

**REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE**

**Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique**

*Université Mouloud MAMMERY de Tizi-Ouzou*

*Facultés des sciences Economiques, Commerciales et des sciences Gestion*

*Département des sciences de Gestion*

*En vue de l'obtention d'un Master en Finance d'Entreprise*



## ***THEME***

### **La Gestion du Contentieux Fiscal : Cas de la Direction des impôts de la wilaya de TIZI OUZOU**

**PRÉSENTÉ PAR :**

***MLOUHI Katia.***  
***M LOUHI Zakia.***

**ENCADRÉ PAR :**

***M<sup>r</sup>MOULAI Kamel.***

Devant le jury composé de :

M <sup>me</sup> CHIKH Sabrina	MCA	UMMTO	Présidente/Examinatrice
Mr SAM Hocine	MCB	UMMTO	Examineur
Mr MOULAI Kamel	MCA	UMMTO	Encadreur

**Promotion : 2019**

# *Remerciements*

Nous voudrions exprimer notre profonde gratitude à M<sup>r</sup> MOULAI. K, et le remercier vivement pour la patience et la disponibilité dont il a fait preuve, durant la période de notre encadrement, malgré sa charge importante de travail.

Nos remerciements à tous ceux qui ont facilité la tâche de notre intégration au sein de « La **D**irection des **I**mpôts de **W**ilaya de **T**IZI **O**UZOU ».

Nos remerciements chaleureux et anticipés vont aux membres du jury qui auront à consacrer une partie de leurs temps pour examiner et évaluer ce travail.

Nous ne saurons oublier de remercier le corps enseignants de la Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion pour leurs efforts fournis durant notre cursus universitaire.

Nos remerciements s'adressent également à tous ceux qui ont contribué de près ou de loin à l'élaboration de ce travail.

## *Dédicaces*

Je dédie ce modeste travail à mes très chers parents qui m'ont soutenu et encouragé durant tout le long de mes études, qu'ils trouvent ici ma reconnaissance et ma gratitude. Je le dédie aussi à :

- ❖ Mon époux et mes enfants Amélya et Ahmed,
- ❖ Mes frères et Sœurs ;

**LOUHI Katia**

# *Dédicaces*

Je tiens à dédier ce modeste travail à toutes personnes qui me sont chères à :

- ❖ Mes très chers parents qui ont toujours été présent pour moi;
- ❖ Mon époux ;
- ❖ Mon frère Yacine ;
- ❖ Mes adorables sœurs : Fatma et Lydia;
- ❖ Mon fils Rabah;

LOUHI Zakia

## **Liste des Abréviations**

**ANDI** : Agence nationale du développement des investissements

**ANGEM** : Agence nationale de gestion du microcrédit en Algérie

**ANSEJ** : Agence nationale de soutien à l'emploi de jeune

**CDI** : Chef de Centre Des Impôts

**CIDTA**: Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées

**CNAC** : Caisse nationale d'assurance des chômeurs

**CPI** : Chef de Centre de Proximité des Impôts

**CPF** : Code de Procédures Fiscales

**CTCA** : Code sur les taxes du chiffre d'affaire

**DA** : Dinar Algérien

**DE** : Droit d'enregistrement

**DGE** : Direction des grandes entreprises

**DGI**: Direction Générale des Impôts

**DIW**: Direction des Impôts de Wilaya

**DT** : Droit de timbre

**IBS** : Impôt sur le bénéfice des sociétés

**IFU**: Impôt Forfaitaire Unique

**IRG**: Impôt sur le Revenu Global

**IRG/RA**: Impôt sur le revenu global/ revenus Agricoles

**IRG/RF**: Impôt sur le revenu global/revenu foncier

**IRG/RCM** : Impôt sur le revenu global /revenus des capitaux immobilier

**IRG/S** : Impôt sur le revenu global/salaires

**PFI** : Pression Fiscale Individuelle

**PFG** : Pression Fiscale Globale

**PO** : Prélèvement Obligatoire

**PV/CI** : Plus-value de cession immobilière

**R** : Revenu

**SARL**: Société A Responsabilité Limitée

**SDC**: Sous-Direction du Contentieux

**SLP**: Sursis légal de paiement

**TA** : Taxe d'assainissement

**TAP** : Taxe sur l'activité professionnelle

**TIC** : Taxe intérieure sur la consommation

**TF/PB** : Taxe foncière sur la propriété bâtie

**TF/PNB** : Taxe foncière sur les propriétés non bâties

**T/F PROF** : Taxe sur la formation professionnelle

**TVA/ACHAT** : Taxe sur la valeur ajoutée sur achat

**TVA** : Taxe sur la Valeur Ajoutée

## Liste des tableaux

- ❖ **Tableau 01** : Responsables et agents habilités à bénéficier de la délégation de signature.
- ❖ **Tableau 02** : évolution de la charge contentieuse nationale de 2010 à 2014.
- ❖ **Tableau 03** : évolution du traitement de la charge contentieuse nationale de 2010 à 2014.
- ❖ **Tableau 04** : Taux de traitement des réclamations contentieuses introduites (2016-2019).
- ❖ **Tableau 05** : Evolution des réclamations au préalable par nature d'impôt de 2016 à 2019.
- ❖ **Tableau 06** : Taux des demandes de sursis légal de paiement reçues par les DIW (2016-2019).
- ❖ **Tableau 07** : Évolution comparative de la charge contentieuse entre le recours préalable et le recours devant la commission de wilaya.
- ❖ **Tableau 08**: Evolution de la charge globale des recours introduits auprès de la commission de wilaya de Tizi-Ouzou.
- ❖ **Tableau 09**: Evolution des affaires portées devant les tribunaux administratifs (2016-2019)
- ❖ **Tableau 10**: Evolution des affaires portées devant le conseil d'Etat (2016-2019).
- ❖ **Tableau 11** : rôle individuel de la SARL « Universel Machine » N° 185/2018.

## Liste des Graphes et Figures

- ❖ Graphique 1 : taux de traitement des réclamations contentieuses.
- ❖ Graphique 2: Structure de la charge contentieuse par nature d'impôt.
- ❖ Graphique 3: Structure de la charge contentieuse par montant d'impôt (2016-2019).
- ❖ Graphique 4 : taux de demande de SLP.
- ❖ Graphique 5 : évolution de la charge globale des recours à la commission de wilaya de Tizi-Ouzou.
- ❖ Graphique 6 : taux d'évolution des affaires devant les tribunaux administratifs.
- ❖ Graphique 7: Evolution de nombre d'affaires portées devant le conseil d'état .
- ❖ Figure 1 : La courbe de LAFFER.
- ❖ Figure 2 : organigramme de la direction des impôts de la wilaya de Tizi-Ouzou.

# Sommaire

Introduction générale .....	01
<b>Chapitre I : Définitions, sources et causes des litiges fiscaux</b>	
Introduction du chapitre .....	04
Section Préliminaire : Définition et types des litiges fiscaux .....	04
Section 1 : Définition et causes à caractère sociologique .....	07
Section 2 : les causes des litiges fiscaux à caractère technique .....	17
Conclusion du chapitre .....	25
<b>Chapitre II : La gestion du contentieux fiscal en Algérie, du recours préalable au recours juridictionnel</b>	
Introduction du chapitre .....	26
Section 1 : La phase administrative .....	26
Section 2 : La phase juridictionnelle .....	47
Conclusion du chapitre .....	53
<b>Chapitre III : La gestion du contentieux fiscal dans la Wilaya de TIZI OUZOU</b>	
Introduction du chapitre .....	54
Section 1 : L'importance du contentieux en Algérie et dans la wilaya de Tizi-Ouzou.....	54
Section 2 : Etude de demande de recours auprès de la direction des impôts de la wilaya de Tizi-Ouzou : cas de la SARL « Universel Machine ».....	68
Conclusion du chapitre .....	79
Conclusion générale.....	80

## **Introduction générale**

Le terme contentieux vient du latin « contentiosus » qui signifie « querelle ». Le contentieux fiscal est l'ensemble des règles applicables aux litiges qui peuvent naître à l'occasion de l'assiette, de liquidation, ou du recouvrement des impositions.

Il a pour origine soit des erreurs matérielles, double ou faux emploi ; des évaluations forfaitaires ; une mauvaise interprétation de la loi, car l'ambiguïté de certaines dispositions fiscales laissent la voie libre à l'interprétation abusive loin de l'esprit des textes ; ou des abus de droits et l'excès de pouvoir.

Dans le traitement du contentieux fiscal, nous distinguons deux phases<sup>1</sup> :

- La phase administrative<sup>2</sup>
- La phase juridictionnelle.

Notre étude se penchera sur l'ensemble des étapes caractérisant la gestion contentieuse, de la phase administrative à la phase juridictionnelle. C'est-à-dire à partir de l'introduction du premier recours par le contribuable auprès de l'administration fiscale, jusqu'à l'intervention du juge, s'il y a lieu.

Nous ne pouvons pas aborder le concept des litiges en matière fiscale sans évoquer les relations entre l'administration et les contribuables et sans définir les droits du contribuable.

Les relations entre les contribuables et l'administration fiscale doivent respecter un certain nombre de principes, à savoir : l'égalité des citoyens devant l'impôt ; la participation de chaque citoyen au financement des charges publiques en fonction de sa capacité contributive ; le caractère légal de l'impôt « Nul impôt ne peut être institué qu'en vertu de la loi »<sup>3</sup> ; et l'effet non rétroactif de l'institution de l'impôt, contribution, taxe ou droit.

Les droits du contribuable sont définis et garantis par la charte du contribuable. Ainsi, sa bonne foi est présumée, donc il incombe à l'administration de démontrer l'irrégularité, l'inexactitude ou l'incomplétude des déclarations qu'il fournit. Le contribuable doit être traité avec respect, courtoisie et considération, et la confidentialité de renseignements fournis est assurée. Il a le droit d'introduire des recours et de recevoir à l'avance un avis préalable précisant l'objet, la période et la nature des contrôles dans le cas d'une vérification sur place de comptabilité.

---

<sup>1</sup> SADOUDI A., Cours de droit fiscal, p. 39

<sup>3</sup> Article 64 de la constitution

## ***Introduction générale***

---

L'objet principal de notre travail est de décrire et analyser la procédure d'introduction, d'instruction et de prise de décision en matière de règlement des litiges fiscaux.

Nous nous proposons de répondre à la question de savoir dans quelles conditions de gestion sont pris en charge les recours auprès de la direction des impôts de la wilaya de Tizi-Ouzou ?

Cette question principale appelle d'autres questions secondaires, à savoir :

Que peuvent être les causes et les origines du contentieux fiscal ?

Que prévoit la réglementation en vigueur en termes de gestion des litiges fiscaux et que peuvent être ses principales insuffisances ?

Quelle importance de la charge contentieuse dans la direction des impôts de la wilaya de Tizi-Ouzou et comment y est prise en charge sa gestion ?

**Hypothèse 1 :** Les conflits fiscaux peuvent avoir des origines et causes différentes, provenant soit de l'administration fiscale elle-même (erreurs, mauvaises interprétation des textes de lois, etc.), soit du contribuable lui-même (volonté de fraude, évasion, etc.).

**Hypothèse 2 :** Toute gestion suppose mobilisation de ressources humaines et financière, mais aussi du temps. Les contentieux fiscaux ne peuvent se déroger à cela. Nous supposons que les conditions actuelles de gestion des contentieux fiscaux en Algérie en souffrent.

### **Méthodologie de recherche :**

Notre recherche est basée sur la revue de la littérature fiscale, en se focalisant sur la notion de contentieux fiscal, ses causes. La revue de la législation fiscale nous a permis de retracer les différentes procédures de gestion des litiges fiscaux.

Sur le plan empirique, un stage pratique a été effectué dans la sous-direction du contentieux fiscal de la direction des impôts de la wilaya de Tizi-Ouzou, où l'un des binômes exerce son activité professionnelle en tant agent instructeur. Cela a facilité tant soit peu l'accès à l'information dont nous avons besoin pour traiter notre sujet.

Ainsi, nous avons pu durant notre stage de collecter quelque données statistiques et s'imprégner de plus près des conditions de gestion du contentieux fiscal à travers l'étude du cas d'une demande de recours fiscal.

Pour mener à bien notre travail, nous avons scindé notre étude en trois chapitres, le premier portera sur la définition, types, et origines du contentieux fiscal. En s'appuyant sur ce que prévoit la réglementation, le deuxième chapitre exposera dans le détail les différentes étapes de gestion, en mettant l'accent sur les différentes structures qui y sont impliquées. Enfin le troisième chapitre constitue une étude pratique du contentieux fiscal dans la wilaya de Tizi-Ouzou. Dans ce chapitre, nous montrerons l'importance, la structure et l'évolution de la charge fiscale dans la wilaya de Tizi-Ouzou, avant d'étudier de plus près un cas pratique de demande de recours, en étudions les conditions de sa gestion et les structures impliqué.

## **CHAPITRE I : DEFINITIONS, SOURCES ET CAUSES DES LITIGES FISCAUX.**

### **Introduction du chapitre**

Le système fiscal n'a pas la réputation d'être particulièrement simple, et la législation fiscale devient de plus en plus complexe. Ainsi ne faut-il pas s'étonner que l'interprétation et l'application des règles fiscales soulèvent des difficultés, pouvant être plus grandes que « les protagonistes du drame fiscal ». Les relations existant entre les contribuables et l'administration fiscale devraient, en principe, être toujours conviviales. Pourtant, elles peuvent être affectées par des situations conflictuelles qui découlent souvent de la mauvaise interprétation des textes fiscaux. Ces situations résultent le plus souvent d'erreurs dues soit au fait de l'administration ou soit des contribuables eux-mêmes. En effet, autant l'administration a le pouvoir de poursuivre le contribuable défaillant ou de mauvaise foi, autant le contribuable a le droit de contester les décisions de l'administration soit par la voie du recours contentieux ou de solliciter sa mansuétude par des mécanismes de recours gracieux<sup>1</sup>.

Ainsi, pour mener à bien cette réflexion et mieux cerner les contours de ce phénomène, il semble important de porter cette interrogation à savoir :  
Quelles peuvent être les sources et les causes des litiges fiscaux ?

Pour répondre à cette question, on distingue deux catégories l'une à caractère sociologique et l'autre technique.

### **Section préliminaire : Définition et types de litiges fiscaux.**

Dans cette section nous définirons le contentieux fiscal et présenterons ses différents types.

#### **1-Définition du contentieux fiscal :**

Le mot contentieux désigne l'ensemble de conflits passés non résolus existant entre des personnes ou des groupes et pesant sur la situation présente.

---

<sup>1</sup> TORRELR., Contentieux fiscal par la jurisprudence, Ed. MAXIMA Paris, 1996, Page 34.

Le contentieux fiscal est un enjeu d'un double point de vue, pour le contribuable et ses conseils, il s'agit de l'anticiper autant qu'il est possible puis de le maîtriser au mieux quand il s'impose. Une des meilleures façons de prévenir le contentieux, pour le contribuable, est évidemment de respecter les dispositions législatives et réglementaires qui s'imposent à lui.

Toutefois l'administration peut, à l'occasion de contrôles fiscaux, contester les interprétations du contribuable. La question centrale que devra gérer le contribuable est de savoir s'il supporte, ou non, la charge de la preuve sachant que bien souvent, celle-ci commande l'issue de litige.

## **2- Les types des contentieux fiscaux :**

Pour l'administration, le contentieux fiscal, c'est d'abord la gestion de flux à contenir le mieux possible dans un délai raisonnable qui s'impose à elle. C'est ensuite un indicateur assez intéressant quant à l'acceptabilité de l'impôt mais aussi des procédures pour en déterminer l'assiette, pour le recouvrer et enfin pour le contrôler. À cet effet, on distingue trois catégories de contentieux, à savoir ; le contentieux de l'assiette, de recouvrement et de vérification.

### **2-1- Le contentieux de l'assiette :**

Il peut arriver que le contribuable conteste les modalités de l'établissement de l'impôt dont il est présumé redevable<sup>1</sup>.

En effet, il n'est pas rare de constater dans l'administration fiscale, l'inspecteur chargé d'asseoir l'impôt se tromper de la base d'imposition. Cette erreur peut avoir plusieurs raisons notamment :

- ❖ La méconnaissance d'un certain nombre de dispositions en vigueur ;
  
- ❖ Le désir de se venger du contribuable en procédant à des régularisations ou des réintégrations fantaisistes ;
  
- ❖ La méconnaissance de l'évolution jurisprudentielle, etc.

---

<sup>1</sup>TORRELR., op. cit., Page 68.

Les agents de l'administration fiscale sont des êtres humains, ils ne sont point infaillibles. Ils peuvent se tromper tant dans l'assiette, la liquidation, que dans le recouvrement des impôts et taxes. En effet, la manipulation des chiffres dans un environnement non informatisé, la gestion de ces chiffres d'année en année et les erreurs de calculs sont courantes et ne sauraient préjudicier aux intérêts des clients de l'administration fiscale. Ainsi le contentieux de l'assiette concerne les contestations visant à remettre en cause l'assiette de l'impôt ou sa quotité.

### **2-2- Le contentieux de recouvrement :**

Les demandes qui font suite aux poursuites engagées par le comptable public (le receveur des impôts), en vue de parvenir au recouvrement forcé de l'impôt ne remettent nullement en cause l'assiette et le calcul de l'impôt. Elles tendent à critiquer la régularité des poursuites ou à contester l'existence de l'obligation de payer le montant de la dette, compte tenu des paiements effectués ou l'exigibilité de la somme réclamée.

### **2-3- Le contentieux issu des vérifications :**

L'examen des dossiers contentieux montre que les sources du contentieux sont multiples. Certaines d'entre elles sont liées souvent à des erreurs lors de la reconstitution des bases commises par les services fiscaux (manque de connaissance en matière de comptabilité), les erreurs des contribuables et dans la plupart des cas à la non maîtrise de la procédure de vérification par les agents de l'administration (mal interprétation de la loi).

Les sources du contentieux liées à la procédure d'imposition sont souvent dues à des erreurs dans les noms et/ou adresses des contribuables ayant été l'objet de redressement, émission de rôle de régularisation, sans transmission préalable au contribuable concerné d'une notification de redressement ou à la transmission de cette dernière par pli simple, en violation de la législation fiscale en vigueur qui exige l'envoi des notifications de redressements, par voie recommandée ou remise en main propre (article 20-6 du CPF).

## **Section 1 : Les causes à caractère sociologique.**

Nous distinguons entre les causes liées à la pression fiscale, l'évasion fiscale ou fuite devant l'impôt et l'évasion fiscale illicite ou fraude fiscale.

### **1-1 - La pression fiscale :**

C'est le rapport qui définit le pourcentage du revenu pris sous forme d'impôts et taxes sur le revenu réalisé et dépensé par chaque individu, contribuable ou par un groupe ou encore par l'ensemble de la collectivité<sup>1</sup>.

La pression fiscale se subdivise en deux :

- ✓ la pression fiscale individuelle,
- ✓ la pression fiscale globale.

#### **1-1-1- La pression fiscale individuelle :**

La pression fiscale individuelle est calculée en prenant en compte le revenu du contribuable et le montant des impôts sur ce revenu auxquels sont ajoutés les prélèvements au titre de la sécurité sociale.

C'est ainsi que, si le revenu est (**R**), les impôts et autres prélèvements obligatoires (**PO**) et la pression fiscale individuelle (**PFI**), la formule qui en résulte est la suivante:

$$\mathbf{PFI} = \frac{\mathbf{PO}}{\mathbf{R}}$$

#### **1-1-2- La pression fiscale globale :**

Pour cette pression fiscale on prend en considération l'ensemble de recettes fiscales perçues pour le compte de l'Etat et des collectivités locales ainsi que les prélèvements obligatoires opérés par les caisses de sécurité sociale.

---

<sup>1</sup> SADOUD .AI, Droit Fiscal, Ed. SHP-2014, Page 113.

C'est ainsi que si la pression fiscale globale est représentée par (**PFG**), les recettes fiscales et autres prélèvements obligatoires par (**PO**) et le revenu global par (**R**) qui est généralement le produit intérieur brut (**le PIB**), la formule qui en résulte est la suivante:

$$\text{PFG} = \frac{\text{PO}}{\text{PIB}}$$

Une pression fiscale trop forte aura donc un effet inverse à celui qui est attendu en matière de rentrées fiscales dans la mesure où celles-ci se verraient rétrécir. La question a fait l'objet de débats et à ce titre, il est intéressant de nous référer à la thèse de LAFFER qui confirme le fait que l'augmentation des impôts peut conduire à la chute des rentrées fiscales en raison de l'évasion, de la fraude fiscale, qui peut engendrer la multiplication des régularisations émises par l'administration fiscale, ce qui augmentera la charge contentieuse.

Par contre si la pression fiscale diminue, il y aurait moins de contestations envers les services fiscaux ce qui diminuera le volume des litiges fiscaux.

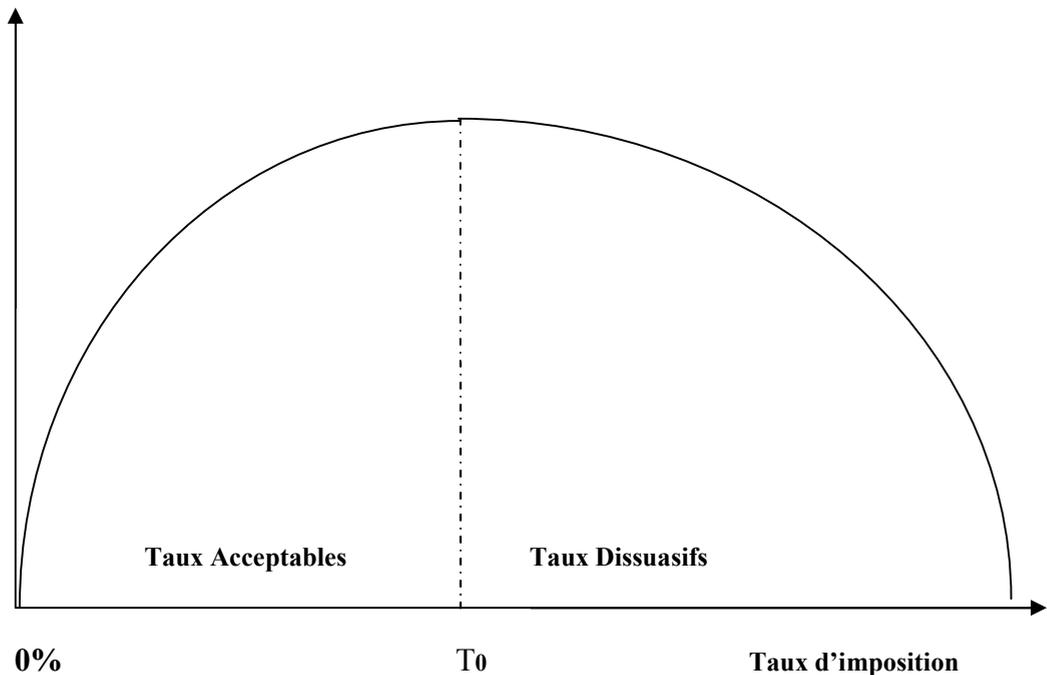
L'économiste américain Arthur LAFFER analyse la relation entre le taux d'imposition et les recettes fiscales. Pour lui, cette relation prend la forme d'une courbe en cloche<sup>1</sup> :

---

<sup>1</sup> VANHOVE P. & LONGATTE J., *Economie Générale en 36 fiches*, 9<sup>e</sup> édition DUNOD, page 37

**Figure 1** : La courbe de LAFFER

Recettes Fiscales



**Source** : Pascal VANHOVE et Jean LONGATTE, Economie Générale en 36 fiches, 9<sup>e</sup> édition, DUNOD.

Dans un premier temps, les recettes augmentent avec le taux d'imposition. Mais à partir du seuil  $T_0$  (inférieur à 50 %), les recettes fiscales diminuent du fait du découragement des individus qui préfèrent alors augmenter leurs loisirs plutôt que leurs revenus et leurs investissements. La production est alors ralentie du fait de l'excès de pression fiscale.

Cette courbe a été à la base des politiques fiscales libérales mises en œuvre dans de nombreux pays, particulièrement aux États-Unis et au Royaume-Uni dans les années quatre-vingt.

### 1-2 L'évasion fiscale ou fuite devant l'impôt ;

La notion d'évasion fiscale est un moyen pour un contribuable d'éluder une imposition en jouant sur les règles fiscales qu'il peut contourner souvent de manière habile, ou tout simplement parce que ces règles ne sont pas suffisamment explicites et qu'il tente alors d'en tirer profit dans sa déclaration.

Certains auteurs tels que DUVERGER considèrent la notion d'évasion plus large que celle de la fraude fiscale<sup>1</sup>. On peut échapper à l'impôt en violant les lois, c'est la fraude fiscale mais on peut échapper aussi en profitant des vides des lois c'est l'évasion fiscale.

En fait, le contribuable a une façon habile de contourner la loi fiscale, avec une adresse ou un art particulier pour arriver à ses fins, celles de ne pas payer les impôts ou d'en payer le moins possible. Il pourra ainsi profiter de l'insuffisance de la loi fiscale ou d'un vide juridique.

D'une manière générale il fera en sorte de diminuer les recettes et d'augmenter ses dépenses, c'est-à-dire les charges qu'il peut déduire de son bénéfice brut afin de réduire autant que possible son bénéfice net et ainsi payer moins d'impôt, car c'est cela son but tout en respectant par ailleurs les textes.

Les cas les plus courants sont d'imputer dans les charges des dépenses qui ne sont pas liées directement à l'activité de l'entreprise mais qui pourraient l'être de par leur nature, c'est le cas par exemple des billets d'avion pour déplacement à l'étranger alors qu'il s'agit d'un voyage privé qui n'a rien à voir avec l'activité de l'entreprise.

C'est également imputer dans les charges des salaires servis à des membres de la famille, épouse ou enfants, alors qu'ils n'y travaillent pas réellement. Il peut arriver aussi que le gérant d'une société alloue à son fils ou à sa fille un salaire extrêmement élevé afin de diminuer son bénéfice imposable alors qu'il ne le mérite pas eu égard à son niveau de compétence.

Mais ceci est en principe bien encadré pour éviter des abus de ce genre par *l'art. 168* du CID qui limite la déduction du salaire d'un membre de la famille à celui équivalent et attribué à un salarié de même qualification professionnelle.

En outre on relève quelques fois dans les charges déduites par le contribuable une exagération de repas d'affaires qui n'en sont pas pour la plupart bien sûr.

---

<sup>1</sup> M. DUVERGER, *Elément de la Fiscalité*, Ed. PUF-1975, Page 149.

Ce type de comportement pourrait inciter les services fiscaux à mettre en place une procédure de control fiscal qui permettra de régulariser toute infraction à la législation en vigueur ce qui fera naitre automatiquement des contentieux lourds pour l'administration fiscale.

### **1-3 L'évasion fiscale illicite ou fraude fiscale :**

#### **1-3-1 - Définition de la fraude fiscale :**

La fraude fiscale, à l'inverse de l'évasion fiscale licite, est illégale ou illicite. Tout en relevant la citation d'Honoré Borel selon laquelle « *la fraude fiscale est un sport national dont les résultats ne sont pas communiqués* ».

M. André MARGAIRAZ<sup>1</sup> en donne la définition suivante: « *Il y a fraude lorsqu'on applique des procédés permettant d'échapper à un impôt alors que le législateur n'avait pas prévu d'échappatoire* ». Ce même auteur cite également la définition de M. Lucien MEHL qui indique à cet égard « *La fraude fiscale est une infraction à loi fiscale ayant pour but d'échapper à l'imposition et d'en réduire les bases* ».

Quoi qu'il en soit la fraude fiscale est réalisée sous plusieurs formes qui peuvent être regroupées en dissimulations matérielles et comptables, d'une part, et en dissimulation juridique, d'autre part.

La définition de la fraude fiscale en Algérie est donnée par l'art. 193 du CID. On retrouve aussi des éléments de la définition dans l'art.303 du même code.

Dans cette définition on peut relever deux éléments majeurs<sup>2</sup> :

- ✓ la soustraction (A)
- ✓ et l'escroquerie (B).

---

<sup>1</sup> A. MARGAIRAZ, La fraude Fiscale et ses succédanés, Imprimerie Vaudoise (Suisse), Page 28.

<sup>2</sup> SADOUDI A. op. cit., Page 127.

### **A- La soustraction fiscale :**

Il s'agit d'un comportement qui consiste à se soustraire à l'imposition totalement ou partiellement soit volontairement, soit par négligence. On relève cette notion de « soustraction fiscale » dans le droit fiscal algérien.

En pratique c'est le fait par exemple de dissimuler des sommes ou produits auxquels s'applique la TVA.

C'est aussi le fait de produire des pièces fausses ou inexactes. Ne pas opérer une retenue à la source alors qu'elle devrait l'être est une forme de soustraction à l'impôt.

En effet, un employeur qui a l'obligation de retenir l'impôt sur le revenu global (IRG) sur le salaire de ses employés ne le fait pas ou alors il le fait mais n'en reverse pas le produit au Trésor.

Il peut également le faire momentanément pour se constituer une réserve en matière de trésorerie au détriment du Trésor public. Mais dans ce cas il s'agirait beaucoup plus d'une forme d'évasion fiscale que de fraude si bien entendu il reverse quand même plus tard les retenues qu'il a faites auparavant.

De nombreux auteurs sont favorables à la pénalisation de la soustraction fiscale en ce qu'elle doit être considérée comme un délit pénal, et donc devant être sanctionnée en tant que telle à l'instar de l'escroquerie fiscale.

### **B- L'escroquerie fiscale :**

L'escroquerie fiscale constitue un délit pénal dans la mesure où le contribuable fournit des documents faux ou falsifiés qui doit être sanctionnée bien sûr par les autorités judiciaires avec une peine d'emprisonnement et/ou une forte amende.

L'escroquerie fiscale est intimement liée à la soustraction fiscale car il s'agit pour un contribuable de mauvaise foi de vouloir se soustraire à l'impôt en utilisant des documents faux ou falsifiés, tels par exemple les livres comptables, les bilans, les comptes de résultats

etc. qui sont manipulés pour être présentés à l'administration fiscale dans le but de la tromper alors qu'ils contiennent de graves irrégularités introduites sciemment.

Bien souvent l'escroquerie, selon M. Thierry LAMBERT<sup>1</sup>, qui partage à ce sujet l'avis de M. Charles ROBBEZ MASSON, est pratiquée en matière de TVA lorsque le contribuable constitue des crédits fictifs de taxe.

L'article 193 du CID n'utilise pas l'expression d' « escroquerie fiscale », mais celle-ci résulte des définitions multiples de manœuvres frauduleuses dont l'une d'entre elles mentionne de manière expresse l'omission ou la passation d'écritures inexactes ou fictives.

Pour qu'il y ait fraude il faut déterminer ses éléments constitutifs.

### **1-3-2 Les éléments constitutifs de la fraude fiscale :**

La fraude est constituée de deux éléments : l'élément matériel (A) et l'élément intentionnel (B). Après cela, il importe de connaître les causes de la fraude fiscale (C).

#### **A- L'élément matériel :**

C'est l'acte que l'administration peut découvrir facilement et par lequel le contribuable ne fait pas par exemple de déclaration ou bien ne déclare pas ou dissimule une partie ou la totalité de ses revenus ou encore n'a pas de comptabilité ou à une comptabilité peu probante. Somme toute le contribuable fait en sorte d'augmenter les charges et de diminuer au maximum les recettes.

En Algérie, l'article 36 du Code de Procédures Fiscales (CPF) indique de manière explicite les cas de pratiques considérées comme frauduleuses.

La législation fiscale algérienne fait obligation à tout contribuable désireux d'exercer une activité lucrative de se faire enregistrer ou immatriculer auprès des services fiscaux suivant une déclaration d'existence.

---

<sup>1</sup> LAMBERT TH., Le Contentieux Fiscal, Ed. HACHETTE-2011, Page 32.

Mais certains contribuables ne le font pas et agissent en qualité de « commerçants » en toute illégalité aussi bien vis-à-vis des règles établies par le code de commerce que par les codes fiscaux.

**B- L'élément intentionnel :**

Pour que l'infraction soit considérée comme telle, il faut en effet que l'administration, à qui incombe la charge de la preuve, prouve qu'elle ait été commise par un contribuable de façon délibérée ou intentionnelle assortie de manœuvres frauduleuses.

C'est l'élément intentionnel qui constitue le fondement même de la fraude parce qu'en fait il y a à la base un acte volontaire avec intention de ne pas payer l'impôt ou d'y échapper.

On observe donc que l'acte volontaire se différencie de l'acte involontaire dans la mesure où l'auteur d'un acte involontaire peut être de bonne foi alors que celui qui commet un acte volontaire est à coup sûr de mauvaise foi. Il s'agit aussi d'un manquement délibéré.

La mauvaise foi constitue par conséquent l'élément de base de la fraude. Quand un contribuable ne déclare pas ses revenus ou seulement une partie et qu'il le fait dans l'intention délibérée de payer moins d'impôt ou de ne pas en payer du tout, il agit en toute connaissance de cause et ce, quels que soient les risques qu'il encourt en cas de découverte de son acte frauduleux. Il y a chez cette catégorie de contribuables une volonté affichée de frauder le fisc.

L'administration fiscale doit nécessairement tenir compte de cet élément éminemment important pour éviter sans doute de sanctionner à tort un contribuable qui, ayant commis une infraction à la législation fiscale de manière non intentionnelle, ne soit épinglé comme un fraudeur notoire, donc de mauvaise foi.

### **C- Les causes de la fraude fiscale :**

Les causes de la fraude fiscale sont nombreuses et variées. Il y a d'abord un manque de « civisme fiscal » chez le contribuable qui se manifeste par l'absence d'éducation en la matière<sup>1</sup>.

En effet, le défaut de civisme fiscal chez un bon nombre de citoyens en Algérie peut s'expliquer d'abord historiquement et ensuite par le fait de la carence des pouvoirs publics en matière de sensibilisation de la population sur l'importance du rôle de l'impôt dans l'économie.

En ce qui concerne l'aspect historique, la société algérienne d'origine à majorité rurale n'avait pas une culture très développée en matière fiscale et des devoirs à accomplir envers la collectivité nationale d'autant qu'à l'époque de la colonisation, l'impôt constituait un attribut très fort de domination sur la population algérienne.

Quant à la sensibilisation de la population, les pouvoirs publics ne diffusent suffisamment pas de communiqués pour démontrer aux citoyens que l'impôt constitue la ressource principale qui alimente le budget de l'Etat et celui des collectivités territoriales.

Par ailleurs, nous assistons au développement de l'économie informelle. Selon M. Bruno LAUTIER « l'expression « économie informelle » est une invention des institutions internationales (Banque mondiale, BIT...) pour désigner des réalités très diverses (commerce de rue, trafic de drogue, emploi non déclaré dans de grandes firmes et emploi des domestiques...) ».

En Algérie le secteur informel a pris des proportions importantes, voire inquiétantes, il va du plus petit au plus grand. Ainsi, un revendeur de cigarettes ou de vêtements sur le trottoir exerce son activité illégale à proximité d'un marché formel portant préjudice aux petits commerçants légaux. Les grands commerçants, quant à eux, agissent dans un circuit plus juteux comme par exemple l'importation de marchandises de toute sorte et de leur revente en gros ou au détail.

---

<sup>1</sup> BELLACHE.Y, L'économie informelle en Algérie, une approche par enquête auprès des ménages-Cas de Bejaia, Thèse de doctorat, Paris Est, Créteil, page 10.

L'objectif recherché par les pouvoirs publics est de favoriser un élargissement de l'assiette fiscale plutôt que de procéder à une hausse des taux d'impôts et aussi de procéder à la simplification du système fiscal. L'amélioration des relations entre l'administration et les contribuables pourrait favoriser une meilleure adhésion de ces derniers à l'impôt, soit le « *consentement à l'impôt* » qui doit ce faisant promouvoir le civisme fiscal chez chaque contribuable.

Bien entendu, la baisse des impôts n'entraîne pas toujours chez certains contribuables une meilleure volonté de leur part de déclarer sincèrement leurs revenus. Le contrôle fiscal est par conséquent incontournable pour précisément rechercher la matière imposable qui n'est pas bien canalisée vers l'impôt comme cela devrait l'être normalement.

#### **1-4 L'abus de droit :**

La définition en est donnée par le Professeur Maurice COZIAN dans son ouvrage « *Les grands principes de la fiscalité des entreprises* » en précisant « *l'abus de droit est le châtement des surdoués de la fiscalité. Bien évidemment, ils ne violent aucune prescription de la loi et se distinguent en cela des vulgaires fraudeurs qui par exemple dissimulent une partie de leurs bénéfices ou déduisent des charges qu'ils n'ont pas supportés. L'abus de droit est un péché non contre la lettre mais contre l'esprit de la loi. C'est également un péché de juriste ; l'abus de droit est une manipulation des mécanismes juridiques là où la loi laisse la place à plusieurs voies pour obtenir un même résultat ; l'abus de droit, c'est l'abus des choix juridiques* »<sup>1</sup>.

On voit bien qu'en droit fiscal l'abus de droit suppose un comportement du contribuable qui peut être une simulation ou une fraude à la loi.

Dans le premier cas, le contribuable fait de la simulation en utilisant des actes fictifs pour donner l'impression qu'il respecte la loi.

---

<sup>1</sup> SADOUDI. A., op. cit., P16.

Dans le second cas, le contribuable ne fait pas de simulation, les actes qu'il accomplit sont bien réels mais il réalise un montage juridique dont le but est de contourner volontairement la loi fiscale qu'il juge trop contraignante.

Bien entendu, le contribuable s'expose à des redressements importants avec des pénalités de retard proportionnelles.

Au total, la fraude et l'évasion fiscale semble être des causes principales des litiges fiscaux que la pression fiscale peut accentuer. Cependant, ces deux notions sont rigoureusement définies par la législation et les experts fiscaux<sup>1</sup>.

## ***Section 2 : Les causes des litiges fiscaux à caractère technique.***

Les litiges fiscaux peuvent également avoir une origine technique liées à la réglementation elle-même ou pouvant être d'ordre administratif.

### **2-1 Les causes d'ordre législatif :**

L'augmentation du nombre du contentieux fiscal est surtout due à la divergence d'interprétation de la loi fiscale, nous citons<sup>2</sup> :

#### **2-1-1 L'inaccessibilité :**

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 »<sup>3</sup>. Certes, une loi est devenue Obligatoire dès sa publication. La publication de la loi fiscale n'est pas suffisante sans qu'il ait un texte interprétatif permettant au contribuable de comprendre ses devoirs et ses obligations.

---

<sup>1</sup> SADOUDI A., op. cit., Page 117.

<sup>2</sup> Cours théoriques sur le contentieux fiscal présentés par M. GHANEMI, Directeur Central du contentieux fiscal, l'IEDF-2008.

<sup>3</sup> CHAMBRASG., « Fiscalité et développement en Afrique », Economica, Paris, 1994, p. 171

Le principe de bonne administration suppose que le fisc est de son 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 documents internes du service. La plupart de ces documents ne sont pas publiés, quantité très insuffisante par rapport au nombre de contribuables.

Dans une telle situation, il paraît logique si le contentieux 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 de la loi fiscale.

### **2-1-2 L'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 la loi ne peuvent être résolus définitivement sans l'intervention du juge.

### **2-1-3 Le Caractère trop long de certains articles du code des impôts :**

La complexité de la lecture des textes fiscaux entraînent parfois la perte de sa compréhension. En effet, certains articles des différents codes des impôts comportent plusieurs alinéas qui compliquent d'avantage la lecture. 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 donnée par l'administration, il engage une action en justice.

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 donnée par l'administration, il engage une action en justice.

#### **2-1-4 Les innombrables renvois :**

Les renvois sont nécessaires en termes de brièveté et d'économie de mots, mais 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.

#### **2-1-5 L'imprécision des textes fiscaux :**

##### **A. Le règlement (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 réglementaire 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'impôt.

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.

##### **B. La doctrine administrative :**

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 conditions. 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.

## **2-2 Les causes d'ordre administratif :**

Ces causes peuvent être de plusieurs ordres<sup>1</sup>.

### **2-2-1 Les difficultés techniques :**

#### **A. Les opérations d'assiettes :**

La lecture des motifs de certaines décisions de rejet ou de rejet partiel nous a permis de relever les causes de l'échec de l'action en justice de l'administration.

Ces causes peuvent être classées en quatre catégories :

- L'erreur de droit ;
- L'erreur de qualification ;
- L'imposition fondée sur des faits inexacts ;
- L'imposition non fondée sur un mode de preuve légalement reconnu ;
- 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.

#### **B. 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.

---

<sup>1</sup> GHANEMI M., op. cit.,

**a. Les moyens de défenses :**

La lecture de la plupart des dossiers litigieux permet 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 l'historique des faits. Ils facilitent la compréhension du problème et contribuent à l'étude des dossiers et à la confection des conclusions.

**b. Les autres causes des litiges fiscaux d'ordre technique :**

L'examen des projets des notifications établis par les chefs d'inspection ayant respecté la mesure, révèle l'existence de plusieurs irrégularités et manquements qualifiés de graves et comportant des vices de procédures, notamment<sup>1</sup> :

- Insuffisance dans la motivation des notifications, dont les articles de références des codes fiscaux et les calculs des droits, généralement, ne sont pas indiqués ;
- Régularisations non détaillées de manière explicite ;
- Absence de notification définitive ;
- Insuffisance de respect de la réglementation fiscale ;
- Erreurs de qualification de certaines affaires ;
- Manque de soins et écriture illisible ;
- Non indication de certains renseignements nécessaires ;
- Non-respect de certains droits préservés aux contribuables ;
- Insuffisance dans la relance des défailants et des demandes de renseignements ;
- Absence de suivi quant aux manœuvres frauduleuses ;
- Insuffisance d'exploitation des renseignements et des informations à caractère fiscal.

---

<sup>1</sup>Note de service (interne) n°1509/DICH/SDOF/2013 du 14/09/2013

**c. Les causes du contentieux fiscal au plan organisationnel :**

Nous citons également autres causes, sur le plan organisationnel, qui peuvent être à l'origine des litiges fiscaux :

- Approche psychologique et de considération du contribuable qui revendique le statut de client. Ces problèmes vont de la nécessité d'identifier l'interlocuteur compétent (n° de téléphone en attendant E- mail) aux besoins d'information et de formation ;
  
- Absence ou insuffisance de structures d'accueil, d'orientation et d'assistance, insuffisance de l'encadrement interne pour prévenir les erreurs, insuffisances des ressources humaines, en quantité et en qualité, pour faire face à l'ampleur du travail et à la complexité des tâches.

**2-3 – Les responsabilités des contribuables :**

Les différentes dispositions fiscales contenues dans la charte du contribuable<sup>1</sup> renseignent les contribuables sur leurs obligations déclaratives et de paiement. Ces dernières sont très souvent non respectées.

**2-3-1 La non-production des déclarations :**

Il s'agit essentiellement des :

- Déclarations d'existence ;
- Déclarations d'impôts.

Le contribuable peut faire l'objet de redressements et de sanctions en raison de la non-production de ces documents. Il existe d'autres contribuables qui ignorent comment souscrire une déclaration et commettent dès lors des erreurs qui leur sont préjudiciables. Cette ignorance peut résulter en une dissimulation de la matière imposable, une minoration de sa base, ou une mauvaise liquidation de l'impôt.

---

<sup>1</sup>La charte du contribuable DGI-2019

Il démontre, en un mot, toute l'étendue de sa mauvaise foi. Aussi ne respecte-t-il pas les délais y afférent. Toutes ces attitudes du contribuable favorisent et instaurent un environnement conflictuel dont les conséquences sont à priori inconnues.

### **2-3-2 Le non- paiement régulier des impôts :**

Le non-paiement des impôts constitue généralement une source des litiges. En effet lorsque le contribuable se sent menacé par les mesures de contrainte et de poursuite déclenchées par l'administration fiscale, il trouve son salut dans le recours au litige. Parfois, il demande une remise gracieuse ou une décharge. Cependant, ces recours donnent une très faible proportion de satisfaction au contribuable.

### **2-3-3 Le non-respect des droits de l'administration fiscale :**

Souvent, les contribuables, du fait de leur ignorance fiscale, respectent mal ou ne respectent pas du tout les droits de l'administration fiscale (le droit de communication et le droit de contrôle de l'administration). En effet, il n'est pas rare de voir des contribuables qui exercèrent des voies de fait sur les agents de l'administration fiscale qui viennent effectuer un contrôle dans leur entreprise. Il n'est pas non plus rare de les voir refuser de communiquer à l'administration fiscale les documents dont cette dernière a besoin pour son travail.

## **2-4 La responsabilité de l'administration fiscale :**

Cette responsabilité est liée à la méconnaissance des textes fiscaux, le non-respect des exigences procédurales et le mépris des agents de l'administration fiscale pour les contribuables<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup>Selon nos constats pendant le stage.

#### **2-4-1 La méconnaissance des textes fiscaux :**

La complexité des réformes fiscales et leur manque de vulgarisation font que les agents de l'administration fiscale ne sont pas tous informés de l'actualité fiscale, c'est-à-dire les mesures nouvelles qui sont en vigueur. Ils appliquent souvent des textes dépassés ou caducs. Cet état de fait est de nature à créer des litiges qui peuvent aller jusqu'au désabusement de l'administration fiscale face à des contribuables sans protection.

#### **2-4-2 Le non-respect des exigences procédurales :**

En raison de l'ignorance du contribuable, en matière fiscale, les agents de l'administration fiscale font parfois preuve de négligence dans le respect des formes et délais en matière de procédure fiscale.

En effet des contribuables reçoivent des commandements sans avoir jamais reçu l'avis d'imposition, objet dudit commandement. D'autres reçoivent des avis d'imposition pour des Impôts prescrits. D'autres encore font l'objet de poursuites avant même que l'exigibilité des impositions visées par ces actes ne soit certaine.

#### **2-4-3 Le « mépris » des agents de l'administration fiscale pour les contribuables :**

Les agents de l'administration fiscale éprouvent parfois du mépris à l'égard des contribuables.

En effet contrairement à la logique fiscale, dans la pratique, les contribuables sont présumés être de mauvaise foi. Ainsi le contribuable fait l'objet de menaces. Ces mesures ne permettent pas l'éclosion de relations conviviales entre l'administration fiscale et le contribuable.

L'administration fiscale étant une entreprise particulière parce que jouissant des prérogatives de puissance publique, ses clients que sont les contribuables sont obligés de consommer, non sans protestation, les produits de l'administration fiscale c'est-à-dire les impôts.

Ainsi les contribuables et l'administration fiscale s'engagent dans un bras de fer indigne des rapports devant exister entre une entreprise et sa clientèle.

Finalement, la complexité de la législation fiscale et les vides juridiques peuvent mener l'administration fiscale à commettre des erreurs.

### **Conclusion du chapitre :**

Après avoir cerné la notion de contentieux fiscal qui se décline comme tout litige existant entre l'administration fiscale et le contribuable, il ressort que les causes de ce dernier peuvent être d'origine sociologique ou / et technique.

La première étant liée au niveau de la pression fiscale pouvant être jugée « trop élevée » par la population fiscale ou découlant de tentative de fraude qu'elle soit licite et, on parle d'évasion fiscale ou illicite qui est définie comme fraude fiscale.

La seconde est plutôt liée à la législation fiscale qui peut être insuffisamment accessible, mal interprétée, le caractère long de certains articles avec des renvois innombrables.

Ces causes donnent lieu alors à des litiges gérés selon des procédures prédéterminées par la réglementation en vigueur.

De tout ce qui précède, nous constatons que la responsabilité des malentendus relevant des litiges fiscaux est partagée entre l'administration fiscale et ses clients.

## **CHAPITRE II : LA GESTION DU CONTENTIEUX FISCAL EN ALGERIE, DU RECOURS PREALABLE AU RECOURS JURIDICTIONNEL.**

### **Introduction du chapitre**

Le recours contentieux permet au contribuable de demander, soit la réparation d'erreur commise dans l'assiette ou le calcul de l'impôt, soit le bénéfice d'un droit résultant d'une imposition législative ou réglementaire.

A ce titre, le contentieux fiscal tel que prévu par la législation fiscale algérienne comprend un recours préalable et obligatoire, qui commence par l'introduction d'une réclamation devant l'administration fiscale. Cette phase permet d'ouvrir toutes les autres voies du recours à savoir :

- ✓ Le recours devant les commissions ;
- ✓ Le recours judiciaire.

Constituée de trois étapes à savoir recours préalable, recours devant la commission et éventuellement le recours judiciaire, la gestion du contentieux fiscal peut être sujet à une lenteur et étalement dans le temps et nécessairement à des coûts qui peuvent être plus ou moins importants.

### ***Section 1 : La phase administrative.***

La phase administrative comprend deux types de recours, à savoir, le recours préalable et le recours devant les commissions. Le déroulement et la gestion des deux étapes caractérisant cette phase sont définis par Instruction générale sur les procédures contentieuses de la Direction du Contentieux, de la direction générale des Impôts<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Ministère des Finances/ Direction Générale des Impôts/ Direction du Contentieux, Instruction générale sur les procédures contentieuses, 2012.

### **1-1. Le recours préalable :**

Pour cette phase de recours, il est prévu un ensemble de règles de procédures à suivre auprès de l'administration fiscale.

En effet, les réclamations introduites lors de la phase de recours préalable, quelle que soit la nature des impôts et taxes en cause, sont soumises à des règles générales de procédures relatives aux opérations suivantes :

- ✓ l'introduction des réclamations ;
- ✓ l'instruction des réclamations ;
- ✓ la prise des décisions.

#### **1-1-1 L'introduction de la réclamation :**

L'introduction de la réclamation constitue le premier acte de la procédure contentieuse en matière fiscale. Elle présente un caractère obligatoire. Ainsi, le contribuable requérant ne peut saisir les commissions de recours ou le tribunal administratif qu'en cas de rejet total ou partiel de sa réclamation. Toutefois, en l'absence d'une décision prise dans les délais impartis pour statuer, le contribuable a la faculté de saisir, directement, le tribunal administratif.

#### **A. Destination et présentation de la réclamation :**

La réclamation contentieuse introduite, doit être adressée, selon le cas, au Directeur des Grandes Entreprises (DGE), au Directeur des Impôts de Wilaya (DIW), au Chef de Centre Des Impôts (CDI) ou au Chef de Centre de Proximité des Impôts (CPI) dont dépend le lieu d'imposition (article 71 et 72 du CPF).

C'est le Directeur (DGE ou DIW) ou le Chef de Centre (CDI ou CPI) qui a sous son autorité le service chargé d'asseoir et de recouvrer l'impôt contesté qui est compétent pour recevoir les réclamations portant sur ledit impôt.

La réclamation doit être présentée sous forme d'une simple lettre, et non soumise au droit de timbre.

**B. Les conditions de recevabilité de la réclamation :**

La réclamation contentieuse doit remplir un certain nombre des conditions, prévues par les articles 72 et 73 du CPF.

- **Le respect des délais :**

La réclamation introduite par le contribuable auprès des services fiscaux doit être présentée dans les délais légaux<sup>1</sup>.

Les réclamations sont recevables jusqu'au 31 décembre de l'année suivant celle :

- de la mise en recouvrement du rôle d'imposition ;
- de la réalisation de l'événement qui motive la réclamation ;
- au cours de laquelle le contribuable a reçu de nouveaux avertissements, dans le cas où, à la suite d'erreur d'expédition, de tels avertissements lui ont été adressés;
- au cours de laquelle le contribuable a eu connaissance certaine de l'existence des cotes indument imposées par suite de faux ou double emploi ;
- au titre de laquelle l'impôt a été versé (lorsque la demande est introduite par la partie versante) ;
- au cours de laquelle les retenues à la source ont été opérées (lorsque la demande est présentée par la partie qui a subi la retenue).

- **La présentation individuelle :**

---

<sup>1</sup>Article 72 du CPF

Aux termes de l'article 73-1 du CPF, la réclamation introduite, doit être individuelle, mais elle peut être collective dans certains cas (les contribuables imposés en cas d'indivision, les impositions mises à la charge d'une société de personnes.... etc.).

- **Signature et mandat :**

- **La signature :**

Selon le code de procédures fiscales (CPF)<sup>1</sup>, la réclamation doit porter la signature manuscrite de son auteur. La règle ainsi posée ne s'oppose pas à ce qu'une personne illettrée ou physiquement incapable de signer, puisse valablement présenter une réclamation non signée. Toutefois, sous réserve de cette exception, il y a lieu de considérer, comme irrecevable, une réclamation qui n'est revêtue d'aucune signature de son auteur.

- **Le mandat :**

Suivant la réglementation en vigueur<sup>2</sup>, la réclamation peut être adressée par le contribuable ou par une tierce personne mandatée qui se substituer à lui. Cependant, la mise en œuvre d'un mandat n'est pas exigé pour les avocats régulièrement inscrits au barreau (mandat tacite), le liquidateur à l'amiable ou par voie judiciaire ou le syndic, les héritiers pour le compte du défunt, les représentant légaux des personnes morales (gérant d'une société, Président -Directeur Général des sociétés par action ....).

- **Election d'un domicile en Algérie :**

Aux termes de l'article 75 du CPF, tout réclamant domicilié à l'étranger doit faire élection de domicile en Algérie.

C'est au domicile ainsi choisi, qu'il y aura lieu d'effectuer toutes les communications et notifications concernant la requête.

- **Le contenu de la réclamation :**

---

<sup>1</sup>Article 73-4du CPF

<sup>2</sup>Article 75 du CPF

Pour être recevable, la réclamation doit contenir des mentions obligatoires suivantes:

- l'imposition contestée ;
- le numéro de l'article du rôle ou le montant de la retenue à la source objets de la requête ;
- l'identification du contribuable ;
- l'exposer sommaire des faits ;
- la signature manuscrite de l'auteur de la réclamation ;
- le réclamant doit compléter sa réclamation par des pièces justificatives pour renforcer ses arguments.

### **C. Le sursis légal de paiement :**

Le contribuable qui introduit une réclamation dans les conditions fixées par les articles 72, 73 et 75, par laquelle il conteste le bienfondé ou la quotité des impositions mises à sa charge, peut surseoir au paiement de la partie contestée des impositions, en s'acquittant auprès du receveur compétent, d'un montant égal à 30 % de ces impositions, s'il en sollicite le bénéfice dans sa réclamation (Article 74 du CPF)<sup>1</sup>.

- **Les conditions d'octroi du sursis légal de paiement :**

L'octroi du sursis de paiement est subordonné à la satisfaction, par le contribuable réclamant, des conditions suivantes:

- L'introduction de la réclamation dans Les conditions prévues aux articles 72,73 et 75 du CPF;
- La demande du contribuable doit être express, c'est -à- dire, elle contient Les dispositions de L'article 74 du CPF;
- Le contribuable doit justifier le paiement Du 30 % Des Droits Constatés.

---

<sup>1</sup>Idem.

A partir de la date de l'octroi du SLP au contribuable aucune mesure coercitive, pour le recouvrement des impositions ne peut être appliquée envers lui, jusqu'à la date de l'intervention de la décision administrative. Le SLP accordé au contribuable diffère des poursuites engagées ainsi que le délai de prescription et les pénalités de retard.

### **1-1-2 L'instruction de la réclamation :**

La réclamation adressée par le contribuable doit être soumise à l'instruction avant la prise de décision.

#### **A. La réception et la prise en charge des réclamations :**

Le bureau d'ordre reçoit les réclamations introduites, ensuite il doit transmettre les dites réclamations à la sous-direction du contentieux ou, selon le cas, au service principal (CDI et CPI) qui procède à son enregistrement sur un registre<sup>1</sup>.

A cet égard le contribuable reçoit un récépissé qui indique le point de départ du délai de réponse de l'administration fiscale. L'agent instructeur doit alors vérifier que la réclamation comporte toutes les mentions obligatoires et qu'elle est accompagnée des pièces nécessaires.

Dans le cas d'une réclamation incomplète, l'administration fiscale demande au contribuable de compléter son dossier dans un délai de 30 jours à partir du jour de réception de la convocation. Après expiration de ce délai la réclamation devient irrecevable et l'administration prononce une décision défavorable.

La structure chargée du contentieux (S/D du contentieux pour la DGE et la DIW et le service principal du contentieux pour le CDI et CPI) procède au montage des réclamations, en vue d'une transmission au service ayant établi les impositions contestées, pour instruction préliminaire.

---

<sup>1</sup>Article 74 du CPF.

Il est prévu un modèle de feuille d'instruction commun à tous les impôts et taxes. Un seul dossier d'instruction est monté pour toutes les catégories d'impôts visées dans la même réclamation. Dans ce cas, il sera procédé à une seule instruction qui couvrira l'ensemble de ces impositions.

#### **B. L'instruction préliminaire de la réclamation par le service taxateur :**

La réclamation doit être envoyée au service taxateur et enregistrée sur un carnet d'enregistrement prévu à cet effet. La feuille d'instruction doit être remplie par l'agent d'instruction dans laquelle, il doit indiquer d'une façon détaillée l'origine et le montant d'imposition contestée, ensuite le responsable chargé de la structure donne son avis et signe la feuille<sup>1</sup>.

Après l'examen et l'enregistrement de la réclamation par le service taxateur, elle doit être renvoyée au service du contentieux pour instruction.

#### **C. L'instruction de la réclamation par le service du contentieux :**

La structure du contentieux reçoit le dossier de la réclamation accompagné de l'instruction préliminaire.

L'agent d'instruction du bureau des réclamations (DIW, DGE), ou le service des réclamations (CPI, CDI) doit vérifier si toutes les pièces nécessaires pour le traitement de la réclamation ont été versées par le service taxateur notamment<sup>2</sup> :

- les notifications de redressement ;
- la justification d'envoi des notifications de redressement sous pli recommandé avec accusé de réception ;
- la Copie du rôle d'imposition contesté ;
- l'état comparatif des bilans pour les cas de vérification de comptabilité ;
- les copies des pièces ayant servi à l'établissement des impositions contestées.

---

<sup>1</sup>Idem, page 14, 15,16 et 17.

<sup>2</sup>Idem, page 18, 19, 20, et 21.

- **L'examen en la forme et au fond de la réclamation :**

L'examen en la forme et au fond de la réclamation doit être effectué par l'agent d'instruction.

- **En la forme :**

L'agent d'instruction doit vérifier si la réclamation remplit toutes les conditions prévues par l'article 72 et 73 du code des procédures fiscales.

- **Dans le fond :**

L'examen du fond des réclamations permet de vérifier la régularité des éléments de fait mentionnés dans la requête, d'examiner l'avis de l'inspecteur qui a établi les impositions et de rechercher, éventuellement, les insuffisances d'imposition susceptibles de compenser les surtaxes reconnues.

- **Avis de la structure chargée du contentieux :**

Cette phase se caractérise par la rédaction d'un rapport qui contient les éléments suivants :

- les résultats de l'examen préalable de la réclamation ;
- l'avis énoncé doit être établis sur la feuille d'instruction et, il devra soumettre à l'examen de la forme et au fond ;
- le montant du dégrèvement, s'il y'a lieu.

Une fois l'avis est prononcé, le dossier de la réclamation doit être transmis à l'autorité compétente pour statuer (le DIW, DGE, CDI, CPI).

### **1-1-3 La prise de décision :**

#### **A. L'autorité compétente pour statuer :**

Le Directeur des Impôts de Wilaya, le Chef de Centre des Impôts, et le Chef de Centre de Proximité des Impôts sont habilités à se prononcer sur les réclamations contentieuses (admission totale, admission partielle, rejet), limitées aux montants des impositions relevant de leur compétence<sup>1</sup>.

Par conséquent, la détermination de l'autorité compétente se fonde sur le critère de l'imposition contestée :

- Pour de Directeur des Impôts de la Wilaya, le montant global n'excédant pas 150.000.000 Da. Toutefois lorsque le seuil de la réclamation dépasse ce montant, l'avis conforme de l'administration centrale est requis ;
- Pour Le Chef de centre des impôts, le montant global n'excédant pas 50.000.000 Da ;
- Pour Le Chef de centre de proximité des impôts, le montant global n'excède pas 20.000.000 Da ;
  - Pour le directeur des grandes entreprises, le montant global n'excédant pas 300.000.000 Da .

**B. La délégation de signature :**

Le Directeur des impôts de la Wilaya, le Directeur des Grandes Entreprises, le Chef du Centre des Impôts, ainsi que le Chef du Centre de Proximité des Impôts peuvent déléguer leur pouvoir de décision en ce qui concerne les réclamations reçues par leurs services à des agents placés sous leur autorité, dans les conditions fixées par le Directeur Général des Impôts.

---

<sup>1</sup>Article 71-1 et l'article 72-5 du CPF

**Tableau 01** : Responsables et agents habilités à bénéficier de la délégation de signature.

<b>Désignation de la Structure</b>	<b>Désignation du délégant</b>	<b>Désignation des délégataires</b>
<b>DGE</b>	<b>Le Directeur</b>	<p>le sous-directeur du contentieux ; le chef de service du contentieux de l'assiette et du recouvrement ;</p> <p>les agents titulaires exerçant au sein du bureau ou des services cités ci-dessus, ayant l'un des grades suivants :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ inspecteur en chef des impôts ;</li> <li>✓ inspecteur divisionnaire des impôts.</li> </ul>
<b>DIW</b>	<b>Le Directeur</b>	<p>le sous-directeur du contentieux ; le chef de bureau des réclamations ; les agents titulaires exerçant au sein du bureau des réclamations ayant l'un des grades suivants :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ inspecteur en chef des impôts ;</li> <li>✓ inspecteur divisionnaire des impôts ;</li> <li>✓ inspecteur central des impôts.</li> </ul>
<b>CDI</b>	<b>Le Chef de Centre</b>	<p>le chef de service principal du contentieux ; le chef de service des réclamations les agents titulaires exerçant au sein du service des réclamations, ayant l'un des grades suivants :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ inspecteur en chef des impôts ;</li> <li>✓ inspecteur divisionnaire des impôts ;</li> <li>✓ inspecteur central des impôts.</li> </ul>
<b>CPI</b>	<b>Le Chef de Centre</b>	<p>le chef de service principal du contentieux ; le chef de service des réclamations ; les agents titulaires exerçant au sein du service des réclamations, ayant l'un des grades suivants :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ inspecteur en chef des impôts ;</li> <li>✓ inspecteur divisionnaire des impôts ;</li> <li>✓ inspecteur central des impôts ;</li> <li>✓ inspecteur principal des impôts.</li> </ul>

**Source** : instruction sur les mesures relatives au contentieux fiscal, Ministère des Finances/ Direction Générale des Impôts/ Direction du Contentieux 2015.

**C. Le délai de décision :**

Le délai de réponse pour statuer dépend de deux critères, le montant contesté et l'autorité compétente, il est fixé comme suit :

- 4 mois pour le chef de centre des impôts et le chef du centre de proximité ;
- 6 mois pour le directeur des impôts de la wilaya et le directeur des grandes entreprises ;
- 8 mois en cas d'avis conforme de l'administration centrale.

Les dossiers de contentieux présentés à la direction des impôts sont instruits pendant une durée légale de 4 à 8 mois, durant cette seule étape du recours préalable. Il serait important de savoir si ces délais sont respectés dans la réalité, compte tenu des conditions humaines et matérielle dans lesquelles les agents de l'administration exercent leur fonction et compte tenu également de la complexité des dossiers présentés.

**D. La décision :**

Avant de statuer, l'autorité compétente (le DGE, DIW, CDI et CPI), procède à l'examen de l'instruction. Cet examen comporte pour chaque dossier :

- une étude complète et approfondie de l'affaire ;
- l'appréciation des motifs et conclusions retenus par la structure chargée du contentieux ;
- et le cas échéant, la vérification du montant du dégrèvement proposé.

Le DGE, le DIW, le Chef du CDI ou du CPI statuent sur les réclamations quelle que soit la nature de la décision à rendre (admission totale, admission partielle ou rejet) dans leur domaine de compétence respectif.

Dans tous les cas où il est prononcé le rejet total ou partiel, la décision doit indiquer d'une façon explicite les motifs de droit et de fait sur lesquels ladite décision est fondée<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup>Article 95 du CPF.

Aussi, les motifs de rejet d'une requête doivent être précis et répondre exactement aux points litigieux soulevés par le réclamant.

#### **E. Le dégrèvement d'office et compensation :**

L'article 95 du CPF précise que le Directeur des Impôts de wilaya, le Chef de Centre des Impôts et le Chef du Centre de Proximité des Impôts, selon le cas et dans le domaine de leur compétence respective, prononcent, en tout temps et d'office, le dégrèvement des cotes ou portion de cotes portant sur les contributions et taxes à l'égard desquelles les services ont dûment relevé des erreurs manifestes commises lors de leur établissement<sup>1</sup>. Cependant, le dégrèvement prononcé est considéré comme une faculté de l'administration fiscale, et non un droit.

Toutefois, l'administration fiscale peut procéder à la compensation entre les insuffisances des impositions constatées et les surtaxes faites à tort pour un contribuable.

#### **F. La notification de la décision :**

Le bureau de la notification et de l'ordonnancement se charge de notifier la décision au contribuable à l'adresse indiquée dans la demande et l'établissement de dégrèvement, s'il y'a lieu.

Conformément à l'article 79-3 du CPF modifié et complété par les dispositions de *l'article 37* de la loi de finances pour 2012, les décisions notifiées au contribuable par le directeur des grandes entreprises, le directeur des impôts de Wilaya, le chef du centre des impôts et le chef du centre de proximité des impôts, doivent être motivées quelle que soit la nature de la position de l'administration (rejet total, admission totale et admission partielle)<sup>2</sup>.

#### **1-2. Le recours devant la commission de recours des impôts directs et de TVA :**

Lorsque le contribuable n'est pas satisfait de la décision des services fiscaux, il peut saisir les commissions de recours, comme il peut saisir directement le tribunal administratif.

---

<sup>1</sup>Article 79-3 du CPF

<sup>2</sup>Article 81-2 bis du CPF

### **1-2-1: Les types de commissions de recours et leurs seuils de compétence :**

L'article 81 bis du CPF prévoit, deux types de commission de recours des impôts à savoir :

- ✓ La commission de recours de wilaya ;
- ✓ La commission centrale de recours.

#### **A. La commission de recours de wilaya :**

Elle émet son avis Sur Les demandes dont Le montant total des impositions contestées est inférieur ou égal à vingt millions de dinars (20 000 000,00DA). La commission est composée de :

- un commissaire aux comptes désigné par le président de la chambre nationale des commissaires aux comptes, président;
- un représentant de la Direction chargée de commerce ;
- un représentant de la Direction chargée de l'industrie ;
- un représentant de la chambre nationale des commissaires aux comptes ;
- un membre de l'assemblée populaire de wilaya;
- responsable de l'administration fiscale de la wilaya, ou selon le cas, de chef du centre des impôts;
- un représentant de la chambre de commerce et de l'industrie ;
- cinq membres titulaires et Cinq suppléants représentant les associations ou unions professionnelles ;
- un représentant de la chambre d'agriculture.

Il en ressort que le recours auprès de la commission de la wilaya mobilise relativement un nombre important de membres<sup>1</sup>.

#### **B. La commission centrale de recours :**

---

<sup>1</sup>Article 81-3 bis du CPF

Elle émet son avis sur les demandes dont le montant total des impositions contestées est supérieur à soixante -dix millions de dinars (150. 000.000 DA). Elle est composée de :

- un représentant de l'union professionnelle concernée ;
- un représentant de la chambre d'agriculture de la wilaya concernée ;
- le ministre chargé de la justice ;
- un représentant du ministère de la justice;
- le directeur général du trésor ou son représentant ;
- le directeur général du budget ou son représentant ;
- un représentant de la chambre de commerce ; ou à défaut d'un représentant de la chambre nationale d'agriculture ;
- un représentant désigné par le Directeur des Grandes Entreprises ;
- un sous-directeur chargé des commissions de recours à la Direction Générale des Impôts en qualité de rapporteur.

Ces commissions disposent un délai de quatre (04) mois à compter de la date de présentation au président de la commission, pour se prononcer sur les recours (le rejet ou l'acceptation).

### **1-2-2: L'introduction des recours :**

Le contribuable peut saisir la commission de recours des impôts directe et TVA, s'il n'est pas satisfait de la décision du rejet partiel ou total du recours préalable, dans un délai du quatre mois à compter de la date de la réception de la décision. Il introduit son recours auprès du président de la commission compétente.

#### **A. Le délai d'introduction du recours :**

Les commissions de recours doivent se prononcer expressément, par le rejet ou l'acceptation, sur les recours dont elles sont saisies dans un délai de quatre (04) mois à compter de la date de présentation au président de la commission. Si la commission ne s'est pas prononcée dans le délai susmentionné, ce silence vaut rejet implicite du recours.

Dans ce cas, le contribuable peut saisir le tribunal administratif dans le délai de quatre mois à compter de l'expiration du délai imparti à la commission pour se prononcer.

### **B. La réception et prise en charge de recours :**

Le bureau d'ordre de la DIW, ou selon le cas, de la DGE, CDI ou CPI, reçoit le recours introduit par le contribuable.

Le recours doit être analysé par un agent qualifié qui fait ressortir l'objet du recours (décharge, réduction, restitution), ainsi que la commission compétente à traiter l'affaire.

Ensuite, le recours doit être enregistré au niveau du bureau des commissions de recours (DWI), ou selon le cas, du service des commissions de recours (CDI).

### **C. La forme et contenu du recours :**

En vertu de l'article 81 bis du CPF, les recours introduits auprès des commissions de recours des impôts directs et de TVA sont soumis aux mêmes conditions de forme régissant les réclamations contentieuses. Ce recours doit donc contenir le nom et l'adresse du contribuable, la contribution contestée, l'exposé des moyens par lesquels le contribuable compte justifier son recours, et sa signature manuscrite.

Le recours doit également être accompagné d'une copie de la décision de rejet ou d'admission partielle, ainsi que des pièces justificatives susceptibles d'étayer les arguments du contribuable.

Le recours du contribuable doit porter sur les mêmes contestations soulevées dans la réclamation préalable, ainsi les points soulevés par le requérant dans son recours mais pas dans sa réclamation préalable ne peuvent être examinés et doivent être rejetés.

### **D. Le sursis légal du paiement :**

Les dispositions de l'article 80-2 du CPF énoncent que le contribuable peut solliciter un sursis légal du paiement, il est tenu d'acquitter une somme égale à 30 % des droits et pénalités restant en litige<sup>1</sup>.

#### **E. Les travaux à réaliser par les services fiscaux :**

##### **a. L'analyse préliminaire du recours :**

Dès la réception au bureau d'ordre, selon le cas, de la DGE, la DIW, le CDI, ou le CPI, un agent qualifié procède immédiatement à une lecture attentive des recours et en fait ressortir une analyse sommaire de complétude et de compétence, comportant:

- l'objet du recours à savoir décharge, réduction, restitution ;
- la mention du sursis légal du paiement, Si l'intéressé sollicite un Sursis de paiement, cette mention doit être suivie du montant à acquitter ;
- la commission compétente.

##### **b. L'enregistrement et montage du dossier :**

Une fois l'analyse sommaire du dossier effectuée, les dossiers de recours sont enregistrés au niveau du bureau des commissions de recours (DIW) ou du service des commissions de recours (DGE, CDI, CPI), sur un registre spécial, ouvert par année.

Pour le montage du dossier de recours, il est nécessaire de procéder au retrait du dossier de la réclamation préalable, et ce, en reversant le dossier de recours accompagné avec toutes les pièces requises (réclamation initiale, documents comptables, déclarations fiscales, rôle d'imposition, bulletins de recoupement...).

##### **c. L'examen des recours :**

L'instruction du recours incombe aux agents dépendants du service des commissions de recours (DGE, CDI, CPI), ou du bureau des commissions de recours (DIW).

L'instruction des recours exige, pour l'agent en charge, un examen du point de vue du délai de présentation. Pour apprécier la recevabilité du recours au regard du délai d'introduction, il convient de déterminer pour chaque recours :

---

<sup>1</sup>Article 82-2 du CPF

- sa date de présentation ;
- le point de départ du délai à retenir ;
- l'étendu du délai ;
- la date d'expiration De ce délai.

Par la suite il procède à l'instruction du fond des recours qui a pour objet :

- de vérifier et, s'il y a lieu de rétablir l'exactitude des faits exposés dans la demande;
- d'examiner et le cas échéant, de discuter la valeur des motifs de droits invoqués par le requérant.

Après avoir procédé à l'examen du recours, en la forme et dans fond, l'agent instructeur consigne les résultats de ses constatations dans un projet de rapport contenant ses observations et son avis sur la suite à réserver à la demande. Il détermine, s'il ya lieu, le montant des dégrèvements proposés (décharge, réduction ou restitution).

#### **d. Le rapport du Directeur ou du Chef du centre :**

Le Directeur (DIW), ou le Chef du Centre (CDI ou CPI) formule son avis, sur une fiche de synthèse. Cet avis doit être motivé et visé par ses soins.

Après la signature du rapport, le dossier est transmis au secrétariat de la commission de recours<sup>1</sup>.

#### **F. Le fonctionnement des commissions de recours :**

##### **a- La fréquence et modalités des réunions :**

Conformément aux dispositions de l'article 81 bis du CPF, les commissions de recours de wilaya doivent se réunir, sur une convocation de leur président, une fois par mois. La commission centrale des recours doit se réunir au moins une fois par an<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Article 81 bis du CPF.

<sup>2</sup> Idem.

La réunion de la commission ne peut se tenir valablement qu'en présence de la majorité de ses membres au moins 5/8.

**b- Le délai imparti aux commissions pour émettre leurs avis :**

Les commissions de recours doivent se prononcer sur les recours introduits par les contribuables dans un délai de quatre (04) mois à compter de la date de présentation de la demande, au président de la commission. A défaut de réponse, dans ce délai, le requérant peut saisir le tribunal administratif, le silence valant rejet implicite du recours<sup>1</sup>.

**c- L'émission des avis et délibération :**

Les avis de la commission doivent être approuvés à la majorité des membres présents.

En cas de partage égal des voix, celle du président est prépondérante.

Ces avis doivent être motivés et indiquer le montant des dégrèvements éventuellement accordés. Ils doivent également être signés par le président de la commission, et communiqués séance tenante au requérant.

**d- La notification des avis au directeur des impôts :**

L'avis de la commission doit être soumis au président de la commission pour signature et notifié par le secrétaire de séance, selon le cas, au DIW ou au DGE, dans un délai de dix (10) jours pour la CRW et de vingt (20) jours pour la CCR et ce, à partir de la date de la tenue de la réunion clôturant les travaux de la commission<sup>2</sup>.

**G. La notification de la décision au contribuable :**

---

<sup>1</sup> Article 81-2 du CPF.

<sup>2</sup> Article 81 bis du CPF.

Conformément aux dispositions de l'article 81 bis du CPF, la réponse de la commission doit être notifiée au contribuable dans un délai d'un mois à compter du jour de réception de la décision de la commission de recours.

Durant cette phase, deux étapes de recours sont prévues, la première étant le recours préalable qui est obligatoire, pour passer à la deuxième qui est le recours devant la commission, qui n'est pas obligatoire, pour accéder au recours judiciaire<sup>1</sup>.

La législation fiscale a prévu une procédure de gestion mobilisant un personnel parfois important (commission de recours de wilaya) s'étalant sur une durée pouvant être qualifiée de longue selon les cas.

### **1-3. Le recours gracieux :**

Les principes constitutionnels de légalité de l'impôt et d'égalité devant l'impôt, qui impliquent que les contribuables placés dans des situations objectivement équivalentes au regard de la loi fiscale, soient imposés de la même manière, n'interdisent pas au législateur un certain pragmatisme (pratique). Aussi, la loi prévoit-elle plusieurs dispositifs permettant à l'administration d'accorder un traitement spécifique à certains contribuables, à travers une atténuation éventuelle du montant de leurs dettes fiscales au regard de considérations subjectives liées à leur situation particulière. Ces dispositifs mêlent, à la fois, des considérations d'équité en autorisant la prise en compte de situations humainement délicates et un souci d'efficacité. A travers cela, il y a lieu de comprendre que l'administration préfère parfois abandonner une partie de la créance qu'elle détient sur un contribuable pour s'assurer que celui-ci s'acquitte au moins d'une partie de sa dette.

On entend par recours gracieux, des demandes tendant à obtenir de l'administration une mesure de bienveillance à titre gracieux portant abandon ou atténuation d'une imposition ou pénalité régulièrement mise à sa charge, en cas d'indigence (pauvreté) ou de gêne, mettant les redevables dans l'impossibilité de se libérer envers le Trésor.

#### **1-3-1- Les demandes formulées par les contribuables :**

---

<sup>1</sup> Idem.

Les demandes gracieuses formulées par les contribuables peuvent porter sur ce qui suit:

- Les impôts directs et taxes assimilées régulièrement établies ;
- Les pénalités d'assiette ;
- Les pénalités de recouvrement ;
- Les pénalités et amendes fiscales portant sur la TVA, impôts indirects et droits d'enregistrements.

Les demandes doivent être adressées au directeur des impôts de la wilaya dont dépend le lieu de l'imposition. Cette demande doit être rédigée sur papier libre et appuyée de toutes pièces nécessaires, justifications susceptibles d'éclairer l'administration fiscale.

Elles peuvent être soumises à l'avis du président de l'assemblée populaire communale, lorsqu'il s'agit de demandes concernant les impôts et taxes affectés au budget des communes.

Conformément à l'article 92 du CPF, le pouvoir de statuer sur les demandes des contribuables est dévolu au :

- Directeur régional des impôts territorialement compétent, après avis de la commission instituée à cet effet à l'échelon régional, lorsque la cote ou l'amende excède la somme de 500.000 DA ;
- Directeur des impôts de wilaya, après avis de la commission instituée à cet effet, à l'échelon de wilaya, lorsque la cote ou l'amende fiscale est inférieure ou égale à la somme de 500.000 DA.

La création, la composition et le fonctionnement des commissions précitées sont fixés par décision du directeur général des impôts. Les décisions prises par le directeur des impôts de wilaya sont susceptibles de recours devant le directeur régional des impôts territorialement compétent.

### **1-3-2- Les demandes formulées par le receveur des impôts :**

Les receveurs des impôts, conformément à l'article 94 du CPF peuvent, à partir de la cinquième (05) année qui suit la date de mise en recouvrement du rôle, demander l'admission en non-valeur des cotes irrécouvrables.

Les cotes sont irrécouvrables lorsque le recouvrement ne peut être effectué en raison de l'absence, du décès ou de l'insolvabilité du contribuable.

L'admission en non-valeur a pour seul effet de décharger le receveur des impôts de sa responsabilité, mais ne libère pas les contribuables à l'égard desquels l'action coercitive doit être reprise, s'ils reviennent à meilleure fortune, tant que la prescription n'est pas acquise.

Le pouvoir de statuer sur les demandes est dévolu au directeur régional des impôts et au directeur des impôts de wilaya.

A l'issue de la dixième année qui suit la date de mise en recouvrement du rôle, les cotes qui n'ont pu être recouvrées font l'objet d'une admission en surséance.

Peuvent, seuls, faire l'objet de demandes en décharge ou en atténuation de responsabilité, les cotes qui, ayant figuré sur des états de cotes irrécouvrables, ont été rejetées desdits états. La surséance est prononcée par le directeur des impôts de la wilaya.

Tout compte fait, la réglementation a prévu un délai légal de six mois pour le traitement d'une réclamation ordinaire, qui peut s'étaler jusqu'à huit mois pour un recours issu d'une vérification de comptabilité, durant cette phase administrative.

Durant cette phase, deux services sont mobilisés, à savoir le service d'assiette de l'imposition et le service du recours préalable.

## ***Section 2 : La phase juridictionnelle.***

Dans certains cas, le plaignant n'est pas satisfait des décisions rendues lors du recours préalable et ou par la commission de recours, c'est pourquoi il passe au recours judiciaire pour trancher définitivement sur le litige entre lui et l'administration fiscale. Dans ce cas, il doit saisir successivement :

- Le Tribunal Administratif ;
- Le Conseil d'état.

### **2-1. Le tribunal administratif :**

#### **2-1-1: Le délai de saisie du tribunal administratif :**

Le contribuable qui n'est pas satisfait des avis des commissions de recours ou la décision du directeur des impôts, ou selon le cas, le chef de (CDI, ou CPI), ou le DGE, peut ; saisir le tribunal administratif ; dans un délai de quatre (04) mois à compter :

- de la réception de l'avis de notification de la décision de rejet de la réclamation
- de la notification de L'avis de rejet de la commission.

En outre, le contribuable peut saisir le tribunal administratif, en cas d'absence des réponses à la réclamation, dans les délais fixés par les dispositions des 76-2 et 77 du CPF.

#### **2-1-2: Les conditions de forme et de fond de la requête d'instance :**

La requête préliminaire d'instance doit remplir un certain nombre des conditions qui sont les suivantes <sup>1</sup>:

- Elle doit être écrite et signée par le contribuable ou de son représentant mandaté ;
- Elle doit contenir, l'exposé sommaire du fait et les conclusions ;
- Elle peut être également accompagnée de la décision contestée et de l'avis de sa notification ;
- Elle doit être enregistrée au secrétariat du greffe ;
- Le réclamant ne peut contester devant le tribunal administratif des cotisations différentes de celles qu'il a mentionnées dans sa réclamation au Directeur des Impôts de la Wilaya.

### **2-1-3: Les mesures spéciales d'instruction :**

En vertu de l'article 85 et 86 du CPF, les seules mesures spéciales d'instruction qui peuvent être prescrites par le juge en matière d'impôt direct et taxe sur le chiffre d'affaires sont les suppléments d'information, la contre vérification, et l'expertise.

- **Le supplément d'information :**

Le supplément d'instruction est obligatoire toutes les fois où le contribuable présente, avant jugement, des éléments nouveaux.

Lorsqu'à la suite d'un supplément d'instruction, le directeur des impôts de la wilaya, invoque des faits ou des motifs dont le contribuable n'a pas eu connaissance, le dossier doit être soumis à un nouveau dépôt, conformément au paragraphe 2 de l'article 84-2 du CPF.

- **La contre-vérification :**

---

<sup>1</sup>Dr.KADI Hanafi Mokhtar, le contentieux fiscal algérien, Edition Sahel, Alger, 2011.

Lorsque le tribunal administratif juge nécessaire d'ordonner une contre vérification, cette opération sera faite par un agent du service des impôts autre que celui qui a procédé à la première instruction en présence du réclamant ou de son représentant.

L'agent chargé de la contre-vérification dresse un procès-verbal, mentionne les observations du réclamant et donne son avis.

Le directeur des impôts de la wilaya renvoie le dossier au tribunal administratif avec ses propositions.

- **L'expertise :**

L'expertise peut être ordonnée par le tribunal administratif, soit d'office, soit sur la demande du contribuable ou sur celle du directeur des impôts. Le jugement ordonnant cette mesure d'instruction fixe la mission des experts.

En effet, l'expertise est faite par un seul expert nommé par le tribunal administratif. Toutefois, elle est confiée à trois (03) experts si l'une des parties le demande. Dans ce cas, chaque partie désigne son expert et le troisième est nommé par le tribunal administratif.

Ne peuvent être désignés comme experts, les fonctionnaires qui ont pris part à l'établissement de l'impôt contesté, ni les personnes qui ont exprimé une opinion dans l'affaire litigieuse ou qui ont été constituées représentants par l'une des parties au cours de l'instruction.

Chaque partie peut demander la récusation de l'expert du tribunal administratif et de celui de l'autre partie. Le directeur des impôts de la wilaya ayant qualité pour introduire la demande de récusation au nom de l'administration.

La demande doit être motivée et adressée au tribunal administratif dans un délai de huit (8) jours francs à compter de celui où la partie a reçu notification du nom de l'expert dont elle en entreprend la récusation et, au plus tard, dès le début de l'expertise. Elle est jugée d'urgence après mise en cause de la partie adverse.

Dans le cas où un expert n'accepte pas ou ne remplit pas la mission qui lui a été confiée, un autre est désigné à sa place.

L'expertise est dirigée par l'expert nommé par le tribunal administratif. Il fixe le jour et l'heure du début des opérations et prévient le service fiscal concerné ainsi que le réclamant et le cas échéant, les autres experts, au moins dix (10) jours à l'avance.

Les experts se rendent sur les lieux en présence du représentant de l'administration fiscale et du réclamant et/ou de son représentant. Ils remplissent la mission qui leur a été confiée par le tribunal administratif.

L'agent de l'administration rédige un procès-verbal et y joint son avis. Les experts rédigent, soit un rapport commun, soit des rapports séparés. Le procès-verbal et les rapports des experts sont déposés au greffe du tribunal administratif où les parties dûment avisées peuvent en prendre connaissance pendant un délai de vingt (20) jours francs.

Si le tribunal administratif estime que l'expertise a été incorrecte et incomplète, il peut ordonner une nouvelle expertise complémentaire qui est faite dans les conditions spécifiées ci-dessus.

#### **2-1-4: Le désistement :**

Tout réclamant qui désire se désister de sa demande, doit le faire connaître avant le jugement, par lettre, sur papier libre, signée par lui-même ou par son représentant. Tout réclamant qui désire se désister de sa demande, doit le faire connaître avant le jugement, par lettre, sur papier libre, signée par lui-même ou par son représentant.

L'intervention qui est admise de la part de ceux qui justifient d'un intérêt à la solution d'un litige en matière d'impôts et taxes ou d'amendes fiscales doit être formulée sur papier libre avant le jugement.

L'intervention qui est admise de la part de ceux qui justifient d'un intérêt à la solution d'un litige en matière d'impôts et taxes ou d'amendes fiscales doit être formulée sur papier libre avant le jugement.

#### **2-1-5: Les conclusions reconventionnelles du Directeur des Impôts de Wilaya :**

Le directeur des impôts de la wilaya, peut au cours de l'instance, présenter des conclusions reconventionnelles tendant à l'annulation ou à la réformation de la décision prise sur la réclamation primitive. Ces conclusions sont communiquées au réclamant.

Les affaires portées devant la juridiction administrative sont jugées conformément aux dispositions de l'ordonnance N°66-154 du 08 juin 1966, modifiée et complétée, portant code des procédures civiles.

Durant cette phase le réclamant doit respecter les délais légaux de recours et la formes des requêtes présentées devant l'instance le tribunal administratif. Le réclamant peut être assisté par un représentant judiciaire de son choix. D'autre part, le juge peut être assisté également par des experts en la matière durant l'instruction du dossier.

#### **2-2. L'instance devant le Conseil d'Etat :**

Les décisions des juridictions administratives, peuvent être remises en cause devant le conseil d'État par voie d'appel dans les conditions et suivant les procédures prévues par le code des procédures civiles et la loi n°98-01 du 30 Mai 1998, relative aux compétences, à l'organisation et au fonctionnement du conseil d'Etat.

Le directeur chargé des Grandes Entreprises et le directeur des impôts de wilaya, dans leur domaine de compétence respectif, peuvent faire appel des arrêts de la chambre administrative rendus en matière d'impôts directs et de taxes de toute nature assis par le service des impôts.

Le délai imparti pour saisir le conseil d'État court, pour l'administration fiscale, à compter du 10<sup>ième</sup> jour de la notification faite au service fiscal concerné.

Cette phase ne définit pas un délai bien déterminé, mais compte tenu des expertises qu'elle mobilise et du fonctionnement général de l'administration judiciaire, le traitement des recours peuvent durer dans le temps. La réalité montre que le traitement de ces recours peut durer jusqu'à une année ou plus.

## **Conclusion du chapitre :**

Nous avons évoqué, le contentieux comme un ensemble de pratiques et de règles qui s'appliquent aux litiges nés entre l'administration fiscale et le redevable d'impôts.

Le règlement de ce litige obéit aux règles et procédures prévues par la législation fiscale améliorées par l'administration fiscale.

Pour ce qui des droits des contribuables, ils ne peuvent être garantis et présumés dans le cadre de ces procédures contentieuses qu'à travers la maîtrise, par l'agent instructeur, de la législation fiscale régissant l'imposition contestée.

La gestion du contentieux passe par deux grandes phases (administrative et juridictionnelle). Cette gestion reste rigoureusement encadrée par la législation fiscale. Cette dernière a prévu une procédure mobilisant un personnel parfois important (commission de recours de wilaya, avocats, experts, etc.) s'étalant sur une durée relativement longue, selon les cas.

Légalement, le temps de traitement des recours administratifs est plus ou moins correct, mais dans certains cas, l'administration fiscale trouve des difficultés pour respecter les délais prévus, alors que durant la phase judiciaire, l'absence de délais réglementaire et la mobilisation d'experts, peuvent rallonger la durée de traitement des réclamations.

De plus, la gestion du contentieux fiscal mobilise un personnel relativement élevé plus elle se rapproche du circuit complet (recours, préalable, commissions, tribunal, etc.). Cela représente bien évidemment un coût pour l'administration fiscale. Et si les dégrèvements représentent des montants importants, la gestion du contentieux devienne encore plus complexe de ce point de vue.

## **CHAPITRE III : LA GESTION DU CONTENTIEUX FISCAL DANS LA WILAYA DE TIZI-OUZOU**

### **Introduction du chapitre :**

L'objet de ce chapitre est de présenter les résultats des différentes mesures mises en place par la Direction Générale des Impôts dans le but d'améliorer la procédure contentieuse et de renforcer les garanties offertes aux contribuables, dans ce cas nous allons procéder à l'analyse des statistiques présentées par les différents rapports annuels sur le contentieux fiscal entre 2016 et 2019.

### **Section 1 : L'importance du contentieux en Algérie et dans la wilaya de Tizi-Ouzou**

Dans cette section, nous allons analyser les statistiques portant sur le recours préalable et le recours devant les commissions de recours, dans le but de faire une appréciation sur l'importance du contentieux fiscal en Algérie en général et dans la wilaya de Tizi-Ouzou particulièrement.

#### **1-1 - Au niveau national :**

Cette brève présentation de l'état des lieux des litiges fiscaux au niveau national nous permet d'introduire notre sujet. Ainsi, nous pouvons dire que la question du contentieux fiscal en Algérie est une réalité établie. Les statistiques du tableau montrent l'importance relative du contentieux fiscal en Algérie. L'étude de leur gestion peut être alors bien justifiée.

Ainsi, à titre d'exemple, pour la période 2010-2014, en moyenne 76 277 pour les réclamations traitées au niveau des DIW, et 572 pour les dossiers relevant de la DGE, bien que la tendance globale soit à la baisse (voir tableau n° 2).

**Tableau 2** : évolution de la charge contentieuse nationale de 2010 à 2014.

Année \ Nombre	2010	2011	2012	2013	2014
Charge Globale DIW	87 090	83 544	72 388	71 718	66 645
Charge Globale DGE	456	544	670	623	565

Source : ministère des finances, DGI, 2019

Le tableau n°3 nous donne les affaires traitées par les DIW et la DGE. Il est à constater que les réclamations enregistrées ne sont pas traitées dans leur totalité. A titre d'exemple, pour l'année 2010, 14 052 sur 87 090 recours déposés, soit 16% sont restés en instance. Cela révèle la complication de l'opération de traitement des contentieux fiscaux, comme nous l'avons souligné dans les chapitres précédents.

**Tableau 3** : évolution du traitement de la charge contentieuse nationale de 2010 à 2014.

Année \ Nombre	2010	2011	2012	2013	2014
Affaires traitées DIW	73 038	70 600	59 825	60 607	55 586
Affaires traitées DGE	155	173	289	235	296

Source : ministère des finances, DGI, 2019

## 1-2 - Dans la Wilaya de Tizi-Ouzou :

Nous apprécierons dans ce point l'importance et l'évolution de la charge contentieuse au titre des exercices 2016 à 2019 dans la Wilaya de Tizi-Ouzou ; et ce dans toutes les étapes de gestion des litiges.

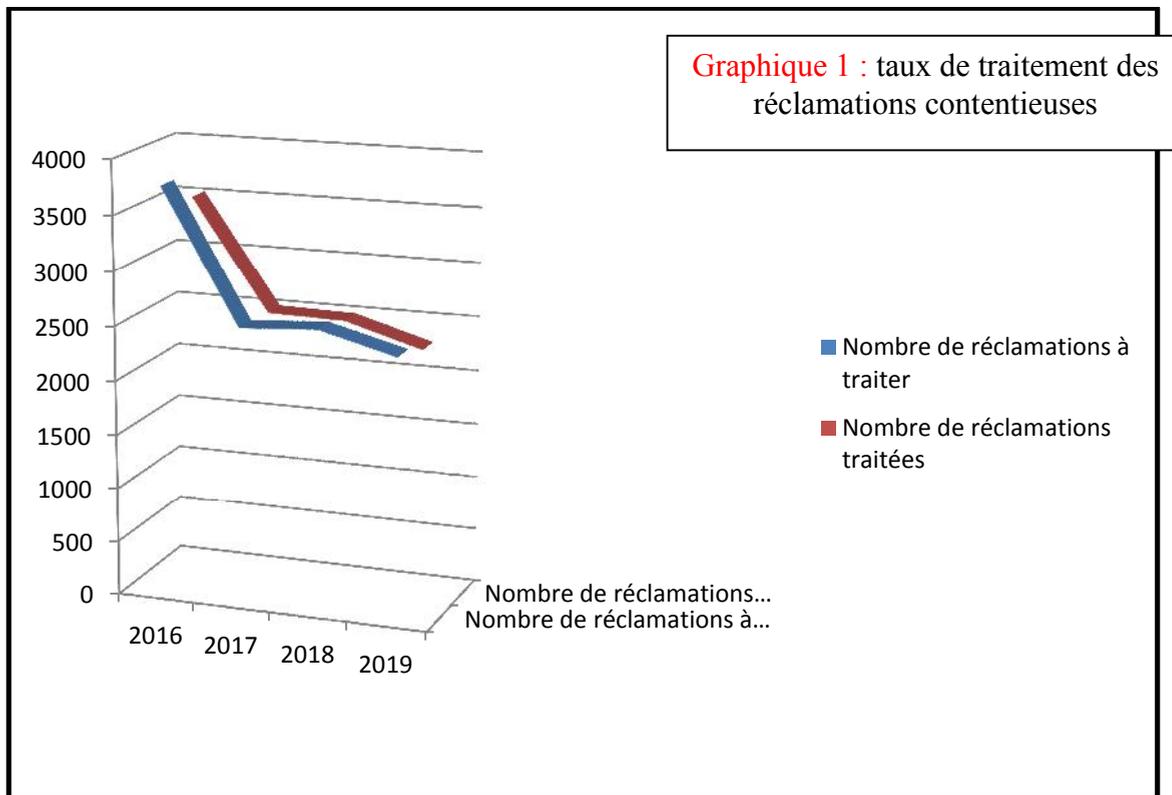
### 1-2-1: Dans la phase du recours préalable :

#### A- La charge globale des réclamations :

**Tableau 04** : Taux de traitement des réclamations contentieuses introduites (2016-2019)

Année	2016	2017	2018	2019
Nombre de réclamations à traiter	3751	2527	2572	2315
Nombre de réclamations traitées	3519	2501	2485	2282
Taux de traitement(%)	93,81	98,97	96,61	98,57

Source : Direction des impôts de Tizi-Ouzou, 2019.



**Source : construit à partir des données du tableau 04.**

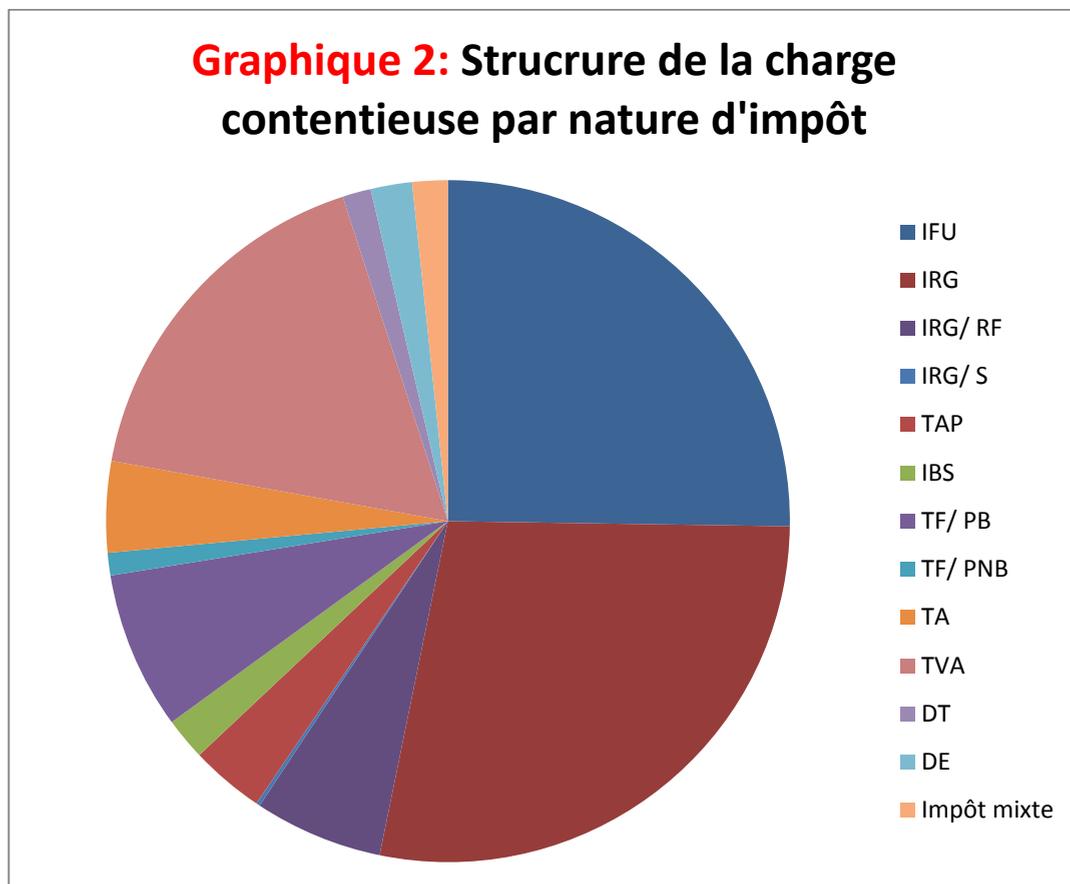
En termes d'évolution de la charge, la lecture exhaustive des données statistiques sur le nombre de réclamations traitées entre 2016 et 2019, nous avons constaté une tendance à la baisse en nombre (de 3751 à 2315), quoi que non significative. Des informations recueillies sur place affirment que ce nombre dépassait les 5000 réclamations en 2010. Cette diminution de la charge contentieuse peut être améliorée encore si les conditions de traitement des dossiers étaient meilleures en termes de modernisation de l'administration fiscale, à travers la généralisation de l'intranet. Cela peut également améliorer encore plus le taux de traitement des dossiers qui reste, toute fois, appréciable (plus de 93%).

#### **B- La charge contentieuse par nature d'impôt :**

##### **- La structure de la charge contentieuse dans la Wilaya de Tizi-Ouzou (2016-2019) :**

La structure de la charge contentieuse est donnée par les graphiques 2 et 3.

**Graphique 2: Structure de la charge contentieuse par nature d'impôt**



Source : construit à partir des données du tableau 05

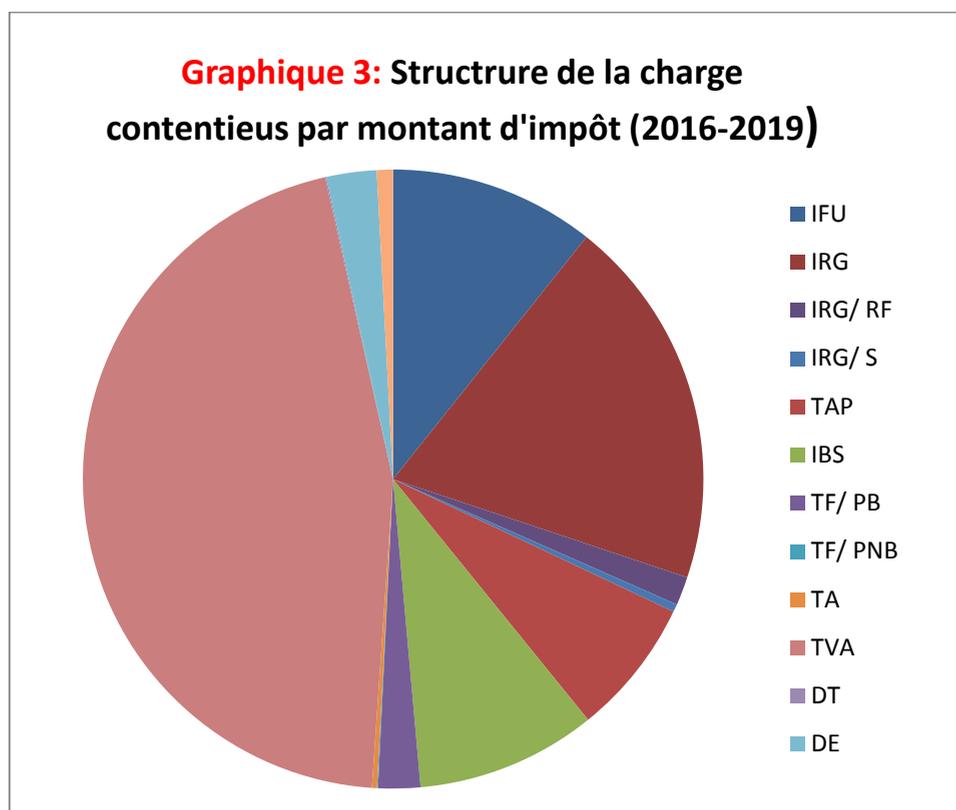
Par nombre de réclamation déposée, l'IRG professionnel occupe la première place en termes de réclamation fiscale, avec un taux de 28% du total durant la période 2016-2019, dans la wilaya de Tizi-Ouzou. Il est à rappeler que l'IRG professionnel touche les personnes physiques suivies au régime du réel. C'est-à-dire les commerçants et professions libérales.

Les services contentieux révèlent que dans cette catégorie, les réclamations viennent des porteurs de projets d'incitation à l'investissement (ANSEJ, CNAC, AGEM et ANDI). Les erreurs proviennent du non tenu en compte des exonérations touchant cette catégorie de promoteurs, par le centre mécanographique.

En deuxième position vient l'IFU avec un taux de 25% du total des réclamations. Le nombre de réclamations sur cet impôt est porté à la hausse par les contestations déposées en 2016 essentiellement (voir tableau 05). En effet, sur les 1 411 recours déposés, une grande part concernait les erreurs observées antérieurement à 2015, puisque avant cette date, les chiffres d'affaires imposables étaient déterminés par le service taxateur.

La TVA est le troisième impôt concerné par le contentieux fiscal dans la wilaya de Tizi-Ouzou, durant la période 2016-2019. La plupart des erreurs constatées concerne les déductions établies à tort, la complexité des factures circulant sur le marché, ainsi que les encaissements non déclarés par les contribuables.

Les autres types d'impôts sont, à des degrés différents, moins concernés par les contentieux fiscaux dans la wilaya de Tizi-Ouzou durant la même période (voir graphique 2).



**Source : construit à partir des données du tableau 05**

La structure des réclamations par montant de l'impôt durant la période étudiée, dans la wilaya de Tizi-Ouzou, suit exactement la structure des recettes fiscales perçues. Ainsi, le classement en termes d'importance est établi comme suit : en première position vient la TVA avec un taux de 45%, puis l'IRG professionnel avec un taux de 19%, puis l'IFU avec un taux de 11%, l'IBS avec un taux de 9% et la TAP avec 7% du total. Les autres impôts ne représentent pas une part significative dans le total de la charge contentieuse.

**Tableau 05** : Evolution des réclamations au préalable par nature d'impôt de 2016 à 2019.

Année Nature d'impôt	2016		2017		2018		2019	
	Nombre	Montant	Nombre	Montant	Nombre	Montant	Nombre	Montant
<b>IFU</b>	1411	218 781 136,00	528	117 251 555,00	439	96 248 368,00	436	44 926 236,00
<b>IRG</b>	920	132 762 980,00	859	468 059 015,00	673	32 462 034,00	666	232 987 450,00
<b>PU CESSION</b>	-	-	1	6 194,00	2	253 672,00	6	2 700 312,00
<b>IRG/ RF</b>	223	434 356,00	136	23 453 485,00	166	21 496 738,00	153	20 983 807,00
<b>IRG/ RCM</b>	-	-	-	-	-	-	-	-
<b>IRG/ RA</b>	1	20 000,00	-	-	-	-	-	-
<b>IRG/ S</b>	3	9 806 809,00	8	1 208 686,00	7	2 685 474,00	2	4 279 078,00
<b>TAP</b>	126	108 498 479,00	116	104 036 612,00	79	68 857 267,00	68	36 860 364,00
<b>IBS</b>	53	76 008 189,00	64	141 427 814,00	59	96 514 646,00	48	105 066 536,00
<b>TF/ PB</b>	166	18 424 817,00	148	38 684 484,00	288	29 629 566,00	232	10 345 828,00
<b>TF/ PNB</b>	8	849 227,00	2	244 332,00	32	1 464 294,00	77	60 840,00
<b>TA</b>	91	3 909 498,00	87	6 168 983,00	237	549 216,00	66	1 203 072,00
<b>T/ F Prof</b>	-	-	2	962 394,00	2	16 479,00	-	-
<b>TVA</b>	638	849 178 282,00	460	364 472 655,00	476	588 804 736,00	342	219 329 576,00
<b>TIC</b>	-	-	-	-	-	-	2	6 000,00
<b>DT</b>	2	687 846,00	6	376 454,00	1	128 000,00	142	1 926 102,00
<b>DE</b>	51	29 162 888,00	72	38 482 676,00	62	46 858 849,00	32	1 537 264,00
<b>Impôt mixte</b>	58	6 959 875,00	38	8 606 416,00	49	16 204 807,00	43	6 107 200,00
<b>TOTAL</b>	<b>3751</b>	<b>1 455 484 382,00</b>	<b>2527</b>	<b>1 313 441 755,00</b>	<b>2572</b>	<b>1 002 174 146,00</b>	<b>2315</b>	<b>688 319 665,00</b>
<b>Pourcentage (%)</b>			- <b>0,33</b>		<b>0,02</b>		- <b>0,10</b>	

Source : Direction des impôts de Tizi-Ouzou, 2019

Il est important de se pencher sur l'évolution de la charge contentieuse durant ces dernières années pour faire une évaluation des modifications apportées à la législation fiscale en matière de la gestion des contentieux fiscaux.

Les données du tableau 05 montrent que le nombre de réclamations introduites auprès de la direction des impôts de wilaya de Tizi-Ouzou a connu une diminution, au cours de la période 2016- 2019. Cela, est principalement dû à la mise en place d'un ensemble de dispositions pour prévenir le contentieux fiscal parmi lesquelles on peut citer « la remise conditionnelle <sup>1</sup>».

On remarque que le nombre des réclamations enregistrées en matière de l'IFU au titre de l'exercice 2017 a diminué plus de la moitié et continue de baisser même pour les exercices 2018 et 2019, cela peut s'expliquer par la mise en place de l'impôt forfaitaire unique déclaratif conformément aux dispositions de l'article 13 de la loi de finance pour 2015. A cet effet, l'administration ne procédera plus à la constatation d'offices des chiffres d'affaires par contre c'est au contribuable lui-même de le dégager d'une manière forfaitaire. Cela, a poussé les redevables de l'IFU de se limiter au paiement forfaitaire du minimum d'imposition de 10 000 DA par année, prévu par l'article 365 bis de CIDTA. Ce qui s'apparente à une aberration.

Les recours en matière de l'impôt plus-value de cession professionnelle ont vu naître à partir de l'année 2017 pour un nombre d'un seul dossier et pour arriver à 6 en 2019 suite à l'instauration de l'impôt plus-value de cession par l'article 3 de la loi de finance 2017 modifiée par l'article 3 de la loi de finance 2018.

La charge contentieuse en matière de la taxe foncière sur la propriété bâtie et non bâtie ainsi que la taxe d'assainissement a connu une forte hausse suite au rehaussement de la valeur locative modifiée par les articles 8, 9, 10 et 11 de la loi de finance complémentaire 2016.

Il y a lieu de signaler aussi que les requêtes introduites pour les autres natures d'impôt à savoir : IBS, TAP, IRG et TVA comme nous le démontre le tableau ci-dessus ne

---

<sup>1</sup> L'administration fiscale sur la demande du contribuable et par voie contractuelle prévoit une atténuation d'amende fiscale ou de majoration d'impôt à condition que ce dernier ne réclame pas les quotes-parts principales.

cesse de baisser au fur des exercices ce qui peut s'expliquer par la baisse des marches suite à la récession de l'économie actuelle ou plusieurs entreprises sont dans l'obligation de cesser leurs activités.

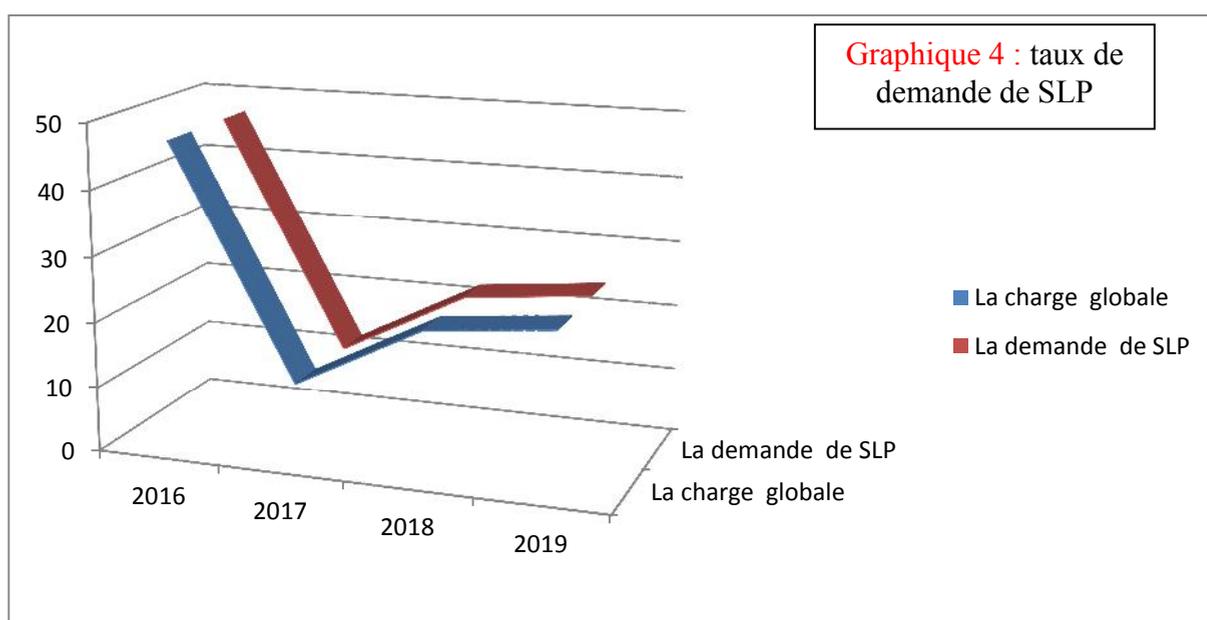
On constate aussi une forte demande de remboursement des droits de timbre et cela suite de l'application des prescriptions de la note numéro 1481/MF/DGI/DOF/2018 du 10-10-2018 qui exige que tous les remboursements des droit de timbre doivent faire l'objet d'une réclamation contentieuse adresse au Directeur des Impôts de la Wilaya or avant 2019 c'est un remboursement automatique par le receveur des impôts.

### C- Le sursis légal de paiement :

**Tableau 06 :** Taux des demandes de sursis légal de paiement reçues par les DIW (2016-2019)

Année	2016	2017	2018	2019
La charge globale (SLP)	47	12	22	24
La demande de SLP	47	12	22	24
Taux de la demande de SLP (%)	100	100	100	100

Source : Direction des impôts de Tizi-Ouzou, 2019.



Source : construit à partir des données du tableau 06

La lecture de ce tableau nous permet de constater que le taux des demandes deSLP a connu une baisse importante au cours de la période (2016 à 2019), cette dernière est due aux mesures restrictives de la procédure d'obtention de SLP à savoir :

- ✓ L'augmentation de taux de SLP de 20 % à 30 % ;
- ✓ La mauvaise situation financière des contribuables suite à la conjoncture actuelle que le pays traverse.

Le recours des contribuables à ce dispositif est généralement faible. Cette situation s'explique par les éléments suivants :

- ✓ Certains contribuables préfèrent opter pour la souscription d'un calendrier de paiement ;
- ✓ D'autres contribuables ont procédé au paiement intégral des impositions avant aboutissement de recours ;
- ✓ Mesures coercitives non engagées par le receveur compétent pour le recouvrement des impositions contestées.

A souligner que les demandes de sursis légal de paiement sont accordées en totalité pour les quatre exercices ceci est due à la bonne information des contribuables soit par les receveurs des impôts ou soit par leurs conseillers fiscaux.

### **1-2-2: Le recours devant la commission de recours de wilaya :**

Les recours devant la commission de wilaya sont constitués par les recours des contribuables n'ayant pas accepté les décisions de dégrèvement partiel ou de rejet prononcées lors du recours préalable.

**Tableau 07 :** Évolution comparative de la charge contentieuse entre le recours préalable et le recours devant la commission de wilaya :

<b>Année</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>
<b>Recours préalable</b>	<b>3 751</b>	<b>2 527</b>	<b>2 572</b>	<b>2 315</b>
<b>Recours auprès de la commission</b>	<b>21</b>	<b>232</b>	<b>204</b>	<b>193</b>
<b>Pourcentage (%)</b>	<b>0,56</b>	<b>9,18</b>	<b>7,93</b>	<b>8,33</b>

Source : Direction des impôts de Tizi-Ouzou, 2019

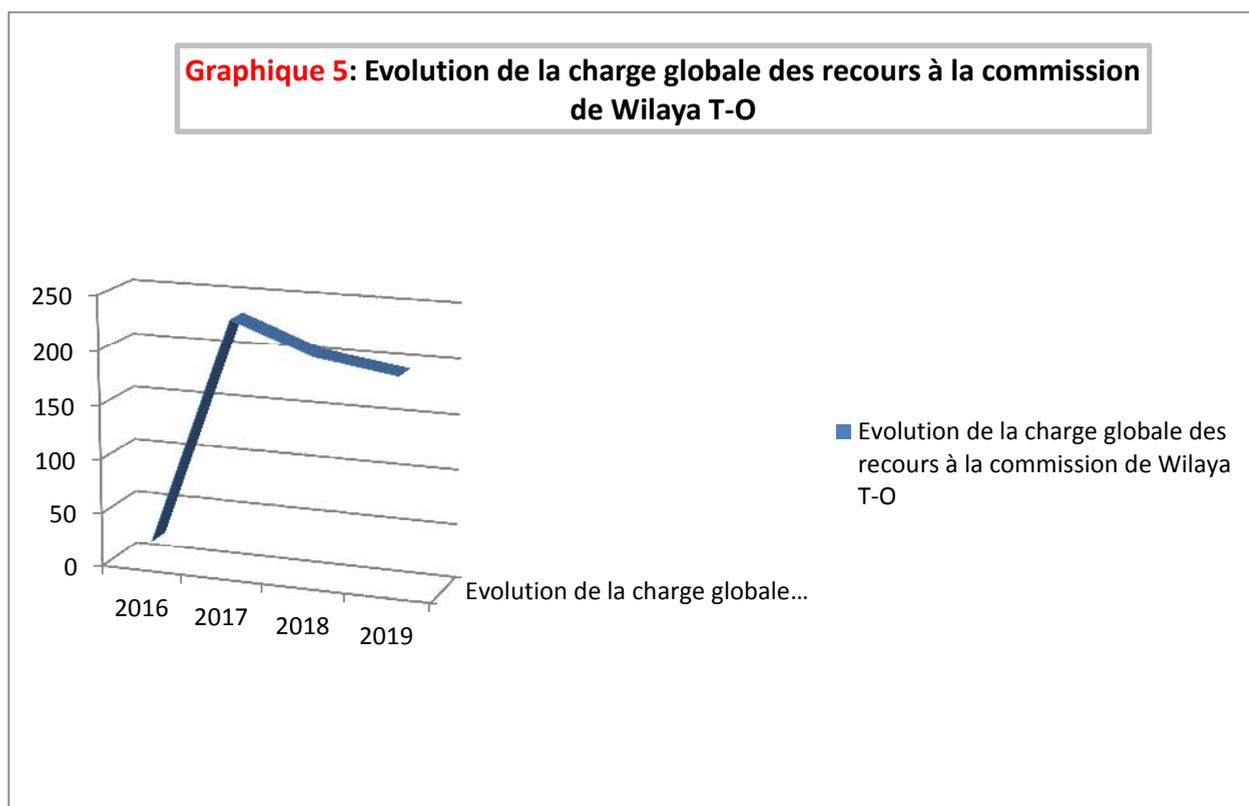
Le tableau 05 Montre qu'un taux réduit (0,56%) est concerné par le recours devant la commission de wilaya en 2016. Il faut rappeler que durant cet exercice, les commissions de recours de Daïra fonctionnaient, elles recevaient toutes les réclamations dont le montant contesté n'excède pas les 2000 000,00 DA. Ce qui a constitué un filtre intermédiaire entre le recours préalable et la commission de Wilaya.

Avec la suppression de la commission de recours de Daïra, le nombre de réclamations reçues par la commission de recours de Wilaya a augmenté, atteignant une moyenne de 8,48%, en moyenne durant la période 2017-2019.

**Tableau 08:** Evolution de la charge globale des recours introduits auprès de la commission de wilaya de Tizi-Ouzou :

Année	2016	2017	2018	2019
Evolution de la charge globale	21	232	204	193
Evolution de la charge globale par année en (%)	-	1104,76	87,93	94,60

Source : Direction des impôts de Tizi-Ouzou, 2019.



Sources : construit à partir des données du tableau 08

Au cours de l'année 2016, la sous-direction du contentieux a enregistré un nombre très faible des réclamations introduites auprès de la commission de recours de wilaya ; cela est justifié par l'existence des commissions de recours de Daïra pour les requêtes dont leurs montants de contestation ne dépassant pas 2000 000,00 DA. Par contre en 2017, le nombre des réclamations prend une ampleur très importante par un taux d'évolution de 1104,76% qui se justifie par la suppression des commissions de recours de Daïra par l'article 26 et 28 de la loi de finance pour 2016 modifiant l'article 80 et 81 du CPF.

Pour les exercices 2018 et 2019, le nombre de recours a diminué. Cela se justifie par l'absorption des recours antérieurs enregistrés au titre de l'exercice 2017.

### **1-2-3: Analyse des statistiques de la phase juridictionnelle :**

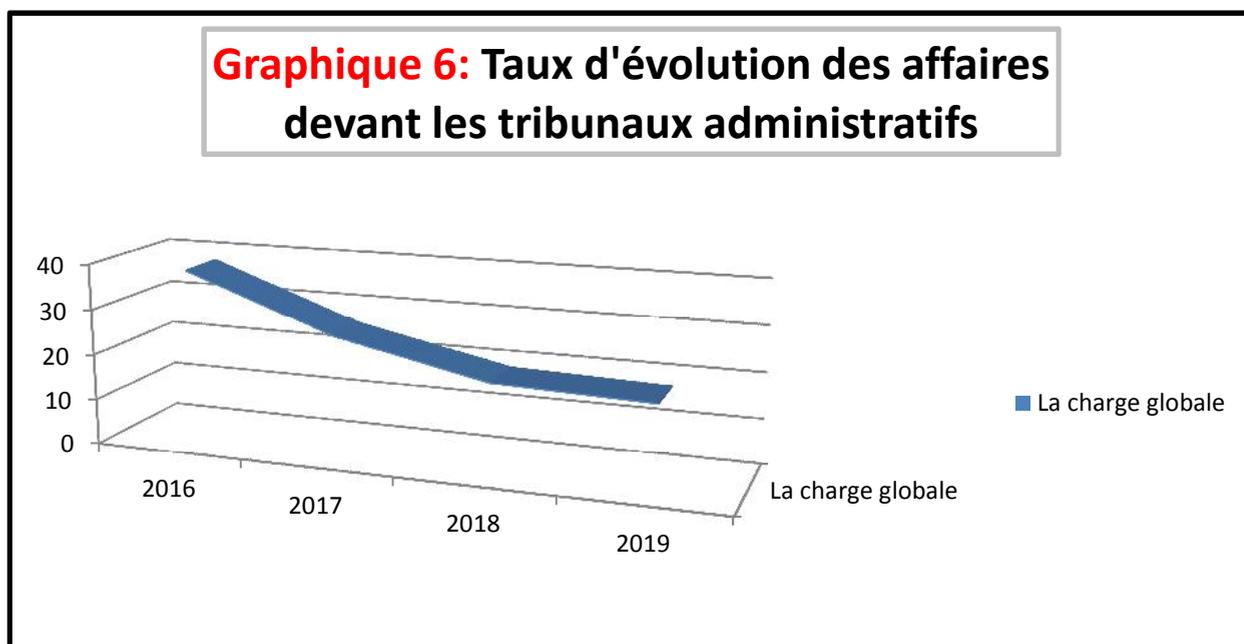
Dans le dernier volet de cette section, nous allons analyser la charge globale des affaires portées devant les tribunaux administratifs et devant le conseil d'Etat.

#### **A- La charge globale des affaires portées devant les tribunaux administratifs**

**Tableau 09:** Evolution des affaires portées devant les tribunaux administratifs (2016-2019)

<b>Année</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>
<b>La charge globale</b>	38	26	19	18
<b>Le taux d'évolution de la charge globale par année (%)</b>	-	-31	-27	-5,26

**Source :** rapports annuels sur le contentieux fiscal, Direction des Impôts de la Wilaya de Tizi-Ouzou



Source : construit à partir des données du tableau 09

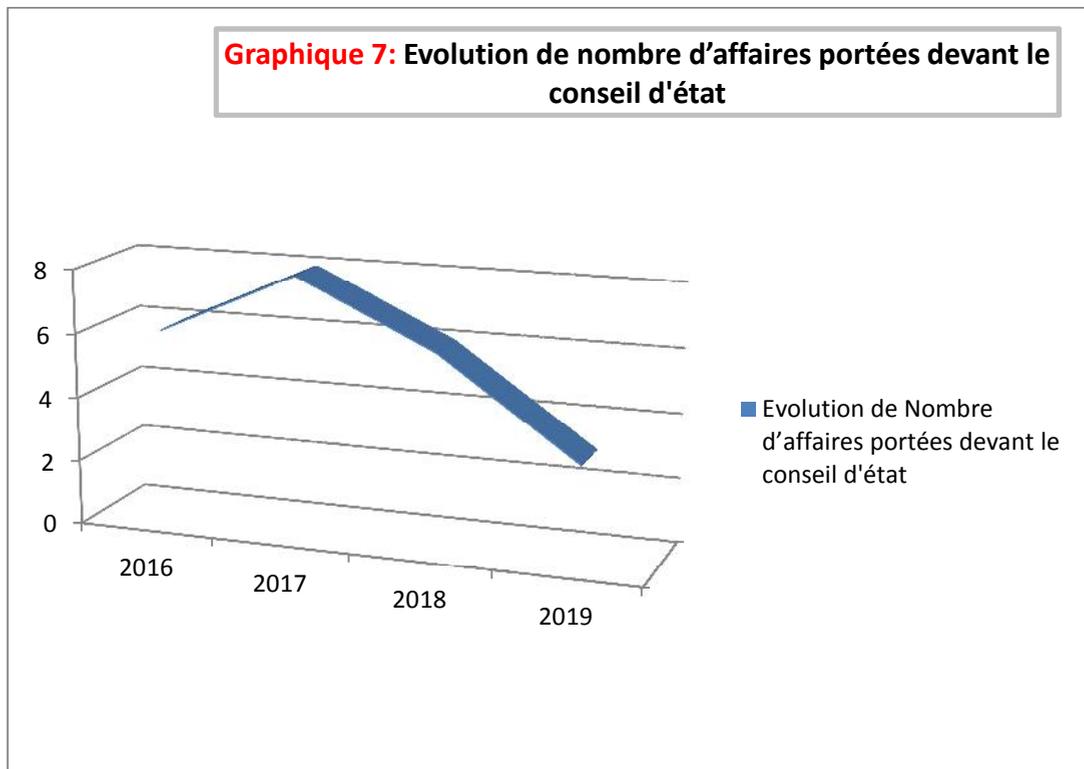
D'après le tableau 9 et le graphique 6 qui reprend, l'évolution des affaires introduites, par année, de 2016 à 2019, on constate que la direction des impôts de wilaya a enregistré 18 recours auprès des tribunaux administratifs durant l'année 2019 contre 38 en 2016, soit une diminution de 31 %. Cette baisse est liée notamment aux mesures prises par la DGI pour réduire le contentieux fiscal, ainsi celles prises pour simplifier les procédures contentieuses que nous avons évoquées dans le chapitre 2.

#### B- La charge globale portée devant le conseil d'Etat :

**Tableau 10:** Evolution des affaires portées devant le conseil d'Etat (2016-2019).

Année	2016	2017	2018	2019
Evolution de Nombre d'affaires	6	8	6	3
Le taux d'évaluation de nombre d'affaires par année (%)	-	33,33	-33,33	-

Source : rapports annuels sur le contentieux fiscal, Direction des Impôts de la Wilaya de Tizi-Ouzou



Source : construit à partir des données du tableau 10

Le tableau 8 et le graphique 7 reprennent l'évolution des affaires introduites, par année, entre 2016 et 2019, le nombre d'affaires introduites au niveau du conseil d'Etat, au titre de l'année 2019, est de trois (03) recours contre six (6) lors de l'année 2016, soit une diminution de 50%.

En guise de conclusion, ces statistiques, nous ont permis de constater la réalité du contentieux fiscal dans la wilaya de Tizi-Ouzou. Nous avons noté que la TVA reste l'impôt le plus concerné par le contentieux fiscal par rapport autres catégories d'impôts. Aussi, ces statistiques nous ont permis de connaître concrètement l'impact réel des améliorations et des changements apportés aux différentes procédures contentieuses, et le renforcement des garanties accordées aux contribuables.

Cependant, le problème majeur de l'administration fiscale réside dans « les délais » de traitement des réclamations, qui est engendré par le non recours aux dispositions mises en place par la DGI comme le dispositif de la délégation de signature qui est la cause de la constitution du stock de réclamations en instance.

## **Section 02 : Etude de demande de recours auprès de la direction des impôts de la wilaya de Tizi-Ouzou : cas de la SARL « Universel machine ».**

Dans cette section de notre travail, nous allons essayer de démontrer le parcours et le déroulement de l'étude et examen d'une demande de réclamation depuis la phase administrative jusqu'à la phase juridictionnelle. Mais au préalable, il est important de présenter la sous-direction du contentieux fiscal qui constitue la structure essentielle de gestion des litiges fiscaux.

### **2-1 : Organisation de la sous-direction du contentieux :**

Durant notre stage effectué au niveau de la direction des impôts de wilaya de Tizi-Ouzou, qui s'est déroulé durant une période de 2 mois, nous avons pu recueillir les données suivantes :

La direction des impôts de wilaya est composée de cinq (05) sous-directions :

1. La sous-direction des opérations fiscales
2. La sous-direction du recouvrement
3. La sous-direction du contrôle fiscal
4. La sous-direction des moyens,
5. La sous-direction du contentieux.

L'organisation actuelle de l'administration fiscale au niveau de la wilaya de Tizi-Ouzou est dépourvue des nouvelles structures à savoir le Centre des Impôts et le Centre de Proximité des Impôts prévus dans l'Arrêté interministériel du 25 Safar 1430 correspondant au 21 février 2009 fixant l'organisation et les attributions des services extérieurs de l'administration fiscale. Ils ne sont pas encore opérationnels.

Par contre elle dispose encore de deux services de base qui sont l'inspection des impôts et la recette base qui font le lien entre l'administration fiscale et le citoyen redevable de l'impôt. Ces deux services sont répartis dans chaque circonscription (Daïra, Commune, fraction de commune), sont devenus opérationnels depuis le deuxième semestre

de l'année 1994, leur création émane des réformes engagées par l'Etat aussi bien en matière fiscale que dans la réorganisation des services fiscaux.

### **2-1-1- La sous-direction du contentieux :**

La sous direction du contentieux est composé de quatre bureaux lesquels sont dirigés par quatre chefs de bureaux, dont leurs missions est d'assurer :

- Le traitement des réclamations introduites, au titre des deux phases administratives de recours contentieux ou de la phase gracieuse et la notification des décisions rendues et l'ordonnancement des annulations et des réductions accordées;
- Le traitement des demandes de remboursement des précomptes TVA;
- La formalisation des dossiers de dépôt de plainte ou de recours en appel et la défense, devant les juridictions compétentes, des intérêts de l'administration fiscale.

### **2-1-2- Les attributions de chaque bureau de la sous direction du contentieux :**

#### **A- Bureau des réclamations :**

Ce bureau est chargé notamment de :

- La réception et l'instruction des recours tendant soit à la restitution de droits ou à l'annulation d'actes de poursuites ou à la revendication d'objets saisis;
- La réception et l'instruction des demandes relatives au remboursement de précomptes-TVA.

#### **B- Bureau des commissions de recours :**

Ce bureau est chargé de :

- L'instruction et la présentation aux commissions de conciliation, de recours contentieux ou gracieux compétentes, des réclamations ou demandes introduites par les contribuables;
- La réception et la présentation, à la commission de recours gracieux compétente, des demandes formulées par les receveurs des impôts, relatives à l'admission en non-valeur, à la décharge en responsabilité ou au sursis de versement de cotes d'impôts, taxes ou droits jugées irrécouvrables.

**C- Bureau du contentieux judiciaire :**

Ce bureau est chargé de :

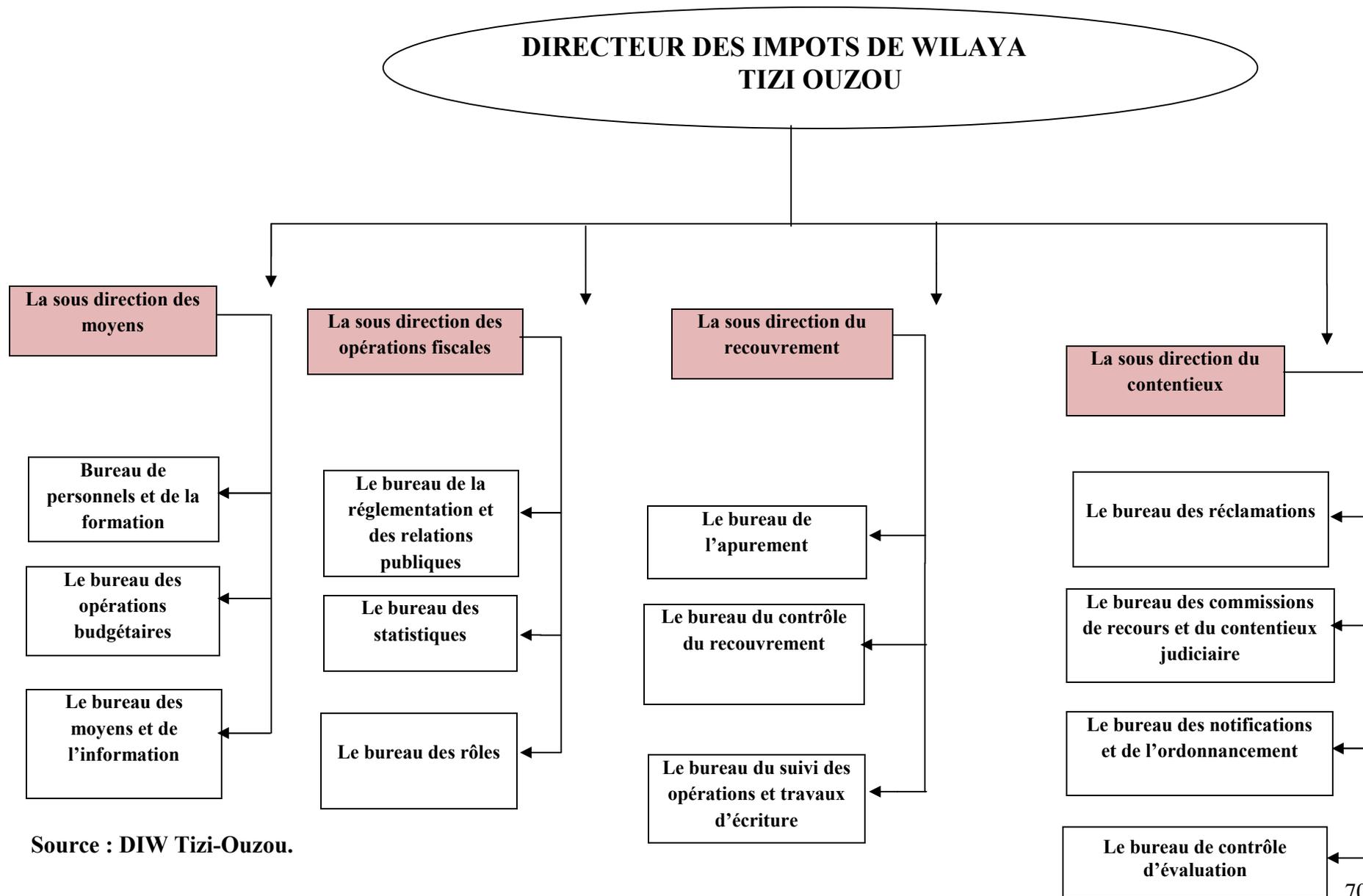
- La préparation et la constitution de dossiers de dépôt de plainte auprès des juridictions pénales compétentes et la défense devant les instances judiciaires compétentes des intérêts de l'administration fiscale lors des contestations d'impositions.

**D- Bureau des notifications et de l'ordonnancement :**

Ce bureau est chargé de :

- La notification, aux contribuables et aux services concernés, des décisions prononcées au titre des différents types de recours et l'ordonnancement des annulations et des réductions accordées et l'établissement des certificats y relatifs.

Figure 2 : organigramme de la direction des impôts de la wilaya de Tizi-Ouzou.



## 2.2. Présentation de la réclamation de la SARL « Universel Machine » :

Par réclamation introduite le 23 Mai 2018, la SARL « Universel Machine » spécialisée dans l'importation des machines industrielles, sise à Tizi-Ouzou, a contesté le rappel des droits établis à son encontre par voie de taxation d'office et ce, suite à une vérification de comptabilité de l'exercice 2018.

En l'absence de documents comptables et la non justification des points soulevés par les vérificateurs de comptabilité, une régularisation lui a été ponctuée par l'établissement d'un rôle individuel sous le numéro 185/2018 portant rappel des droits et pénalités comme suit:

**Tableau 11** : Présentation du rôle individuel de la SARL « Universel Machine » N° 185/2018.

Année Type d'impôt	2014		2015		2016		2017	
	Droit	Pénalité	Droit	Pénalité	Droit	Pénalité	Droit	Pénalité
IRG	61 471,00	9 221,00	31 616,00	3 162,00	22 024,00	2 203,00	-	-
IBS	183 614,00	27 542,00	111 082,00	16 662,00	77 381,00	11 607,00	-	-
TAP	281 309,00	70 327,00	451 083,00	112 771,00	833 838,00	208 460,00	396 615,00	99 154,00
TVA	520 526,00	130 132,00	-	-	1 258 000,00	314 500,00	1 975 717,00	493 929,00
TVA/ ACHAT	-	-	-	-	-	-	846 219,00	211 555,00
TOTAL	1 046 920,00	237 222,00	593 781,00	132 595,00	2 191 243,00	536 770,00	3 218 551,00	804 638,00

Source : Direction des Impôts de Tizi-Ouzou

Soit pour un montant total à régulariser de 8 761 720,00 DA.

Dans sa requête, la réclamante conteste les éléments suivants :

**Premier point contesté :** la facture de vente N°01/15 d'un montant de 3 108 000,00 DA que les vérificateurs considèrent éludée ; a fait l'objet de déclaration sur G50 du mois février 2015, portant la TAP et la TVA. Cette facture a été partiellement comptabilisée en 2014, sous le numéro 09/2014 pour un montant de 1 332 000,00 DA. Par conséquent, la régularisation est à opérer dans la limite de 1 776 000,00 DA en matière d'IBS, soit la différence entre le total de la facture non déclarée N°01/2015 et le montant de la facture N°09/2014 ;

**Deuxième point contesté :** le réclamant prétend que l'encaissement bancaire (BDL) du 21 Janvier 2014 objet de régularisation correspond au règlement de la facture numéro 02/2013 du 25 décembre 2013 qui est bien comptabilisée ;

**Troisième point contesté :** un lot de factures d'achat qui n'ont pas été prises en compte par les vérificateurs ;

**Quatrième point contesté :** le requérant estime que l'écart dégagé entre le chiffre d'affaire déclaré et celui reconstitué par la brigade de vérification est insignifiant ;

**Cinquième point contesté :** réintégration à tort de la TVA/ACHAT de l'exercice 2017 pour un montant de 846 219,00 DA ;

**Sixième point contesté :** le réclamant souhaite la récupération de la réfaction de la TAP annulée par les vérificateurs ;

**Septième point contesté :** la réclamante a sollicité à cet effet un sursis légal de paiement, conformément aux dispositions de l'article 74 du CPF muni d'une quittance de paiement sous le numéro 2536 du 22 Mai 2018 d'un montant de 2 628 516,00 DA. Correspondant à 30% du montant total de la régularisation.

### **2-3 : Montage et examen du dossier d'instruction :**

#### **2-3-1- Montage du dossier d'instruction :**

Le montage et l'enregistrement de la réclamation contentieuse incombe à la sous-direction du contentieux chargée de la transmettre à la Sous-direction de Contrôle Fiscal. Cette opération se fait sur des feuilles d'instruction, modèle I 3.

#### **2-3-2- Examen de l'instruction par la DIW de TIZI OUZOU :**

- **En la forme :** recevable conformément aux dispositions de l'article 72 du CPF.
- **Dans le fond :** après examen des points contestés et les pièces justificatives jointes à l'instruction, le dossier s'est soldé par un rejet par l'agent instructeur et ce, pour les motifs suivants :

**Sur le premier point contesté :** Une même facture de vente ne peut avoir deux références, c'est pourquoi, les deux (02) factures jointes ne peuvent ni remettre en cause ni justifierquelconque régularisation en matière d'IBS, tel que avancé par la réclamante;

**Sur le deuxième point contesté :** L'encaissement BDLdu 21 janvier 2014 d'un montant enHT de 3 061 918,00 DAne peut correspondre à la facture n°02/2013 du 25/12/2013au motif que les créances comptabilisées et déclarées au 01 janvier 2014sont de l'ordre de 122 445,00 DA, et ce, sur la demande d'annulation formulée, ce point sera rejetée ;

**Sur le troisième point contesté :**Toutes les factures d'avoir jointes à ce présent recours, pour justifier les chiffres d'affaires déclarés, sont présentées et vérifiées lors du débat contradictoire sanctionné par un PV à cet effet avec les vérificateurs. Par voie de conséquence, ce point contestéest rejeté et non recevable;

**Sur le quatrième point contesté :** Les justifications jointes pour justifier l'écart dégagé entre le chiffre d'affaire de l'exercice 2017 sont insuffisantes pour remettre en cause la reconstitution établie ;

**Sur le cinquième point contesté :** La TVA/ACHAT à reverser sera maintenue au motif qu'une TVA ne peut être déduite en deux reprises et ce, conformément aux dispositions de l'article 29 du code des taxes sur le chiffre d'affaires;

**Sur le sixième point contesté :** Le fait de déposer un état détaillé des clients ne donne pas le droit systématique de bénéficier de la réfaction de 30% en matière de la taxe sur l'activité professionnelle (TAP). Par conséquent, la régularisation contestée en matière de réfaction s'est opérée conformément à l'article 219 du code des impôts directs et taxes assimilées en raison que la réclamante n'exerçait pas dans les conditions du commerce de gros ;

**Sur le septième point contesté :** La demande de sursis légal de paiement est accordée conformément aux dispositions de l'article 74 du CPF pour un montant de 2 628 516 DA, dont la règle paiement de 30% est respectée (8 761 720 \*30%).

**2-3-3- Appréciation et avis définitif du Direction des impôts de wilaya de TIZI OUZOU sur le dossier :**

Les redressements opérés découlent de la vérification de comptabilité et l'ensemble des points de contestation ont déjà fait l'objet d'étude et de prise en charge dans la notification définitive, suite à la réponse du contribuable au rejet des rehaussements de la notification primitive.

En effet, les éléments apportés pour justifier ses affirmations à travers cette requête ne peuvent remettre en cause la régularisation contestée. Par conséquent, il ne peut lui être réservé qu'une décision de rejet.

La direction des impôts de Wilaya de Tizi-Ouzoua émis un avis de rejet en date du 23 Septembre 2018, soit quatre mois après l'introduction de la réclamation.

#### **2-4- Contestation de la SARL auprès de la commission de recours de la wilaya :**

Après avoir reçu la décision de rejet notifiée par la Direction des Impôts, la SARL « Universel Machine » a introduit un recours auprès de la commission de recours de Wilaya en date du 11 novembre 2018, afin que cette dernière revoie les points contestés lors du recours préalable émis par la dite SARL.

##### **➤ Examen en la forme :**

La demande introduite adressée au Président de la Commission des Recours de la Wilaya de Tizi-Ouzou est recevable, conformément aux dispositions de l'article 80 du Code des Procédures Fiscales. Le délai de quatre (04) mois prévus par la loi est respecté.

##### **➤ Examen dans le fond :**

L'examen du dossier de recours par les agents instructeurs du bureau des commissions a donné de constater que la SARL conteste à nouveau les mêmes points soulevés lors du recours préalable et aucune autre pièce justificative supplémentaire n'a été jointe à cet effet ;

Aussi en date du 04 février 2019, la commission de recours de la Wilaya de Tizi-Ouzou s'est réunie pour le traitement de plusieurs dossiers, dont fait partie la demande de la SARL « Universel Machine » ;

Le gérant de la SARL accompagné de son commissaire aux comptes lors de réunion de la commission qui a duré plus de 30minutes a essayé de défendre les points contestés, plus particulièrement les factures d'avoir présentées afin qu'elle soit acceptées, sans succès.

##### **➤ Délibération et décision de la commission de recours :**

La commission délibérée sur l'affaire par une décision de rejet, au motif que tous les points soulevés par la plaignante ont déjà fait l'objet de débat contradictoire avec le

Directeur des Impôts et ses collaborateurs du contrôle fiscal, et la réponse reçue lors du recours préalable n'est entachée d'aucune irrégularité.

Par conséquent une décision de rejet est notifiée pour le réclamant en date du 08 février 2019, soit trois mois après l'introduction du recours auprès de la commission de Wilaya.

#### **2-5- Contestations devant le tribunal administratif :**

Par réclamation introduite devant le tribunal administratif en date du 24 mars 2019 et notifiée par un huissier de justice le 29 Mars 2019 ; la SARL Universel Machine conteste la décision du 08 Février 2018 portant rejet total du rôle individuel numéro 185/2018 prononcé à son encontre par la Direction des impôts ainsi par la commission de recours de wilaya sur un rappel de droit IBS – IRG/RCM-TAP-TVA et TVA/achat.

Suite à cette décision: le receveur des impôts a relancé la société pour le paiement des impositions maintenues avec application des pénalités d'assiette et de recouvrement qui seraient dues;

Profitant de sa requête devant le tribunal administratif, la société demande l'absorption du précompte TVA détenu au 31 Décembre 2017 pour un montant de 2 528 355,00 DA.

#### **Examen de la requête :**

##### **➤ En la forme :**

Après réception de la requête au niveau du bureau judiciaire au sein de la sous-direction du contentieux de Tizi-Ouzou les agents ont constaté que cette dernière est recevable conformément aux dispositions de l'article 82 du code des procédures fiscale (les délais de 4 mois est respecté, à défaut de dépassement la demande est rejetée automatiquement par le juge d'instruction) ;

➤ **Dans le fond :**

L'examen de la demande de recours porte à revoir toute la procédure contentieuse à savoir l'instruction préalable et celle établie par la commission et de tirer des conclusions qui seront exposées au tribunal administratif.

L'audience de l'affaire a eu lieu la fin du mois de novembre 2019 et le juge s'est prononcé par un jugement en défaveur de la réclamante, malgré que le rapport de l'expert désigné par ce dernier est en faveur de la SARL, et ce pour les motifs suivants :

- La régularisation opérée par les vérificateurs de comptabilité est toute à fait régulière et conforme à la réglementation en vigueur ;

- Le rappel de droit par le receveur est régulier, dans la mesure où la saisine de la chambre administrative n'est pas suspensive du paiement des droits. Par contre, les pénalités d'assiette et de recouvrement seront dues sur les droits restants ;

- Le refus de la prise en charge de la doléance par le juge au motif que le point n'a pas été soulevé par le contribuable est régulier. Dans ce cadre, le DIW peut revenir dans le cadre des conclusions reconventionnelles pour reconsidérer sa décision si la société conteste ce point à nouveau auprès du bureau des réclamations préalables.

Tout au long de l'étude pratique concernant le suivi du dossier fiscal de la SARL « Universel Machine ». Nous avons pu suivre les étapes des procédures contentieuses et le règlement du recours contentieux qui a abouti à un rejet total provenant du directeur des impôts de wilaya de Tizi-Ouzou, du président de la commission de recours et du juge du tribunal administratif de Tizi-Ouzou ; le contribuable a finalement fini par régler sa dette fiscale.

Il est important de noter que la durée de l'instruction de la réclamation objet de notre cas d'étude est d'une année et demie. Aussi celle-ci a mobilisée les structures et le personnel de la direction des impôts de la brigade de vérification, au service contentieux, jusqu'à la commission de recours ; en plus du tribunal administratif.

## **Conclusion du chapitre:**

Le contentieux fiscal dans la wilaya de Tizi-Ouzou est une réalité palpable, et la TVA reste l'impôt le plus contesté par rapport aux autres. Les modifications apportées aux différentes procédures contentieuses ont permis de réduire la charge contentieuse en matière de l'IFU soit par l'auto-déclaration ou c'est aux contribuables de déterminer leurs chiffres d'affaires, mais dans la réalité nous nous posons la question si cette mesure n'est pas en train de favoriser l'évasion fiscale ?

D'ailleurs le législateur a renoué, dans le cadre de la loi de finances 2020 avec la détermination forfaitaire et unilatérale des chiffres d'affaires par les services fiscaux.

Par ailleurs, les délais de traitement des réclamations restent importants, vu la lourdeur de la procédure, à cause aussi du non recours aux dispositions mises en place par la DGI comme le dispositif de la délégation de signature qui est la cause de la constitution du stock de réclamations en instance. A travers l'étude de traitement de la réclamation de la SARL UNIVERSEL MACHINE, nous avons montré cette lourdeur et lenteur de la procédure de gestion, et l'importance du personnel mobilisé.

## **Conclusion générale :**

Pour conclure, nous rappelons que l'objectif de notre étude est de passer en revue la gestion du contentieux fiscal dans la direction des Impôts de la Wilaya de Tizi-Ouzou, nous avons essayé dans le premier chapitre de mettre en lumière, les définition, les types et les causes des litiges fiscaux du contentieux fiscal, où on a mis l'accent dans un premier lieu sur les différentes catégories du contentieux à savoir : le contentieux de l'assiette, de recouvrement et celui issu des vérifications de comptabilités. En second lieu, on a démontré les sources des litiges fiscaux qui peuvent être à caractère sociologiques ou administratives.

Dans le deuxième chapitre, nous nous sommes focalisés sur les procédures contentieuses de la phase administrative et la phase juridictionnelle. Tout au long de ce chapitre nous avons essayé de retracer le parcours d'une réclamation dès son dépôt au sein de la direction des impôts jusqu'à ce que décision soit rendue.

Il en ressortait que la gestion du contentieux est fortement encadrée par la législation fiscale, et mobilise plusieurs structures allant des brigades de vérification de l'assiette fiscale, au service chargé du contentieux jusqu'aux instances juridictionnelles en passant par la commission de recours de wilaya ou nationale. Cela peut engendrer un temps de traitement long, tout en engageant un personnel parfois important, selon les cas.

Notre étude nous a permis de confirmer les difficultés liées à la gestion du contentieux fiscal, qui constitue une réalité dans la wilaya de Tizi-Ouzou, que nous avons fait ressortir dans le chapitre précédent. Ces difficultés sont notamment liées à la lourdeur et lenteur de la gestion des réclamations reçues, et au nombre d'agents impliqués dans le traitement des requêtes.

Il est alors important de poser la question de savoir comment arriver à une gestion où les montants des dégrèvements représentent un taux faible par rapport au montant total contesté. Pour cela, nous estimons que la meilleure gestion des litiges fiscaux reste leur évitement pur et simple.

Un certain nombre de recommandations peuvent être proposées.

Comme le contentieux est la résultante soit d'une erreur de l'administration fiscale soit de celle du contribuable, seul la conciliation d'intérêts est capable d'atténuer sa

recrudescence.

Au lieu de jouer à l'éternel bras de fer, les deux parties devraient se doter d'une nouvelle culture, celle de l'intérêt général, de la citoyenneté et de l'équité. Pour matérialiser cette culture dans la pratique, il faudrait trouver des solutions au niveau des deux sources des conflits.

-Au niveau de l'administration fiscale : Nous reproduisons certaines propositions :

- Développer un dispositif permettant de mieux suivre les relations entre l'administration fiscale et les contribuables, ce dispositif comporterait un suivi statistique et la réalisation d'enquêtes auprès des contribuables;
- Favoriser les solutions non contentieuses de règlement des conflits par l'amélioration des conditions du dialogue entre le contribuable et l'administration fiscale;
- Généraliser les dégrèvements d'office dès la constatation de l'erreur;
- S'orienter vers une administration fiscale qui communique, vulgarise, informe, assiste et oriente les contribuables;
- Evaluer régulièrement la qualité de la loi fiscale par la production et la publication d'indicateurs de complexité, telle que, l'évolution du volume des textes, l'évolution du nombre de réclamations contentieuses...etc.

- Au niveau des contribuables:

- Montrer aux contribuables, par divers moyens de communication, le devenir des recettes fiscales collectées : investissement public, service public, subventions...etc.
- Exorciser le contribuable de la phobie du contrôle fiscal et du recours contentieux en lui montrant que ce sont des garanties et non pas des punitions.

Etant donné que les litiges appartiennent à la nature humaine il est impossible d'éradiquer totalement le contentieux toute fois on peut le prévenir voir l'éviter partiellement. Toutes fois, mettre en œuvre une politique de formation continue des agents assurant une bonne qualification du personnel chargé de l'assiette fiscale, reste le meilleur moyen de réduire la charge contentieuse.

# Bibliographie

## Ouvrage :

- ❖ BELLACHE. Y, L'économie informelle en Algérie, une approche par enquête auprès des ménages-Cas de Bejaia, Thèse de doctorat, Paris Est, Créteil.
- ❖ CHAMBRAS Gérard, « Fiscalité et développement en Afrique », Economica, Paris, 1994,
- ❖ DUVERGER. M, Elément de la Fiscalité, Ed. PUF-1975.
- ❖ GHANEMI. M, Directeur Central du contentieux fiscal, Cours théoriques sur le contentieux fiscal, l'IEDF-2008.
- ❖ KADI Hanafi Mokhtar, le contentieux fiscal algérien, Edition sahel, Alger, 2011
- ❖ LAMBERT. TH, Le Contentieux Fiscal, Ed. HACHETTE-2011.
- ❖ MARGAIRAZ.A, La fraude Fiscale et ses succédanés, Imprimerie Vaudoise (Suisse).
- ❖ SADOUDIA, Droit Fiscal, Ed. SHP-2014.
- ❖ TORREL.R, Contentieux fiscal par la jurisprudence, Ed. MAXIMA Paris, 1996.
- ❖ VANHOVE Pascal & LONGATTE Jean, Economie Générale en 36 fiches, 9 édition DUNOD.

## Code et textes réglementaires

- ❖ Le code des procédures fiscales, édition2019.
- ❖ Le code des impôts directs et taxes assimilées, édition2019.
- ❖ Le code des taxes sur le chiffre d'affaires, édition2019
- ❖ Loi de finance 2015
- ❖ Loi de finance complémentaire2015.
- ❖ Loi de finance 2017.
- ❖ Loi de finance 2019.

### **Autres documents administratifs:**

- ❖ Instruction générale sur les procédures contentieuses, Ministère des Finances/ Direction Générale des Impôts/ Direction du Contentieux, 2012.
- ❖ Rapport annuel sur l'activité de la direction des impôts de wilaya de Tizi-Ouzou en matière de contentieux fiscal 2016.
- ❖ Rapport annuel sur l'activité de la direction des impôts de wilaya de Tizi-Ouzou en matière de contentieux fiscal 2017.
- ❖ Rapport annuel sur l'activité de la direction des impôts de wilaya de Tizi-Ouzou en matière de contentieux fiscal 2018
- ❖ Rapport annuel sur l'activité de la direction des impôts de wilaya de Tizi-Ouzou en matière de contentieux fiscal 2019.
- ❖ Rapport annuel sur l'activité des directions des impôts de wilaya en matière de contentieux fiscal 2010.
- ❖ Rapport annuel sur l'activité des directions des impôts de wilaya en matière de contentieux fiscal 2011.
- ❖ Rapport annuel sur l'activité des directions des impôts de wilaya en matière de contentieux fiscal 2012.
- ❖ Rapport annuel sur l'activité des directions des impôts de wilaya en matière de contentieux fiscal 2013.
- ❖ Rapport annuel sur l'activité des directions des impôts de wilaya en matière de contentieux fiscal 2014.
- ❖ La charte du contribuable DGI-2019..
- ❖ Note de service (interne) n°1509/DICH/SDOF/2013 du 14/09/2013.

### **Autres :**

- ❖ Cours théoriques sur le droit fiscal présenté par SADOUDI. A ;
- ❖ Cours théoriques sur le contentieux fiscal présentés par M. GHANEMI, Directeur Central du contentieux fiscal, l'IEDF-2008.

# Table des Matières

Remerciements.	
Dédicaces.	
Liste des abréviations	
Sommaire.	
Introduction générale .....	01
<b>Chapitre I : Définitions, sources et causes des litiges fiscaux</b>	
Section Préliminaire : Définition et types des litiges fiscaux .....	04
1- Définition du contentieux fiscal .....	04
2- Les types du contentieux fiscal .....	05
2-1. Le contentieux de l'assiette .....	05
2-2. Le contentieux de recouvrement .....	06
2-3. Le contentieux issu des vérifications .....	06
Section 1 : Définition et causes à caractère sociologique .....	07
1-1- La pression fiscale.....	07
1-1-1- La pression fiscale individuelle .....	07
1-1-2- La pression fiscale globale .....	07
1-2- L'évasion fiscale ou fuite devant l'impôt .....	09
1-3- L'évasion fiscale illicite ou fraude fiscale .....	11
1-3-1-Définition de la fraude fiscale .....	11
1-3-2- Les éléments constitutifs de la fraude fiscale.....	13
1-4- L'abus de droit .....	16
Section 2 : les causes des litiges fiscaux à caractère technique .....	17
2-1- Les causes d'ordre législatif.....	17
2-1-1- L'inaccessibilité.....	17
2-1-2- L'incompréhensibilité.....	18
2-1-3- Le caractère trop long de certains articles du code des impôts.....	18
2-1-4- Les innombrables renvois .....	19
2-1-5- L'imprécision des textes fiscaux.....	19

2-2- Les causes d'ordre administratif .....	20
2-2-1- Les difficultés techniques .....	20
2-3- Responsabilité des contribuables .....	22
2-3-1- La non production des déclarations .....	22
2-3-2- Le non paiement régulier des impôts .....	23
2-3-3- Le non respect des droits de l'administration fiscale .....	23
2-4- La responsabilité de l'administration fiscale.....	23
2-4-1 La méconnaissance des textes fiscaux.....	24
2-4-2- Le non-respect des exigences procédurales.....	24
2-4-3 Le « mépris » des agents de l'administration fiscale pour les contribuables.....	24
Conclusion du chapitre .....	25

## **Chapitre II : La gestion du contentieux fiscal, du recours préalable au recours juridictionnel**

Introduction du chapitre.....	26
Section 1 : La phase administrative.....	26
1-1- Le recours préalable .....	27
1-1-1- L'introduction de la réclamation .....	29
1-1-2- L'instruction de la réclamation .....	31
1-1-3-Prise de décision .....	34
1-2- Le recours devant la commission de recours des impôts directs et de la TVA.....	38
1-2-1- Les types de commissions de recours et leurs seuils de compétence .....	38
1-2-2- L'introduction des recours .....	34
1-3- Le recours gracieux.....	45
1-3-1- Les demandes formulées par les contribuables.....	45
1-3-2- Les demandes formulées par le receveur des impôts .....	46
Section 2 : La phase juridictionnelle .....	47
2-1- Le contribuable administratif .....	48
2-1-1- Le délai de saisie du contribuable administratif.....	48

2-1-2- Les conditions de forme et de fond de la requête d'instance .....	48
2-1-3- Les mesures spéciales d'instruction .....	49
2-1-4- Le désistement .....	51
2-1-5- Les conclusions reconventionnelles du Directeur des impôts de Wilaya .....	51
2-2- L'instance devant le Conseil d'Etat .....	52
Conclusion du chapitre .....	53

### **Chapitre III : La gestion du contentieux fiscal dans la Wilaya de TIZI OUZOU**

Introduction du chapitre .....	54
Section 1 :L'importance du contentieux en Algérie et dans la wilaya de Tizi-Ouzou.....	54
1-1- Au niveau national .....	54
1-2- Dans la Wilaya de TIZI OUZOU.....	55
1-2-1- Dans la phase du recours préalable.....	55
1-2-2- Le recours devant les commissions de recours de wilaya.....	63
1-2-3- Analyse des statistiques de la phase juridictionnelle.....	65
Section 2 : Etude de demande de recours auprès de la direction des impôts de la wilaya de Tizi-Ouzou : cas de la SARL « Universel Machine ».....	68
2-1- Organisation de la sous-direction du contentieux.....	68
2-1-1- La sous-direction du contentieux .....	69
2-1-2- Les attributions de chaque bureau de la sous direction du contentieux.....	69
2.2. Présentation de la réclamation de la SARL « Universel Machine » .....	72
2-3- Montage et examen du dossier d'instruction .....	74
2-3-1- Montage du dossier d'instruction.....	74
2-3-2- Examen de l'instruction par la DIW de TIZI OUZOU.....	74
2-3-3- Appréciation et avis définitif du Direction des impôts de wilaya de TIZI OUZOU sur le dossier .....	75
2-4- Contestation de la SARL auprès de la commission de recours de la wilaya.....	76
2-5-Contestations devant le tribunal administratif .....	77
Conclusion du chapitre .....	79

Conclusion générale.....	80
--------------------------	----

Bibliographie.

Liste des tableaux.

Liste des graphes et figures.

Tables des matières.

Résumé.

## Résumé

Le contentieux fiscal peut être défini comme étant un ensemble des moyens desquels sont réglés les litiges nés entre le contribuable et l'administration fiscale.

Pour régler ces litiges, la législation fiscale algérienne a prévu deux phases de recours qui sont les suivantes :

- La phase administrative ;
- La phase judiciaire.

La gestion du contentieux fiscal se présente Comme un observatoire, du fait, d'une part, de l'action de l'administration, de ses méthodes de travail et de la qualité de son personnel, et d'autre part du comportement du contribuable et du degré de sa compréhension et de son adhésion à l'impôt.

Une meilleure gestion du contentieux fiscal engage la Direction Générale des Impôts à instaurer a un ensemble de procédures et de mesure afin d'améliorer la relation entre l'administration fiscale et le contribuable, parmi elles on peut citer les mesures suivante :

- des mesures pour réduire les délais de traitement des réclamations contentieuses ;
- des mesures prises renforcer les garanties accordées au contribuable.

Par ailleurs, pour réduire le volume du contentieux des résultats significatifs, il est nécessaire de corriger d'autres facteurs qui ne dépendent pas de la procédure elle-même.

## Abstract

Tax litigation can be defined as a set of the means by which disputes arising between the taxpayer and the tax authorities are settled.

In order to settle these disputes, the Algerian tax legislation has planned two stages of appeal:

The administrative phase;

- The legal phase.

The litigation management presents itself as an observatory, on the one hand, from the action of the administration, its working methods and the quality of its staff , and on the other hand the behavior of the taxpayer and the degree of his understanding and adherence to the tax.

Better management of tax litigation commits the Directorate General of Taxes to establish, has a set of procedures and measures to improve the relationship between the tax administration and the taxpayer among them we can cite the following measures:

- measures to reduce the time taken to process contentious complaints;
- measures taken to strengthen the guarantees granted to the taxpayer.

In addition, to reduce the volume of litigation for significant results, it is necessary to correct other factors that do not depend on the procedure itself.