.199 C LPF). Ces dispositions, qui rendent plus fertile le débat contentieux, ne pallient qu'imparfaitement l'avantage conféré à l'administration et tiré du principe visé au § 8.

**10-** Depuis 1987, la charge de la preuve, dans certaines circonstances, incombe à l'administration (L 192 LPF)

Toutefois, il reste des domaines où, en raison des règles de procédure ou eu égard aux caractéristiques propres à la matière fiscale, le contribuable supporte la charge de la preuve. Enfin, de plus en plus, le régime de la preuve objective (règle qui est celle du contentieux général et selon laquelle la preuve résulte de l'instruction) prend sa place dans le contentieux fiscal.

Les mesures d'instruction telles que le supplément d'instruction et l'expertise sont pratiquées dans le contentieux fiscal. Toutefois, le recours à l'expertise apparaît plutôt rare.

Ainsi, confier à un expert le soin de reconstituer le résultat ou le chiffre d'affaires imposable paraît de peu d'utilité au regard des considérations suivantes

Il appartient au service fiscal d'arrêter les bases des impositions et il est conduit, pour ce faire, à reconstituer les éléments d'imposition dans le cas de comptabilité irrégulière, non sincère ou non probante. Dans le débat contentieux, il appartient alors au contribuable, soit de critiquer la méthode de reconstitution retenue, soit de proposer au juge une autre méthode qui conduirait à des résultats plus précis. D'ailleurs, et cela est exceptionnel, le juge fiscal se réserve la possibilité exceptionnelle de statuer en équité dans de telles situations.

En présence d'une comptabilité irrégulière il apparaît irréaliste de demander à un expert de déterminer les résultats exacts de l'entreprise alors que certains éléments à prendre en compte pour la détermination de ces résultats font défaut.

**11 -** La procédure juridictionnelle en matière fiscale ne diffère pas de celle applicable au contentieux général : elle est écrite, contradictoire et inquisitoriale.

Les jugements sont rendus à l'issue d'une audience publique, où les parties peuvent présenter de brèves observations, et après les conclusions du commissaire du gouvernement.

La pratique de notes en délibéré est admise.

Les jugements sont exécutoires et l'appel n'est pas suspensif, sauf possibilité de demander le sursis à exécution du jugement, voire, par une demande en réfère, la suspension des articles du rôle.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

مجلس الدولة

مجلة مجلس الدولة

عدد خاص

ملتقى دولي حول المنازعات الضريبية

بتاريخ 24 و 25 جوان 2006

2007

## المنازعات الضريبية

- تم إنجاز هذا العدد الخاص بتدعيم هيئة  
التعاون التقني البلجيكي CTB في إطار الإتفاقية  
المبرمة بتاريخ 5 أكتوبر 2004 و الرامية إلى  
التدعيم المؤسساتي لمجلس الدولة الجزائري.
- التدخلات :**  
- Patrick LAMBRECHT : ملحق مالي أول  
لدى هيئة المصلحة العامة للمالية، مملكة بلجيكا.  
- Jean ALFONSI : مستشار بمجلس  
الإستئناف الإداري لباريس.  
- أرزقي غانفي : مدير المنازعات، المديرية  
العامة للضرائب، وزارة المالية.  
- Jean-pierre DARRIEUTORT : رئيس  
غرفة بمجلس الإستئناف الإداري لمرسيليا  
- محمد سعيداني : المدير المركزي  
للبحث و المراجعات، المديرية العامة  
للضرائب، وزارة المالية  
- كمال فنيش : رئيس غرفة بمجلس الدولة
- ملتقى دولي حول المنازعات الضريبية  
بأريخ 24 و 25 جوان 2006 بإقامة  
القضاة، الأبيار - الجزائر.

### الطبع :

الجزائر برينت منشورات الساحل  
المنطقة الصناعية رقم 17 عين البنيان الجزائر  
رقم الهاتف : 21 27 35 (020)  
30 63 13 (021)

# فهرس

## 05 المنازعة الضريبية على ضوء الاجتهاد القضائي لمجلس الدولة

السيد فنيش كمال  
رئيس غرفة في مجلس الدولة

## 23 تطبيق المراقبة الجبائية في الجزائر

السيد سعيداني محمد  
المدير المركزي للبحث و المراجعات  
المديرية العامة للضرائب  
وزارة المالية

# المنازعة الضريبية على ضوء الإجتهااد القضاائي لمجلس الدولة

من إعداء السيد فتيش كمال  
رئيس غرفة في مجلس الدولة

## المنازعة الضريبية على ضوء الإجتهاد القضائي لمجلس الدولة

من إعداد السيد فنيش كمال  
رئيس غرفة في مجلس الدولة

### مقدمة :

تعتبر المنازعة الضريبية من المنازعات الإدارية بحسب طبيعتها مادامت تنصل بأعمال السلطة العامة أو الأعمال الإدارية *actes et opérations de puissance publique*

وهي من دعاوى القضاء الكامل *le plein contentieux*

و تعتبر المنازعة الضريبية من المنازعات الإدارية سواء بالنظر إلى أطرافها أو موضعها أو القانون الواجب التطبيق للفصل فيها و هو القانون الضريبي باعتباره أحد فروع القانون العام.

إن معيار المنازعة الضريبية هو العملية الضريبية وهي عملية إدارية مسماة *opération fiscale* تتميز بطابع إجرائي مركب في ربط الضريبة ثم تحصيلها.

لقد نصت المادة 64 من دستور 28 نوفمبر 1996 بأن كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة و يجب على كل ووجد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية أما المادة 122 من نفس الدستور تنص على شرعية الضريبة بقولها أن البرلمان هو الذي يشرع في إحداث الضريبة *la légalité de l'impôt* و الجبايات و الرسوم و الحقوق المختلفة و تحديد أساسها و نسبها.

كذلك بالنسبة السنوية دفع الضريبة ففي كل سنة يصدر *l'annulation de l'impôt* قانون المالية الذي يتضمن في مادته الأولى أن يواصل في السنة تحصيل الضريبة المباشرة و الرسوم المماثلة و الضرائب المباشرة و الضرائب الغير مباشرة و الضرائب المختلفة و كذا المداخيل و العوائد الأخرى لصالح الدولة.

سوف نتعرض لمراحل المنازعة الجبائية والتي تمر حتما على مرحلتين الأولى إدارية و الثانية قضائية :

### **أولاً: المرحلة الإدارية : *La procédure préalable* :**

أن هذه المرحلة الإدارية تتميز بخصوصيات فيما يتعلق بشكل و مضمون الشكاوى التي ترفع لمدير الضرائب .

### **التظلم الإداري المسبق :**

إن الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات التي توضع من قبل الضرائب و التي يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في تأسيس وعاء الضريبة أو حسابها و إما الإستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي حسب المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية توجه إلى مدير الضرائب الولائي أو رئيس مركز الضرائب التابعة له مكان فرض الضريبة و يسلم وصل إيداع الإحتجاج إلى المكلف بالضريبة.

و هذا ما أكدته مجلس الدولة في قراره رقم 025618 الصادر في 15 مارس 2006 الذي ألقى القرار الصادر في 07 ديسمبر 2004 القاضي برفض الدعوى لعدم التأسيس.

حيث أثار مجلس الدولة في قراره و جهها تلقائيا خاصا بانعدام التظلم المسبق بقوله أن كل نزاع ضريبي يشترط فيه رفع التظلم الإداري المسبق و في قضية الحال ما دام أن المكلف بالضريبة مطالب بإلغاء الضريبة لتقدمها كان عليه القيام بالإجراءات المنصوص عليها في المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية و الذي يعد من النظام العام مما يجعل دعواد غير مقبولة.

كذلك الحال بالنسبة للقضية المتعلقة بمفتشية البيئة لولاية عنابة ضد زيد.

فإن النزاع ينصب أساسا على كيفية تقييم رسم التلوث المفروض على المستأنف بموجب جدول فردي صادر عن قابض الضرائب يندرج ضمن منازعات التحصيل و بالتالي لا يجوز رفع الدعوى الخاصة به إلا بعد القيام بتقديم شكوى مسبقة و مرافعة مديرية الضرائب بصفتها مصدرة للقرار محل النزاع و ليس مفتشية البيئة.

إن القرار برفضه الدعوى كون أن النزاع لا يخضع لرقابة القاضي الإداري قد أخطأ في تقدير الوقائع لأن منازعات التحصيل تخضع لإجراءات جوهرية منصوص عليها بالمادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية التي تتطلب توجيه شكوى على شكل اعتراض على التحصيل و ذلك قبل رفع الدعوى القضائية مما يتعين إلغاء القرار و الفصل من جديد التصريح بعدم قبول الدعوى شكلا لإنعدام التظلم الإداري المسبق.

### قرار مجلس الدولة رقم 02722 الصادر في 15 مارس 2006

أما فيما يخص التمثيل على كل شخص يقدم أو يساند شكوى لحساب الغير أن يستظهر بوكالة قانونية غير أنه لا يشترط تقديم الوكالة على المحامين المسجلين قانونا في نقابة المحامين و لا على الأشخاص الذين يستمدون من وظائفهم أو من صفاتهم حق التصرف باسم المكلف بالضريبة.

و يجب أن تحرر الوكالة على ورق مدموغ و مسجل قبل تنفيذ العمل المخول بموجبها تحت طائلة البطلان.

و هذا ما يستخلص من القرار الصادر عن مجلس الدولة في 19/04/2006 تحت رقم 23957 عندما لاحظ في القضية أن الشكاية المستظهرة و التي تزعم المستأنفة أنها وجهتها إلى مدير الضرائب مفضية من طرف ولدها و لا يوجد بالملف ما يثبت أنها وكلته كما تشترطه المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية يتعين التصريح بعدم قبول الدعوى شكلا.

أن للمشتكي حق اللجوء إلى لجان الطعون المنصوص عليهم في المواد 300 و 301 و 302 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المعاملة بعد صدور قرار مدير الضرائب.

إلا أنه لا يجوز اللجوء إلى هذه اللجان بعد إحالة الأمر على الغرفة الإدارية.

و للمدير الحق في الطعن أمام الغرفة الإدارية المختصة إقليميا ضد آراء اللجان خلال مهلة شهرين ابتداء من يوم النطق بالرأي عندما يكون هذا الرأي خارق لمقتضيات القانون الجبائي.

و كان من المستحسن على المشرع أن ينص على قرار اللجنة و ليس على رأي اللجنة لأن بالرجوع إلى المبادئ العامة للقانون الإداري لا يمكنه الطعن إلا في القرارات و ليس في الآراء.

أن مجلس الدولة في قراره الصادر في 14 جوان 2006 تحت رقم 0301.34 أعطى للمادة 301 مضمونها الحقيقي بقوله لا بد أن يكون رأي اللجنة خارق فادح لمقتضيات القانون الجبائي و على مدير الضرائب تبيان بوضوح الخرق و ليس بالإكتفاء بأن قرار اللجنة غير مؤسس على سند قانوني و الأمر في قضية الحال يتعلق بإدخال المشتريات في سنة 1994 و ليس 1995.

كما اعتبر مجلس الدولة بأن الطلب الرامي إلى الإعفاء من تسديد الضريبة بسبب العوز *en cas d'indigence ou de gêne* أو العجز المالي طعن ودي ليس من اختصاص القضاء الإداري و إنما من اختصاص مدير الضرائب الجهوي المختص إقليميا طبقا للمادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية :

### قرار مجلس الدولة رقم 26348 الصادر في 15 مارس 2006.

أما بالنسبة للجنة التوقيف المنصوص عليها في المادة 356 من قانون التسجيل و التي تبدي رأيها فيما يخص حقوق التسجيل فإن مجلس الدولة أكد في قضية الحال أين المستأنف يطالب بإبطال الزيادة التلقائية محل التبليغ المؤرخ في 09/09/2002 أن تبليغ الرأي غير قابل للطعن أمام القضاء كونه لا يشكل قرارا إداريا مما يجعل الدعوى المرفوعة قبل تبليغ سند التحصيل سابقة لأوانها.

و أن قضاة الدرجة الأولى بقبولهم للدعوى شكلا و الفضل الموضوع قد أخطأوا في تطبيق القانون.

### قرار رقم 026769 الصادر في 19/04/2006.

كما لها الحق في إعادة تقييم السكن المكتسب عن طريق الشراء متى تبين وجود نقص في التصريح عملا بالمادة 101 من قانون التسجيل.

### قرار مجلس الدولة الصادر في 19/04/2006 تحت رقم 026830.

#### ثانيا: المرحلة القضائية :

إن التعرض للمرحلة القضائية يتطلب توضيح نظام الغرف الإدارية بالمجالس

القضائية لأنه أمر ضروري لعلاقته بنظام المحاكم الإدارية ذلك أن المادة 8 من القانون 98-02 المتعلق بالمحاكم الإدارية تنص على ما يلي :

بصفة انتقالية و في انتظار تنصيب المحاكم الإدارية المختصة إقليميا تبقى الغرف الإدارية بالمجالس القضائية و كذا الغرف الإدارية الجهوية مختصة بالنظر في القضايا التي تعرض عليها طبقا لقانون الإجراءات المدنية.

و تضيف المادة 168 من قانون الإجراءات المدنية بقولها تطبق النصوص الواردة في الباب الأول من الكتاب الثالث و النصوص الواردة في الكتاب الرابع أمام المجلس القضائي و هو يبت في المواد الإدارية و ذلك في الحدود التي لا تتعارض فيها مع أحكام هذا الباب كما استنتجت هذه المادة تطبيق المادتان 174 و 182 الخاصتان بأوامر الأداء.

أما المواد التي تحكمها إجراءات خاصة و على الأخص مواد الضرائب و الجمارك و المعارضة في إجراءات المتابعة و التحصيل و العقارات الأيلة للسقوط فإنها تستمر خاضعة بالنسبة لتقديمها و الفصل فيها ضمن الأوضاع المنصوص عليها في الأحكام الخاصة بهذه المواد.

### إن المرحلة القضائية تنقسم إلى مرحلتين :

#### المرحلة الأولى أمام الغرفة الإدارية :

لقد أجازت المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية الطعن أمام الغرفة الإدارية (المحكمة الإدارية) في قرارات المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب و كذا القرارات المتخذة مباشرة في ميدان تحويل الإجراءات طبقا لأحكام المادة 195 أدناه.

(غير أن هذه المادة لا توجد في قانون الإجراءات الجبائية)

و ترفع الدعوى أمام الغرفة الإدارية في أجل 04 أشهر ابتداء من يوم استلام الإشعار الذي يبلغ بموجبه المدير الولائي للضرائب المكلف بالضريبة القرار المتخذ بشأن شكواه.

كما يمكن الطعن خلال نفس الأجل المذكور في القرارات المبلغة من طرف الإدارة بعد أخذ رأي لجان الطعن على مستوى الدائرة و الولاية و الإدارة المركزية المنصوص عليها في المواد 300 و 301 و 302 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

### أما الغرفة الإدارية :

#### بالنسبة لأجل رفع الدعوى : *Article 82 CC.P.F. :*

ترفع الدعوى أمام الغرفة الإدارية في أجل أربعة أشهر إبتداء من يوم استلام الإشعار الذي يبلغ بموجبه المدير الولائي للضرائب المكلف بالضريبة القرار المتخذ بشأن شكواه سواء تم هذا التبليغ قبل أو بعد انقضاء الأجل المحدد بالمواد 76-2 و 76-3 و 77 من قانون الإجراءات الجبائية.

كما يمكن الطعن أمام الغرفة الإدارية خلال نفس الأجل المذكور أعلاه في القرارات المبلغة من طرف الإدارة بعد أخذ رأي لجان الطعن على مستوى الدائرة و الولاية و الإدارة المركزية المنصوص عليهم في المواد 300 و 301 و 302 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

و قد أقر مجلس الدولة في عدة قرارات بأن الأجال المنصوص عليها في المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية من النظام العام و أن اللجوء إلى الغرفة الإدارية في حالة عدم رد إدارة الضرائب في أجل أقصاه ثمانية أشهر إبتداء من تاريخ رفع التظلم الإداري المسبق.

#### بالنسبة لتحرير العريضة على ورق مدموغ :

إن الإجتهاد القضائي في هذه المسألة استقر على تدارك السهو بتصحيح العريضة و جعلها مطابقة لما نصت عليه المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية عملا بالطابع المميز للمستشار المقرر بصفته محقق في القضية طبقا للمادة 170 من قانون الإجراءات المدنية و التي تلزم المستشار المقرر بإعداد الملف و يأمر بتقديم المستندات التي يراها لازمة للتحقيق في القضية.

### بالنسبة لدعاوى الرجوع بعد الخبرة :

إن مزاعم المستأنفة في قضية الحال أن المادة 13 تلزم دمع العريضة موضوع الدعوى الأصلية و ليس دعوى الرجوع بعد الخبرة.

إلا أن مجلس الدولة اعتبر بأن المادة المذكورة أعلاه تذكر صراحة الدعوى (النص العربي) و مادام أن دعوى الرجوع بعد الخبرة فهي دعوى مستقلة عن الدعوى الأصلية و يحكمها إجراءات خاصة فإن صاحب دعوى الرجوع لا بد أن يدمغ العريضة و إلا خالف ما نصت عليه المادة المذكورة أعلاه.

قرار مجلس الدولة رقم 018557 الصادر في 18 أكتوبر 2005.

### بالنسبة للتحقيق في العريضة :

يقدم المستشار المعين بالتحقيق في العريضة طبقا لما نصت عليه المادة 170 من قانون الإجراءات المدنية مع مراعاة الإجراءات الخاصة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية.

إن في حالة عدم كفاية إجراءات التحقيق العامة يلجأ القاضي لإجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال هي التحقيق الإضافي كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل النطق بالقرار أما المراجعة في حالة ما إنارتأت الغرفة الإدارية ضرورة الأمر بها فإن هذه العملية تتم على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب غير ذلك الذي قام بالتحقيق الأول.

و أخيرا يمكن أن تأمر الغرفة بالخبرة إما تلقائيا و إما بناء على طلب من المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب و تحدد مهمة الخبير.

إن الخبرة في مجال الضرائب تخضع لمقتضيات المادة 341 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية.

و تنجز الخبرة من طرف الخبير المعين من طرف الغرفة المشرف عليها و ممكن أن تسند إلى ثلاثة خبراء إن طلب أحد الطرفين ذلك و في هذه الحالة يعين كل طرف خبيره و تعين الغرفة الخبير الثالث.

و تضيف المادة 86-7 على أن يقوم ممثل الإدارة بتحرير محضر مع إضافة رأيه فيه إلا أننا كثيرا ما نلاحظ التناقض ما بين ما ورد في المحضر المحرر من طرف ممثل الإدارة و ما جاء في جواب أو عريضة استئناف مديرية الضرائب.

إن ما استقر عليه مجلس الدولة أن تكون الخبرة ذات الطابع الحضورى و الوجاهى و فصل بين حالتين :

### الحالة الأولى :

فى حالة استدعاء كل الأطراف برسالة مع علم الوصول و تغيب أحد الأطراف فهذا لا يمس بالطابع الحضورى للخبرة و لا يحق له التمسك لاحقا بهذا أمام الجهات القضائية.

### الحالة الثانية :

عندما تنجز الخبرة بدون استدعاء الطرف و فى غيابه خرق لإجراء جوهرى نصت عليه المادة 341 من قانون الضرائب المباشرة و المتمثل فى مبدأ الوجاهية و فى قضية الحال فإن النزاع كان قائم و يخص الوعاء و يتعلق بالضريبة الإضافية على المستأنف فى إطار التسوية الجبائية على إثر معلومات توصلت لإدارة الضرائب بها، تفيد شراء لمادة التبغ سنة 1997 بمبلغ 8.138.995,90 دج غير مصرح به.

و أن المراجعة كانت طبقا للمادة 87 من قانون الضرائب المباشرة و طبق هامش الربح الخاص بنشاط بيع التبغ عند تقدير الرسم على النشاط المهني و الضريبة على الدخل الإجمالى المفروضة على المستأنف لسنوات 1995، 1996 و 1997.

حيث تمسك المستأنف بأن رقم الأعمال الناتج عن بيع التبغ معفى من الرسم على النشاط المهني و أن الخبير أصاب عند تحديده لهامش الربح المطبق.

إن مجلس الدولة اعتبر الخبرة أنجزت فى غياب أحد الطرفين و هى مديرية الضرائب و خرقا كما سبق القول لمبدأ الوجاهية المنصوص عليه فى المادة 86 الفقرة 6 و 7 من قانون الإجراءات الجبائية و استبعد الخبرة.

أما فيما يخص صحة التسوية لاحظ أن المستأنف خاضع للنظام الجزافى و يعترف بعدم تصريحه لمشترياته الخاصة بالتبغ و المحققة سنة 1997 خرقا للمادة 15 من قانون الضرائب المباشرة مما يشكل إخفاء لرقم الأعمال و يعرضه للتصحيح طبقا للمادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية.

حيث و ما دام أن المستأنف ليس له أي وثيقة تثبت هامش الربح المحقق من طرفه و في غياب المبررات و ما دام أن مبلغ المشتريات ثابت و غير منازع فيه تعتبر التسوية محل النزاع مبررة و الضريبة المفروضة مؤسسة.

و بما أن القرار المستأنف أخطأ في تطبيق القانون يتعين إلغاءه و الفصل من جديد برفض الدعوى لعدم التأسيس.

كما أكد مجلس الدولة على المكلف بالضريبة تقديم ما يثبت عكس المعلومات المعتمد عليها لتبيان عدم تأسيس الضريبة الإضافية الناتجة عن التسوية لأن في قضية الحال المقتطع المقدم للنقاش من طرف مديرية الضرائب و الصادر عن مؤسسة الرياض بتاريخ 2001/04/02 يحمل الرقم الجبائي للمستأنف و أن قيمة المشتريات التي قام بها من السنوات المعنية بالمراجعة مبلغ 3.205.926,69 دج و كان عليه إثبات عدم إخفائه للمشتريات لتأسيس طلب إلغاء نتائج المراجعة.

و على مديرية الضرائب تبليغ المكلف بالضريبة بالمعلومات الواردة إليها (أي المقتطع) لكي يجب عنه. *les recoupements*

و يقع عبء الإثبات عليه.

أما فيما يخص الدخل الإجمالي للأجور فإن في قضية الحال زعمت المستأنفة مديرية الضرائب بأنه لا يمكن للمستأنف عليه تسيير مدرسة تعليم السياقة بمفرده و لكنه أمام غياب الدليل و إنكار المستأنف عليه بتوظيف عمال كان عليها القيام بالبحث و التحري و تقديم الدليل و بالتالي قضاة الدرجة الأولى قدروا الوقائع أحسن التقدير.

#### بالنسبة للمحاسبة :

إن مجلس الدولة في العديد من القرارات أكد على رفض المحاسبة في حالة توفر ما نصت عليه المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية و في قضية الحال على إثر التحقيق الذي تم على محاسبة المستأنفة تبين بأنها تحتوي على عدة مخالفات مما أدى بإدارة الضرائب إلى رفض محاسبتها و تقرير الفرض التلقائي.

حيث تبين من نتائج التحقيق المبلغ للمستأنفة أنه من بين النقائص الملاحظة وجود فراغات بياض و تشطيب و عدم تناوب في السجل العام و عدم وجود الصفحة 67 من السجل العام و بعض الكتابات المحاسبية غير مطابقة للمخطط الوطني للمحاسبة.

حيث أن النقائص الملاحظة تجعل المحاسبة غير قانونية و ترفض طبقا للمادة 43 من قانون الضرائب المباشرة و بالتالي التسوية الجبائية التي قامت بها الإدارة كانت نتيجة رفض المحاسبة.

**قرار مجلس الدولة رقم 25486 الصادر في 15 مارس 2006.**

### **Cessation d'activité : بالنسبة للتوقف عن النشاط التجاري :**

إن في قضية الحال المكلف بالضريبة يزعم أنه توقف عن النشاط بسبب وفاة أخيه و تعرض معداته للتخريب إلا أنه لم يثبت التوقف عن النشاط بالطرق الرسمية المنصوص عليه في المادة 132 من قانون الضرائب المباشرة أي بإخطار مديرية الضرائب خلال 10 أيام بعد تاريخ التوقف و شطب السجل التجاري.

هذا ما أكده مجلس الدولة في قراره رقم 010839.

### **Prescription : بالنسبة للتقادم :**

في هذه القضية المستأنف تحصل على سكن بموجب عقد هبة موثق بتاريخ 13 فيفري 1994 و عندما فرضت عليه ضريبة قدرها 1.17600.000 دج أثار تقادمها و صادق قاضي الدرجة الأولى على ذلك.

أنه بالرجوع إلى المادة 104 الفقرة الثالثة من قانون التسجيل فإنها تنص أن التكاليف بالحضور الذي هو قاطع التقادم يجب أن يرسل خلال الأربع سنوات ابتداء من تاريخ تسجيل العقد أو التصريح به.

و بما أن العقد قد سجل في 13 فيفري 1994 و الإستدعاء أرسل بتاريخ 15 نوفمبر 1997 للمثول يوم 24 ديسمبر 1997 بموجب رسالة مع علم الوصول يحمل رقم 02843 فإن التكاليف كان خلال المدة المنصوص عليها مما يتعين لمجلس الدولة إلغاء ما توصل إليه قاضي الدرجة الأولى.

## قرار مجلس الدولة رقم 010839 الصادر في 15 جوان 2004.

### بالنسبة للإستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي :

#### Exonération

إن في قضية الحال المستأنف عليه يزعم أنه أنجز سكنات اجتماعية و أعفي من طرف قاضي الدرجة الأولى من دفع الضرائب المفروضة عليه.

لكن للإستفادة من الإعفاءات يجب على الخاضع للضريبة تقديم الوثائق و التصريحات المحدودة بالقانون رقم 25/91 المؤرخ في 18 ديسمبر 1991 المتضمن قانون المالية لسنة 1992 و المتمثلة في تقديم طلب إلى مدير الضرائب للحصول على الشهادة الخاصة بالإعفاء و إرسال نسخة منها للمفتشية المختصة و نسخة من دفتر الشروط المنصوص عليه في المادة 44 من قانون المالية و الميزانية الحسابية على نسختين.

و على المستأنف عليه تقديم شهادة المطابقة المسلمة من طرف المدير الولائي للسكن يثبت فيها إنجاز السكنات حسب المقاييس المحددة بالقرار ما بين الوزارات المؤرخ في 11 أفريل 1998 لا سيما مادته السادسة (6).

حيث ما دام أن المستأنف عليه لم يقم بأي إجراء من الإجراءات المطالب بها فهو غير محق بالإستفادة يتعين على مجلس الدولة إلغاء القرار و الفصل من جديد القضاء برفض الدعوى لعدم التأسيس.

## قرار مجلس الدولة رقم 23915 الصادر في 19 أفريل 2006.

### بالنسبة لمسؤولية إدارة الضرائب :

#### Responsabilité de la Direction des impôts

أن زيد إستأنف القرار الصادر في 2003/06/07 الذي قضى بإبطال الضريبة المفروضة على المدعى عن نشاط 2000/2001 لكونه موظف في القطاع الصحي و يطالب بتأييد القرار مبدئيا و إضافة له إلزام مديرية الضرائب بأن تدفع له مبلغ 100.000 دج تعويض عن الضرر من جراء فرض ضريبة غير مستحقة.

لكن بالرجوع إلى المادة 98 من قانون الإجراءات الجبائية فلا يمكن للمكلف أن يطلب تعويض عن الخسائر أو غيرها من التعويضات مما يتعين رفض طلبه.  
قرار مجلس الدولة رقم 24487 الصادر في 15 مارس 2006.

#### A.T.D

#### بالنسبة لإشعار الغير الحائز:

أن في قضية الحال إستند المستأنف على دفع يتمثل في عدم إستحقاق الضريبة موضوع إجراء التحصيل ناكرا ممارسته لنشاط النقل لصالح الشركة " جيني سيدار " بعنابة. مثبتة ذلك بمراسلة صادرة عن المركز الوطني للسجل التجاري و شهادة ممثل الشركة المدنية الذي يفيد أن الشركة تتعامل مع المستأنف و بالتالي الدين الضريبي غير مستحق قانونا و ذلك طبقا للمادتين 384 و 387 من قانون الضرائب المباشرة، قرار مجلس الدولة رقم 010956 الصادر في 16/12/2003.

## الخلاصة :

إن المحاور التي نقترحها عليكم تدور حول المواضيع الآتية :

Les axes de réflexion qu'on propose s'articulent autour de quatre thème :

1) – المحور المتعلق بالقاعدة الضريبية و أحص بالذكر مجموعة النصوص التي يلزم بموجبها دافع الضريبة.

Le 1er : Celui de la norme fiscale, c'est-à-dire de l'ensemble des textes qui s'imposent aux contribuables en matière de fiscalité.

2) – محور تنظيم الإدارة التي يقع على عاتقها التنظيم الضريبي باعتبار أن التنظيم الحالي لإدارة الضرائب تتميز بكثرة المتدخلين تجاه المكلف بالضريبة و ذلك دون فعالية أو قيمة حقيقية.

Le 2ème : Celui de l'organisation même de l'administration en charge de la fiscalité : l'actuel organisation de l'administration des impôts multiplie les interlocuteurs fiscaux pour le contribuable sans réelle valeur.

3) – المحور المتعلق بتداخل تصرف كل من أعوان الإدارة و دافعي الضريبة.

Le 3ème : Celui de l'interaction entre les comportements des agents de l'administration et ceux des contribuables.

4) – فيما يتعلق بمدّة المنازعات الضريبية يتعين توحيد الإجراءات المعمول بها في الميدان الضريبي و تنصيب المحاكم الإدارية لهذا الغرض و يتعين كذلك إزالة إجراءات الصلح التي لم تغلح في غالب الحالات.

Le 4ème : Le temps du contentieux fiscal, nécessite d'unifier supprimer également la procédure de conciliation qui n'aboutit que très rarement.

1 – يتعين في خلاصة الطرح المعروف على مسامعكم.

– أولاً : تبسيط و إعطاء أكثر توضيح للنصوص الإدارية كون أن المتعامل يشعر بمركب نقص و ذلك الشعور يعد مؤسسا.

Simplifier et clarifier le langage administratif un sentiment d'infériorité est surtout exprimé par les contribuables, il n'est pas totalement infondé.

2 - يتعين تحسين شروط و ظروف الحوار بين الإدارة و دافع الضريبة طالما أن هذا الأخير يشعر في كثير من الحالات أنه غير مسموع أثناء عملية الرقابة لذا يستحسن تعزيز الإجراءات المتعارضة و يجب إيجاد حوار بين الإدارة و دافع الضريبة قبل ما تتخذ الإدارة الإجراءات الناجمة عن تحرياتها و تبليغها التصحيح الضريبي الذي توصلت إليه.

*Améliorer les conditions du dialogue entre l'administration et le contribuable contrôlé. Le contribuable a souvent le sentiment de ne pas être écouté lors du contrôle.*

Réaffirmer le caractère contradictoire de la procédure.

Un vrai débat contradictoire doit exister entre le contribuable et l'administration avant que cette dernière ne tire les conséquences de ses constatations dans la notification de redressement.

و باعتبار أن شرح و تفسير القانون الضريبي يتميز بكثرة نصوصه مما يسيء بفهمه.

Le commentaire de la loi fiscale, est caractérisé par une abondance de détails qui nuit à son intelligibilité.

يتعين إعادة النظر في تشكيل اللجان و تحسين نشاطها بوضع على رأسها قاضي له رتبة مستشار متخصص في القانون الإداري.

Le fonctionnement pratique des commissions pourrait faire l'objet d'amélioration.

Les faire présider par un magistrat ayant le rang de conseiller spécialisé en droit administratif.

-- عدد متكاثر من ملفات تتعلق بتقدير الحقوق أمام لجان المصالحة (أو التوفيق).

Un nombre croissant de dossiers porte en effet sur la conciliation, l'évaluation, notamment devant la commission de conciliation.

و عليه حضور خبير ضمن اللجان من شأنه أن يعطي لهذه اللجنة دعم تقني لأرائها.

La présence d'un expert au sein de la commission renforcerait considérablement la compétence technique de ses avis.

– على اللجان أن تصدر قرارات بدل من أراء.

Les commissions doivent rendre des décisions et non des avis.

– تحسين (تعزير) مكافحة التهرب من سداد الضريبة.

Améliorer la lutte contre la grande fraude.

على أعوان الإدارة أن يتميزوا بسلوك يهدف إلى القيام بأعمال تتميزها نوعية الخدمة.

Les agents de l'administration doivent intégrer dans leur comportement le souci de la qualité du service.

# تطبيق المراقبة الجبائية في الجزائر

من إعداد السيد سعيداني محمد  
المدير المركزي للبحث و المراجعات  
المديرية العامة للضرائب  
وزارة المالية

## تطبيق المراقبة الجبائية في الجزائر

من إعداد السيد سعيداني محمد  
المدير المركزي للبحث و المراجعات

المراقبة الجبائية هي حق الإدارة الجبائية في التحقق من صحة و صدق التصريحات العفوية الصادرة عن المكلفين بدفع الضريبة.

تتمثل المراقبة الجبائية في مختلف الإجراءات التي تمكن أعوان الإدارة من تصحيح الأخطاء الناجمة عن الإغفال، الإهمال، النقص و كذا الأخطاء المرتكبة عند فرض الضريبة.

فدور الإدارة يتمثل في المراجعة و البحث عن مختلف الوقائع، الأفعال، الأوضاع (الحالات)، إثباتات خطية أو الظروف الأخرى المكونة للحدث الخاضع للضريبة.

### 1) التنظيم الحالي للمراقبة الجبائية :

التنظيم الحالي للمهام المتعلقة بالمراقبة الجبائية بين مختلف مصالح الإدارة العامة للضرائب سواء كانت تخص المراقبة المحاسبية أو أي نوع آخر من أنواع المراقبة، فهي تتم على ثلاث مستويات :

٧ مصالح ذات صلاحيات جهوية : تتمثل في المصالح الجهوية للبحث و المراجعات (الجزائر، قسنطينة، وهران).

٧ مصالح ذات صلاحيات محلية : تتمثل في المديريات الفرعية للمراقبة الجبائية الموجودة على مستوى الولايات.

٧ الهيئات القاعدية : تتمثل في المفتشيات.  
يتم تقسيم الصلاحيات بين المصالح السالفة الذكر وفقا لعملية المزج بين ثلاث معايير :

أولاً : مستوى رقم الأعمال.

ثانياً : الموضع الجغرافي.

ثالثاً : طبيعة المراقبة.

## (2) أهداف هذا التنظيم :

٧ تكييف وسائل التدخل القانونية و العملية للقضاء على الممارسات الضارة بمصالح الخزينة العمومية و المتمثلة في :

- التخفيض الملاحظ و المستمر للوعاء الضريبي المصرح به .
- تطور الإقتصاد الموازي ( السوق السوداء) .
- اللجوء إلى عدم تحرير الفواتير أو إلى الفواتير المموهة .
- عدم شفافية المعاملات التجارية و عدم إستعمال وسائل الدفع العصرية كالصكوك .

٨ تدعيم أدوات الحوار القانونية مع المكلف الخاضع للرقابة عن طريق :

- تعزيز الضمانات الممنوحة في إطار المراقبة .
- تقنين كل مراحل الإجراءات المتعلقة بالمراقبة ( المهل القانونية، الإستعانة بمستشار عند المراقبة...).

٩ وضع إطار قانوني و تنظيمي لتشديد و تقوية عمليات الرقابة :

- تشديد العقوبات الجبائية تجاه المدلسين .
- تطبيق حق التحقيق و حق الزيارة و التفتيش تحت رقابة قاض و بمشاركة ضابط للشرطة القضائية .
- رفع شكاوي قضائية بصفة متواصلة ضد الأشخاص و الشركات التي لجأت إلى الغش و التدليس .
- تنسيق عمليات محاربة الغش الضريبي مع إدارتي الجمارك و التجارة .

## (3) النقائص الحالية للرقابة الجبائية الناتجة عن عوامل خارجية :

- ٧ صعوبة التوفيق بين الإطار القانوني من جهة و عمليات الغش المتجددة و المتطورة و التي يلجأ إليها الأشخاص و الشركات .
- ٧ التشديد في العقوبات المفروضة أصبح عديم التأثير حيث لوحظ الزيادة في الديون الجبائية و كذا ضعف معدلات التحصيل .
- ٧ عدم توفر الإطار القانوني الذي يجبر بعض الإدارات و الهيئات العمومية كالبنوك على وضع المعلومات ذات الطابع الجبائي تحت تصرف الإدارة الجبائية .
- ٧ توسع المناطق التجارية غير المنظمة و التطور الواسع للسوق الموازي .

#### 4) المراقبة الجبائية في ظل الإصلاحات :

تعرف غدارة الضرائب تغيرات هامة على مستوى هياكلها تنبع كلها عن سعيها لتحقيق مجموعة من الأهداف تتمثل في :

٧ إعطاء المراقبة الجبائية الدور الأكبر أهمية، حيث تم اعتماد طرق تكوينية متخصصة من جهة، و اللجوء في هذا المجال إلى مساعدة هيئات وإدارات دولية من جهة أخرى لتوجيه نسبة مهمة من أعوان الضرائب للقيام بمهام المراقبة : سواء كان هذا على مستوى: مديرية كبريات الشركات، مراكز الضرائب، مراكز الضرائب المقاربة.

٨ توجيه المراقبة الجبائية تدريجيا إلى التحقيق في الوضعيات الجبائية الشخصية أي التحقيق في المداخل عن طريق :

- الإمتلكات العقارية.
- مراقبة إعادة استعمال المداخل الناتجة عن التهرب الضريبي.
- تبييض الأموال (منح أصول شرعية للأموال المشبوهة) : وهي نشاطات جنائية.
- العلامات الخارجية للثورة.

٩ تطوير أدوات مركزية الاستغلال، البحث و المراقبة للمعلومة الجبائية عن طريق تأسيس المديرية المكلفة بالإعلام و الوثائق التي يتمثل دورها في :

- تسيير المعلومات المشتركة بين النشاطات و الأشخاص.
- تداول المعلومات بين المصالح المستعملة لها.
- التعاون و التبادل مع الهيئات و المنظمات الوطنية و الدولية.
- كشف آليات التهرب الضريبي.
- تعاون هيئات و أجهزة الدولة عن طريق حق الزيارة و حق التفتيش من جهة و متابعة الشكاوي المودعة.

١٠ ترقية المظاهر التقنية لتحليل المعلومات.

## الأهداف المنشودة :

- تحديد فئات المتعاملين الذين تتوفر فيهم قرينة الغش و مخالفة القانون الجبائي.
- معرفة جيدة بفئة المهربين و المدلسين.
- تكوين نظرة شاملة حول أي مجال اقتصادي معين و كذا أي منطقة جغرافية ؛ و هذا من خلال دراسة و تحليل البنية الجبائية.
- استعمال المعلوماتية في كل خطوات المراقبة.
- النتائج المنتظرة : التحكم الجيد في المراقبة عبر تحديد الأهداف و الوسائل المستعملة لبلوغها.
- الحصول على موارد مالية و إنسانية إضافية.
- البحث عن الإحترام التلقائي للقانون (تحسين و تطور نظرة المكلفين بالضريبة للجبائية).
- التخلي عن النظرة الإحصائية و الكمية للمراقبة الجبائية لتحل محلها النظرة البيداغوجية.
- محاولة الوصول إلى طرق تؤدي إلى تهدئة العلاقات بين الإدارة و المكلفين بدفع الضريبة عند تحقيق عمليات المراقبة.