

REPOBLIKAN'I MADAGASIKARA
Tanindrazana – Fahafahana – Fandrosoana



- ECOLE NATIONALE D'ADMINISTRATION DE MADAGASCAR -

MEMOIRE DE FIN D'ETUDES

**L'ADMINISTRATION FISCALE
ET LES INSTANCES
JUDICIAIRES**

SECTION : INSPECTEUR DES IMPOTS

PRESENTE PAR : RAKOTOMALALA Hary Andriakaja

ENCADRE PAR : Monsieur RAJOELISON Andriamahazomanana Liva
Inspecteur des impôts
Direction des études et de la législation fiscale
Direction générale des impôts

PROMOTION SANGANY

Décembre 2005

Remerciements

Aucun travail ne s'accomplit dans la solitude.

Aussi, trouverais-je normal que figurent en début de ce mémoire, des remerciements adressés à tous ceux qui m'ont aidé, et ont concourus à sa réalisation.

Je voudrais remercier tout particulièrement mon encadreur, Monsieur RAJOELISON Andriamahazomanana Liva qui m'a communiqué la substance de son expérience et ses conseils pour la documentation et pour la rédaction.

Que soient également remerciés :

- *Monsieur RAMAROZATOVO Anthony et Monsieur Serge BAUVET qui ont marqué leurs intérêts pour la réalisation de ce livre et m'ont fait part de très importantes suggestions ;*
- *La Direction générale de l'ENAM et tous les enseignants.*

Que soit enfin remerciée toute la famille qui a contribué de quelle que manière que ce soit dans l'édition de ce livre.

Que tous trouvent ici l'assurance de ma sincère gratitude.

SOMMAIRE

Première partie L'Administration fiscale partie au procès

Chapitre I	Les litiges relatifs à l'impôt.....	5
Chapitre II	Les recours contre les actes administratifs unilatéraux et les infractions relatives à la gestion des deniers publics.....	20
Chapitre III	La gestion des affaires judiciaires.....	34

Deuxième partie Réalités sur les procès fiscaux

Chapitre I	Incidents textuels.....	42
Chapitre II	Les paralysies de l'action de l'Administration.....	52
Chapitre III	La spécificité de la loi fiscale et le Juge.....	58

Troisième partie Projet de réforme pour l'équité du procès fiscal

Chapitre I	Les réformes textuelles.....	71
Chapitre II	La prévention du contentieux et la mise en œuvre de tous les moyens et voies de droits reconnus à l'Administration.....	83
Chapitre III	Les réformes institutionnelles.....	92

LISTE DES ABREVIATIONS

ADM	Administratif
ATD	Avis à tiers détenteur
CA	Chambre Administrative
Cass.	Cour de cassation
CDBF	Conseil de discipline budgétaire et financière
CDFOP	Conseil de discipline de la fonction publique
CE	Conseil d'Etat
CGI	Code général des impôts
CPC	Code de procédure civile
DGI	Direction générale des impôts
J.O	Journal officiel
PV	Procès verbal
TAJ	Transaction avant jugement
TP	Titre de perception

INTRODUCTION

Les privilèges régaliens, le respect de la loi et des droits et l'égalité devant la loi sont les caractéristiques d'un Etat qui se dit de Droit. Les privilèges normatif et juridictionnel impliquent d'une part que l'Etat est la seule Institution habilitée à créer des règles de portée générale et d'autre part, il est responsable de l'exécution de la loi et assure le pouvoir de dire le droit.

Le droit d'imposer, prérogative de l'Etat, résulte de l'application de l'article 63 alinéa 4 de la Constitution qui dispose que : « ***le gouvernement assure l'exécution de la loi*** ». Il faut noter que ce droit d'imposer ne peut s'exercer sans le contrôle du Juge. Il appartient à ce dernier de garantir l'application de la loi et ce, conformément aux dispositions de l'article 97 de la Constitution 98. Les contentieux fiscaux puisent leurs fondements dans cette idée de séparation de pouvoir.

La contribution à la charge publique est une obligation de chaque citoyen. En vertu du principe de l'égalité devant la loi, personne ne peut se soustraire à cette obligation. Toutefois, la participation des citoyens à la charge publique doit être progressive et calculée en fonction de leurs capacités contributives selon les dispositions de l'article 36 de la Constitution. Ainsi, compte tenu du caractère obligatoire de l'impôt, le seul droit reconnu aux citoyens est le droit de contester de l'exercice du droit d'imposer pour que l'Administration ne l'exerce pas d'une manière arbitraire.

Le droit de contester a un triple fondements. Il est la contrepartie du consentement à l'impôt et l'obligation de contribuer. Ensuite, le droit de contester garantit l'examen équitable du conflit né de l'exercice du pouvoir fiscal. Il importe de signaler que le contentieux fiscal ne donne pas lieu automatiquement à un procès. En effet, la loi reconnaît à l'Administration le droit d'examiner les prétentions du contribuable par le biais de la réclamation préalable. La contestation pourrait être réglée au cours de la procédure de réclamation préalable devant l'Administration. Tout cela pour dire que le contentieux fiscal n'est pas limité au procès judiciaire. La réclamation est un préalable à l'ouverture d'un contentieux fiscal. A ce stade, l'Administration peut être amenée à rectifier ses erreurs dans l'imposition ou maintenir sa position.

La réponse négative de l'Administration par le rejet express ou implicite de la réclamation, ouvre droit à un contentieux fiscal judiciaire. C'est à ce stade que le droit de contester trouve son exact champ d'application. Il s'agit ici de soumettre à l'activité du Juge le litige fiscal. Le rôle du Juge est de vérifier la régularité de l'imposition contestée.

Mais on se demande parfois si le rôle du Juge fiscal est limité au contrôle de la légalité de l'exercice du pouvoir fiscal. En effet, le Juge, dans ses décisions, est amené souvent à rectifier l'imposition établie et arrive jusqu'à indiquer au Fisc la manière dans laquelle l'imposition doit être opérée. C'est ainsi que certains auteurs qualifient le Juge fiscal comme un supérieur hiérarchique de l'Administration Fiscale.

Par ailleurs, nous avons parlé que le droit de contester est la contrepartie de l'obligation de contribuer, la question qui se pose actuellement est de savoir si ce droit conféré au contribuable garde encore sa destination naturelle, examen équitable du conflit, plutôt qu'un nouveau moyen pour échapper à l'impôt sinon à retarder le paiement.

L'ouverture des instances fiscales suppose l'existence d'un litige né et actuel relatif au prélèvement fiscal. En effet, le contribuable ne peut contester en justice une imposition qui n'est pas encore établie. Avant de saisir la juridiction compétente, le contribuable doit au préalable adresser une réclamation à l'Administration. Par ailleurs, outre les formalités et les règles générales de compétence juridictionnelle définies par le Code général des impôts, l'accès au Juge fiscal obéisse aux procédures de droit commun de l'action en justice. Il convient également de rappeler que le contentieux fiscal n'est pas le seul litige entraînant la mise en cause de l'Administration en justice. Le Fisc peut faire partie au procès pour tous les recours juridictionnels contre les actes réglementaires détachables à l'opération d'imposition et pour toutes autres affaires pénales ou civiles relatives au fonctionnement du service de l'impôt.

L'instance judiciaire est une situation juridique de nature processuelle qui naît de l'exercice de l'action. Le rôle et les pouvoirs du Juge, les procédures, l'application d'un ou des textes, les litiges, les parties au procès forment les matières de l'instance judiciaire en général. La spécificité de l'instance fiscale réside dans l'intervention préalable de l'Administration dans la phase préjuridictionnelle. Autrement dit, le requérant ne peut

saisir directement le Juge fiscal, il doit préalablement présenter sa demande à l'autorité administrative compétente.

Après avoir déterminé les principales causes dans lesquelles l'Administration peut faire partie au procès judiciaire (première partie), nous allons essayer de donner un aperçu global de l'instance fiscale qui porte sur l'origine du litige, les défaillances de l'Administrations et l'activité du Juge fiscal (deuxième partie). L'objet de l'instance fiscale est de trouver un équilibre entre le consentement à l'impôt et la contestation. De plus, si l'on admet que le droit de contester ne peut être supprimé, il est inconcevable que l'Etat se serait, facilement, privé de ses ressources naturelles pour des motifs autres que ceux tirés de l'illégalité de l'imposition. D'où la nécessité de rétablir l'équité dans le procès fiscal (troisième partie).

Première partie :
L'Administration
fiscale partie au procès

Chapitre I- Les litiges relatifs à l'impôt

Section I- Les contentieux administratifs

I- Réclamation préalable

A- Le recours contentieux (Annexe I)

L'établissement et le recouvrement de l'impôt donnent naissance entre les contribuables et l'Administration à des contestations et des litiges qui constituent le contentieux fiscal. Pour être recevable, ces contestations doivent s'exprimer dans le respect des règles strictes sous forme de recours contentieux.

On peut définir la réclamation préalable comme étant un acte procédural générique des contestations, tant de l'assiette que du recouvrement.

1- Réclamation contentieuse

Aux termes de l'article 20.02.02 et 20.02.13 du Code général des impôts, les demandes contentieuses formées par le contribuable, par ses ayants droit ou par la personne mise personnellement en demeure d'acquitter la contribution visée dans la demande relèvent de la juridiction contentieuse, lorsqu'elles tendent à obtenir soit la réparation d'erreurs commises dans l'assiette et le calcul des impositions, soit le bénéfice résultant d'une disposition législative ou réglementaire.

Les demandes contentieuses relatives à l'assiette ont, généralement pour objet de mettre en cause la régularité et le bien-fondé des impositions et des pénalités. Elles sont adressées aux services fiscaux dont dépendent le lieu d'imposition pour les impôts directs et à la recette des impôts pour les autres impôts prévus par le Code général des impôts.

A côté du contentieux de l'assiette, la loi prévoit également le contentieux de recouvrement, lequel vise, en tenant de faire échec, les poursuites engagées par l'Administration fiscale pour obtenir paiement de l'impôt.

2- La réclamation relative aux poursuites en recouvrement

En application du privilège du préalable, le recouvrement de l'impôt est en principe antérieur au droit de réclamation et constitue une condition de recevabilité de la demande. Cette règle n'exclut pas cependant, la possibilité pour le contribuable d'obtenir sursis au paiement selon les conditions prévues aux dispositions de l'article 20.01.44 alinéas 4 et 5.

Toutefois, le sursis au paiement ne peut être octroyé que lorsque en cours un litige portant sur le contentieux de l'assiette de l'impôt.

La réclamation relative aux poursuites en recouvrement porte le nom : *d'opposition*. Elles revêtent la forme soit d'une opposition à l'acte de poursuite, soit d'une opposition à contrainte administrative pour les impôts recouvrés par le Trésor et, d'opposition au titre de perception pour ceux recouvrés par les Services fiscaux.

Pour les impôts, droits et taxes assimilées émis par voie de rôle ou avis de paiement, les réclamations sont soumises à la décision du Ministre chargé de la réglementation fiscale.

En ce qui concerne les impôts, droits et taxes, redevance dont la perception incombe aux agents de l'Administration fiscale, les réclamations sont soumises à la décision du Directeur général des impôts qui peut déléguer tout ou partie de son pouvoir.

L'opposition au titre de perception et l'opposition à contrainte visent la validité matérielle de l'acte de poursuite, c'est-à-dire l'existence de l'obligation du contribuable, son exigibilité, le contentieux appartient donc à l'Administration compétente pour se prononcer sur l'imposition qui est à l'origine des poursuites.

Quant à l'opposition à poursuite, il s'agit ici de contester la forme de l'acte, sans mettre en cause l'exigibilité des droits. Autrement dit, l'opposition à l'acte de poursuite ne vise que la validité en la forme de l'acte ou sur la non exigibilité de somme réclamée et ne remettant pas en cause l'assiette et le calcul de l'impôt.

En bref, la réclamation préalable est introduite dans le but d'obtenir de l'Administration une décision préalable, nécessaire, comme dans le contentieux administratif, pour mettre en mouvement le recours contentieux devant les juridictions compétentes.

B- Les décisions de l'Administration fiscale

1- Principes généraux

La décision sur la réclamation représente une étape importante du procès fiscal, dans la mesure où elle emporte des conséquences financières pour le contribuable ou pour l'Etat, en rétablissant ou en confirmant le statut légal du contribuable, et où elle permet aux services fiscaux d'expliquer à nouveau au réclamant les motifs d'imposition qui a été établis. Elle permet ainsi d'éviter que se noue ultérieurement un contentieux juridictionnel fondé sur une mauvaise compréhension entre les services fiscaux et le requérant.

L'intervention de la décision est strictement réglementée par la loi concernant, la compétence pour statuer, les délais dans lesquels elle doit intervenir, les formes de la décision et sa notification.

Avant de procéder à l'instruction de la réclamation préalable, le service qui l'a réceptionnée doit faire une analyse sommaire qui a pour objet de s'assurer succinctement de sa régularité. En effet, la validité de la réclamation obéit au respect d'un certain nombre de règles spécifiques. On notera que les vices de forme rendent, en principe, la réclamation irrecevable, de même que le non-respect des délais d'introduction. Toutefois, la pratique admet la régularisation de la plupart des vices de forme. Le service étant tenu d'inviter les requérants à procéder à une telle régularisation.

L'irrecevabilité en la forme d'une réclamation n'étant pas de nature à priver l'Administration du droit dont elle dispose de prononcer le dégrèvement des impositions ou fractions d'impositions formant surtaxe, le service use généralement de son pouvoir de dégrèvement d'office, lorsque, après instruction, le fond de l'affaire démontre la validité des prétentions du requérant.

S'agissant de l'instruction proprement dite de la réclamation, il y a lieu d'en examiner l'aspect sous l'angle de la compétence de l'agent instructeur d'une part, et des modalités d'autre part.

Les dispositions de l'article 20.02.06 du CGI dispose que les demandes contentieuses sont instruites par l'inspecteur détenteur du dossier. Cette règle de compétence signifie que quelle que soit la nature des impôts ou taxes contestés, l'instruction incombe, en principe à l'agent ayant établi les bases ou assuré la liquidation de l'imposition contestée.

Quant à sa modalité, l'instruction se caractérise par l'examen en la forme de la réclamation du double point de vue des conditions de délais et des règles de recevabilité. En second lieu, et c'est le point capital, l'instruction comporte un examen au fond de l'affaire, touchant à la fois les motifs de fait et de droit invoqués par le requérant et la recherche éventuelle de compensation à opérer entre des insuffisances d'imposition et la surtaxe contestée. A l'achèvement de l'instruction, l'agent instructeur transmet les dossiers à l'autorité décisionnaire.

2- Les décisions proprement dites

En application de l'article 20.02.07 du CGI qui prévoit la délégation de pouvoir, le Directeur général des impôts, par Décision n° 008/MEFB/SG/DGI/DTI du 16 Novembre 2004 a décidé que le pouvoir de décision sur les réclamations présentées par les contribuables et sur le dégrèvement d'office établi par les agents chargés de l'assiette est délégué :

- aux Directeurs provinciaux des impôts ;
- au Chef de service du contentieux ;
- au Directeur technique des impôts.

Les décisions que l'Administration peuvent prendre sur les réclamations sont classées en deux catégories : celles ne tranchant le fond de l'affaire et celles statuant sur le fond.

On cite parmi les décisions ne tranchant pas le fond du litige :

- les décisions qui donnent acte de désistement du contribuable ;

- les décisions de rejet de réclamation pour une irrecevabilité tirée d'un vice de forme ;
- les décisions qui renvoient d'office le litige devant le Juge conformément aux dispositions de l'article 20.02.20 du CGI.

Les décisions qui tranchent le fond de la contestation peuvent être des décisions de rejet ou des décisions de dégrèvement d'office total ou partiel selon les termes de l'article 20.20.16 du CGI.

Les décisions sont ensuite notifiées par lettre recommandée. Cette lettre de notification reproduit intégralement les motifs de la décision lorsqu'il s'agit d'un rejet total ou partiel. Elle indique, en principe, au contribuable les voies de recours dont il dispose ainsi que les délais pour intenter ces recours.

C'est donc sur la décision de l'Administration en réponse à la réclamation formée par le contribuable, ou sur une décision implicite de rejet résultant du silence pendant le délai légal exigé par la loi pour prendre décision que se forme le recours contentieux devant le juge compétent pour connaître le litige.

II- La compétence juridictionnelle

Les contribuables qui ne sont pas satisfaits de la décision rendue par l'Administration sur les réclamations contentieuses, ainsi que sur le contentieux de recouvrement peuvent introduire un recours devant le Tribunal compétent dans les délais prescrits par le Code général des impôts.

A- Origine et justification du partage de compétence

1- Origine et justification de compétence

Les critères de répartition de compétence étaient essentiellement tirés de la distinction traditionnelle entre impôts directs et impôts indirects consistant à opposer les premiers dont les litiges sont du ressort de la juridiction administrative, aux impôts indirects dont les contentieux appartiennent aux juges judiciaires.

Or depuis la création de la première Taxe sur le chiffre d'affaires en 1920, les litiges touchant à l'impôt sur la dépense ont, eux aussi, été confiés au Tribunal administratif.

Ce partage de compétence s'explique essentiellement par des raisons d'ordre historique et politique propre à l'histoire de France qui a inspiré toute la législation fiscale malgache. En effet, la règle de compétence fixée par les lois de l'an VII et l'an VII s'explique par des considérations politiques du fait que la nécessité contraignit de rétablir les impôts indirects condamnés par la Révolution, la juridiction administrative n'existait pas encore, et la garantie des tribunaux judiciaires pouvait seule rassurer le contribuable sur ces impôts suspects et impopulaires. Les Tribunaux judiciaires ont toujours été considérés comme les gardiens traditionnels de la propriété privée et des libertés individuelles. C'est donc une explication pratique, d'opportunité, et non une raison juridique qui a entraîné en l'an VII l'attribution de contentieux de l'enregistrement au juge judiciaire, tandis que le juge administratif voyait confirmer en l'an VII la compétence d'une juridiction particulière pour le contentieux de l'impôt direct.

Quoi qu'il en soit à cet égard, la compétence judiciaire en matière fiscale, telle qu'elle est héritée de la tradition et qu'elle est définie par la loi, est donnée que personne ne met pas en cause.

2- Répartition de compétence

En matière d'assiette, relèvent de la compétence du Tribunal administratif les litiges relatifs aux impôts directs. En matière de droit d'enregistrement, de taxe de publicité foncière, de droits de timbre et d'impôts indirects et taxes assimilées, notamment les taxes sur les chiffres d'affaires, le Tribunal compétent à connaître les litiges est le Tribunal judiciaire.

Les litiges relatifs au recouvrement sont portés devant le Tribunal judiciaire pour tous les impôts.

Lorsque l'Administration refuse les garanties offertes, le contribuable a la faculté de contester la décision de rejet de son offre devant le juge du référé.

B- Les Tribunaux compétents

1- Principes

Lorsqu'une difficulté d'ordre juridique doit être réglée par la voie de la justice, l'un des problèmes qui se pose est de déterminer la juridiction qui est légalement apte à statuer sur cette affaire connaître de cette difficulté. Autrement dit, il s'agit de déterminer la juridiction compétente.

La compétence est définie comme étant le pouvoir légal donné à une juridiction de connaître d'une affaire. C'est l'aptitude d'un juge ou d'une juridiction pour connaître valablement d'un litige. Inversement, l'incompétence est l'inaptitude d'une juridiction à connaître d'un procès.

Parmi toutes les juridictions établies par la loi fiscale, laquelle le justiciable va-t-il choisir valablement ? Il y a deux types de question que l'on doit en principe résoudre successivement :

- il faut tout d'abord déterminer à quelle catégorie appartient la juridiction à saisir en cas de litige fiscal, c'est la question de compétence d'attribution ;
- ensuite, il est nécessaire, compte tenu du fait que chaque tribunal à un certain ressort géographique, de savoir si le Tribunal saisi est territorialement compétent.

2- Tribunal administratif et Tribunaux judiciaires

-Tribunal administratif

D'après les dispositions de l'article 129 de la loi organique n°2004-036 fixant l'organisation, attributions et fonctionnement de la Cour suprême, le Conseil d'Etat statue sur les réclamations contentieuses en matière fiscale. Cependant, cet article ne mentionne pas la nature de l'impôt qui fait l'objet de la réclamation .

Cette question de compétence d'attributions a été résolue par les dispositions fiscales. Ainsi, l'article 20.02.22 du CGI dispose qu'en matière d'impôts directs, l'action est introduite devant le Tribunal administratif .

En vertu de l'unité de la juridiction administrative, le Conseil d'Etat statue en premier et en dernier ressort en matière fiscale. Il convient de signaler que la compétence de cette juridiction s'étend sur l'ensemble du territoire malgache.

- Tribunaux judiciaires

Les dispositions de l'article 69 du Code de Procédure civile disposent que le Tribunal de première instance connaissent, en matière civile, « *toutes les affaires pour lesquelles la compétence n'est pas attribuée expressément à une juridiction en raison de la nature de l'affaire et du montant de la demande* ». Ces dispositions sont complétées par l'article 20.02.22 alinéa 2 du CGI selon lequel, « *en matière d'enregistrement, de taxe de publicité foncière, de droits de timbre et d'impôts indirects et taxes assimilées, notamment les taxes sur les chiffres d'affaires, le Tribunal compétent est le Tribunal de l'ordre judiciaire* ».

Les règles de compétence d'attributions renseigneront sur le degré de la juridiction civile. En matière fiscale et en l'absence des dispositions spéciales prévues par le CGI, le procès porté devant le Tribunal suit les règles de double degré de juridiction et le pourvoi en cassation des jugements ou arrêts rendus par les juridictions inférieures (Tribunal de première instance ou Cour d'appel).

Quant à la compétence territoriale, cette matière n'a pas été spécifiée dans la loi fiscale. Toutefois, en se référant à la vieille règle « *Actor sequitur forum rei* » le problème semble être résolu. Par ailleurs, la combinaison de l'article 20.02.18 alinéa 2 et l'article 20.02.52 du CGI nous permet d'affirmer que le Tribunal compétent est celui du domicile du Directeur général des impôts.

Section II- les contentieux répressifs (Annexe II)

I- Le recouvrement forcé

A- Les voies d'exécution de droit commun

1- Généralités

Le recouvrement forcé ne constitue qu'une étape ultime lorsque l'Administration n'est pas parvenue, à l'issue d'un processus normal, à obtenir le paiement de l'impôt dans des conditions amiables ou du moins après que le contribuable ait obtempéré à la mise en demeure de payer.

Les procédures d'exécution en matière de recouvrement fiscal relèvent soit des techniques de droit commun prévues par le Code de Procédure Civile, soit des dispositions spécifiques prévues par le CGI mises en œuvre par le comptable. Mais dans le cas où des règles fiscales spécifiques sont en cause, les dispositions du droit commun ne sont pas exclues.

En effet, à l'expiration du délai imparti au redevable pour former oppositions aux poursuites, l'Avis à Tiers Détenteur emporte les mêmes effets qu'un jugement en validité de saisie-arrêt passé en force de chose jugée. Il emporte par ce dernier l'ordre de verser la somme dont s'agit entre les mains du saisissant. Sur le vu de l'ATD, le tiers libérera alors de la somme au profit de l'Administration. En cas de difficultés relatives à l'exécution de l'ATD, l'affaire sera portée devant le Président du Tribunal selon la procédure de référés¹.

Aux termes de l'article 20.01.43 alinéas 6, 7 et aux procédures de droit commun de saisie à la base du Titre de perception après un délai de un mois de sa notification. Les voies d'exécution de droit commun sont pratiquées soit lorsque les impôts à recouvrer ne bénéficient pas du privilège selon les termes de l'article 20.01.49 du CGI, soit à l'issue de la décision de justice devenue définitive donnant gain de cause à l'Administration fiscale.

¹ Article 223 à 235 du Code de procédure civile.

2- Les différentes sortes de saisies

D'après les dispositions de l'article 616 du Code de Procédure Civile, le créancier, pour parvenir à la vente sur saisie des meubles corporels appartenant au débiteur récalcitrant lui fait signifier par voie d'huissier un commandement à personne ou à domicile réel. Cette forme de saisie est appelée saisie exécution.

La saisie exécution ne peut être effectuée qu'un mois après la notification du Titre de perception et ne peut être pratiquée en l'absence d'un titre exécutoire délivrée par l'autorité judiciaire².

La même saisie est également pratiquée à l'issue d'un jugement ou arrêt de la justice condamnant le contribuable à payer l'impôt dû objet du litige.

Par ailleurs, il peut être nécessaire de recourir à des mesures conservatoires lorsqu'on craint que le débiteur fasse disparaître son actif ou devienne insolvable. Ainsi aux termes de l'article 20.01.45 du CGI, à l'expiration d'un délai de un mois et à défaut de paiement ou d'opposition assortie d'une demande de sursis de paiement avec constitution de garantie, le receveur peut engager les poursuites. Elles débutent par un commandement de payer effectué par un huissier ou tout autre agent cité dans les dispositions de l'alinéa 2 de l'article précité.

Le commandement est destiné à avertir le débiteur que son créancier est sur le point de saisir ses meubles, et de faire vendre. A défaut de paiement³, il sera procédé immédiatement à la saisie par l'huissier chargé de l'affaire. La saisie est constatée par un Procès verbal. Les biens saisissables sont limitativement énumérés par les dispositions de l'article 488 du Code de procédure civile. La saisie portant sur des fruits non récoltés ne peut être effectuée que six semaines précédant l'époque ordinaire de leur maturité⁴.

La vente, sur autorisation⁵ du juge, ne peut avoir lieu que huit jours après l'établissement du Procès verbal selon les termes de l'article du même Code.

² CA n° 110/88-ADM du 29 Mai 1991.

³ Commandement infructueux.

⁴ Cf. Saisie exécution.

⁵ Titre exécutoire délivré par l'autorité judiciaire.

L' Article 20.01.43 alinéa 6 et alinéa 7 du CGI dispose que le Titre de perception régulièrement établi et notifié conserve sa valeur légale tant qu'il n'a pas été annulé par une décision judiciaire. Il peut servir de base à une saisie arrêt, à une saisie immobilière dans les formes prescrites par le droit commun. Les procédures à suivre sont les mêmes que pour la saisie exécution développée ci-dessus. La saisie est précédée d'un commandement dont les contenus sont énumérés par le Code de procédure civile.

B- Modalités de saisies

1- Exécution de la saisie

A défaut de paiement et en matière immobilière, le commandement vaut saisie des biens désignés pour compter du jour de son inscription à la conservation foncière et défend les débiteurs de faire tous les actes juridiques sur l'immeuble.

Afin d'obtenir une ordonnance de saisie arrêt selon les termes de l'article 20.01.43 alinéa 7 du CGI, le receveur sur la base du Titre de perception, doit déposer, dans la huitaine suivant la sommation de payer infructueuse, une requête auprès du greffe du Tribunal de première instance selon les procédures des référés prévues au Code de procédure civile.

L'ordonnance de saisie est signifiée aux tiers détenteurs des sommes provenant du chef de redevable et au débiteur. Cette ordonnance rend indisponible entre les mains des tiers et jusqu'à concurrence du montant de la créance fiscale dès sa notification. Une assignation en validation de la saisie devrait être ensuite introduite dans un délai de 15 jours à compter de la date de l'ordonnance autorisant la saisie. Par le jugement ou arrêt de validité, la saisie arrêt jusqu'alors était conservatoire devient une mesure d'exécution.

Le jugement ou arrêt sera signifié au tiers et au contribuable par un huissier au moyen d'une signification commandement avec Procès verbal de saisie exécution. - Article 656 pour la saisie arrêt.

La saisie des salaires présente une certaine particularité du fait qu'elle est strictement réglemantée par le Code de procédure civile quant à la quotité cessible et la procédure

préalable à la saisie. En effet, la procédure débute toujours par une tentative de conciliation et ce n'est qu'en cas d'échec que le juge l'autorise par ordonnance la saisie.

2- Opposition à la saisie

Dans tous les cas, les débiteurs et les tiers saisis peuvent toujours former une opposition à la saisie. L'opposition contre les mesures entreprises dès la notification de la saisie doit être formée dans la huitaine devant le juge des référés du lieu de la saisie par le procédé de l'assignation à bref délai. La demande introduite par assignation est servie par un huissier et doit à peine de nullité contenir les mentions prévues aux dispositions de l'article 136 du Code de procédure civile.

Si l'opposition n'est pas fondée, le juge saisi peut ordonner la continuation de la poursuite. A l'inverse, il ordonne la suspension ou la discontinuation de la poursuite. Le rejet de l'opposition peut donner lieu à une condamnation à des dommages-intérêts envers le saisissant. Toutefois, la question se pose de savoir si le Juge des référés peut condamner à des dommages-intérêts⁶. En nous référant aux principes généraux de l'incompétence du juge des référés, on peut dire que la compétence revient au juge du fond. Autrement dit, en cas d'incompétence du juge des référés, l'affaire saisit le juge du fond alors qu'il aurait été préférable que le juge de l'urgence retienne sa saisine : il a statué sur l'opposition, il aurait été logique qu'il condamne l'opposant de mauvaise foi.

La décision du juge des référés relative à l'opposition peut faire l'objet d'une voie recours conformément aux dispositions de l'article 235 du Code de procédure civile : « *sauf disposition contraire de la loi, la partie à qui l'ordonnance fera grief, peut demander sa rétractation ou sa réformation par la voie de l'opposition* ».

A noter que la vente des objets saisis ne doit avoir lieu qu'avec l'autorisation expresse du Ministre chargé de la réglementation fiscale ou à l'autorité à qui il délègue son pouvoir : le Directeur général de impôts ou le Directeur chargé du contentieux.

II- Les infractions fiscales

⁶ Article 645 dernier alinéa du Code de procédure civile.

A- Nature de l'infraction fiscale

1- Violation des prescriptions du CGI et l'infraction aux textes d'application

Le contentieux pénal fiscal présente la singularité de voir les infractions définies non par le Code Pénal mais par le Code général des impôts. La définition de l'infraction fiscale est donnée est par l'article 20.02.45 : « *par infraction en matière fiscale, on entend les violations aux prescriptions du Code général des impôts régissant les services fiscaux et aux textes d'application* ».

Un fait est constitué en infraction si trois éléments sont réunis :

- l'élément légal, c'est-à-dire un fait est prévu et réprimé par la loi fiscale ;
- l'élément matériel qui est l'accomplissement du fait répréhensible ;
- l'élément moral de l'infraction, qui résulte de volonté consciente de l'auteur d'enfreindre la loi et la bonne foi n'efface pas l'infraction en raison de son caractère purement matériel. Les infractions fiscales sont appelées « *contraventions* » , et l'auteur est indifféremment appelé « délinquant » ou « contrevenant ».

2- Constatation de l'infraction

La répression, en matière fiscale, est pour l'essentiel confiée à l'Administration fiscale contrairement à l'infraction de droit commun. On peut fonder cette originalité de répression sur deux raisons. D'une part, pour l'efficacité de la répression, le Fisc serait mieux placé et mieux armé pour punir les contrevenants et les fraudeurs que les organes judiciaires. En effet, les prérogatives de l'Administration, et notamment, le privilège de l'exécution d'office, sont des armes très efficaces. D'autre part, la raison tient à la double nature des pénalités fiscales, à la fois punitions et réparations.

Quelles que soient les justifications proposées, on admet que c'est le législateur qui a cru devoir laisser le soin à l'Administration, en priorité, de prononcer des sanctions fiscales, de nature non judiciaire. Toutefois, le pouvoir répressif qu'il soit confié à l'Administration

ou au Juge doit se faire dans le respect des principes essentiels des libertés publiques et du droit de la défense.

L'infraction fiscale est constatée par un procès verbal par des personnes aptes à verbaliser selon les termes de la loi fiscale. La recherche des infractions à la législation fiscale conduit les agents à procéder à des vérifications et perquisitions. Ces visites et perquisitions se font sur la voie publique, dans les locaux ouverts au public et aux domiciles des contribuables ou particuliers. En cas d'infractions constatées, l'Administration peut procéder immédiatement à des saisies, confiscations et arrestations. Le refus d'exercice fait l'objet d'un procès verbal.

B- Les poursuites

1- L'initiative de poursuite

Le contentieux répressif tient une place à part dans les contentieux des impôts, du fait que l'initiative de procès ne revient pas au contribuable, mais au Directeur général des impôts et ce, conformément aux dispositions des articles 20.02.20 alinéa 2, 20.02.107 et 20.02.118 du CGI.

Le Ministère public saisi par l'Administration dispose l'entier pouvoir de donner suite à la plainte, laquelle n'est formulée que si l'Administration estime la poursuite opportune. Ainsi, il appartient à l'Administration de juger l'opportunité de poursuivre l'infraction fiscale devant le Tribunal correctionnel.

Les poursuites correctionnelles, qui sont en principe indépendantes de l'existence d'une contestation de l'impôt devant le Tribunal administratif ou devant le Tribunal civil, présentent une certaine autonomie par rapport à la règle qu'applique le Juge de l'impôt.

En cas de poursuites pénales concomitantes à une instance portant sur les contestations des impositions, les deux instances se déroulent parallèlement sans interférer l'une avec l'autre, selon les mécanismes qui gouvernent les procédures propres à chaque juridiction, ni l'un ni l'autre n'ayant ainsi à surseoir à statuer en attendant le jugement de l'autre.

2- Saisine du Tribunal répressif

La poursuite est subordonnée à l'existence d'un procès verbal dressé par l'agent verbalisateur qui a constaté l'infraction. L'action publique est exercée par l'Administration fiscale lorsque l'infraction est punissable d'une amende et par le Procureur de la République lorsque l'infraction est punissable d'une peine d'emprisonnement.

L'exercice de l'action publique consiste à diriger l'action publique ou à requérir le Juge d'instruction à l'effet d'ouvrir une enquête ou la juridiction de jugement aux fins d'une condamnation ou relaxe. Ce même privilège est reconnu par le Code de procédure pénal à l'Administration fiscale. Ainsi, l'article 1 de ce Code dispose que l'action publique pour l'application des peines est mise en mouvement et exercée par les fonctionnaires auxquelles elle est confiée par loi.

Chapitre II- Les recours contre les actes administratifs unilatéraux et les infractions relatives à la gestion des deniers publics

Section I- Les recours contentieux devant le Conseil d'Etat

I- Les recours contentieux

A- L'exercice des recours

Tous les actes administratifs sont soumis à la légalité. Le principe de légalité n'est qu'un aspect général selon lequel l'Etat moderne, dans toutes ses activités, est soumis aux règles de droit ou principe de l'Etat de droit. L'Administration est tenue d'observer dans son activité les règles de droit. Le contrôle de la légalité d'un acte administratif relève de la compétence du Juge administratif.

Les recours contentieux sont les moyens de droit dont dispose les administrés pour saisir de leur demande la Juridiction administrative. Ces recours constituent une arme efficace contre l'arbitraire de l'Administration. Ils se classent en un certain nombre de catégories dont les deux plus importants sont le recours pour excès de pouvoir et le recours de pleine juridiction.

1- Les règles de recevabilité des recours

Les règles de recevabilité des recours contentieux sont d'ordre public. Toutefois leur rigueur est atténuée par des possibilités de régularisation en cours d'instance dont sont seulement exclues l'exigence que le recours soit introduit dans les délais et celle qu'il soit précédé d'un recours administratif.

Les conditions de recevabilité sont :

- *l'intérêt pour agir* : le requérant, dont la capacité à agir est appréciée selon le droit commun, doit avoir un intérêt personnel à obtenir ce qu'il demande.

Cet intérêt est différemment apprécié selon la nature du recours exercé. Pour le recours de pleine juridiction, il faut justifier d'un droit lésé puisque l'objet de l'action est d'en faire constater l'existence et d'en déduire les conséquences. Pour exercer un recours pour excès de pouvoir, il suffit d'être intéressé par l'acte.

L'intérêt soit matériel ou moral, individuel ou collectif doit être direct et certain.

- *l'existence d'une décision préalable*, aux termes de l'article 137 de la loi n° 2004-03⁷, le Conseil d'Etat ne peut être saisi que par la voie de recours formé contre une décision préalable de l'Administration écrite ou verbale contraire à la prétention du requérant.

- *Les délais de recours* : d'après les dispositions de l'article 137, 1^{ère} de la même loi, le Conseil d'Etat ne peut être saisi que par la voie d'un recours formé dans les trois mois à compter de la notification ou de la publication de la décision attaquée.

Le même article dispose, en outre, qu'en pleine contentieux, sauf en matière de travaux publics, le délai est de trois mois à partir de la notification de la décision préalable.

Le silence gardé pendant plus de quatre mois par l'autorité vaut une décision implicite de rejet. Cette décision implicite ouvre le délai de recours de trois mois.

La requête introductive d'instance est rédigée sur papier libre et déposée au greffe du Conseil d'Etat. Cette requête est personnelle et ne doit viser qu'une seule décision.

2- Motivation de la requête

Les moyens qui sont invoqués varient selon la nature du recours exercé.

En matière de recours pour excès de pouvoir, le requérant peut invoquer des moyens d'illégalité communément appelés : « *cas d'ouverture du recours pour excès de pouvoir* ».

⁷ Loi organique n°2004-036 du 1^{ère} Octobre 2004 relative à l'organisation, aux attributions, au fonctionnement et à la procédure applicable à la Cour suprême.

Ces moyens de légalités sont :

a- *Les moyens de légalité externe* qui touchent à la légalité formelle des actes :

- L'incompétence⁸ résultant soit de l'usurpation de pouvoir, soit de l'empiètement d'une autorité administrative concernant les pouvoirs d'une autre autorité.

(compétence matérielle, compétence temporelle, compétence territoriale).

- Le vice de forme constituée par l'omission ou l'irrégularité de formalités substantielles⁹.

b- *Les moyens de légalité interne* :

- Le détournement de pouvoir ou de procédure¹⁰ qui concerne les mobiles de l'auteur de l'acte. Il s'agit de l'utilisation par l'Administration de ses pouvoirs dans un but autre que celui prévu par loi ou l'emploi d'une procédure inapplicable.

- Violation de la loi qui porte sur les motifs de l'acte. Elle réside dans le défaut de base légale en cas d'inapplicabilité du texte invoqué par l'Administration ; l'erreur de droit en cas d'application d'un texte sans rapport avec le problème ; l'inexactitude matérielle des faits etc.

Le requérant peut, en matière de pleine juridiction, invoquer tous les moyens de droit. Outre les moyens d'illégalité précités, il peut alléguer la violation par l'Administration de stipulation contractuelle, la faute de l'administration.

⁸ CA n°70/80-ADM du 10 M 1982

⁹ CA n°42/77-ADM du 18 Novembre 1978

¹⁰ CA n°42bis/00-ADM du 13 Décembre 2000

B- Les effets des recours

1- L'effet non suspensif des recours

En vertu d'une règle fondamentale du droit public, les décisions administratives ont un caractère exécutoire. L'article 186 de loi n°200-036 : « *le recours contre une décision administrative n'en suspend pas l'exécution...* »¹¹ . Les décisions s'imposent aux administrés alors même qu'ils les contestent par la voie contentieuse. Toutefois, la loi prévoit le sursis à exécution.

Le juge administratif peut ordonner le sursis à exécution de la décision attaquée. Ainsi, l'application de la décision est suspendue jusqu'à ce que l'arrêt du Conseil d'Etat soit rendu. Le sursis ne peut être obtenu que lorsqu'il est demandé expressément par le requérant. La demande est présentée par requête distincte et subordonnée à l'existence d'une requête aux fins d'annulation de la décision préalable.

A noter qu'en aucun cas le sursis ne peut être ordonné à l'exécution touchant l'ordre public. Pour être recevable, la demande doit être déposée quarante huit heures à compter de la notification ou de la connaissance de ladite décision.

Le recours pour excès de pouvoir est destiné à obtenir l'annulation d'une décision administrative prétendue illégale. Ainsi, le pouvoir du Juge est limité. Il ne peut qu'annuler l'acte ou rejeter la requête. Le juge ne peut, en outre, ni reformer l'acte attaqué, ni condamner l'Administration en conséquence de l'annulation de l'acte.

L'acte annulé disparaît de l'ordonnement juridique : il est censé n'être jamais intervenu. L'annulation est rétroactive.

Dans le cas d'un recours de pleine juridiction, le pouvoir du juge est plus étendu. Il résulte que la décision du juge a une portée particulière. Le juge saisi par le requérant, afin de constater l'étendue des droits de celui-ci et condamner l'Administration à les rétablir, peut non seulement annuler la décision attaquée mais aussi la reformer. Après avoir établi

¹¹ Cf. Privilège de l'exécution préalable

l'existence et la portée du droit du requérant contre l'Administration, il va lui en accorder le bénéfice et prononcer contre l'administration une condamnation pécuniaire.

II-Le Conseil d'Etat

L'organisation, les attributions et le fonctionnement du Conseil d'Etat sont fixés par la loi organique n°2004-036 du 1^{er} octobre 2004.

A- Composition

1- Sièges

Au siège, le Conseil d'Etat est dirigé par le Président. Cette juridiction qui siège à la Cour suprême comprend plusieurs chambres dont le nombre est fixé par le règlement intérieur. Une chambre comprend un président de la chambre, des conseillers et des auditeurs. Elle est assistée d'un greffier.

2- Le Ministère public

Le Ministère public est représenté par le Commissaire général de la loi au Conseil d'Etat.

Il comprend :

- le Commissaire général de la loi, chef du parquet ;
- les Commissaires de la loi ;
- les auditeurs.

Le Commissaire général membre de la juridiction est chargé en toute indépendance de présenter sous forme de conclusions la solution qu'il lui paraît appeler, compte tenu du droit positif, le problème juridique posé par le litige.

Ainsi, il défend l'intérêt de la loi et non celui de l'administration.

B- De la compétence

1- La compétence ratione materiae

La compétence d'attributions du Conseil d'Etat est fixée par la loi organique 2004-036. L'article 129 dispose que le Conseil d'Etat est juge de droit commun du contentieux administratif et fiscal.

A cet effet, il statue en premier et en dernier ressort pour:

- les litiges relatifs à l'impôt direct ;
- le recours en annulation des actes des autorités administratives ;
- le recours de pleine juridiction pour les faits dommageables occasionnés par les activités de l'Administration .

Le Conseil d'Etat peut être consulté par le Premier ministre et par certaines autorités publiques. La demande de consultation est adressée au Président et comporte une copie au Commissaire général de la loi.

2- La compétence ratione loci

La règle de compétence territoriale précise quelle est, de toutes les juridictions, d'une même catégorie répartie sur le territoire, celle qui devra connaître d'un litige. La compétence du Conseil d'Etat s'étend sur tout le territoire de la République selon les termes de l'article 1 alinéa 2 de la loi organique précitée.

Section II- Les infractions relatives à la gestion des deniers publics

I- Les infractions liées aux fonctions des agents

A- Types de l'infraction

1- Les infractions à la législation fiscale et financière

En matière de recette, la responsabilité des Ordonnateurs et des Comptables tirent son origine dans les différents textes et principes généraux régissant la législation financière et fiscale.

L' Ordonnateur, dans le domaine fiscal, exerce la constatation en premier lieu l'existence d'un événement ou d'une situation qui constitue le fait d'une créance fiscale (opération d'assiette). Il doit, en second lieu, constater le montant de la dette résultant de l'opération de liquidation. En matière de recette, tout ordonnateur a compétence pour ordonner le recouvrement par l'émission d'un Titre de perception selon la nature des recettes.

Par Comptables, on entend les fonctionnaires qui sont spécialisés dans la perception des impôts, droits et taxes, redevances ou sommes quelconques dus à l'intérieur du territoire malgache selon les termes de l'article 20.01.40 du CGI. Ils s'appellent « *Comptables des administrations financières* ». Ce sont les Receveurs des impôts auprès des Centres fiscaux.

La responsabilité de l'ordonnateur est, essentiellement, engagée pour les infractions en violation de la règle de la séparation des ordonnateurs et des comptables¹², à l'obligation découlant de la loi de finances et au principe de légalité de l'impôt¹³. Cette liste n'est pas limitative mais nous permet de retracer les cas dans lesquels la responsabilité disciplinaire, financière et pécuniaire de l'ordonnateur est en jeu.

¹² Cf. Comptable de fait : CA n°8/92 ADM du 15 Septembre 1993.

¹³ Cf. Concussion du Droit pénal.

Le comptable est responsable de sa propre gestion et celui de ses prédécesseurs. Il est également responsable des agissements de tout agent placé sous ses ordres¹⁴. L'article 20.01.40 du CGI dispose que « *le receveur est personnellement responsable des opérations dont il est chargé* ». Ainsi, constitue une infraction à la charge du comptable : la violation de la règle et la tenue de la comptabilité publique, tout manquement à ses obligations en matière de recette, le déficit ou manquant constaté en deniers ou en valeurs.

2- Les infractions de droit commun

Les infractions commises (Cf. supra) par les ordonnateurs et les comptables peuvent recevoir une qualification pénale. Ainsi, la violation de la règle de la séparation des ordonnateurs et comptables peuvent faire l'objet d'une poursuite devant le Tribunal pénal pour « *usurpation de fonction* », recours pour excès de pouvoir devant le Juge administratif pour « *incompétence* ».

Il en est de même pour le déficit constaté lors d'une vérification de caisse effectuée par l'autorité d'inspection ou de contrôle compétent. Le déficit de caisse engage la responsabilité pécuniaire et pénale du comptable vérifié. Le ministère public défenseur de la loi peu engager contre lui une poursuite pou détournement des deniers publics.

B- La mise en oeuvre de la responsabilité de l'auteur

1- Les autorités compétentes

Le contrôle de la gestion des ordonnateurs et des comptables des administrations financières, outre le contrôle interne du servie¹⁵ généralement effectué sur place, est assuré par des corps spécialisés qui sont :

- l'Inspection Générale de l'Etat (I.G.E) ;
- l'Inspection Générale des Finances (I.G.F).

¹⁴ Cf. Responsabilité sans faute.

¹⁵ Service d'Inspection, Cf. article 3 du Décret n°2004-570 du 01 Juin 2004 modifiant et complétant les disposition du Décret n°2003-166 du 04 Mars 2003 fixant les attribution du Ministre de l'Economie, de Finances et du Budget ainsi l'organisation générale de son Ministère.

L'I.G.E est un organe de contrôle ayant une compétence générale, rattaché au Président de la République et n'agit que sur son ordre.

L'I.G.F, organe nouvellement créé par le Décret n° 2004-73 du 01 Juin 2004, est placé au sein du Ministère chargé des Finances. Elle a comme principale fonction la vérification de la gestion des ordonnateurs et celle des comptables publics (article 2).

Les pouvoirs et les conditions d'investigation reconnus aux Inspecteurs d'Etat dans l'exercice de leur mission à l'I.G.E sont également reconnus et attribués aux Inspecteurs des Finances dans L'I.G.F.

Ces organes de contrôle, dit administratif, ne prennent pas des sanctions en cas d'irrégularité constatée à l'égard de l'ordonnateur ou comptable mise en cause, mais formulent des propositions de sanction dans le rapport d'inspection (Procès verbal de vérification).

Au vu du rapport d'inspection de l'organe spécialisé ou de son supérieur hiérarchique, le Ministre des Finances émet son avis sur les mesures à prendre. A cet égard, le Ministre des Finances dispose d'un pouvoir discrétionnaire. Dans tous les cas, le Ministre engage toujours les poursuites en saisissant le Tribunal répressif, le Conseil de Discipline de la Fonction publique (C.D.Fop) et les Conseil de Discipline Budgétaire et Financière (C.D.B.F).

En effet, un même fait peut faire l'objet de plusieurs poursuites devant les juridictions précitées. Il en est ainsi, à titre d'exemple, lorsqu'un ordonnateur émet un Titre de perception de recette non autorisée. Il est poursuivi pour infraction à la réglementation des finances publiques devant le C.D.B.F, justiciable devant le C.D.Fop pour manquement aux obligations professionnelles¹⁶ et, devant le Tribunal répressif pour concussion.

Nonobstant, les décisions de relaxe ou d'acquiescement du Tribunal répressif et en cas de déficit de caisse constaté par le Procès verbal de l'organe de contrôle, le Ministre chargé

¹⁶Cf. Décret n°2003-1158 du 17 décembre 2003 portant Code de Déontologie de l'Administration et de Bonne Conduite des Agents de l'Etat.

des Finances met en débet le comptable fautif et émet contre lui un arrêté de débet. Cet arrêté constitue un ordre de versement afin de rétablir le déficit de caisse.

A noter que la Cour des comptes exerce également un contrôle de gestion des comptables publics de fait ou de droit. Dans ses activités de contrôle, la Cour se saisit d'office contrairement aux organes de contrôle administratif cités ci-dessus. Effet, les comptables publics sont tenus de communiquer à la Cour chaque année ses comptes.

La Cour examine les comptes du comptable en matière de recette. Il s'agit ici de juger les comptes et non les comptables selon l'adage célèbre : « *la Cour des comptes juge les comptes et nom les comptables* ». Toutefois, le juge est amené à apprécier le comportement du comptable. En cas d'irrégularité, la Cour établit une présomption de faute qui pèse sur le Comptable dont le compte est irrégulier.

La Cour, en cas d'irrégularité, rend d'abord un arrêt provisoire qui est une injonction adressée au comptable de produire les pièces justificatives de sa gestion. Si le comptable a satisfait aux injonctions formulées par l'arrêt provisoire et a produit les pièces justificatives, la Cour rend un arrêt définitif de décharge ou levée d'injonctions.

Dans le cas contraire, il sera prononcé un arrêt de débet. Au vu de l'arrêt de débet, le Ministre des Finances engage les poursuites contre le comptable fautif ¹⁷.

2- L'atténuation de la responsabilité

L'arrêté de débet constitue un Titre de perception qui oblige le comptable de procéder au recouvrement de la somme correspondante.

Toutefois, la loi prévoit trois régimes d'atténuation des comptables mis en débet :

- Aux termes de l'article 20.02.04 du CGI, les agents mis débet peuvent toujours adresser une demande gracieuse au Ministre des Finances visant à l'admission en

¹⁷ Articles 310 à 318 de la loi organique n°2004-036 du 1^{ère} octobre 2004.

non-valeur des cotes irrécouvrables pour : disparition du débiteur ; insolvabilité du débiteur ; disproportion des moyens à mettre en œuvre pour recouvrer la créance.

- Demande de décharge de responsabilité au Ministre. Elle a pour objet d'obtenir une décharge totale ou partielle. A cet effet, le comptable en débet peut invoquer que l'erreur constatée dans le compte est due à un cas de force majeure
- Demande gracieuse pour bénéficier de la remise gracieuse des sommes lésées à sa charge conformément aux dispositions de l'article 20.02.03 du CGI. Comme en matière fiscale, la demande gracieuse relève du pouvoir discrétionnaire du Ministre des Finances.

II- Les poursuites

A- La mise en mouvement de l'action publique

1- L'opportunité de poursuite

En principe le Ministre des Finances, au vu du Procès verbal des organes de contrôle spécialisés et l'arrêt de débet de la Cour des comptes, doit engager les poursuites devant les instances juridictionnelles auxquelles doivent être jugées les auteurs des infractions aux législations financières et fiscales. A cet effet, il saisit le C.D.B.F , le C.D.F.P et le Tribunal répressif.

Les infractions perpétrées par les ordonnateurs et les comptables peuvent recevoir des qualifications pénales susceptibles d'engager leurs responsabilités pénales. Dans ce cas, et en vertu des dispositions du Code pénal, toutes personnes ayant connaissance d'un crime ont l'obligation d'en dénoncer les auteurs. Le Ministre des finances n'est pas épargné de cette obligation en vertu du principe de l'égalité des citoyens devant la loi.

Ainsi, aux termes de l'article 318 de loi organique n°2004-036, la Cour des comptes a l'obligation d'informer le Commissaire Général du Trésor dès qu'il perçoit l'existence des faux ou des concussions ou toute autre malversation lors du contrôle des comptes.

Compte tenu de ce qui précède, le Ministre ou l'autorité à qui il délègue son pouvoir doit en principe, outre la saisine des juridictions à caractère disciplinaire, déposer une plainte au Ministère public ou se constituer partie civile devant le Juge d'instruction pour mettre en mouvement l'action publique.

2- La saisine du Tribunal répressif

Il existe deux modes de saisine du Tribunal répressif selon le degré de l'infraction.

La première est la procédure de citation directe par laquelle la victime d'une infraction demande le service d'un huissier pour attirer directement l'auteur devant le Tribunal correctionnel, après autorisation du Parquet. Le prévenu est tenu de comparaître à l'audience à la date fixée et répondre de la prévention contenue dans la citation. Il peut toujours se faire assister d'un conseil de son choix.

La seconde, c'est la plainte avec constitution de partie civile. Cette procédure ne peut être engagée que pour une infraction à la loi pénale constitutive d'un délit ou crime. A la réception du dossier, le Juge d'instruction le communique au Procureur de la république pour son réquisitoire introductif. C'est seulement après saisine de ce dernier que le juge ouvre l'instruction car le juge d'instruction ne peut se saisir d'office : il est saisi *in rem* et non *in personam*. La constitution de partie civile fait acquérir au plaignant la qualité de partie au procès.

La juridiction de jugement n'est effectivement saisie que par l'ordonnance de renvoi du Juge d'instruction ou un arrêt de renvoi de la chambre d'accusation en cas d'opposition formée par l'inculpé. A défaut de charges suffisantes contre la personne poursuivie, il rend un ordonnance de non-lieu.

B- L'Etat partie civile au procès

1- Réparation du préjudice

L'action civile a pour objet la réparation du préjudice subi. L'infraction pénale, dès lors qu'elle est dommageable, justifie une action civile.

L'action civile peut être portée devant le Tribunal civil. Dans ce cas, le Tribunal civil doit surseoir à statuer jusqu'à ce que le Tribunal répressif rend sa décision. Mais, on peut joindre l'action civile à l'action pénale et de ce fait le Tribunal répressif statue sur ces deux actions.

2- La règle du pénal tient le civil en l'état

Une précision mérite d'être faite concernant la faute disciplinaire, mesure administrative et l'infraction pénale. La faute disciplinaire est le fait susceptible de mettre en jeu la responsabilité disciplinaire. Elle correspond à ce qu'en droit pénal, l'infraction est prévue et définie par le code pénal tandis que la définition légale de la faute disciplinaire n'existe pas.

La notion de faute peut être cependant dégagée en fonction de divers éléments. Ainsi, la faute doit avoir un lien avec le service, c'est-à-dire avoir été commise dans le service ou à l'occasion du service. La faute doit constituer un manquement à une obligation comme l'indique l'article 37 du Décret n°2003-1158¹⁸ et avoir été établie.

En principe, la faute disciplinaire est indépendante de l'infraction fiscale. L'autonomie du droit disciplinaire et les caractères propres à la faute disciplinaire font que celle-ci est déterminée selon les critères qui sont différents de ceux qui permettent de définir l'infraction pénale. Cette indépendance se manifeste sur divers points de vue.

D'abord, un même fait peut s'analyser à la fois en une faute pénale et en une faute disciplinaire entraînant les deux formes de poursuite. Ce qui nous permet d'affirmer que la règle de « *non bis in idem* » ne s'applique pas dans le rapport de droit pénal et droit disciplinaire. Toutefois, cette règle s'applique devant deux juridictions de même ordre et degré. C'est ainsi que la Chambre Administrative a annulé pour violation de la règle « *non bis in idem* » dans un arrêt le fait par l'administration d'avoir traduit deux fois devant le Conseil de discipline le sieur RAKOTOSON Jollyson H. sur la base des mêmes faits et avec deux sanctions différentes¹⁹.

¹⁸ Décret n°2003-1158 portant Code de Déontologie de l'Administration et de Bonne conduite des Agents de l'Etat.

¹⁹ CA n°129/00-ADM du 05 Septembre 2001.

Ensuite, il peut y avoir mesure administrative sans faute pénale. Ainsi, un fonctionnaire acquitté par un Tribunal répressif peut être frappé d'une mesure administrative. La Chambre Administrative a rejeté une requête aux fins d'annulation d'un arrêté de débet pour des moyens tirés de la relaxe prononcée par le Tribunal répressif ²⁰.

En effet, l'arrêté de débet ne constitue pas une sanction mais une mesure administrative constatant un manquant de caisse. Cette mesure vise à rétablir le déficit de la caisse et s'impose indépendamment de l'existence d'une faute pénale. Parfois, l'autorité disciplinaire est liée au décision du juge sur l'existence ou l'inexistence matérielle du fait incriminé.

Enfin, l'amnistie pénale ne fait pas disparaître la sanction disciplinaire et les mesures administratives.

Chapitre III- la gestion des affaires judiciaires

²⁰ CA n°128/85-ADM du 07 Avril 1991.

Section I- Le service chargé du contentieux judiciaire

I- Organigramme

A- Structure

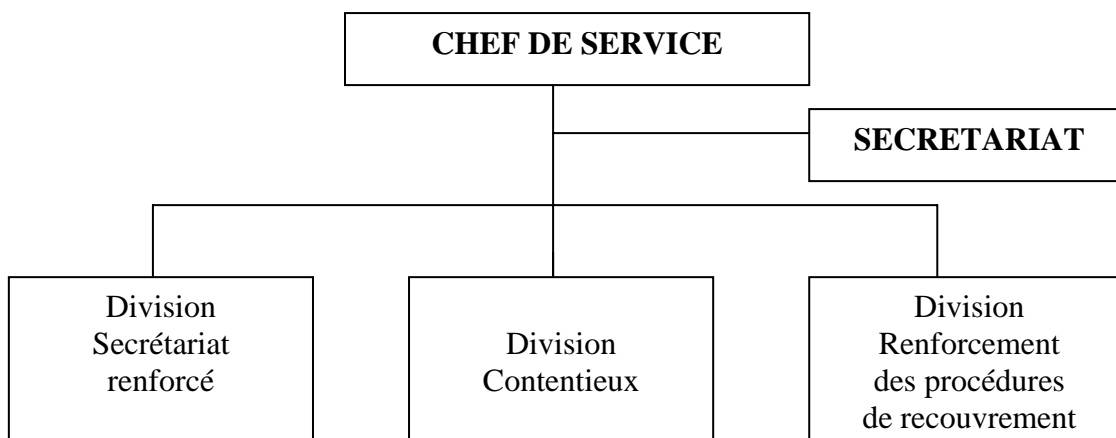
1- De la Composition du Service

Conformément au Décret n°2003-166 du 04 Mars 2003 modifié par le Décret n° 2004-570 du 01 Juin 2004, fixant les attributions du Ministre de l'Economie, des Finances ainsi que l'organisation générale de son Ministère, il est institué auprès de la Direction Technique des Impôts, un Service chargé du Contentieux et Actions en Recouvrement.

Le Service du Contentieux et Action en Recouvrement comprend un Chef de Service, un Secrétariat et trois divisions à savoir :

- Division secrétariat renforcé ;
- Division contentieux ;
- Division renforcement des procédures de recouvrement.

2- Schéma



B- Les différentes divisions du Service du Contentieux

1- La division Contentieux qui se subdivise en :

- Contentieux civil ;
- Contentieux répressif.

2- La division renforcement des procédures de recouvrement

II- Attributions du Service du Contentieux et Action en recouvrement

A- La division Contentieux

1- Attributions contentieuses

Les rôles principaux de la division Contentieux, sous la direction du Chef de service, sont :

- l'étude des dossiers sur les contentieux civils et les contentieux répressifs;
- la représentation de l'Administration fiscale en Justice.

En matière de contentieux civil, le Service du Contentieux :

- étudie les réclamations gracieuses, contentieuses, ainsi que des propositions de dégrèvement d'office ;
- prend des décisions sur les réclamations pour les cotes de 1 à 4 millions d'Ariary ²¹ ;
- procède à l'étude relative à la restitution de l'indu.

Le Service effectue en matière répressive :

- les recherches et propositions de solutions en cas de contestation de Procès verbal par le contribuable ;
- la recherche de règlement à l'amiable pour éviter les recours juridictionnels ;
- la proposition des décisions sur les demandes de transaction avant jugement ;

²¹ Cf. Article 2 de la Décision n°008-MEFB/SG/DG/DTI portant application des dispositions de l'article 20.02.07 du Code Général des Impôts, relatives aux réclamations et demandes en remise de pénalités du 16 Novembre 2004.

2- Attributions non contentieuses

A titre accessoire, le Service du Contentieux est en relation directe avec le Service de la Législation pour :

- relever et étudier des problèmes d'applications des textes ;
- l'harmonisation d'application des textes fiscaux ;
- relever les ambiguïtés et lacunes de la loi favorisant l'évasion fiscale ou l'évitement licite à l'impôt.
- la préparation de la loi de finances.

Les travaux de répartition des amendes recouvrées sur Procès verbal incombent également au Service.

B- La division Action en Recouvrement

1- Principe

Le principe est que le recouvrement est une fonction dévolue principalement au comptable public détenteur de la caisse publique.

2- Le rôle du Service du Contentieux en matière de recouvrement

En matière de recouvrement, le rôle du Service du Contentieux se limite au suivi et à l'accélération du paiement :

- soit par l'octroi d'un étalement de paiement (Cf. calendrier de paiement accordé au contribuable) ;
- soit par la surveillance du calendrier accordé ;
- soit par la réception de chèques à transmettre au receveur.

Dans tous les cas, il s'agit de chercher les moyens adéquats, pour faire payer le contribuable.

Section II- Le fonctionnement du service contentieux

I- Saisine du Service du Contentieux

A- Contentieux administratifs

1- Les réclamations relatives à l'assiette

Après instruction des dossiers de réclamation des contribuables, les dossiers sont transmis à l'autorité décisionnaire. Conformément aux dispositions du Code général des impôts et en vertu de la délégation du pouvoir mentionnée à la décision précitée, les dossiers de réclamations pour les cotes allant de 1 à 4 millions d'ariary sont transmis pour décision de rejet, de remise ou de dégrèvement au Directeur chargé du contentieux.

2- Les contentieux de recouvrement

En matière de recouvrement, le Service est saisi, soit par l'opposition au Titre de perception, soit par l'opposition aux poursuites.

B- Contentieux judiciaires

1- «L'ordonnance de soit communiqué» de la Chambre Administrative

Lorsque le contribuable n'est pas satisfait de la décision rendue par l'Administration fiscale, il peut saisir le Tribunal compétent pour statuer sur sa demande. Ainsi, pour saisir le Tribunal, il doit introduire une requête introductive d'instance.

Si le litige fiscal relève de la compétence de la Chambre Administrative, saisie de la requête introductive d'instance²², le Président rend une « *Ordonnance de soit communiqué* ».

L'ordonnance rendue, ordonnant la communication de la requête introductive d'instance au Chef de Service du Contentieux est notifiée par le Greffier de la Chambre Administrative.

²² Ordonnance n°60-048 du 22 Juin 1960 portant fixation de la procédure devant le Tribunal administratif.

Sont jointes à la notification, copie de l'ordonnance du Président contenant le délai pour fournir les mémoires en défense, le double de la requête introductive d'instance ainsi que les copies des pièces justificatives produites devant la Cour.

2- La convocation, l'assignation de comparaître devant le Tribunal et l'assignation à bref délai²³

Si le litige fiscal relève de la juridiction civile, le Service contentieux est saisi :

- soit par une convocation notifiée par le greffier du Tribunal ;
- soit par une assignation de comparaître signifiée par voie d'huissier de la justice;
- soit par l'assignation à bref délai servie par un huissier.

La convocation est rédigée par le greffier selon les formes prescrites à l'article 122 du Code Procédure Civile. La copie de la requête est jointe à la convocation.

D'après les dispositions de l'article 136 du Code de Procédure Civile, la demande en justice peut être introduite par assignation qui vaut conclusion. L'assignation est servie par un huissier dans les formes prescrites aux articles 143 à 149 du même Code.

II- Instruction des dossiers

A- Préparation des dossiers contentieux

1- Demande de communication des dossiers

A la réception de la notification de l'ordonnance de soit communiqué ou de l'assignation, le Service du Contentieux demande la communication des dossiers litigieux auprès du Service gestionnaire.

2- L'étude des dossiers

²³ Cf. Procédure d'urgence sur autorisation du Juge des référés.

L'inspecteur des impôts chargé de l'affaire commence l'étude des dossiers par l'établissement d'une synthèse du dossier litigieux. Dans tous les cas, il peut s'enquérir auprès de tous les entités concernées notamment le Service détenteur du dossier.

L'étude du dossier se termine par la confection des mémoires en défense ou les conclusions de l'Administration fiscale.

B- Les mémoires en défense et les conclusions

1- Définitions

Les mémoires en défense et les conclusions sont des documents écrits contenant l'exposé des moyens de défense du défendeur au procès. Ces documents contiennent alors les répliques de l'Administration.

Des échanges des conclusions se succèdent, devant les Tribunaux saisis, jusqu'à ce que l'affaire sera en état d'être jugée.

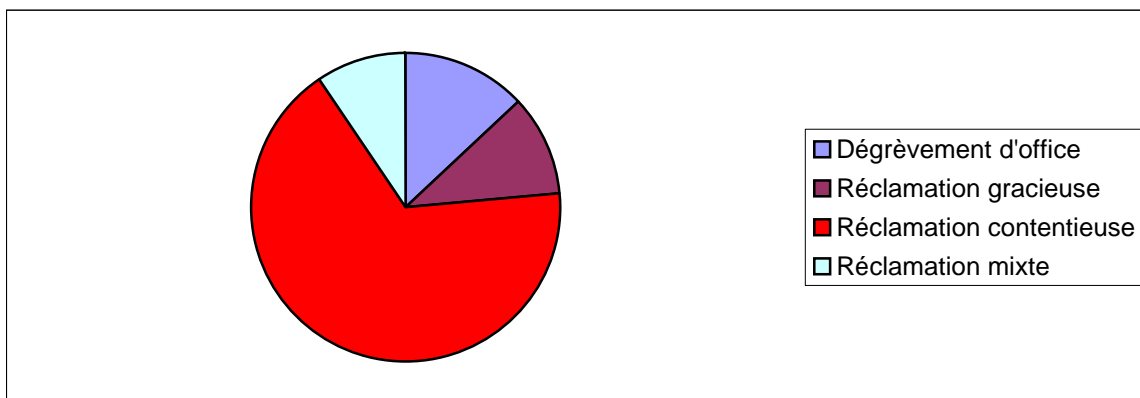
2- Le suivi de l'action en justice

Le suivi de l'affaire judiciaire incombe au Service du Contentieux. A cet effet, il lui appartient la préparation de tous les actes de procédure exigés par loi pour la bonne marche du procès.

Ainsi, il doit faire usage de tous les droits et moyens conférés par la loi sur le fond et la forme à toute personne ayant la capacité d'ester en justice. Ce sont essentiellement, les voies de recours²⁴, le droit de la défense etc.

A signaler qu'en vertu des dispositions fiscales, l'Administration peut soumettre d'office un litige devant les juridictions compétentes. Il lui appartient alors d'introduire la requête introductive d'instance par les procédés cités ci-dessus.

²⁴ L'appel ;
L'opposition ;
Le tierce opposition ;
Le pourvoi en cassation, le pourvoi en révision.

Image n°1 Dossiers contentieux civils traités par le Service contentieux en 2004²⁵

En conclusion, il importe de signaler que le contentieux fiscal n'est pas le seul litige entraînant la mise en cause de l'Administration fiscale en justice. Par ailleurs, le contentieux fiscal ne peut être délié totalement du contentieux judiciaire du droit commun. Ils ont un principe et un régime commun dans certains cas. Compte tenu de la mission confiée à la DGI : « *la perception de l'impôt* », notre étude sera consacrée dans la majeure partie au contentieux fiscal judiciaire. Au cours de la deuxième partie, nous allons essayer de dégager les problèmes liés au procès fiscal après avoir donné un aperçu global sur les principes gouvernants l'instance fiscale judiciaire.

²⁵ Source d'information: Service contentieux de la DGI.

Deuxième partie :
Réalités sur les litiges
fiscaux

Chapitre I- Incidents textuels

Section I- Les règles de procédures

I- La dualité de règles de procédures

A- Notion de procédure

1- Définition

Même pour ceux qui n'ont pas fait du Droit, le terme « *procédure* » est chargé des sens. Il sous-entend un ensemble de formalités qu'il faut accomplir en vue de parvenir à un résultat généralement aléatoire.

Dans un sens technique, la procédure constitue l'ensemble des formalités par lesquelles une difficulté d'ordre juridique peut être soumise à l'Administration ou à une Juridiction qui tranchera. A la vérité, la procédure est « *un ensemble de formalités qui doivent être suivies pour soumettre une prétention à un juge²⁶* ».

En matière de contentieux fiscal, les divers problèmes qui forment l'objet de la procédure peuvent être groupés autour de quatre idées :

- la réclamation préalable devant l'Administration fiscale ;
- l'action en justice ;
- la Juridiction compétente ;
- l'instance fiscale.

2- Les actes de procédures

Du point de vue fiscale, les actes de procédures sont les actes soumis à certaines formes, effectuées par les agents des impôts afin d'établir et de recouvrer l'impôt à la charge d'un contribuable en application de la loi fiscale.

Ce sont essentiellement :

- les actes relatifs à l'opération d'assiette, de liquidation et de recouvrement (la déclaration du contribuable, l'avis d'imposition, l'avis de mise en recouvrement, la lettre de mise en demeure, le titre de perception, l'A.T.D etc.) ;

²⁶ Définition donnée par le *Lexique des termes juridiques*.

- les actes nécessaires à l'exercice du pouvoir fiscal, notamment, le contrôle et vérification fiscaux qui sont : l'avis de proposition de redressement, l'avis de vérification, le procès verbal, la notification des redressements, le transaction avant jugement etc. ;
- en ce qui concerne le contentieux fiscal, ce sont les réclamations préalables : les demandes contentieuses et les demandes gracieuses d'une part et les décisions de l'Administration d'autre part.

Ces actes sont soumis à certaines formalités rigoureuses dont la violation entraîne la nullité de l'acte et de l'imposition établie.

B- Les contestations relatives à la procédure

1- L'exception de procédures

L'exception de procédures constitue un moyen qui tend soit à faire déclarer une procédure irrégulière ou éteinte, soit à en suspendre le cours. Il ne s'agit plus dans le cadre d'un tel moyen de défense des contestations portant sur les moyens de défense de l'adversaire mais des contestations portant sur la procédure.

Dans le cadre d'un recours devant la justice, le contribuable soulève souvent l'exception de procédure. En effet, cette exception forme un moyen efficace pour éviter l'impôt qu'il aurait dû payer. Le contribuable, sans contester le bien-fondé de l'impôt, attire en justice pour irrégularité des actes de procédure, l'Administration fiscale.

Exemple:

L'irrégularité du titre de perception pour défaut de qualité de la personne du signataire. Le contribuable organise son action en justice de manière à éviter les impôts. Il s'agit de paralyser provisoirement par l'instance judiciaire l'action en recouvrement ou la retarder.

Parfois, le contribuable conteste à la fois la régularité des actes de procédure et le bien-fondé de l'imposition dans le but d'anéantir l'instance qui empêchera d'aborder

ultérieurement le fond de l'affaire. Ainsi la Cour a annulé, dans une affaire opposant une Société au Fisc, pour omission d'une formalité que la loi qualifie substantielle, l'acte de procédure de l'imposition établie²⁷.

Constats sont faits que des affaires encore pendantes en justice présentent de cas similaires à celle évoquée ci-dessus.

Les mêmes moyens sont utilisés par l'Administration pour faire tomber l'action du contribuable contestant la régularité de l'imposition. En effet, sachant l'irrégularité de l'imposition, le contribuable introduit une action en justice sans avoir présenté préalablement une réclamation²⁸ à l'Administration ou bien il l'a faite mais que les formalités exigées de cette réclamation n'ont pas été respectées. Dans une telle situation, l'Administration oppose au contribuable « *in limine litis* » à l'instance et devant le juge l'irrecevabilité de sa demande. Ce moyen, communément appelé « *fin de non recevoir*²⁹ », tend à faire déclarer l'adversaire irrecevable en sa demande.

2- L'incompétence du juge saisi

Nous avons déjà évoqué précédemment la règle relative à la compétence des juridictions. Ces règles avons-nous dit, sont d'ordre public. De ce fait, l'exception peut être soulevée d'office par le juge et ce à n'importe quel stade de procédure même pour la première fois devant la Cour suprême.

Le contribuable, profitant de la longueur de l'instance judiciaire, engage dans des différentes juridictions son action aux fins de manœuvres dilatoires. Cette attitude montre la volonté de certains contribuables d'utiliser tous les moyens légaux pour éviter le paiement de l'impôt.

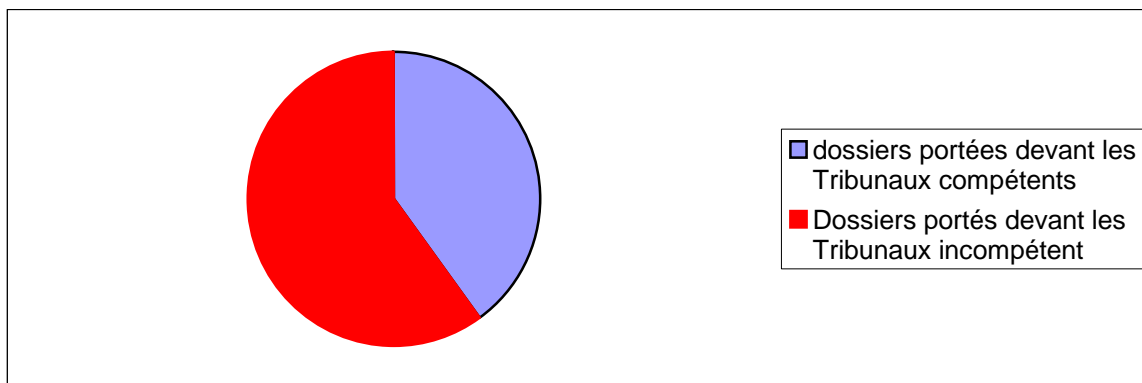
Image n° 2 - Affaires introduites en justice par les contribuables en 2004³⁰

²⁷ CA n°101/76-ADM du 18 Juin 1977.

²⁸ CA n°123/75-ADM du 17 Décembre

²⁹ l'exception de « *Fin de non recevoir* » a une nature mixte. Il fait partie de l'exception de procédure en ce sens que lorsqu'elle est opposée sans examen par le juge du fond de l'affaire. Par ailleurs, lorsqu'elle est accueillie, ses effets plus énergiques permettent de la rapprocher de la défense au fond.

³⁰ Source d'information: Service contentieux DGI.



En résumé, on a constaté que la dualité de procédures en matière fiscale entraîne parfois des conséquences graves et porte atteinte à la créance de l'Etat. En fait, on ne peut pas soumettre au juge sa prétention sans avoir respecté les procédures fiscales et les procédures judiciaires.

Section II- Le fond de l'affaire

I- L'autonomie du droit fiscal

A- Forme d'indépendance du droit fiscal

1- Généralités

Lorsqu'une discipline est régie par ses propres règles, on dit qu'elle est autonome. Le droit fiscal est un ensemble des dispositions juridiques relatives à l'impôt. Ces règles juridiques s'appliquent à des personnes et à des biens appartenant au monde juridique, déjà définis, par d'autres lois.

L'autonomie du droit fiscal se caractérise d'une part, par l'existence d'un ensemble de règles particulières distinctes de loi ordinaire, d'autre part, par le fait qu'une situation fiscale ne peut être réglée par d'autres branches de discipline juridique que l'on qualifie de droit commun. En effet, le droit fiscal forme une branche de droit assez spécial. Il a des législations particulières et des règles qui lui sont propres.

2- La loi fiscale frappe des états de fait

Le principe est que, la loi fiscale n'atteint pas des situations en tant que situations juridiques, mais en tant qu'états de fait. Toutefois, la loi fiscale utilise les termes juridiques pour définir une situation. Il n'en résulte pas nécessairement que ces termes doivent être pris dans le sens juridique qu'ils peuvent avoir en droit commun. Chaque problème doit donc être résolu en fait, d'après la loi fiscale.

Exemple :

En matière d'IRNS, le salaire attribué au conjoint de l'exploitant n'est admis en déduction. D'après la définition du droit commun, le salaire est une prestation versée par l'employeur au salarié en contrepartie de son travail. Or, en droit fiscal, ce genre de salaire est assimilé à une utilisation des revenus.

Il en est de même en matière de TVA. La livraison à soi-même, qui, du point de vue juridique s'analyse comme un acte de disposition ne relevant pas du contrat au sens de l'article 63, 1^{ère} de la loi relative à la théorie générale des obligations³¹, est taxable au même titre que les autres opérations qualifiées d'actes juridiques.

Cette notion d'autonomie du droit fiscal est mal comprise par les contribuables et en l'absence d'explication de la part des agents du Fisc, le risque de contentieux fiscal serait inévitable.

B- Le droit fiscal et les autres branches du droit

1- Portée de l'autonomie du droit fiscal

Il est indiscutable que la loi fiscale a uniquement pour but la perception des impôts, mais son application serait impossible si l'on ne devait pas la combiner avec les autres règles

³¹ Loi n°66.003 du 02 juillet 1966 relative à la théorie générale des obligations.

juridiques. Ces règles juridiques apparaissent parfois comme des moyens permettant d'éclaircir, et au besoin de compléter les dispositions fiscales.

Ainsi, le recours aux autres branches du droit n'est pas nécessairement obligatoire. Si le Juge fiscal, dans le cas où le texte est muet, applique les règles de droit commun, c'est qu'il a estimé que ses principes sont valables au regard du droit fiscal, au titre de « *principes généraux du droit*³² ».

2- Les rapports du droit fiscal et les autres branches du droit

-Droit fiscal et droit public

Faisant partie de la science des finances, le droit fiscal relève du droit public. Celui-ci, dans chacune de ses parties, se rapporte toujours à des situations et à des problèmes qui mettent en cause l'Etat et ses démembrements.

Cette appartenance du droit fiscal au droit public ne signifie pas que les problèmes fiscaux soient intégrés dans les problèmes du droit constitutionnel ou droit administratif : le contribuable ne peut être assimilé au citoyen ni à l'administré. La jurisprudence française fournit à cet égard les solutions plus nettes : elle a décidé que certaines règles ou certains principes, valables en droit administratif sont inapplicables en droit fiscal, ce qui suppose logiquement l'existence de règles propres pour chacune de ces disciplines, c'est-à-dire leur autonomie.

Cette jurisprudence française montre avec évidence que la loi fiscale est capable de modifier tous états de droit, au sens fiscal du terme. Les définitions données par la loi fiscale sont naturellement indifférentes aux autres lois.

Toutefois, tout en acceptant l'autonomie du droit fiscal, on admet que c'est sur le modèle et dans l'esprit du droit administratif qu'il s'élabore. C'est peut être, l'incompréhension de cette autonomie qui est à l'origine de l'échec de l'action en justice de l'Administration (dénaturation l'acte d'imposition et les mesures administratives fiscales). En effet, dans

³² Principes généraux du droit : source non écrite du droit fiscal, représentés par des règles de droit obligatoires pour l'administration et dont l'existence est affirmée par le juge. Son application est confirmée par l'ordonnance n°62.041 du 19 Septembre 1962 relative aux dispositions générales de droit interne et de droit internationale privé. L'article 11 de cette ordonnance dispose que « *aucun juge ne peut refuser un différend qui lui est soumis sous prétexte que ce soit. En cas de silence ou d'obscurité de la loi, le juge peut s'inspirer des principes généraux du droit...* ».

une affaire actuellement pendante en justice, la Cour a rendu un Arrêt avant dire droit ordonnant le sursis à exécution de l'arrêté édictant la fermeture d'établissement.

La mesure de fermeture d'établissement, édictée par la législation fiscale³³ afin de hâter et d'améliorer le paiement des impôts, et tendant à réprimer l'inexécution des obligations fiscales, est un acte non détachable de l'opération d'imposition. Or, à la lecture de l'arrêt avant dire droit, on a pu constater que le juge a motivé sa décision sur les stipulations de l'arrêté octroyant l'autorisation d'exploiter et aux conditions générales du droit commun du sursis à exécution. Toutefois, les textes fiscaux ne contiennent aucune disposition prévoyant la possibilité ou non du sursis à exécution en la matière. Ainsi, c'est du bon droit que le Juge a ordonné le sursis à exécution (Cf. supra, *principes généraux du droit*. Page 40).

- Droit fiscal et droit privé

On admet que les règles du droit privé sont applicables en droit fiscal, non pas nécessairement, mais par suite d'un renvoi express ou tacite, de la loi fiscale à la loi civile, ou par suite de la communauté des principes en droit fiscal et en droit privé. C'est pourquoi, si la loi fiscale écarte les dispositions du droit privé c'est que le législateur pense qu'il appartient au droit fiscal de régler les conditions d'application de l'impôt.

On notera cependant qu'en matière d'enregistrement, ce ne sont pas toujours les dispositions de la loi fiscale qui sont applicables.

Exemple :

La définition de la capacité de succéder, en matière de succession, est celle du droit civil qui a été employée. Il en est de même en matière des contrats soumis à paiement de droit, c'est dans le droit civil qu'il faut rechercher ses définitions.

La perception de droit dépend, dans la majorité de cas, de la qualification à donner à l'acte. Tantôt, on applique la règle fiscale, tantôt, on doit mettre en œuvre celle du droit civil.

³³ Article 20.02.130, 1^{ère} et 2^{ème} du CGI.

II- La divergence d'interprétation du texte fiscal

A- Qualité de la norme fiscale

1- Inaccessibilité

L'augmentation du nombre du contentieux fiscal est surtout due à la divergence d'interprétation de la loi fiscale.

La loi fiscale est d'ordre public, cela veut dire que nul ne peut y déroger. Or, « *en l'absence d'outils de vulgarisation, la majorité des contribuables est dans l'incapacité de comprendre directement à partir des textes, la règle fiscale*³⁴ ». Certes, une loi est devenue obligatoire dès sa publication. Ce n'est qu'après celle-ci que la règle « *nemmo censatur ignorare legem* » joue pleinement contre les contribuables. Or, la publication de la loi fiscale n'est pas suffisante sans qu'il y ait un texte interprétatif permettant au contribuable de comprendre ses devoirs et ses obligations.

Le principe de bonne administration suppose que le Fisc a le devoir de fournir aux contribuables une information claire sur les modalités d'applications des textes fiscaux. Or, les notes ainsi que les circulaires administratives sont peu nombreuses et restent des documents internes du service. La plupart de ces documents ne sont pas publiés. En 2004, le Bulletin fiscal de la DGI ne connaît que 3000 exemplaires, quantité très insuffisante par rapport au nombre des contribuables.

Dans une telle situation, il paraît logique si le contentieux fiscal ne cesse d'augmenter. En effet, les interprétations faites par l'Administration et les contribuables sont de même valeur en l'absence d'un texte interprétatif publié. En cas de divergence d'interprétation, il appartient au Juge, en vertu du privilège juridictionnel de l'Etat, d'arbitrer et de sanctionner les interprétations données par les parties à la loi fiscale. A cet effet, Michel Bouvier disait « *le contentieux fiscal n'existe qu'au travers des moyens offerts aux justiciables, Etat ou particuliers, pour faire valoir leurs droits* »³⁵.

³⁴ Gérard CHAMBAS, « Fiscalité et développement en Afrique », Economica, Paris, 1994, pp 171.

³⁵ Revue française de Finances publiques, «Contentieux fiscal», LGDJ, Paris, 1987, Editorial.

2- Incompréhensibilité

L'accessibilité de la loi fiscale n'est pas suffisante pour la bonne application de la loi fiscale. L'exigence de la sécurité juridique tant pour les contribuables que pour l'Administration fiscale sollicite l'intelligibilité de la loi fiscale. Or, les textes fiscaux ne sont pas toujours faciles à comprendre.

Cette incompréhension des textes fiscaux est à l'origine des conflits entre les contribuables et l'Administration. Aussi, les problèmes relatifs au sens exact des vocabulaires contenus dans loi ne peuvent être résolus définitivement sans l'intervention du juge³⁶.

B- Les causes

1- Caractère trop long de certains articles du CGI

La complexité de la lecture des textes fiscaux entraînent parfois la perte de sa compréhension. En effet, certains articles du Code général des impôts comportent plusieurs alinéas qui compliquent encore la lecture. Un proverbe Malgache dit « *raha lava ny teny very ny soa* ».

Dans la majorité des cas , le contribuable présente sa réclamation à la base d'un article sans avoir lu les alinéas applicables ou correspondants à sa situation. Comme, le contribuable n'est jamais satisfait de l'explication de l'Administration, il engage une action en justice.

2- Les innombrables renvois

Les renvois sont nécessaires en terme de brièveté et d'économie de mots, comme en terme de précision et cohérence juridique. Ainsi, plutôt que de redéfinir les mêmes concepts utilisés dans plusieurs articles, est-il plus sûr de faire référence à l'article qui en donne une définition valant pour l'ensemble des autres articles. De la sorte, une modification de cette définition se reportera *ipso facto* dans tous les articles qui y font référence.

³⁶ CA n°29/75-ADM du 20 Août 1977.

Toutefois, à défaut de prudence de la part de l'intéressé, les renvois nuisent à la lisibilité et à la compréhension du texte du fait qu'ils empêchent sa lecture directe.

Chapitre II- Les paralysies de l'action de l'Administration

Section I- Les difficultés techniques

I- Les opérations d'imposition

A- La vérification des dossiers fiscaux

1- Les opérations d'assiettes

La lecture des motifs de certaines décisions nous a permis de révéler les causes de l'échec de l'action en justice de l'Administration.

Ces causes peuvent être classées en quatre catégories :

- l'erreur de droit³⁷ ;
- l'erreur de qualification³⁸ ;
- l'imposition fondée sur des faits inexacts³⁹ ;
- l'imposition non fondée sur un mode de preuve légalement reconnu⁴⁰ ;

Il résulte de ces causes que l'Administration n'est pas en mesure de motiver les redressements fiscaux, ce qui sous-entend que les éléments d'information à la base desquels les contrôles ont été déclenchés, n'ont pas été étudiés au fond.

2- Les opérations de recouvrement

En principe les opérations de recouvrement sont l'accessoire de celles de l'imposition. Pratiquement, elles suivent le sort des décisions au fond du contentieux de l'assiette.

A noter cependant que, ces deux opérations peuvent, en même temps, faire l'objet d'une contestation.

B- Respect des règles de procédure

1- Les formalités

Nous avons déjà évoqué précédemment que l'inobservation des formalités dites « *substantielles* » édictées par le Code général des impôts entraîne Ipso facto la nullité de l'acte d'imposition et du recouvrement.

³⁷ CA n°29/75 ADM du 20 du 20 Août 1977.

³⁸ Arrêt civil n°1662 du 22 octobre 2001.

³⁹ Jugement civil n°1823 du 24 mai 2004.

⁴⁰ CA n°60/90 ADM du 09 décembre 1992.

Bon nombre de décisions du Juge fiscal font ressortir que l'Administration ne se soucie pas de la régularité des actes de procédure.

Il faut noter que le respect de la procédure conditionne le succès de l'action en justice.

2- Les délais

Cette notion de délai est importante en matière fiscale du fait que la combinaison des règles fiscales et des règles du droit commun doit être opérée en cette matière.

L'Administration fiscale se contente souvent de respecter le délai exigé par la loi fiscale tout en négligeant celui édicté par le droit commun.

A titre d'exemple, le Service contentieux fait valoir devant le juge pénal les dispositions de l'article 20.02.108 pour opposer au prévenu l'exception de nullité de l'assignation servie hors le délai de 08 jours prévu par le Code de procédure pénale⁴¹.

II- Montage des dossiers

A- Les moyens de défense

1- Les éléments du dossier contentieux

⁴¹ Jugement correctionnel n°1170 du 21 février 2001

La lecture de la plupart des dossiers litigieux nous a permis de remarquer l'absence d'éléments de commentaire de la part des agents ayant participé à l'établissement de l'imposition contestée.

Compte tenu de la longueur de l'instance, ces commentaires sont nécessaires pour le Service du contentieux dans le souvenir des faits. Ils facilitent la compréhension du problème et contribuent à l'étude des dossiers et à la confection des conclusions.

2- Les défenses au fond

L'article 09 du Code de procédure civile donne une définition précise de la défense au fond : « *est une défense au fond, tout moyen par lequel le défendeur s'attaque au droit prétendu du demandeur, soutient que ce droit n'a jamais existé ou est éteint* ».

Compte tenu de son caractère fondamental, les défenses au fond peuvent être proposées en tout état de cause.

Ainsi, si les défenses sont rejetées, c'est parce qu'elles ne sont pas convaincantes.

B- Les moyens de défense procédurale

1- Les exceptions

Les exceptions d'ordre public sont soulevées d'office par le Juge. Etant gardien de la loi, celui-ci est tenu de vérifier la régularité de saisine. Les exceptions, qui ne sont pas d'ordre public, sont déclarées par le Juge irrecevables, si elles ne sont pas présentées « *in limine litis* » c'est-à-dire avant qu'il a été conclu au fond.

Ce sont essentiellement, toute demande en nullité, toute fin de non recevoir, toute déclinatoire de compétence.

2- Efficacité des exceptions

Rappelons que l'exception constitue un moyen qui tend, soit à faire déclarer une procédure irrégulière ou éteinte, soit à faire déclarer l'adversaire irrecevable en sa demande, sans examen au fond du litige

Compte tenu de l'efficacité des moyens d'exception, l'Administration, dès que le cas se présente, aurait dû en profiter. Or ce n'est pas toujours le cas. Il arrive, parfois, que l'Administration omet de soulever « *in limine litis* » l'exception. En appel, ce fut la surprise, le Juge, tout en confirmant le jugement annulant l'acte d'imposition, déclare irrecevable l'exception⁴².

Section II- L'imprécision des textes fiscaux

I- L'absence des textes d'application et/ou d'interprétation

A- Le règlement

1- L'exercice du pouvoir réglementaire

Nonobstant le principe de la légalité de l'impôt en vertu duquel la création et la suppression de l'impôt relève du domaine de la loi, le pouvoir réglementaire⁴³ a la faculté de s'exercer en matière fiscale. En effet, dans le rapport entre pouvoir législatif et pouvoir exécutif, il appartient à ce dernier de fixer par règlement les détails d'application de la loi fiscale et de régler lui-même les modalités essentielles de l'impôt⁴⁴.

2- Le règlement assure l'exécution de la loi fiscale

Comme il est défini dans la Constitution, le Gouvernement assure l'exécution de la loi. Les lois votées par le Parlement, avons-nous dit, ne sont pas toujours compréhensibles en elles-mêmes. En l'absence des textes d'application, il est impossible de garantir l'interprétation homogène de la loi fiscale.

⁴² Arrêt civil n°1662 du 22 octobre 2001

⁴³ Article 63, 3^{ème} et 4^{ème} de la Constitution 1998.

⁴⁴ L'assiette, la liquidation ou son recouvrement.

Les textes d'application consistent non seulement à dégager le véritable sens d'une loi qui serait peu claire, mais aussi à en déterminer la portée, c'est-à-dire le champ d'application. Aussi, faute des textes d'application, la divergence d'interprétation d'un texte règne et ne peut être résolue que par le Juge à qui la Constitution confère le pouvoir de rendre justice. En effet, l'interprétation est le moyen naturel par lequel le juge complète l'œuvre du législateur.

B- La doctrine administrative

1- Notions de doctrine

Par doctrine, on entend les opinions ou avis émis par les auteurs dans leurs ouvrages, le droit tel que le conçoivent les théoriciens. C'est l'ensemble des ouvrages juridiques : « *la littérature du droit.* ».

En matière fiscale, la doctrine est constituée par tous les documents écrits émis par la Direction générale des impôts destinés à harmoniser l'application des textes fiscaux. Bien que dépourvue de force obligatoire, en dehors du cas où son auteur serait investi d'un pouvoir réglementaire, la doctrine joue un rôle important dans les relations entre l'Administration et les contribuables. En effet, ceux-ci peuvent se prévaloir des circulaires à l'encontre du Fisc.

2- La reconnaissance de la doctrine administrative

En principe, la doctrine n'est pas certainement une source du droit fiscal. Cela signifie qu'une opinion doctrinale isolée ne s'impose pas au Juge, mais que celle-ci, même sur les points où il existe une doctrine et non contredite, « *communis opinio doctorum* », n'est pas tenue de juger comme elle.

Cependant, il faut noter que la doctrine est une autorité en droit fiscal. En effet, pour des raisons de sécurité juridique, les circulaires administratives dérogeant à la loi fiscale de façon favorable aux contribuables peuvent, malgré leur illégalité, être opposées au Fisc

dans certaines conditions⁴⁵. De plus, la doctrine est une inspiratrice pour le juge, un mobile de décision parmi d'autres, auquel il attachera plus ou moins de poids suivant les circonstances.

La doctrine a moins d'autorité auprès des tribunaux que la jurisprudence. Celle-ci attire hiérarchiquement à elle les Tribunaux subordonnés, par la pression des voies de recours.

Dans le cas toutefois où il n'y pas encore jurisprudence formée, la doctrine a plus d'influence. Il est constaté actuellement, que les revirements jurisprudentiels tiennent leur source à des critiques doctrinales persistantes.

Chapitre III- La spécificité de la loi fiscale et le Juge

Section I- Le Juge et l'interprétation de la loi fiscale

I- Caractère dérogatoire au Droit Commun du droit fiscal

⁴⁵ la petite rétroactivité de la loi fiscale contenue dans le Bulletin Fiscal Officiel de l'année 2004.

A- L'interprétation restrictive de la loi fiscale

1- Fondements

La nécessité de l'interprétation restrictive de la loi fiscale est fondée sur deux raisons. D'abord, le respect du consentement de l'impôt ; il apparaissait dangereux d'abandonner aux Juges le pouvoir d'étendre le champ de l'impôt, prérogative qui, en principe, devait rester l'attribution du législateur donc les représentants de la Nation. Ensuite, la volonté de faire de l'impôt un prélèvement exceptionnel qui, logiquement, porte atteinte au droit de propriété.

Aussi, comme les Impôts sont l'exception à la franchise générale des personnes et des biens, les règles qui les régissent sont alors d'interprétation stricte.

Toutefois, ce serait une erreur de croire que le Juge se borne à appliquer la loi fiscale sans aucune faculté de l'interpréter. En effet, l'interprétation ne consiste seulement pas à dégager le sens exact d'un texte qui serait peu clair, mais aussi à en déterminer la portée, c'est-à-dire le champ d'application temporel, spatial et juridique, ainsi que l'éventuelle supériorité vis à vis d'autres normes.

2- Rôle de la Jurisprudence

Dans le litige fiscal, la jurisprudence joue un rôle important. La création jurisprudentielle veut d'abord s'appuyer sur la loi fiscale en donnant un contenu à des notions indéterminées. Ainsi, le Juge peut se substituer au législateur pour donner la définition abstraite qu'il n'a pas donnée. Dans certains cas, la Jurisprudence procède à des rectifications de la loi. Il en est ainsi, lorsque les dispositions fiscales sont entachées manifestement d'un vice de rédaction ou ce qui est plus grave, lorsqu'elles sont incompatibles avec le texte de la loi, considéré dans son ensemble, qu'elles se révèlent illogiques ou contraire au bon sens. C'est évident que ce vice de rédaction échappe au législateur. En effet, compte tenu de la brièveté des délais imposés au législateur pour examiner les projets de loi, la perfection de la loi ne saurait être garantie. On constate un retard remarquable dans le dépôt de la loi des Finances à l'Assemblée Nationale chaque année.

B- Les règles générales d'interprétation

1- Cas où la loi est claire

En principe, le texte fiscal est d'interprétation stricte. Cela veut dire que lorsqu'un texte est clair, il ne peut y avoir lieu d'interprétation mais application immédiate de sa lettre à la situation litigieuse.

Il faut noter en effet que, ce n'est pas qu'un texte soit complètement compréhensible qu'il est clair pour sa mise en œuvre. La clarté ou l'obscurité d'un texte ne se mesure pas totalement aux défaillances de sa formulation mais surtout aux effets du contexte, à la nature des situations auxquelles on prétend l'appliquer. Dans ce cas, le Juge cherchera l'intention du législateur en se fondant sur les diverses méthodes d'interprétation qu'il lui paraissent adéquates à la situation.

En réalité, l'interprétation correspond à un processus intellectuel essentiellement analytique et limité afin de donner à la décision juridictionnelle une formulation rationnelle. Ensuite, dans le cas où la rédaction de la loi est formellement irréprochable, il n'y aura pas pour autant refus de toute interprétation restrictive. Elle ne peut résulter que soit de décision de Jurisprudence qui a déjà tranché la question en ce sens, soit d'une manifestation particulièrement nette de la volonté du législateur de légiférer en ce sens.

2- Cas où la loi n'est pas claire

On admet que les pouvoirs du Juge fiscal sont très limités au regard de l'interprétation de la loi fiscale. En effet, la loi fiscale est d'interprétation stricte. Toutefois, en présence d'un texte qui n'est pas clair, on est obligé d'admettre les méthodes d'interprétation admise aux autres branches de droit et de reconnaître au Juge son rôle créateur de Jurisprudence. A cet effet, le Juge exploite toutes les formes de raisonnement juridique à partir de la loi fiscale, afin de réaliser le droit fiscal. Ainsi, dès que le texte n'est pas clair, il requiert alors une interprétation de la part du Juge. Il applique alors les règles d'interprétation lui permettant de déceler la véritable intention du législateur. Toutefois, si le doute persiste, il y a lieu d'interpréter le texte fiscal d'une manière restrictive.

En bref, l'interprétation stricte de la loi fiscale se repose, outre les raisons évoquées dans le paragraphe précédente, sur le caractère dérogatoire du droit fiscal. De plus, en présence d'un texte légal qui n'est pas clair, rien n'empêche au Juge de recourir à la méthode logique, méthode systématique⁴⁶, ou de s'inspirer des solutions adoptées dans des matières avoisinantes.

Par contre, et dans toutes les hypothèses, l'interprétation par analogie est interdite en matière fiscale. C'est dans ce sens que, lorsque l'Administration voit le Juge adopter une orientation contrariant sa position sur un texte fiscal donné, elle obtient du Parlement le vote d'une disposition qui annule l'innovation jurisprudentielle (Cf. validation législative, 3^{ème} partie) .

II- La combinaison des règles de procédures fiscales et des règles de Droit commun

A- Les règles de procédures devant les juridictions compétentes

1- Les domaines exclusives des règles de procédures fiscales

En l'absence d'un renvoi express à la procédure de Droit commun, les procédures fiscales demeurent obligatoires.

Comme, il n'est pas possible de citer tous les points faisant ressortir l'application exclusive des règles de procédures fiscales, nous nous n'allons citer que quelques unes seulement.

Ainsi, relève du domaine exclusif de la procédure fiscale, la détermination de la compétence juridictionnelle (compétence d'attribution, compétence territoriale), les délais spéciaux prévus pour la saisine de la juridiction compétente, les modalités de l'expertise, la faculté de recours au ministère d'avocat.

⁴⁶ Méthode d'interprétation systématique : Interprétation fondée sur l'analyse de la motivation du texte dans l'ensemble, dans lequel il se trouve, et sur l'application des principes généraux et la règle suivant laquelle toute limitation à l'application de ceux doit être justifiée.

Ces règles de procédures s'imposent au Juge comme aux parties au procès. Ainsi, le Juge doit déclarer irrecevable toute action contentieuse introduite par un contribuable sans que celui-ci ait, préalablement, présenté une réclamation devant l'Administration fiscale. Il en est de même, pour les actions qui sont introduites hors du délai prescrit par les procédures fiscales.

Cependant, on a constaté que le Juge tente de négliger ces règles de procédures édictées par les dispositions fiscales. Il en est ainsi dans un Arrêt avant dire droit⁴⁷ rendu par la Cour. Le Juge a ordonné une expertise aux fins d'évaluer les bases imposables. Or, les dispositions de l'article 20.20.03 du CGI qui dispose en son deuxième alinéa que « *en aucun cas, l'expert ne peut être substitué au Service de Contentieux pour l'évaluation de la base imposable* ».

Une jurisprudence française, qui n'est pas loin de l'esprit de ces dispositions fiscales malgaches, a affirmé qu'une expertise ordonnée par la Juridiction fiscale ne peut porter que sur des éléments de fait, non de points de droit. Les questions de droit ne peuvent jamais donner lieu à une expertise.

Pour les mêmes raisons, et compte tenu de son rôle d'investigateur complémentaire, l'expert ne doit avoir comme mission la qualification juridique d'une opération ; les points de droit relève toujours de la compétence du Juge.

Ainsi, en aucun cas, l'expertise ne peut être substituée à l'Administration pour évaluer la base imposable.

A noter enfin que, le Juge n'est pas lié à l'avis des experts⁴⁸.

2- Le cas où le Juge fiscal doit opérer la combinaison des deux règles

Dans certains cas, le Juge doit opérer la combinaison de règles de droit commun et de règles fiscales. Ainsi, ces deux règles doivent être combinées en ce qui concerne la

⁴⁷ Arrêt avant dire droit : n° 91 du 31 Août 2005.

⁴⁸ Art.167 alinéa 2 de la loi 2004-03 dispose que en aucun cas, la cour, n'est obligé de suivre l'avis des experts.

condition de recevabilité de l'action⁴⁹, la qualité pour agir dans les instances fiscales, les modes d'administration de preuve. Ces derniers feront l'objet d'une étude particulière dans notre prochain titre.

En ce qui concerne la condition de recevabilité de l'action, le Juge doit vérifier que le contribuable a respecté les conditions précises dans le Code général des impôts et celles du droit commun. En effet, elle doit être jointe à la demande en justice, la décision de rejet de l'Administration pour que l'action soit recevable en la forme. A cet effet, il faut distinguer la demande de l'action en justice.

L'action en justice est le droit pour l'auteur d'une prétention d'être entendu sur le fond que les Juges la disent bien ou mal fondé. Tandis que la demande consiste dans l'exercice de l'action, un acte juridique par lequel une personne saisit la justice d'une prétention et lui demande de la consacrer.

Cette distinction présente un intérêt non négligeable du fait que le droit d'action peut toujours exister. Toutefois, la demande peut être déclarée recevable mais non fondée et parfois même irrecevable.

Pour la qualité pour agir, les deux règles énumèrent l'autorité habilitée à accomplir les actes de procédure tant en matière d'assiette que de recouvrement. Ce problème de qualité est d'actualité dans le procès fiscal.

Ces listes ne sont pas limitatives, mais nous permettent de citer les points principaux dans lesquels le Juge a l'obligation de combiner les deux procédures.

B- La preuve en matière fiscale

1- La charge de preuve

⁴⁹ Cf. CPC, CGI et les autres procédures du droit commun

Bien souvent, les droits sont comme s'ils n'existaient pas, parce qu'ils ne peuvent être prouvés. Prouver le droit : c'est le faire apparaître au Juge, si non, comme du moins comme probable. Tout problème de droit se dédouble: qui doit faire la preuve ? et comment ? (le fardeau et les moyens de la preuve).

Le Juge fiscal étant neutre, il appartient à chaque partie de prouver les faits nécessaires au succès de sa prétention. En principe, la charge de preuve incombe au premier lieu au demandeur selon l'adage: « *Actori incumbit probatio* » puisque c'est lui qui prend l'initiative du procès. Le Juge écarte fréquemment cette règle. Il fait en réalité peser tantôt sur l'Administration tantôt sur le contribuable le fardeau de la preuve. Il n'existe pas de procédure de portée générale ni règle absolue quant à l'attribution de la charge de preuve.

La dérogation aux règles générales de la charge de preuve résulte de l'application des dispositions expresses de la loi fiscale à l'instar de l'article 01.01.14 du CGI qui dispose que la charge de preuve incombe au contribuable.

2- Les moyens de preuve

Lorsque les moyens de preuves sont édictés par des dispositions fiscales, le Juge doit déclarer irrecevable toutes autres justifications qui doivent être apportées antérieurement à la décision de l'Administration fiscale. Ces documents sont ceux dont la production est obligatoire et ceux qui ont été demandés par l'Administration⁵⁰.

Toutefois, même si les modes de preuve répondent aux exigences des dispositions fiscales spéciales, la portée en fait des éléments ainsi versés aux débats est souverainement appréciée par le Juge du fond. Le Juge détient un pouvoir d'appréciation de la preuve. En effet, selon la jurisprudence, sont recevables, tous les moyens de preuve présentés par le contribuable devant le Juge fiscal, et dont la production n'est pas exigée par l'Administration⁵¹.

Sur le bien-fondé du moyen de preuve, certains modes de preuve se voient reconnaître une valeur supérieure sur le fait qu'ils emportent la conviction de manière plus assurée tels les

⁵⁰ Les deux règles de procédures.

⁵¹ CA n°79/87-ADM du 10 Octobre 1990.

actes authentiques. De plus en dehors des présomptions relatives aux moyens de preuve édictées par le CGI, la jurisprudence reconnaît au contribuable le droit d'user de tous les moyens de preuve de droit et de produire toute justification qu'il estime de nature à justifier sa prétention.

Section II- Le Juge et la technique fiscale

I- Le bien-fondé des impositions

A- Le Juge contrôle l'exercice du pouvoir fiscal

1- Le pouvoir du Juge fiscal est d'origine constitutionnelle

Juger, rendre la justice, est une fonction essentielle de l'Etat. Celui-ci exerce sans partage le pouvoir de dire le droit. En matière fiscale, le Juge contrôle l'application de la loi fiscale par l'Administration. Il ne s'agit pas ici d'un contrôle hiérarchique, mais d'une intervention conditionnée par l'action en justice du contribuable qui se sent lésé dans ses droits.

En effet, les dispositions de l'article 36 de la Constitution mentionnant que, outre le caractère obligatoire de la contribution aux charges publiques, la participation des citoyens doit être calculée en fonction de sa capacité contributive. De ces dispositions constitutionnelles, on peut en déduire que la répartition équitable des charges publiques ne peut se réaliser sans le contrôle du Juge. Aussi, il est lié à ces dispositions. Il contrôle le respect de la loi.

A cet effet, le Juge assure que l'imposition ait été établie conformément à la loi fiscale.

2- Le contrôle de conformité de l'imposition

Dans les contentieux d'imposition, le problème qui se pose au Juge est de vérifier si les conditions légales de l'Etablissement de l'Impôt et de recouvrement sont réunies. Autrement dit, le Juge contrôle la conformité à la loi des opérations d'assiette et du recouvrement.

La réclamation préalable n'est qu'une formalité préalable obligatoire à l'action en justice. De ce fait, la décision de l'Administration ne peut faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir. La décision de l'Administration n'est pas un acte détachable de l'opération de l'imposition et du recouvrement.

Ainsi, lorsque le contrôle du Juge fait ressortir une imposition irrégulière, il annule en même temps l'impôt et la décision de l'Administration.

En ce qui concerne le contentieux de recouvrement, la vérification du Juge porte sur la régularité en la forme de l'acte contesté ou l'existence de l'obligation de payer.

En vertu de la règle de compétence édictée par le Code général des impôts, le contentieux relatif aux actes de poursuite relève du Juge judiciaire.

Le contrôle du Juge porte sur la régularité de l'acte qui peut porter soit sur la compétence de l'auteur de l'acte d'imposition, soit sur l'absence des certaines mentions obligatoires devant figurer dans l'acte, soit le non respect de délai.

A propos de la pénalité, le contrôle du Juge porte surtout sur le vice de forme à l'instar du défaut de motivation sur son bien-fondé comme l'absence ou le retard du dépôt de déclaration. En résumé, le Juge vérifie le bien fondé des causes juridiques des pénalités.

On rappellera que le Juge du fond est souverain dans l'appréciation des éléments retenus par l'Administration fiscale dans l'Etablissement de l'imposition contestée⁵². Ce pouvoir de libre appréciation, il le tient de la constitution⁵³.

B- L'étendue du pouvoir de contrôle du Juge

1- Les actes détachables des opérations d'établissement et de recouvrement d'imposition

⁵² CA n°60/90 ADR du 90, décembre 1992.

⁵³ Article 99 de la Constitution 1998.

En matière fiscale, les actes détachables des opérations d'imposition et du recouvrement sont susceptibles de recours pour excès de pouvoir. Ce sont généralement les actes ayant un caractère réglementaire tels que les décrets fixant le régime d'impôt.

Comme le recours pour excès de pouvoir est destiné à obtenir du Juge l'annulation d'une décision d'Administration illégale, en conséquence, le Juge ne peut qu'annuler l'acte s'il est illégal, ou rejeter la requête. Il ne peut ni reformer l'acte attaqué, ni adresser des injonctions à l'Administration, ni condamner celle-ci pécuniairement en conséquence de l'annulation.

La décision d'annulation à l'autorité absolue de la chose jugée et produit ses effets « *erga omnes* ». Par contre, la décision de rejet du recours n'a que l'autorité relative. En effet, le même acte peut faire l'objet d'un nouveau recours pour excès de pouvoir formé par un autre requérant ou par le même requérant à condition d'être fondé sur une autre cause juridique.

2- Le contentieux de l'imposition

Le Juge exerce sa plénitude de juridiction en matière de contestation relative à l'établissement de l'imposition. En dépit de la décision donnant satisfaction au contribuable, le Juge prend véritablement une décision dans les mêmes conditions que le ferait l'Administration elle-même. Ainsi, certaines décisions des Juridictions fiscales font apparaître dans les dispositifs que les Juges accordent une décharge ou réduction et quelque fois indiquent à l'Administration les modalités selon lesquelles le dégrèvement doit être calculé, si dans le dossier de l'instance, tous les éléments nécessaires à la liquidation n'y figurent pas.

Par ailleurs, on relève dans les motifs de rechercher la régularité de l'imposition, de tirer les conséquences des argumentations et conclusions des parties tendant à démontrer les conditions dans lesquelles l'impôt aurait normalement dû être établi. En effet, le Juge admet parfois de prendre en considération les demandes de changement de base légale⁵⁴. L'Administration est en droit, à tout moment de la procédure, pour fonder l'imposition

⁵⁴ CA n°164/75 AMD et autres du 20 Mai 1981.

contestée, de faire état d'une base légale. L'Administration doit avoir respecté, toutes les règles de procédure exigées par la nouvelle base légale, en ce qui concerne particulièrement la notification de redressement et le respect des garanties légales telles que l'envoi de mise en demeure préalable à une évaluation d'office.

II-Le contrôle et redressement

A- Modalités

1- Contrôle

En matière fiscale, les litiges trouvent ses origines dans la violation des textes régissant les procédures de contrôle. Autrement dit, les litiges sont nés de l'exercice des pouvoirs de contrôle de l'Administration.

L'exercice des pouvoirs de contrôle doit se faire dans le respect des règles de procédures prévues par les dispositions fiscales. Les questions posées par les litiges sont presque les mêmes devant les deux ordres juridiques, du fait que ce sont les mêmes textes qui règlent les procédures de contrôle sauf le cas où la loi prévoit des dispositions spéciales pour certains impôts.

L'Administration, dans le contrôle fiscal, doit exercer ses pouvoirs conformément aux dispositions fiscales sans les excéder et n'assurer que les droits du contribuable et surtout les respecter. L'Administration a intérêt à respecter les règles de procédure pour ne pas risquer de voir les redressements annulés pour vice de procédure⁵⁵.

2- Les redressements

⁵⁵ CA n°10/76 ADM du 18 juin 1977.

A l'issue du contrôle fiscal, deux cas peuvent se présenter, soit l'Administration informe le contribuable de l'absence de redressement, soit elle lui adresse une notification des redressements.

Le redressement est un pouvoir conféré à l'Administration de rectifier la déclaration du contribuable. Il s'agit d'ajouter ou de suppléer à ce qui a été ou ce qui aurait du être déclaré, par le contribuable. Généralement, s'accompagnant au redressement des sanctions fiscales. Pour être valable, le redressement doit être fait dans le respect des règles fixées par la loi fiscale notamment la procédure contradictoire.

Parmi les procédures de redressements, la taxation d'office et l'évaluation d'office présentent une particularité par le fait que le contribuable, à la réception de la notification, conserve le droit de formuler une réclamation devant l'Administration avant de porter sa contestation devant le Tribunal. Les litiges relatifs à la taxation d'office et l'évaluation d'office portent sur les causes juridiques de l'imposition et les bases ou les éléments servant au calcul de l'imposition.

B- Le contrôle du Juge de l'application de la procédure de contrôle

1- Appréciation de l'exercice du pouvoir de contrôle

A l'issue de contrôle et du redressement effectué par l'Administration, les litiges avous nous dit, porteront tantôt sur le fond de l'imposition, tantôt sur la procédure de contrôle et de redressement, et souvent sur les deux points.

Le contentieux de l'imposition, ayant déjà fait l'objet de notre précédent développement, nous n'y reviendrons plus, ce qui nous intéresse maintenant, ce sont les litiges nés du contrôle et du redressement.

Lorsque les contestations sont nées du contrôle et du redressement, outre la question de fond, le rôle du Juge se limite à l'appréciation de la régularité de la procédure et du respect des droits du contribuable vérifié. Autrement dit, le juge recherche si l'Administration n'a pas, du point de vue de la légalité, dépassé les limites de ses pouvoirs.

A cet effet, le Juge s'assure que l'Administration ait respecté, dans l'accomplissement de sa mission de contrôle, des règles de procédures. Ainsi le Juge peut par exemple, prononcer l'annulation du redressement pour violation du principe du contradictoire.

Dans toutes les hypothèses, la violation des procédures entraînent l'annulation de l'imposition établie.

2- L'appréciation des éléments retenus par l'Administration pour le calcul de l'impôt

En dehors du contrôle de la légalité de l'imposition, le Juge fiscal apprécie également les éléments retenus par l'Administration pour le calcul de l'impôt. Quelque soit l'origine de l'imposition, normale ou d'office, le juge est amené à apprécier les éléments qui sont à la base de l'imposition⁵⁶. A cet effet, le juge vérifie le raisonnement qui a entraîné la conviction de l'Administration. Il contrôle non seulement en droit, mais encore en fait, jusqu'aux calculs qui ont déterminé sa décision. Ainsi le Juge prononce le bien fondé de l'imposition lorsqu'il estime qu'il était fait une équitable appréciation des circonstances et des éléments servant de base à l'imposition.

Concernant l'opportunité du contrôle, la libre appréciation de procéder ou non au contrôle est un pouvoir discrétionnaire de l'Administration. Ce pouvoir se manifeste soit par l'acceptation de la déclaration, soit par l'utilisation du pouvoir de contrôle, de taxation d'offre ou d'évaluation d'office. Ainsi l'exercice de ce pouvoir échappe au contrôle du juge.

Les observations faites lors notre deuxième partie nous permettent de conclure que les complications de l'instance judiciaire fiscale sont d'origines diverses. Aussi pour rétablir l'équité dans le procès fiscal, nous allons essayer de donner les propositions de solutions correspondantes aux différents problèmes évoqués lors de notre deuxième partie.

⁵⁶CA 29/75 ADM du 20 Août 1977.

Troisième partie:
Projet de réforme pour
l'équité du procès
fiscal

Chapitre I- Les reformes textuelles

Section I- La mise en évidence de la spécificité du droit fiscal

I- Le texte procédural

A- Procédure spéciale : « Livre des procédures fiscales »

1- Généralités

La création d'un livre de procédures semble nécessaire pour mettre en évidence la spécificité du droit fiscal. Ce livre permet d'éviter le problème de la combinaison de la procédure fiscale et celle du droit commun. Il peut constituer également un instrument de travail, un moyen d'information efficace et rapide aux utilisateurs toujours avides de savoir la procédure fiscale.

En effet, compte tenu de la multitude d'impôts, l'incorporation dans le Code général des impôts de la procédure fiscale ne fait que compliquer sa lecture et son application.

2- Modalités

La mise en évidence de la spécificité du droit fiscal implique l'affirmation de son autonomie par rapport aux autres branches de droit. Ainsi, le livre de procédures fiscales doit contenir les éléments juridiques nécessaires afin d'éviter le problème de renvoi au droit commun, les manœuvres légales du contribuable afin d'échapper à l'impôt et de faciliter le travail du juge dans le règlement des litiges fiscaux .

Pour parvenir à ces objectifs, nous préconisons les propositions suivantes :

- Eliminer dans la rédaction du livre , la possibilité de transposer dans le droit fiscal, la procédure de sursis à exécution du droit administratif . Autrement dit , écarter dans la procédure le sursis à exécution.

- Ecarter les procédures de droit commun relatives à l'exécution des actes judiciaires et extra-judiciaires.
- Inclure dans le livre de procédures fiscales des dispositions accordant à l'Administration un traitement privilégié dans l'accomplissement de certains actes à la justice (obtention d'ordonnance de saisie , inscription de privilège).
- Raccourcir la durée de certaines procédures.
- Elargir la délégation de pouvoir en matière de procédure (pouvoir de décision , délégation de signatures).
- Formaliser les méthodes d'instruction des réclamations contentieuses .

B- Procédure simplifiée

1- Manuels de procédures

Dans le cas où la rédaction du livre des procédures fiscales s'avère impossible, il serait mieux d'éditer des manuels de procédures fiscales d'une manière officielle.

Exemple :

- Manuel de procédures de recouvrement ;
- Manuel de traitement du contentieux fiscal ;
- Manuel de contrôles et de redressements fiscaux.

Ces genres de documents facilitent l'exercice du pouvoir fiscal et permettent d'uniformiser les méthodes de travail de tous les Services fiscaux afin d'éviter les divergences d'interprétation de la loi fiscale.

2- Précisions complémentaires

Les manuels de procédures peuvent être qualifiés d'instructions ou de directives. Ils sont donc des mesures d'ordre intérieur à l'Administration et de ce fait, sans effets ou sans

effets directs sur les administrés parce qu'ils ne modifient en rien l'état de droit . Les manuels de procédures tendent alors à orienter et rationaliser la liberté de décision des agents du fisc chargés de mettre en œuvre la loi fiscale .

N'étant pas de décision, les manuels de procédures ne sont pas susceptibles de recours pour excès de pouvoir. Mais, si ces documents modifient l'ordonnement juridique en y ajoutant certaines normes, ils seront alors susceptibles de recours pour excès de pouvoir.

Cette petite précision en est faite pour éviter qu'il soit encore né de nouveaux contentieux consécutifs à l'édition de ces manuels de procédures fiscales.

II- Les textes de répression fiscale

A- La sanction fiscale

1- Notions

La sanction fiscale comprend les intérêts de retard et les pénalités. La sanction administrative est une véritable punition infligée par l'Administration à titre de garantie de paiement des impôts d'une part, et d'autre part à titre de peines fiscales . Ces deux et les peines pénales peuvent légalement se cumuler sans contrevenir à la règle « *non bis in idem* » dans le cas où le contentieux répressif est fait l'objet d'une action en justice.

2 – La fonction utilitaire de la peine fiscale

On admet que le droit de contester est la contrepartie de l'obligation de contribuer. Toutefois il faut reconnaître que désormais, ce droit de contestation est détourné de sa destination naturelle. Il devient un moyen d'évitement à l'impôt. En effet, les fraudeurs profitent de la lenteur de la Justice pour monter une artifice leur permettant d'échapper à la répression.

Si le droit de contester est incontournable, en contrepartie ; l'Administration doit mettre en œuvre la fonction utilitaire de la peine. En effet, l'utilité de la peine n'est pas essentiellement dans l'action qu'elle s'exerce sur le fraudeur, mais sur l'action qu'elle

exerce sur la société elle-même. Ainsi, on attribue à la sanction fiscale une fonction d'intimidation collective et un caractère infamant.

Pour se prévenir des contentieux inutiles⁵⁷ et de lutter contre la fraude fiscale, il semble nécessaire d'introduire dans la législation fiscale la possibilité de publier la condamnation pour infraction fiscale.

B- Les préjudices consécutifs à l'infraction du droit commun

1- Nature de l'infraction

Certaines infractions du droit commun présentent un double caractère. Elles ont un caractère pénal du fait qu'elles sont prévues et punies par le Code pénal tels que : le faux, l'usage de faux de carte professionnelle. Mais elles ont également un caractère fiscal parce qu'elles portent atteinte à la législation fiscale, plus précisément à l'obligation de contribuer à la charge publique. Or, la loi fiscale n'a prévu aucune sanction pour réprimer de telles infractions.

Le problème qui se pose est alors de savoir comment déterminer le montant des dommages intérêts lorsque le Juge se prononce sur l'action civile de l'Administration fiscale ? Logiquement un agent chargé de suivre les affaires judiciaires n'a pas le droit de fixer unilatéralement ces sanctions à l'instance.

2- Sanction et/ou réparation civile ?

L'obligation de contribuer à la charge publique suppose l'application de la sanction fiscale, tandis que la responsabilité civile de l'auteur de l'infraction entraîne une obligation de réparer les préjudices subis par l'Etat.

Par conséquent, il paraît que la meilleure solution serait l'introduction dans le Code général des impôts ces deux sanctions pour éviter le vide juridique.

⁵⁷ Dans la majorité des cas, le contentieux répressif est un accessoire du contentieux de l'imposition.

Section II- les dispositions fiscales

I- Amélioration de la qualité des lois fiscales

A- La précision de la loi fiscale

1- Principe de la légalité et la qualité de la norme fiscale

Trois éléments juridiques concrétisent le principe de légalité de l'impôt. D'abord, la loi de finances qui autorise la perception des impôts. Elle s'analyse comme un acte conditionnant permettant au fisc d'agir et à un caractère impératif. Ensuite, les lois fiscales qui définissent les personnes assujetties, les revenus imposables, les modalités de liquidation. Enfin les actes administratifs et les actes juridictionnels, lesquels assurent l'application individuelle des règles générales d'imposition.

L'impôt, une fois que son principe et ses modalités aient été adoptés par le Parlement devient obligatoire. Il faut ajouter que c'est la publication qui rend obligatoire la loi fiscale. Après cette formalité, la règle « *nemo censentur ignorare legem* » joue pleinement contre le fisc, le juge et les contribuables.

Le problème qui se pose est alors de savoir si la publication serait suffisante pour le Fisc, le Juge et le contribuable pour assumer la bonne application de la loi fiscale.

Il faut noter que la formule « *nul n'est censé ignorer la loi* » n'implique pas que tous doivent connaître les lois, ce serait ridicule car rigoureusement impossible. Toutefois, cette fiction est bien évidemment nécessaire, il est impensable que les personnes puissent échapper à la loi sous prétexte de l'ignorance, sinon elle ne pourrait jamais être impliquée. De plus, cette règle a pour fondement la sauvegarde du bon fonctionnement de l'ordre juridique d'une part, et d'autre part la publication est la contrepartie de la règle, pas d'impôts sans texte.

Toutefois, si on admet que la règle « *nul n'est censé ignorer la loi* » ne souffre d'aucune exception, l'exigence de la sécurité juridique en matière fiscale impose que la loi fiscale

soit intelligible. Le caractère obligatoire de l'impôt est compatible avec l'incompréhensibilité de la loi fiscale.

La clarté de la loi est exigée pour faciliter sa compréhension et son application tant par le contribuable que par le Fisc et le Juge. L'insuffisance de précisions dans les normes fiscales conduit à un contentieux fiscal important.

L'existence d'un contentieux important spécifique à certaine imposition met en évidence la complexité de l'interprétation de la loi ou le caractère difficilement applicable de certaines dispositions fiscales. Parallèlement, on note que la clarté des règles régissant certains impôts se traduit par une diminution de contentieux les concernant.

2- La clarté de la loi fiscale instrument des sécurités juridiques

L'efficacité de la loi fiscale réside dans les conséquences de son application et de son impact. Est efficace une loi qui n'empreinte aucune difficulté dans son application par les utilisateurs. Cette efficacité suppose la clarté de la loi fiscale.

Nous avons pu remarquer que les divergences d'interprétation sont à l'origine des caractères intelligibles, parfois, contradictoires de certaines dispositions fiscales.

La sécurité juridique suppose la clarté de la loi fiscale dont l'objectif est de ne laisser au contribuable, à l'Administration et au Juge fiscal que de donner une interprétation stricte sinon littérale de la loi fiscale et aussi de réduire la situation d'incertitude, source de litige.

Pour y parvenir les recommandations suivantes sont importantes :

- Amélioration de la rédaction des textes fiscaux pour la formulation des lois selon un langage que les contribuables jugent non étranger dans son expression et ses tournures.
- Eviter les innombrables renvois pour faciliter la lecture de la loi.
- Encadrer juridiquement les conditions dans lesquelles la loi peut changer au cours du temps (exemple : la T.V.A et la détaxation).

- Eviter de donner des définitions vagues des termes fiscaux, ce qui oblige le Juge fiscal de recourir aux notions des autres branches de droit, (exemple : revenu, résultat imposable, bénéfice, revenu distribué, dividende distribué, dividende , etc.).
- Eviter le retard dans le dépôt de projet de la loi au Parlement, la brièveté des délais imposés au Parlement ne lui permettant pas un examen approfondi et de présenter des amendements qu'il juge utile au projet de loi.
- Uniformiser les modes de calcul de certains impôts (exemple : uniformiser la valeur locative en matière de Taxe professionnelle).

B- L'accessibilité de la loi fiscale

1- La communication

La clarté en elle-même n'est pas suffisante pour une bonne application des textes fiscaux. Il faut que les textes fiscaux soient accessibles à tous . Autrement dit, il faut que les textes fiscaux ainsi que les informations s'y rapportant soient disponibles à tous les utilisateurs. Mettre à la disposition de tous les textes fiscaux, c'est communiquer. La communication se définit comme « *l'action de communiquer, de transmettre quelque chose à quelqu'un* »⁵⁸ dont l'objectif étant de permettre à une communauté, sinon à tous individus d'avoir un comportement commun, sans agir selon leur propre chef .

Pour parvenir à ces résultats, il faut que tous les moyens de la communication soient mis en œuvre.

2- Les moyens de communication

Nous avons déjà évoqué que la publication des textes fiscaux dans le Journal officiel n'est pas suffisante pour la meilleure application des textes fiscaux. Il faut que tous ces textes soient diffusés de manière à ce que tous les utilisateurs soient en mesure d'en prendre connaissance, d'où la nécessité de la communication.

⁵⁸ Définition donnée par le dictionnaire HACHETTE

Nous félicitons les actions louables engagées par l'Administration en matière de communication comme la diffusion du Bulletin fiscal, la fiscalité de proximité, les affichages, les tableaux, les communiqués de presse etc. Mais, il faut reconnaître que des efforts sont encore à entreprendre.

A cet effet, nous proposons les mesures suivantes:

- Renforcer l'informatisation du traitement des informations comme la publication dans « *le site INTERNET* » de la Direction générale des impôts de tous les textes fiscaux ainsi que les autres renseignements et informations se rapportant à la fiscalité, intéressant les contribuables.
- L'amélioration de la communication interne et externe par le rétablissement de la liaison téléphonique, fax, utiliser le système de courrier électronique « *E-mail* ».
- La création d'un service d'accueil et de renseignements dans tous les Bureaux fiscaux.
- Entretenir une relation permanente avec les Juges fiscaux afin de les aider à se familiariser avec les textes fiscaux.
- Systématiser la concertation en amont de l'adoption du projet de loi des finances , (consultation des contribuables au tour représentant légal).
- L'élaboration et la diffusion des textes d'application de la loi fiscale.

Cette dernière proposition fera l'objet de notre deuxième paragraphe.

II – Elaboration des textes d’application et/ou d’interprétation

A- Les intérêts juridiques

1- Harmonisation dans l’application de la loi fiscale

L’application de la loi fiscale avons-nous dit, sauf simplicité exceptionnelle, suppose une interprétation préalable afin de faciliter son application. L’interprétation est un préalable intermédiaire entre la règle et les faits. A l’interprète d’assurer la transposition nécessaire de l’abstrait au concret.

Les textes interprétatifs ou d’application assurent l’harmonisation de l’application de la loi fiscale. En l’absence de ces textes, il appartient au juge en cas de contentieux, d’interpréter la loi fiscale.

Parfois, la spécificité de la matière fiscale échappe aux Juges. D’ailleurs, les exigences de l’adaptation de la fiscalité aux évolutions économiques et sociales ne permettent pas la stabilité de la jurisprudence. Dans une telle solution, il faut reconnaître que c’est l’Administration fiscale qui est l’administration la mieux placée pour s’occuper de l’interprétation et de la détermination des détails d’application de la loi fiscale. D’où l’importance de la doctrine administrative.

2- La doctrine administrative source d’inspiration du Juge

La doctrine administrative n’est certainement pas une source de droit fiscal . Cela signifie qu’une opinion doctrinale, isolée, exprimée pour les besoins de la situation, ne s’impose jamais au Juge fiscal, et même, dans le cas où il existe une doctrine unanime « *communis opinio doctorum* », il n’est pas tenu de trancher comme elle.

Toutefois, il faut reconnaître que le plus souvent, la doctrine est une autorité en droit fiscal, une inspiratrice pour le Juge, un mobile de sa décision parmi d’autre auquel il attachera plus ou moins de points suivants les circonstances. Néanmoins, par rapport à la jurisprudence, la doctrine a moins d’autorité auprès des Juridictions fiscales.

Le domaine où la doctrine a plus d'influence est celui où il n'y a pas encore jurisprudence formée sur la question posée au juge, c'est ainsi que les critiques doctrinales persistantes finissent par amener à l'abandon de jurisprudences établies.

De plus, au-delà de l'application pure et simple du texte légal, le contribuable pourra évoquer en sa faveur la doctrine administrative. La jurisprudence française a posé les conditions d'opposabilité de la doctrine administrative. Ainsi pour être invocable, la doctrine doit remplir les conditions suivantes : d'abord, elle doit émaner de l'Administration fiscale, ensuite elle ne peut être invoquée qu'en matière de contentieux de l'établissement de l'imposition. Enfin, l'interprétation n'est opposable que si elle est suffisamment claire pour exprimer explicitement l'intention de l'Administration d'interpréter la règle générale applicable à une situation donnée (à noter que, le texte fiscal pouvant donner lieu à une interprétation ne peut être qu'une loi, un règlement ou une convention internationale).

L'interprétation de l'Administration fiscale indique la portée qu'elle donne à un texte. Ainsi, le silence de l'Administration sur une demande du contribuable, les erreurs commises dans le calcul de l'impôt ou le défaut de redressement dans le délai de reprise ne font pas partie de la doctrine.

B- Les textes d'application

1- Les règlements

L'article 82.3, III^{ème} de la Constitution 98 dispose que « *la loi de finances fixe, l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures perçues au budget de l'Etat* ». L'alinéa 4 de l'article dispose que le Premier Ministre assure l'exécution des lois.

Il en résulte de la combinaison de ces deux articles que le gouvernement peut décider d'élaborer un décret pour régler les détails d'application de la loi fiscale, car sa mission est d'assurer l'exécution des lois, et puisqu'il en a le devoir, il doit en avoir les moyens.

En principe, il appartient au législateur de préciser dans la loi élaborée, la nécessité ou non d'un texte d'application. A défaut d'une telle précision, la loi votée et promulguée doit recevoir une application immédiate dès sa publication.

Cependant, conformément aux dispositions de l'article 63 précité, le gouvernement a la faculté de prendre, un règlement d'application pour assurer l'exécution de la loi fiscale, s'il le juge nécessaire.

Ainsi, compte tenu des difficultés rencontrées dans l'application de la loi fiscale, il semble que l'élaboration des textes d'application : décret, arrêté, qui paraît une nécessité impérieuse pour contribuer à la prévention des contentieux. Ces textes auraient dû également être adoptés lorsque les dispositions de la loi fiscale les prévoient expressément.

2- Les risques de nouveaux contentieux

Il est nécessaire de donner une précision sur la nature juridique de la doctrine administrative. Celle-ci n'a pas une valeur réglementaire et caractérisée par ses effets limités à l'intérieur de l'institution administrative. Ce sont les circulaires et les instructions de service par lesquelles le supérieur hiérarchique donne des directives aux agents du fisc, concernant l'interprétation à donner aux lois et règlements qu'ils ont à appliquer.

Compte tenu de son caractère d'ordre intérieur, la doctrine administrative se traduit par l'idée qu'elle oblige les agents du fisc, en vertu de l'obéissance hiérarchique mais ne s'impose ni aux contribuables ni au juge fiscal.

Il en résulte de ces caractères que, d'une part, ne constituant pas un élément de légalité, la violation de la doctrine par une décision administrative n'est pas une illégalité formant un cas d'ouverture de recours pour excès de pouvoir. D'autre part, la doctrine, ne formant pas un acte administratif, s'imposant aux administrés, n'est pas elle-même susceptible d'être attaquée par la voie de recours pour excès de pouvoir.

Cependant, il faut noter qu'à l'appui d'un recours dirigé contre une décision procédant de la doctrine administrative, la jurisprudence française, reconnaît au contribuable la possibilité d'invoquer son illégalité.

.En fin de compte, la doctrine ne sera censurée par le juge que dans le cas où elle est manifestement illégale c'est-à-dire contraire aux lois et règlements qu'elle interprète.

En ce qui concerne les règlements administratifs, tels que le décret d'application, les arrêtés et les circulaires ministériels, ces actes détachables des opérations d'imposition comme l'on a vu dans notre développement antérieur, sont susceptibles de recours pour excès de pouvoir devant la Chambre administrative dans les conditions du droit commun.

Ainsi, l'Administration fiscale a intérêt à respecter la légalité dans l'élaboration des tels actes afin d'éviter les risques de nouveaux contentieux.

Chapitre II- La prévention du contentieux et la mise en œuvre de tous moyens et voies de droits reconnus à l'Administration

Section I- La prévention du contentieux

I- De l'exercice du pouvoir fiscal

A- Amélioration de la qualité de procédures d'imposition

1- La procédure contradictoire

Le système fiscal malgache repose sur le système déclaratif selon lequel, la sincérité des déclarations est présumée ; cela implique nécessairement la possibilité pour l'Administration de procéder au contrôle des éléments déclarés par les contribuables. A cet effet, l'Administration peut recueillir des informations nécessaires auprès des contribuables mais aussi des tiers.

Dans le cas où des inexactitudes ou des omissions sont constatées, le contrôle pourrait être engagé. C'est au niveau de la procédure de redressement contradictoire que l'Administration devrait anticiper le contentieux.

A ce stade, l'Administration doit s'efforcer à donner des explications et justifications convaincantes afin de persuader les contribuables sur le bien-fondé des redressements, les explications et justifications prennent la forme de négociation, d'éducation et de motivation complète et explicite des redressements.

La procédure contradictoire est un moyen privilégiant le dialogue entre l'Administration et le contribuable dont le but est de réduire la constatation ultérieure des redressements.

A cet effet, il est recommandé aux agents de Fisc de faire usage de leur compétence en matière fiscale et en communication.

2- La motivation des redressements définitifs

A l'issue de la procédure contradictoire et quelle que soit la réaction du contribuable vérifié, l'Administration a intérêt à motiver les redressements selon la forme exigée par la loi, pour éviter le piège de l'exception de procédure.

Ainsi, la motivation par chef de redressements doit mentionner complètement et explicitement les indications utiles, des références textuelles et les bases de valeur de l'imposition. La notification doit comporter également les mentions relatives au droit des contribuables que nous verrons dans notre deuxième paragraphe.

B- Le recours contentieux devant l'Administration s'emploie à vider le litige fiscal

1- Principes

Il ne faut pas oublier que l'objet du recours administratif par le biais de la réclamation préalable est de régler le litige fiscal. Dans cette phase, il s'agit de discuter la légalité des opérations d'assiette et du recouvrement.

Dans les recours administratifs, l'Administration s'est vue reconnaître par le législateur au même titre que le Juge, le pouvoir d'examiner la réclamation⁵⁹ au fond et en la forme et de prendre une décision résultant de la constatation de la légalité ou d'illégalité des opérations contestées.

Cependant, il faut noter que conformément aux dispositions de l'article 20.02.20, alinéa 1^{ère} du CGI, contrairement au Juge, l'Administration peut s'abstenir de statuer sur le recours sans qu'il y ait déni de justice. Cet silence vaut, logiquement, décision implicite de rejet.

⁵⁹ Cf. article 20.02.18 du CGI.

2- Les décisions

L'usage de la prérogative administrative de rejet implicite est indiscutable. Toutefois, il faut reconnaître que la décision implicite de rejet ne fait qu'augmenter le contentieux judiciaire. Nous savons qu'une telle décision oblige les réclamants de recourir à la justice pour obtenir satisfaction. D'ailleurs, le contribuable fait usage de tous les moyens pour éviter l'imposition, du moins à retarder le paiement.

Ainsi, pour améliorer le règlement administratif des litiges fiscaux et de ce fait prévenir les contentieux judiciaires, les solutions suivantes sont proposées à l'Administration:

- raccourcir le délai pour statuer reconnu à l'Administration, surtout en matière de contentieux d'imposition ;
- supprimer la procédure de réclamation préalable qui, en cas de rejet, ne fait que retarder inutilement le recours au Juge.

L'intérêt de ces deux solutions est, qu'en cas de rejet implicite de l'Administration, la procédure contentieuse devant le Tribunal serait accélérée, compte tenu de l'engorgement de la Justice.

Néanmoins, la deuxième solution ne présente pas moins d'inconvénients. En effet, en l'absence de la réclamation préalable, la saisine directe du Juge fiscal serait automatique. Or, certains litiges pouvaient facilement être réglés par l'Administration.

La troisième solution semble être la plus efficace, il s'agit de préconiser à l'Administration de se prononcer sur les contestations du contribuable ou de faire droit à des demandes dont le bien-fondé ne fait aucun doute⁶⁰. En effet, la décision de l'Administration, si elle est bien motivée pourrait contribuer à la clarification du débat juridictionnel dans le cas où le recours en Justice serait inévitable.

⁶⁰ Cf. article 20.02.16 du CGI.

II- L'observation des règles de procédures

A- Procédure fiscale

1- Les actes de procédures

Les actes de procédures ont déjà fait l'objet d'un développement antérieur, nous n'allons pas nous étendre sur ce point. Rappelons tout simplement que l'inobservation des règles de procédures entraîne la nullité de l'acte de procédure, et *ipso facto* de l'acte d'imposition sans examen au fond du litige.

Ainsi, il est conseillé aux agents du fisc de respecter scrupuleusement les règles de procédure.

2- Les délais

Outre les règles de procédures prescrivant les formalités dites substantielles, l'observation des délais est également essentielle dans l'exercice du pouvoir fiscal. Il est important que les agents maîtrisent ces délais. Ceux-ci peuvent être édictés par la loi fiscale mais aussi par les règles de droit commun en ce qui concerne les délais de procédures relatifs à l'accomplissement de certains actes tels que : l'assignation, la citation, la production des conclusions ou mémoires en défense.

B- Les droits des contribuables

1- Le droit de défenses

Compte tenu de l'attitude de certains contribuables qui essaient toujours d'échapper au paiement de l'impôt, l'Administration a intérêt à respecter les droits des contribuables.

Ne disposant pas des moyens légaux pour contester le bien-fondé de l'imposition, les contribuables cherchent les principales erreurs de l'Administration permettant de faire annuler les redressements.

Par conséquent, la vérification des contenus de tous les actes (avis de vérification, proposition de redressement, vérification de redressement, PV, etc.) aurait dû être effectuée par l'Administration et ce avant les notifications.

2- Droit au respect⁶¹

Le droit au respect n'est pas à proprement parler, une source de contentieux en matière fiscale, mais sa violation entraîne parfois une réticence de la part du contribuable dans la poursuite du dialogue avec l'Administration.

Certains contribuables se plaignent souvent du manque de respect, des attitudes vexatoires de certains agents du fisc⁶².

Dans ces conditions, les contribuables préféreraient recourir à la justice que de poursuivre la négociation avec l'Administration. De telles attitudes, contraires aux principes généraux du Service public devraient attirer l'attention de la Direction générale des impôts.

Section II- La mise en œuvre des moyens et voies de droits reconnus à l'Administration

I- La régularisation des erreurs

A- Les vices de procédures, les erreurs de droits et de faits

1- L'illégalité externe

Par illégalité externe, on entend les motifs d'annulation fondés sur les vices de procédures ou l'incompétence.

En cas d'annulation pour illégalité externe, l'Administration est en droit, sans méconnaître, l'autorité de la chose jugée, de refaire les mêmes opérations d'impositions que celles

⁶¹ La préambule de la constitution reconnaît le droit au respect à tous les citoyens.

⁶² L'article 11 du décret N° 2003-1158 du 17 décembre 2003 dispose que « *l'agent de l'Etat doit observer une honnêteté scrupuleuse inspirant le respect. Il doit appliquer de manière rigoureuse les principes de l'équité, de la justice et de la morale dans l'accomplissement de ses tâches* ».

annulées en se conformant, cette fois ci, aux règles de compétences ou de procédures qu'elle avait méconnues.

La loi de finances française a introduit dans sa législation fiscale en 1990 cette possibilité de rattrapage. Toutefois, cette loi a écartée la régularisation des erreurs présentant un caractère substantiel, c'est-à-dire la correction des erreurs portant atteinte aux droits des contribuables.

A noter enfin que, la réparation des erreurs doit être opérée dans le délai de reprise pour le contentieux d'imposition et dans le délai de prescription des créances publiques pour celle du recouvrement.

2- L'illégalité interne

L'illégalité interne est un moyen tiré des motifs de droit ou des faits.

Si le juge prononce la nullité d'une imposition pour des motifs d'illégalité interne, l'Administration est en droit de rétablir celle-ci en se fondant sur des motifs autres que ceux qui avaient entraîné l'annulation. L'opération de régularisation pouvait être inopérante du fait de la longueur de l'instance judiciaire. En effet, comme le contentieux de l'imposition obéit aux règles de prescription notamment le délai de reprise et la prescription des créances de l'Etat, il est probable qu'une décision définitive de justice ne soit intervenu avant l'épuisement de ces délais.

B- Les voies des droits reconnus par la loi

1- Le recouvrement judiciaire des créances de l'Etat

On note la réticence de l'Administration quant au recours à la procédure de recouvrement judiciaire. Or, celle-ci emporte beaucoup plus d'effet contraignant (surtout psychologique), que celle pratiquée par l'Administration selon le Code général des impôts.

L'enquête menée à ce propos, nous a permis de relever que le non recours à ce type de recouvrement est dû à la fois à l'absence des moyens budgétaires prévus pour honorer les

dépenses relatives aux frais d'exploits judiciaires et à la méconnaissance de la procédure en la matière.

Ainsi, il est recommandé les solutions suivantes dont les deux premières sont optionnelles :

- faire figurer au budget des bureaux fiscaux, les dépenses relatives aux frais d'exploits ;
- inclure dans le Code général des impôts une disposition autorisant les agents du fisc, de servir les actes d'huissiers tels que la signification de la saisie, la sommation commandement avec procès verbal de saisie, la signification commandement etc. ;
- donner aux Receveurs des impôts, une formation continue en droit judiciaire, notamment la Procédure civile.

2- Les voies de recours

Les voies de recours sont des moyens mis à la disposition des plaideurs pour provoquer un nouvel examen de leur procès, s'ils estiment que les décisions de Justice sont entachées d'erreur ou d'injustice.

Les voies de recours sont de deux catégories : les voies de recours ordinaires et les voies de recours extraordinaires.

La lecture des dossiers traités auprès du Service contentieux nous a permis de constater que l'exercice des voies de recours reçoit un usage effectif au sein de l'Administration fiscale.

De plus, l'exercice des voies de recours étant de coutume pour les justiciables, nous ne n'allons pas développer dans le présent titre les détails.

Fréquemment, l'Administration fiscale critique les décisions de justice pour les motifs que celles-ci sont rendues contrairement aux principes de la loi fiscale. Devant une telle

situation, la loi met à la disposition des justiciables « *le recours dans l'intérêt de la loi* » prévu aux dispositions de l'article 11 de l'ordonnance⁶³ n° 82.019 du 11 août 1982.

Outre ceux qui sont prévus aux dispositions de l'article 26 de la loi organique n°2004.36, constitue également un cas d'ouverture à cassation dans l'intérêt de la loi, la violation des préceptes généraux de Justice, notamment des principes équitables que comportent nécessairement la disposition légale servant de justification objective à la décision incriminée. L'objet de ce recours est de rétablir les principes méconnus.

Le recours dans l'intérêt de la loi est ouvert même en l'absence de texte. Il est réservé au Ministre et n'est recevable que contre un jugement définitif. Il importe de signaler que ce recours peut être dirigé aussi bien contre les motifs que les dispositifs.

Le pourvoi est formé par le Procureur général de la Cour suprême sur ordre du Ministre de la Justice. Ce recours est important, il est conseillé à l'Administration fiscale d'en faire usage.

II- La validation législative

A- La validation législative en cours d'instance

La validation législative permet à l'Administration fiscale de régulariser après coup le vice affectant l'opération d'imposition. Elle constitue un moyen efficace pour éviter l'annulation juridictionnelle de l'imposition établie.

Cette pratique consiste à introduire des dispositions effaçant rétroactivement des irrégularités dans une procédure d'imposition fiscale. Toutefois, pour être efficace la loi portant validation doit contenir expressément édictons de sa rétroactivité.

A défaut de mention de rétroactivité⁶⁴, la validation législative implique que le Fisc puisse régulièrement effectuer des opérations d'imposition identiques à celles annulées à partir de la date de son entrée en vigueur.

⁶³ Ordonnance N° 82.019 du 11 Août 1982 relatives aux contributions de la cour suprême en matière de contrôle général de l'Administration de la justice

B- La validation législative après décision de justice

Cette forme de validation a été pratiquée par l'Administration fiscale française lorsque des irrégularités identiques sont commises de façon répétée. La validation fait obstacle à tout recours appuyé sur un moyen tiré du vice ayant entraîné l'annulation de l'opération de l'imposition.

Toutefois, dans le cas où la validation est partielle, elle n'exclut pas que l'acte validé puisse être contesté et annulé en raison d'autres vices.

En conclusion, les moyens que nous venons de citer, ne sont pas nouveaux seulement leur pratique est sollicitée pour améliorer le paiement de l'impôt sinon d'éviter que les contribuables puissent échapper facilement à l'impôt par des moyens légaux ou frauduleux devant les instances judiciaires.

⁶⁴ Cf. Article 8 de l'ordonnance 62 041 du 13 Septembre 1962

Chapitre III- Les reformes institutionnelles

Section I- Réorganisation des Services

I- Renforcement de capacité des agents du Fisc

A- Formation

1- Recyclage

L'efficacité interne de l'Administration fiscale pourrait être améliorée par des mesures destinées à pallier ses faiblesses. Nous avons déjà vu dans notre précédent développement que, les questions fiscales ne sont pas renfermées aux seules dispositions fiscales. Cela veut dire que les recours aux autres disciplines touchant la fiscalité sont souvent inévitables.

Aussi, nous proposons qu'il soit dispensé aux agents du Fisc une formation continue en matière de droit judiciaire et toutes autres disciplines ayant trait à la fiscalité. La formation a pour but d'éviter l'incertitude rencontrée par les agents dans l'exercice de leurs fonctions d'une part, et de les mettre au courant de toutes les informations relatives aux changements textuels en matière fiscale.

2- Séminaire

Le système de formation pourrait être coûteux pour la Direction générale des impôts. Ainsi, nous proposons l'organisation d'un séminaire dans lequel on fait participer tous les agents du fisc et les autres personnes et autorités intéressées (Magistrats, Contribuables ou ses représentants légaux). Il s'agit ici de donner des informations complètes avec possibilité de discussion, sur les questions fiscales. L'objectif de ce séminaire est d'assurer la diffusion des informations sur les décisions fiscales et autres.

B- La spécialisation des fonctions

1- Rationalisation du système d'affectation

Le principe est qu'un fonctionnaire est tenu d'accepter sa nomination à un poste. Il est vrai qu'à la sortie de l'école de formation, tous les fonctionnaires nouvellement recrutés ont reçu la même formation en fiscalité. Toutefois, il faut reconnaître que certains d'entre eux ont déjà bénéficié d'autres formations avant d'accéder au corps. Tout cela pour dire que, l'autorité compétente pour procéder aux nominations auraient dû tenir compte des spécialités de chaque agent pour introduire dans le Fisc l'idée de complémentarité dans le service.

En effet, certains postes supposent la maîtrise de certaines matières spécifiques (exemple : mathématiques pour le fonctionnaire affecté au service statistique de la D.G.I, la procédure civile pour celui affecté au poste de receveur des impôts). La rationalisation du système d'affectation implique l'adéquation de la qualification personnelle aux postes.

Le principal objectif du système de rationalisation d'affectation est d'atteindre le niveau d'automatisme des agents dans l'accomplissement de ses tâches journalières. L'automatisme réduit la faute et l'hésitation dans l'exécution d'une tâche donnée et par conséquent, le risque de contentieux sera amoindri.

II- Une organisation administrative simplifiée

A- Organisation administrative

1- Déconcentration du Service contentieux

L'organisation actuelle de la D.G.I donne compétence générale au Service contentieux pour traiter l'ensemble des litiges fiscaux judiciaires. Or, certains litiges pourraient être efficacement traités par les Centres fiscaux détenteurs des dossiers litigieux. Ainsi, il serait, certainement souhaitable de confier la responsabilité de traiter le contentieux par les

services déconcentrés. En effet, étant détenteur des dossiers litigieux, ils sont mieux placés pour mener l'instruction et les suivis judiciaires des litiges.

A cet effet, les dossiers litigieux ne seront transmis au Service central qu'en cas de pourvoi en cassation et dans les cas où les litiges relèvent de la compétence du Conseil d'Etat.

Par ailleurs, on note également la prolifération du nombre de services qui entraîne des conflits de compétence et des difficultés de liaison. A cet effet, nous proposons qu'il soit procédé à une délégation de signature pour certains actes. Il s'agit ici de supprimer certains échelons hiérarchiques ou géographiques inutiles qui ne font que retarder l'action fiscale.

Exemple

Donner compétence aux Receveurs des bureaux fiscaux, le pouvoir de signer le Titre de perception.

2- La description des postes

La notion de description de poste est souvent source de litige, tant interne qu'externe de l'Administration de l'Etat en général. C'est ainsi que le nombre de recours pour excès de pouvoir devant la Chambre Administrative ne cesse d'augmenter.

L'Administration fiscale n'est pas épargnée de ce problème. En effet, certains actes de poursuites sont contestés par le contribuable pour incompetence de l'agent signataire. On constate également que, certains services ayant pour tâche l'établissement de l'impôt procède à l'encaissement des impôts, droits et taxes versés par les contribuables. De telles erreurs évitables pourraient entraîner des contentieux inutiles devant le Juge. D'ailleurs, nous savons pertinemment les cultures dominantes de certains contribuables qui consistent à éviter par tous les moyens le paiement de l'impôt sinon de retarder le recouvrement. Pour ce faire, ils cherchent toujours les principales erreurs de l'Administration leur permettant de faire annuler l'imposition ou les redressements fiscaux établis.

Dans ces conditions, nous proposons les mesures suivantes :

- éviter l'empiètement de compétence ;

- préciser dans les textes les fonctions et les rôles de tous les responsables dans une unité de service.

B- Nécessité d'amender la méthode de travail

1- La censure

Nous avons constaté que la plupart des contentieux a pour origine des vices de procédure. Cette situation implique un manque d'étude des tâches ; l'absence de vérification matérielle des actes de procédures suivis. Nous avons également constaté que l'annulation d'un acte de procédure entraîne en même temps l'annulation de l'imposition établie. L'Administration fiscale a intérêt à amender les séquences des tâches.

Ainsi, nous proposons qu'il soit établi, pour chaque service, les listes des tâches à remplir par ordre d'importance. L'étude de tâches permet de censurer toutes les erreurs matérielles et substantielles susceptibles d'entraîner le contentieux.

Section II- Les règlements extra-judiciaires des litiges, spécialisation des Juges et unification des Juridictions

I- Les règlements extra-judiciaires des litiges et le contentieux fiscal

A- Les règlements alternatifs des litiges

1- Notions

Les modes de règlements alternatifs des litiges relèvent de la justice privée et non de la justice étatique ; ils consistent à soumettre un litige, non pas au Juge exerçant leur activité dans un cadre strictement régi par les Codes de procédures de droit commun⁶⁵, mais à des personnes choisies et rémunérées par les parties elles-mêmes et exerçant leur activité dans un cadre juridique totalement libre.

⁶⁵ Cf. Procédure devant le Conseil d'Etat, Procédure civile et Procédure pénale.

Ces modes offrent divers avantages par rapport à la justice étatique. Pour l'Etat, ils permettent le désencombrement de la Justice et d'attirer les investisseurs étrangers par les sécurités juridiques qu'ils offrent. Pour les personnes privées, les avantages sont : la discrétion de la procédure qui n'est pas connue du public et de ce fait restera les choses des parties ; la rapidité du règlement par le fait que la matière fiscale n'est la seule matière traitée par les Tribunaux ; la possibilité de choisir librement les règles applicables.

2- Les différents modes de règlements alternatifs des litiges

On peut classer en quatre grandes catégories les modes alternatifs de règlements des litiges :

- la négociation ;
- la conciliation ;
- la médiation ;
- l'arbitrage.

Parmi ces quatre modèles, seule la négociation n'implique pas l'intervention des tiers dans les règlements du litige. Il semble que c'est la négociation qui est pratiquée par l'Administration fiscale lors de la procédure contradictoire⁶⁶ et en matière d'infraction fiscale : la transaction avant jugement ou « T.A.J ».

Les autres modes nécessitent l'intervention d'une ou plusieurs tierces personnes.

La conciliation est une procédure par laquelle on fait intervenir une tierce personne appelée « *Conciliateur* » dont le rôle est de proposer une solution amiable aux parties.

La médiation qui est prévue par l'Ordonnance 92.012 du 29 avril 1992 instruisant le « *Médiateur* », défenseur du peuple, implique l'intervention du médiateur, qui après avoir examiné les différends et entendu les argumentations des parties, propose une solution.

⁶⁶ Phase pré-contentieuse.

Ces modes ont un commun caractère par le fait que les solutions proposées ne sont pas obligatoires.

Le mode le plus énergique est l'arbitrage, puisque « *la sentence arbitrale* », solution du litige, est obligatoire et devenu définitif à défaut de recours en annulation devant le Juge compétent. Toutefois, il faut noter que, même la sentence arbitrale n'est exécutoire qu'en vertu « *d'une décision d'exequatur* ».

B- Problèmes d'applicabilité de la procédure de règlements alternatifs des litiges en contentieux fiscal

Les problèmes d'applicabilité de la procédure de règlements alternatifs des litiges en matière de contentieux fiscal se posent surtout en matière d'arbitrage.

L'arbitrage suppose l'existence d'une clause compromissoire et le compromis d'arbitrage. La clause compromissoire implique l'établissement d'une convention écrite et la désignation d'un Arbitre. Le compromis prévoit l'objet du litige et les modalités de désignation de l'Arbitre. Une fois conclue, la convention devient obligatoire et les Juges étatiques demeurent incompétents à connaître les litiges.

L'efficacité de l'arbitrage en droit privé se repose sur le caractère non d'ordre public de la loi civile et sur « *le principe de l'autonomie de volonté des parties* » selon les termes des articles 123 et 125 de loi sur la Théorie générale des obligations⁶⁷. Il en découle de ce principe de l'autonomie de volonté que la force obligatoire du contrat s'impose non seulement aux parties mais également au Juge. Aussi, le Juge doit appliquer le contrat comme il applique la loi.

Contrairement à la loi civile, la loi fiscale est d'ordre public et contrairement au contrat - obligation contractuelle -, l'obligation de contribuer à la charge publique résulte de la loi - obligation légale - qui s'impose à l'ensemble de citoyens. De ce qui précède, il s'ensuit

⁶⁷ Loi n°66.03 du 02 Juillet 1996 relative à la Théorie générale des obligation.

- Article 123 : « *Le contrat légalement formé s'impose aux parties aux même titre que la loi* ». - Article 125 : « *La commune intention des parties détermine leurs engagements réciproques* ».

que la transposition de l'arbitrage dans la matière fiscale remet en question le privilège juridictionnel de l'Etat⁶⁸.

Par ailleurs, nul n'est besoin de rappeler que l'application de la loi fiscale ne peut faire l'objet d'une transaction ou d'arbitrage. Il appartient au Juge de contrôler la légalité ou non l'imposition établie.

Cependant, même si l'application de la loi fiscale n'est pas négociable, rien ne s'oppose à ce que les modalités de paiement de l'imposition légalement établie fassent l'objet d'un arbitrage. Autrement dit, en dehors du champ l'article 84 alinéa 3 de la Constitution, l'introduction de l'arbitrage en matière fiscale semble concevable⁶⁹.

II- La spécialisation des Juges et Juridiction spécialisée

A- Les problèmes de la Justice

1- Le privilège juridictionnel de l'Etat

En vertu des privilèges régaliens, reviennent à l'Etat les privilèges normatifs et juridictionnels. L'Etat est la seule institution habilitée à créer des normes de portées générales, impersonnelles et contraignantes. Responsable de l'application et de l'exécution des lois, l'Etat exerce sans partage le pouvoir de dire le Droit et de faire procéder à sa mise en application.

Aussi, le recours à la Justice demeure inévitable en l'absence d'autres organes légalement aptes à trancher les litiges fiscaux. On a déjà vu que les règlements alternatifs des litiges ne sont pas transposables en matière de contentieux fiscal, or l'organisation actuelle de la Juridiction fiscale ne répond pas aux exigences de la législation fiscale.

⁶⁸ Cf. article 133 de la Constitution : « la fonction juridictionnelle est exercée par les Cours d'appel et les Tribunaux ou autres Juridictions de l'ordre administratif et financier ».

⁶⁹ Article 84 alinéa 3 : « Les propositions de loi ou amendements ne sont recevables lorsque leur adoption aura pour conséquence soit la diminution des ressources publiques, soit l'aggravation des charges de l'Etat sauf en matière de loi de finances ».

Avant de donner les propositions de solutions, nous allons d'abord voir les problèmes généraux de la Justice malgache.

2- Les problèmes généraux de la Justice

Outre la critique sur la valeur des décisions rendues, on reproche également à la Justice d'être lente et corrompue. La première et la troisième critique demeurent discutables, tandis que la seconde, phénomène lié à l'engorgement des Tribunaux n'est pas propre au domaine fiscal. Il est constaté que la courbe ascendante de la statistique des conflits portés aux Tribunaux est justifiée par la croissance permanente des difficultés économiques et sociales de Madagascar. De plus, nous avons déjà dit que la matière fiscale n'est pas le seul problème traité par la Justice.

Par ailleurs, la dualité des juridictions en matière fiscale qui n'a pas de justification juridique, entraîne parfois une contradiction des décisions⁷⁰. Cette répartition de compétence, justifiée selon la doctrine par la différence d'assiette devrait être abandonnée. En fait, à partir du moment où l'on abandonnait définitivement le système indiciaire concernant la fiscalité directe, il semblait plus raisonnable de confier l'ensemble des litiges fiscaux au même Juge.

B- les solutions

1- Spécialisation des Juges

On admet que la matière fiscale n'est pas familière au Juge, or l'équité du procès fiscal suppose nécessairement de faire faire trancher les litiges fiscaux par des spécialistes. Aussi, la formation des Juges est recommandée. En effet, un Juge disposant des connaissances solides en matière fiscale garantit la justice et l'équité.

S'il n'est possible de créer un nouvel ordre de juridiction spécialisée en contentieux fiscal, il semble utile de confier à certains Juges une audience à part entière ne traitant que les litiges fiscaux.

⁷⁰ Le problème du « *surseoir à statuer* » ne fait qu'accentuer la longueur d'instance.

2- Juridiction spécialisée

En dehors du problème né de la dualité des Juridictions, la principale critique concernant l'organisation des juridictions fiscales concerne la longueur des instances qui peut dépasser cinq années en cas de pourvoi en cassation.

Pour palier aux différents problèmes évoqués plus haut, nous proposons deux solutions à opter : la création d'un nouvel ordre de juridiction ou la suppression de la dualité des juridictions et donc de soumettre l'ensemble des contentieux au Juge administratif.

Quant aux procédures, les dispositions de l'article 82-3,I de la Constitution dispose que : *« la loi fixe la création de nouveaux ordres de juridictions et leurs compétences respectives ainsi que leur organisation et les règles de procédures qui leur sont applicables »*.

Cependant, un démembrement supplémentaire des juridictions soulèverait nécessairement des problèmes d'ordre financier : le recrutement et les formations des nouveaux corps de Magistrats, les locaux et les matériels. De plus, la création d'une Juridiction et la spécialisation des Juges pourraient affecter la formation polyvalente des Juges, ce qui entraîneraient logiquement la multiplication des questions préjudicielles et les divergences jurisprudentielles.

En attendant une telle réforme, il est souhaitable, dans un premier temps, de fusionner les deux ordres de juridictions. Autrement dit, dessaisir la Juridiction judiciaire au profit de la Juridiction administrative.

CONCLUSION

Le procès fiscal tend à garantir au contribuable le respect du droit à un examen équitable des litiges l'opposant à l'Administration fiscale. Le rôle du Juge saisi est d'appliquer la loi fiscale et non de rétablir l'équité. Or, l'autonomie du droit fiscal ne laisse que peu de liberté pour le Juge dans le règlement des conflits fiscaux. Comme dans toutes les instances judiciaires, le Juge assure la direction de l'instruction de l'affaire litigieuse et la conduite des débats. Il n'est pas véritablement libre quant à l'application de la loi fiscale laquelle est d'interprétation stricte.

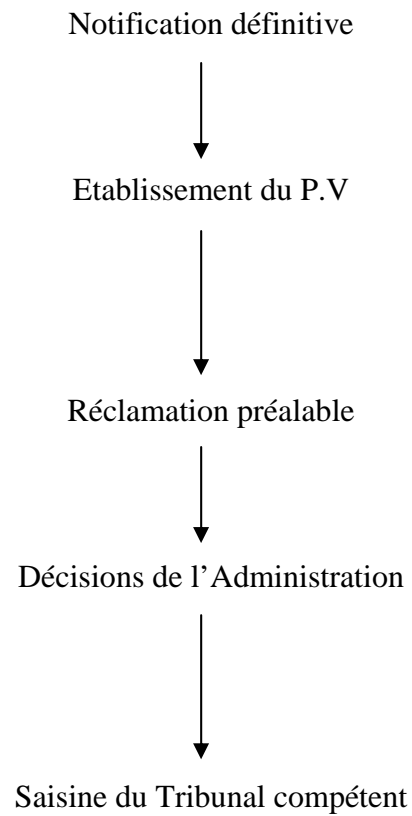
Par ailleurs, l'instance fiscale présente une spécificité par le fait que l'Administration est le plus souvent à l'origine de la loi qu'elle applique. En effet, selon les dispositions de l'article 63 alinéa 1^{ère} de la Constitution « *l'initiative des lois* » revient au gouvernement. Ainsi, au procès l'Administration se trouve dans une situation privilégiée par rapport au contribuable. En effet, l'Administration crée la loi qu'elle applique et impose l'application au Juge. De plus, l'Administration, en vertu du pouvoir qui lui est conférée par la Constitution, se réserve toujours le droit de modifier ou de faire modifier la loi existante par le Législateur.

Face à cette situation déséquilibrée des parties, l'équité du procès ne se trouve pas dans le rétablissement de l'égalité entre les deux intérêts antagonistes. L'équité du procès fiscal ne peut résulter que de l'application d'une loi stable et claire, mais aussi d'une loi qui ne privilégie pas l'une des parties. Toutefois, il faut reconnaître que le contentieux judiciaire n'est pas une issue inévitable. Les réclamations préalables pourraient constituer une contrainte externe pour l'Administration qui lui impose de rechercher toutes les solutions possibles tendant vers la prévention du risque de contentieux.

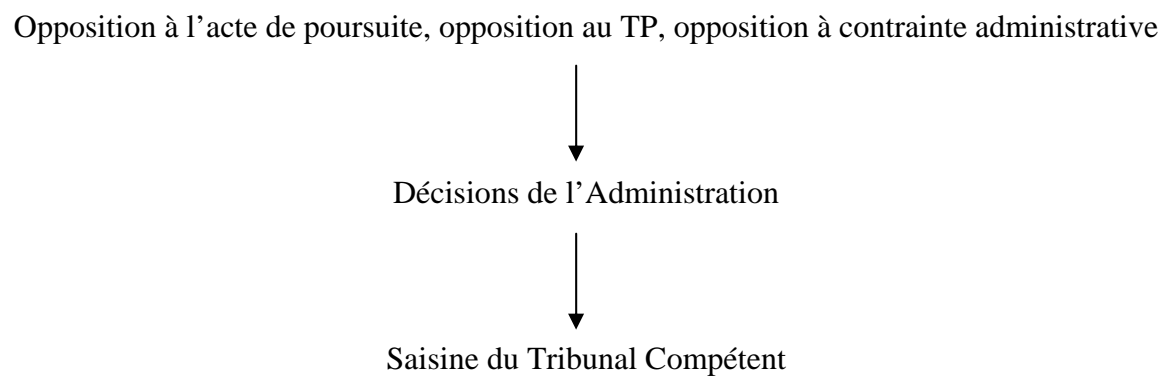
LES ANNEXES

Annexe I

I- Contentieux de l'imposition

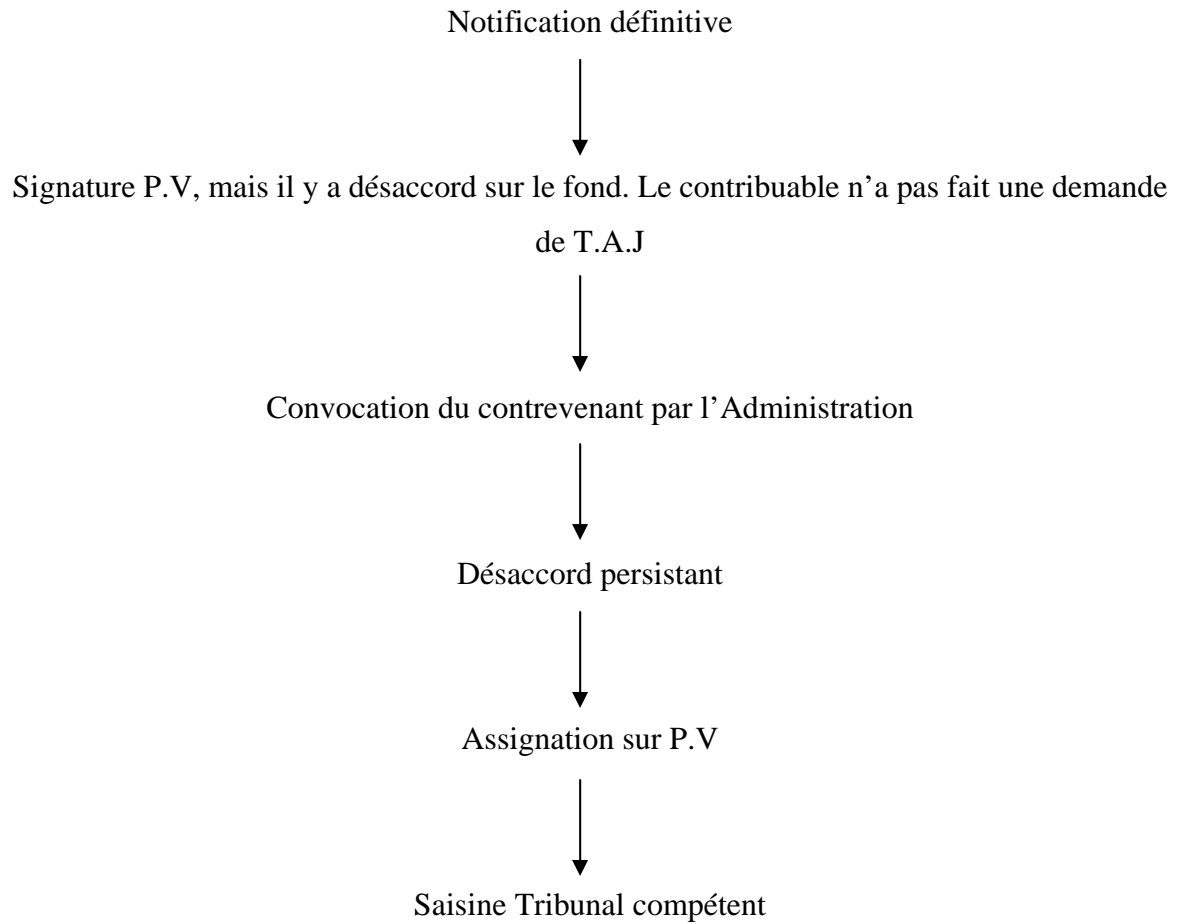


II- Contentieux relatifs aux poursuites en recouvrement



Annexe II

Contentieux répressif



BIBLIOGRAPHIE

I- Les lois et règlements

- Code général des impôts.
- Décision n° 2MDB/SG/DGRF/2. DELF du 20 Mai 1998.
- Décision n°008/MEFB/SG/DGI/DTI portant application des dispositions de l'article 20. 02. 07 du Code général des impôts, relatives aux réclamations et demandes en remise de pénalités.
- Décret n° 2004-573 du 01 Juin 2004 portant création, organisation et fonctionnement de l'Inspection Générale des Finances.
- Décret n°2003-166 du 04 Mars, modifié et complété par le Décret n°2004-570 du 01 Juin 2004, Fixant les attributions du Ministère de l'Economie, des Finances et du Budget, ainsi que l'organisation de son Ministère.
- Décret n°2003-1158 portant Code de déontologie de l'Administration et Bonne conduite des Agents de l'Etat.
- Instruction n°70-A1-A3 du 13 Mai 1970, relative aux Recouvrements et Contentieux de l'impôt direct.
- Loi constitutionnelle n°98. 001 du 08 Avril 1998 portant révision de la Constitution, (J. O. R. M n°2495 du 08 Avril 1998, p. 1274-1286).
- Loi n°66. 003 du 02 Juillet 1966 relative o la Théorie générale des obligation (J. o n°486 du 09. 07. 66, p. 1429 ; Errata : J.O n°489 du 23. 07. 66, p. 1657 ; du 14. 01. 67, p. 35 et du 30. 11. 68, p. 2229). Ordonnance n°82. 019 du 11 Août 1982 relative aux attributions de la Cour suprême en matière de contrôle général.
- Loi n°98-019 du 02 Décembre 1998 sur l'Arbitrage (J.O n°22549 du 15.12.98, p.3642 et 3654, Errata : J.O n°2571 du 26.04.99, p. 1060).
- Loi organique n°2004. 036, relative à l'organisation, aux attributions, au fonctionnement et à la procédure applicable devant la Cour suprême et les trois Cours la composant du 1^{ère} Octobre 2004 (Extrait du J. O. R. M-Es n°2939 du 07. 11. 04).
- Note n°361/MEFB/SG/DGI/DTI/CTX du 18 Novembre 2003.
- Ordonnance n° 73-012 du 24 Mars 1973 organisant la représentation de l'Etat en Justice.

- Ordonnance n° 90-012 du 29 Avril 1992, instituant un Médiateur défenseur du peuple.
- Ordonnance n°62-041 du 19 Septembre 1962 relative aux dispositions générales de droit interne et de droit international privé (J.O n°244 du 28. 9. 62, p1989), complétée par la loi n°98. 019 du 02 Décembre 1998 (J. O n°2549 du 15. 12. 98, p. 3642; Errata: J. O n°2571 du 26.04. 99, p. 1060).

II- Ouvrages généraux

- ANDRE DE LAUBADERE.- Droit administratif .- L. G. D. J.- Paris.- 1969;
- BRUNO GOUTHIERE.- Les impôts dans les affaires internationales .- Edition Lefebvre.- Paris.- 1991 ;
- CHRISTIAN BIGAUT.- Finances publiques.- Droit budgétaire.- Ellipses.- Paris.- 995 ;
- DANIEL RICHER, Droit fiscal.- Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal.- L.G.D.J.- Paris.- 1977 ;
- DANIEL RICHER.- Les procédures fiscales.- PUF.- Collection Que sais-je ?.- Paris.- 1990 ;
- EMMANUEL DISLE.- JACQUES SARAF.- Droit fiscal.- DUNOD.- Paris.- 2003 ;
- GERARD CHAMBAS.- Fiscalité et développement en Afrique Subsaharienne.- Economica.- 1994 ;
- J.-C. MARTINEZ et P. Di MALTA.- Droit budgétaire.- 2^{ème} édition.- LITES.- Paris.- 1988 ;
- JEAN MARIE AUBY et RBERT DUCOS-ADER.- Droit Administratif.- DALLOZ.- Paris.- 1967 ;
- LOUIS TROTABAS et JEAN MARIE COTTERET.- Droit fiscal.- 7^{ème} édition.- DALLOZ.- Paris.- 1992 ;
- MINISTERE DE LA JUSTICE.- Code de procédure civile.- Jurid'ika, Antananarivo.- 2004 ;
- MINISTERE DE LA JUSTICE.- Organisation judiciaire et professions judiciaires.- I.P.E.- 2001;
- MINISTERE DE LA JUSTICE.- Recueil de jurisprudence de la Chambre Administrative de 1977 à 2003.- Jurid'ika, Antananarivo.- 2004 ;

- PAUL MARIE GAUDEMET et JEAN MOLINIER.- Finances publiques.- Tome I.- 7^{ème} édition. Montchrestien.- Paris.- 1996 ;
- RAKOTOARIMANANA VICTOR.- Droit civil orienté.- Cours ENAM.- 2004;
- RAKOTOARISOA RAYMOND.- Contentieux fiscal.- Cours ENAM.- 2005;
- RAKOTONDRAMANANA.- Sciences et Techniques fiscales.- Cours ENAM.- 2005 ;
- RAKOTONDRAMANANA.- Contrôle et vérification fiscaux.- Cours ENAM.- 2005 ;
- RAYMOND MUZELLEC.- Finances publiques.- 1^{ère} édition, DALLOZ.- Paris.- 1997 ;
- RENE CHAPUS.- Droit du contentieux administratif.- 3^{ème} édition.- Montchrestien.- Paris.- 1991 ;
- L.G.D.J.- Revue Française de Finances publiques.- Le contentieux fiscal.- L.G.D.J.- Paris.- 1987 ;
- ROBERT HERTZOZ.- Le Juge fiscal.- Economica.- Paris.- 1998 ;
- ROGER MANDEGRIS.- Le commentaire d'arrêt.- 2^{ème} édition.- DALLOZ.- Paris.- 1983 ;
- UNIVERSITE DE FIANARANTSOA.- Les référés.- Université de Fianarantsoa.- Fianarantsoa.- 1997 ;

III- Les personnes consultées

- Maître RAKOTOARIMANANA Andriantsilavohasina, Avocat à la cour
- Monsieur RAKOTONDRABAO Andriantsihafa Dieudonné, Magistrat, Haut conseiller à la Haute Cour Constitutionnelle.
- Monsieur RAZAFITRIMO Herisoa Georges, Juriste Spécialiste en Contentieux de recouvrement des créances privées, Adjoint du Chef de service contentieux SDV-SCAC Madagascar (Groupe *Bolloré*).

TABLE DES MATIERES

SOMMAIRE

<i>INTRODUCTION</i>	1
Première partie	
L'Administration fiscale partie au procès	4
Chapitre I- Les litiges relatifs à l'impôt	5
<i>Section I- Les contentieux administratifs</i>	5
I- Réclamation préalable.....	5
A- Le recours contentieux.....	5
1- Réclamation contentieuse.....	5
2- La réclamation relative aux poursuites en recouvrement.....	6
B- Les décisions de l'Administration.....	7
1- Principes généraux.....	7
2- Les décisions proprement dites.....	8
II- La compétence juridictionnelle.....	9
A- Origine et justification du partage de compétence.....	9
1- Origine et justification de compétence.....	9
2- Répartition de compétence.....	10
B- Les Tribunaux compétents.....	11
1- Principes.....	11
2- Tribunal administratif et Tribunaux judiciaires.....	11
<i>Section I- Les contentieux répressifs</i>	13
I- Le recouvrement forcé.....	13
A- Les voies d'exécution de droit commun.....	13
1- Généralités.....	13
2- Les différentes sortes de saisies.....	14
B- Modalités de saisies.....	15
1- Exécution de la saisie.....	15
2- Opposition à la saisie.....	16
II- Les infractions fiscales.....	17
A- Nature de l'infraction fiscale.....	17
1- Violation des prescriptions du CGI et l'infraction aux textes fiscaux.....	17
2- Constatation de l'infraction.....	17
B- Les poursuites.....	18
1- L'initiative de poursuite.....	18
2- Saisine du Tribunal répressif.....	19
Chapitre II- Les recours contre les actes administratifs unilatéraux et les infractions relatives à la gestion des deniers publics	20

<i>Section I- Le recours contentieux devant le Conseil Etat.....</i>	20
I- Le recours contentieux.....	20
A- L'exercice des recours.....	20
1- Les règles de recevabilité des recours.....	20
2- Motivation de la requête.....	20
B- Les effets des recours.....	22
1- L'effet non suspensif des recours.....	22
II- Le Conseil d'Etat.....	24
A- Composition.....	24
1- Sièges.....	24
2- Le Ministère public.....	24
B- De la compétence.....	25
1- La compétence ratione materiae.....	25
2- La compétence ratione loci.....	25
<i>Section II- Les infractions relatives à la gestion des deniers publics.....</i>	26
I- Les infractions liées aux fonctions des agents.....	26
A- Types de l'infraction.....	26
1- Les infractions à la législation fiscale et financière.....	26
2- Les infractions de droit commun.....	27
B- La mise en œuvre de la responsabilité de l'auteur.....	27
1- Les autorités compétentes.....	27
2- L'atténuation de la responsabilité.....	29
II- Les poursuites.....	30
A- La mise en mouvement de l'action publique.....	30
1- L'opportunité de poursuite.....	30
2- La saisine du Tribunal répressif.....	31
B- L'Etat partie civile au procès.....	31
2- La règle du pénal tient le civil en l'état.....	32
Chapitre III- La gestion des affaires judiciaires.....	34
<i>Section I- Le service chargé du contentieux judiciaire.....</i>	34
I- Organigramme.....	34
A- Structure.....	34
1- De la composition du Service.....	34
2- Schéma.....	35
B- Les différentes divisions du Service du Contentieux.....	35
1- La division contentieux.....	35
2- La division renforcement des procédures de recouvrement.....	35
II- Attributions du Service du Contentieux et Action en recouvrement.....	35
A- La Division Contentieux.....	35
1- Attributions contentieuses.....	35
2- Attributions non contentieuses.....	36
B- La division Action en recouvrement.....	36

1- Principe.....	36
2- Le rôle du Service du Contentieux en matière de recouvrement.....	37
<i>Section II- Le fonctionnement du Service contentieux.....</i>	<i>37</i>
I- Saisine du Service du Contentieux.....	37
A- Contentieux administratifs.....	37
1- Les réclamations relatives à l'assiette.....	37
2- Les contentieux de recouvrement.....	37
B- Contentieux judiciaires.....	37
1- L'ordonnance de soit communiqué de la Chambre Administrative.....	37
2- La convocation, l'assignation de comparaître devant le Tribunal et l'assignation à bref délai.....	38
II- Instruction des dossiers.....	38
A- Préparation des dossiers contentieux.....	38
1- Demande de communication des dossiers.....	38
2- L'étude des dossiers.....	39
B- Les mémoires en défense et les conclusions.....	39
1- Définitions.....	39
2- Le suivi de l'action en justice.....	39
 Deuxième partie	
Réalités sur les procès fiscaux.....	40
 Chapitre I- Incidents textuels.....	42
<i>Section I- Les règles de procédures.....</i>	<i>42</i>
I- La dualité de règles de procédures.....	42
A- Notion de procédure.....	42
1- Définition.....	42
2- Les actes de procédure.....	42
B- Les contestations relatives à la procédure.....	43
1- L'exception de procédure.....	43
2- L'incompétence du juge saisi.....	44
<i>Section II- Le fond de l'affaire.....</i>	<i>45</i>
I- L'autonomie du droit fiscal.....	45
A- Forme d'indépendance du droit fiscal.....	45
1- Généralités.....	45
2- La loi fiscale frappe des états de fait.....	46
B- Le droit fiscal et les autres branches du droit.....	47
1- Portée de l'autonomie du droit fiscal.....	47
2- Les rapports du droit fiscal et les autres branches du droit.....	47
II- La divergence d'interprétation du texte fiscal.....	49
A- Qualité de la norme fiscale.....	49
1- Inaccessibilité.....	49
2- Incompréhensibilité.....	50

B- Les causes.....	50
1- Caractère trop long de certains articles du CGI.....	50
2- Les innombrables renvois.....	51
Chapitre II- Les paralysies de l'action de l'Administration.....	52
<i>Section I- Les difficultés techniques.....</i>	<i>52</i>
I- Les opérations d'imposition.....	52
A- La vérification des dossiers fiscaux.....	52
1- Les opérations d'assiette.....	52
2- Les opérations de recouvrement.....	52
B- Respect des règles de procédures.....	53
1- Les formalités.....	53
2- Les délais.....	53
II- Montage des dossiers.....	54
A- Les moyens de défense.....	54
1- Les éléments du dossier contentieux.....	54
2- Les défenses au fond.....	54
B- Les moyens de défense procédurale.....	54
1- Les exceptions.....	54
2- Efficacité des exceptions.....	54
<i>Section II- L'imprécision des textes fiscaux.....</i>	<i>55</i>
I- L'absence des textes d'application et/ou d'interprétation.....	55
A- Le règlement.....	55
1- L'exercice du pouvoir réglementaire.....	55
2- Le règlement assure l'exécution de la loi.....	56
B- La doctrine administrative.....	56
1- Notions de doctrine.....	56
2- La reconnaissance de la doctrine administrative.....	56
Chapitre III- La spécificité de la loi fiscale et le Juge.....	58
<i>Section I- Le Juge et l'interprétation de la loi fiscale.....</i>	<i>58</i>
I- Caractère dérogatoire au droit commun du droit fiscal.....	58
A- L'interprétation restrictive de la loi fiscale.....	58
1- Fondements.....	58
2- Rôle de la jurisprudence.....	58
B- Les règles générales d'interprétation.....	58
1- Cas où la loi est claire.....	59
2- Cas où la loi n'est pas claire.....	59
II- La combinaison des règles de procédures fiscales et des règles de droit commun.....	60
A- Les règles de procédures devant les juridictions compétentes.....	60
1- Les domaines exclusives des règles de procédures fiscales.....	60
2- Le cas où le Juge fiscal doit opérer la combinaison des deux règles.....	62
B- La preuve en matière fiscale.....	63

1- La charge de preuve.....	63
2- Les moyens de preuve.....	63
<i>Section II- Le Juge et la technique fiscale.....</i>	<i>64</i>
I- Le bien-fondé des impositions.....	64
A- Le Juge contrôle l'exercice du pouvoir fiscal.....	64
1- Le pouvoir du Juge fiscal est d'origine constitutionnelle.....	64
2- Le contrôle de conformité de l'imposition.....	65
B- L'étendue du pouvoir de contrôle du Juge.....	66
1- Les actes détachables des opérations d'établissement et de recouvrement d'imposition.....	66
2- Le contentieux de l'imposition.....	66
II- Le contrôle et redressement.....	67
A- Modalités.....	67
1- Contrôle.....	67
2- Les redressements.....	68
B- Le contrôle du Juge de l'application de la procédure de contrôle.....	68
1- Appréciation de l'exercice du pouvoir de contrôle.....	68
2- L'appréciation des éléments retenus par l'Administration pour le calcul de l'impôt.....	69
 Troisième partie	
Projet de réforme pour l'équité du procès fiscal.....	70
 Chapitre I- Les réformes textuelles.....	71
<i>Section I- La mise en évidence de la spécificité du droit fiscal.....</i>	<i>71</i>
I- Le texte procédural.....	71
A- Procédure spéciale : « Livre des procédures fiscales ».....	71
1- Généralités.....	71
2- Modalités.....	71
B- Procédure simplifiée.....	72
1- Manuels de procédures.....	72
2- Précisions complémentaires.....	72
II- Les textes de répression fiscale.....	73
A- La sanction fiscale.....	73
1- Notions.....	73
2- La fonction utilitaire de la peine fiscale.....	73
B- Les préjudices consécutifs à l'infraction du droit commun.....	74
1- Nature de l'infraction.....	74
2- Sanction fiscale et/ou réparation civile ?.....	74
<i>Section II- Les dispositions fiscales.....</i>	<i>75</i>
I- Amélioration de la qualité des lois fiscales.....	75
A- La précision de la loi fiscale.....	75

1- Principe de la légalité et la qualité de la norme fiscale.....	75
2- La clarté de la loi fiscale instrument des sécurités juridiques.....	76
B- L'accessibilité de la loi fiscale.....	77
1- La communication	77
2- Les moyens de communications.....	77
II- Elaboration des textes d'application et/ou d'interprétation.....	79
A- Les intérêts juridiques.....	79
1- Harmonisation dans l'application de la loi fiscale.....	79
2- La doctrine administrative source d'inspiration du Juge.....	79
B- Les textes d'application.....	80
1- Les règlements.....	80
2- Les risques de nouveaux contentieux.....	80
Chapitre II- La prévention du contentieux et la mise en œuvre de tous les moyens et voies de droits reconnus à l'Administration.....	83
<i>Section I- La prévention du contentieux.....</i>	<i>83</i>
I- De l'exercice du pouvoir fiscal.....	83
A- Amélioration de la qualité de procédures d'imposition.....	83
1- La procédure contradictoire.....	83
2- La motivation des redressements définitifs.....	84
B- Le recours contentieux devant l'Administration s'emploie à vider le litige fiscal.....	84
1- Principes.....	84
2- Les décisions.....	85
II- L'observation des règles de procédures.....	85
A- Procédure fiscale.....	86
1- Les actes de procédures.....	86
2- Les délais.....	86
B- Les droits des contribuables.....	86
1- Le droit de défenses.....	86
2- Droit au respect.....	87
<i>Section II- La mise en œuvre des moyens et voies de droits reconnus à l'Administration.....</i>	<i>87</i>
I- La régularisation des erreurs.....	87
A- Les vices de procédures, les erreurs de droits et de faits.....	87
1- L'illégalité externe.....	87
2- L'illégalité interne.....	88
B- Les voies de droit reconnus par la loi.....	88
1- Le recouvrement judiciaire des créances de l'Etat.....	88
2- Les voies de recours.....	89
II- La validation législative	90
A- La validation législative en cours d'instance.....	90
B- La validation législative après décision de justice.....	91

Chapitre III- Les réformes institutionnelles	92
<i>Section I- Réorganisation des Services</i>	92
I- Renforcement de capacité des agents du Fisc.....	92
A- Formation.....	92
1- Recyclage.....	92
2- Séminaire.....	92
B- La spécialisation des fonctions.....	93
1- Rationalisation du système d'affectation.....	93
II- Une organisation du service simplifié.....	93
A- Organisation administrative.....	93
1- Déconcentration du Service contentieux.....	93
2- La description des postes.....	94
B- Nécessité d'amender la méthode de travail.....	95
1- La censure.....	95
<i>Section II- Les règlements extra-judiciaires des litiges, spécialisation des Juges et unification des juridictions</i>	95
I- Les règlements extra-judiciaire des litiges et le contentieux fiscal.....	95
A- Les règlements alternatifs des litiges.....	95
1- Notions.....	95
2- Les différents modes de règlements alternatifs des litiges.....	96
B- Problèmes d'applicabilité de la procédure de règlements alternatifs des litiges en contentieux fiscal.....	97
II- La spécialisation des Juges et Juridiction spécialisée.....	98
A- Les problèmes de la Justice.....	98
1- Le privilège juridictionnel de l'Etat.....	98
2- Les problèmes généraux de la Justice.....	98
B- Les solutions.....	99
1- Spécialisation des Juges.....	99
2- Juridiction spécialisée.....	100
 CONCLUSION	 101

BIBLIOGRAPHIE

TABLE DES MATIERES