

Comores

Charte du contribuable vérifié

Suivant le nouveau Code général des impôts

[NB - Charte du contribuable vérifié, suivant la loi n°11-07 du 3 mai 2011 portant Code général des impôts]

Sommaire

1. Les divers types de contrôles	2
2. Le déclenchement du contrôle sur place	4
3. Déroulement de la vérification.....	7
4. Fin de la vérification	9
5. Contentieux et voie de recours.....	14
6. Les pénalités encourues	18
7. Les mesures de poursuite	21
8. Les garanties de recouvrement.....	23
9. Prescriptions.....	24

Charte du contribuable vérifié

[NB - La charte du contribuable vérifié est un document de nature informative qui a pour objet de renseigner les contribuables sur leurs droits et obligations en cas de contrôle fiscal.]

La fiscalité comorienne repose sur un système fiscal déclaratif. Le contribuable déclare son revenu librement. Pour s'assurer de l'exactitude de ces déclarations, l'administration fiscale peut réaliser des contrôles que l'on appelle aussi vérifications fiscales. La vérification fiscale n'est pas une procédure inquisitoire et unilatérale. Elle a au contraire pour objectif de faire en sorte que tous les contribuables soient placés en situation égalitaire devant l'impôt et son déroulement s'inscrit toujours dans le cadre d'un débat contradictoire à la seule exception des cas de taxation d'office.

Il est vrai que, parfois, une vérification peut être mal vécue dans la mesure où le contribuable ne connaît pas toujours l'étendue de ses obligations ou de ses droits. La récente réforme du Code général des impôts donne l'occasion à l'administration fiscale de publier la présente charte qui se veut être un document destiné à informer de manière très pratique les contribuables sur les diverses méthodes d'investigations des agents des impôts ainsi que les limites destinées à protéger les droits de ces derniers.

Cette démarche s'inscrit résolument dans un souci de redynamisation du lien de confiance qui doit nécessairement exister entre l'administration fiscale et le contribuable.

1. Les divers types de contrôles

11. Quels sont les contrôles que peut opérer l'administration ?

Il existe trois types de contrôles possibles.

- le contrôle sur pièces ;
- les demandes d'éclaircissements et de justifications ;
- la vérification sur place.

Le contrôle consiste pour l'administration de vérifier, à partir de ses bureaux, la cohérence des déclarations que vous avez souscrites. Ce contrôle se limite à l'examen de ces déclarations, à celui des actes utilisés pour l'établissement des impôts et taxes ainsi que des documents déposés en vue d'obtenir des déductions, restitutions ou remboursements.

Le contrôle sur pièce peut aboutir à des demandes d'éclaircissements et/ou de justificatifs.

En ce cas, l'administration vous demande par écrit tous renseignements, justifications ou éclaircissements relatifs aux déclarations souscrites et actes déposés.

Vous disposez d'un délai de 30 jours pour répondre à ces demandes. Passé ce délai et sauf accord exprès de prorogation, vous encourez une procédure de taxation d'office. Il en va de même si votre réponse est notoirement insuffisante.

Mais la présente Charte a pour objet essentiel de définir vos droits et obligations dans le cadre du contrôle sur place dont la procédure est strictement encadrée par les dispositions fiscales en vigueur afin de garantir les principes du débat contradictoire et de l'équité fiscale.

12. Quels sont les types de contrôles sur place ?

L'administration peut intervenir dans vos locaux dans les deux cas suivants :

a) Le contrôle sur place précédé quinze jours à l'avance d'un avis de vérification auquel est joint un exemplaire de la présente Charte du contribuable vérifié. Ce contrôle peut porter sur tout ou partie des impôts et taxes dont vous étiez redevables au cours de tout ou partie de la période non prescrite.

Le plus souvent, ce type de contrôle consiste en une vérification générale de comptabilité portant sur tous impôts, droits et taxes se rapportant à la période non prescrite.

L'administration fiscale est tenue de prendre en considération les données contenues dans votre comptabilité au cas où cette dernière remplit les conditions de fond et de forme du plan comptable en vigueur (plan comptable OHADA). Vous noterez que l'utilisation d'un autre plan comptable peut se traduire par un rejet de votre comptabilité.

La vérification générale concerne les entreprises soumises légalement aux impôts, droits et taxes prévus par les textes en vigueur.

Toutefois, ce type de contrôle peut être limité. Il peut porter sur l'ensemble des impôts, droits ou taxes dont vous êtes redevable au titre d'un exercice fiscal particulier, par exemple, ou encore sur un impôt, droit ou taxe donné sur tout ou partie de la période non prescrite. Ainsi, à titre d'exemple le vérificateur peut décider de ne contrôler que la taxe sur la consommation au titre de la période non prescrite.

La vérification partielle de comptabilité obéit aux mêmes formalités que la vérification générale décrite ci-avant.

b) Le contrôle inopiné. Ce contrôle se limite au contrôle des impôts, droits ou taxes à versement spontané tels que les retenues sur salaires, les retenues sur loyers, les retenues sur les rémunérations servies à des prestataires étrangers, les retenues de l'IRVM sur les dividendes, etc. L'administration doit alors vous remettre en main propre, contre décharge, le premier jour de son intervention, un avis de vérification ainsi que la présente Charte du contribuable.

2. Le déclenchement du contrôle sur place

21. L'avis de vérification

Hormis les cas de contrôles inopinés, au moins quinze jours avant la date de la première intervention dans votre entreprise, l'administration fiscale vous informe que vous allez faire l'objet d'une vérification de comptabilité. Elle vous envoie à ce titre un avis de vérification et un exemplaire de la présente Charte du contribuable sous pli recommandé avec accusé de réception ou vous fait remettre les documents sus-évoqués en mains propres contre décharge. En votre absence, l'avis sera réputé valablement notifié dès lors qu'il sera remis en main propre et contre décharge à l'un de vos préposés.

L'avis de vérification sur lequel il vous est demandé d'apposer votre signature vous fournit des informations précises sur la nature et l'objet du contrôle et notamment :

- 1° la date du début de la vérification sur place ;
- 2° les impôts, droits et taxes concernés par la vérification ;
- 3° la période couverte par la vérification ;
- 4° la possibilité qui vous est offerte de vous faire assister d'un comptable ou d'un conseil de votre choix.

Ces mentions de pure forme sur l'avis de vérification sont fondamentales puisqu'à défaut de l'une d'entre elles, la procédure serait entachée de nullité sans faculté pour l'administration de procéder à une nouvelle vérification pour la même période.

L'on notera toutefois que la mention « *contrôle général de comptabilité* » ou toute mention de cette nature est réputée suffisamment explicite pour signifier que la vérification portera sur tous les impôts et taxes dont vous êtes redevables. A défaut, la procédure de contrôle serait là encore frappée de nullité.

Outre l'avis de vérification, il doit également vous être remis un exemplaire de la présente Charte du contribuable vérifié.

Attention : L'adresse postale que vous avez communiquée à l'administration vous est opposable. Autrement dit, vous êtes réputé avoir eu communication des pièces de procédure dès lors que l'administration les a transmises à cette adresse. Compte tenu des aléas des transmissions postales, il est conseillé de fournir à l'administration une adresse géographique précise ce qui, d'ailleurs correspond, en ce qui concerne les sociétés commerciales à une obligation prévue par l'Acte Uniforme OHADA sur les sociétés commerciales et le GIE.

22. Pouvez-vous demander un report de la procédure de vérification ?

Les textes en vigueur permettent un report de la date du début de la vérification, soit à l'initiative de l'administration, soit à l'initiative du contribuable.

Lorsque l'initiative de report émane de l'administration, celle-ci doit en informer le contribuable par un avis rectificatif précisant la nouvelle date retenue ainsi que toutes les autres mentions obligatoires énoncées ci-dessus.

Si l'initiative de report émane du contribuable, celui-ci doit en formuler la demande par lettre motivée adressée au service lui ayant transmis l'avis de vérification dans un délai maximum de quatre jours francs suivant la réception de l'avis. Ce report doit cependant être expressément accepté par l'administration. L'absence de réponse de cette dernière dans un délai de huit jours à compter du dépôt de la demande de report, vaut acceptation tacite de celle-ci.

23. Quels sont les impôts susceptibles d'être vérifiés ?

L'avis de vérification vous précise les impôts, droits et taxes qui font l'objet de la vérification.

Lorsque le Service envisage d'étendre la vérification à un impôt ou taxe non prévu dans l'avis initial, il doit alors adresser un avis complémentaire dans les mêmes conditions et délais que ceux requis pour l'avis initial.

A défaut de précision dans l'avis de vérification, c'est l'ensemble des impôts, droits et taxes dont vous êtes redevable qui est soumis au contrôle.

24. Quelle est la période vérifiable ?

L'avis de vérification vous précise la période sur laquelle porte le contrôle, qui s'effectue en principe dans les limites des délais de prescription fixés par la loi.

De manière générale, sous réserve des délais spéciaux prévus dans certains cas particuliers, en matière de contribution directe, le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due.

A titre d'exemple, au cours de l'exercice 2012, l'administration fiscale peut vérifier les déclarations de revenus relatives aux exercices 2011, 2010 et, 2009. Mais elle peut aussi vérifier les déclarations mensuelles, trimestrielles ou ponctuelles de l'exercice 2012 lui-même.

A quelques nuances près, ce même délai est applicable pour les autres contributions fiscales. Ainsi, en matière de taxe à la consommation, le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au cours de laquelle la taxe est devenue exigible.

En matière de droits d'enregistrement, de droits de timbres et taxes assimilées, le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à l'expiration de la troisième année suivant celle au cours de laquelle l'exigibilité des droits omis a suffisamment été révélée par :

- l'enregistrement d'un acte,
- une inscription à la publicité foncière,
- ou tout autre moyen de preuve révélant un fait juridique.

La vérification ne peut en principe porter que sur l'exercice en cours et les trois exercices précédents. Toutefois, si le ou les exercices antérieurs à l'exercice vérifié le plus ancien font ressortir des déficits ou des amortissements différés (ARD) qui sont venus en imputation des bénéfices réalisés au cours de la période vérifiée, l'administration est habilitée à vérifier aussi ce ou ces exercices déficitaires. Cependant, les redressements opérés au titre de ces derniers

ne peuvent avoir pour seul effet que de neutraliser en tout ou partie les déficits ou les ARD, qui, par voie de conséquence, ne pourront plus, à due concurrence, être imputés sur les résultats de exercices non prescrits vérifiés. Ainsi, ces exercices ne pourront en aucun cas donner lieu à émission d'impositions nouvelles.

En clair, le vérificateur peut aller au-delà du délai de trois ans lorsqu'il s'agit de déductions de déficits ou d'amortissements différés dont l'origine remonte à des exercices prescrits et qui ont une incidence sur les résultats ou le montant de l'impôt déclarés au titre des exercices non prescrits.

Il convient aussi de noter que les règles de prescription qui précèdent ne sont pas applicables en ce qui concerne les entreprises dont l'existence n'a pas été portée à la connaissance de l'administration. La prescription ne court alors qu'à compter du jour où, par un évènement ou une information quelconque, l'administration a été en mesure de connaître l'existence de cette entreprise.

Par ailleurs, la prescription est interrompue par une notification de redressement, par la déclaration ou la notification d'un procès-verbal ou par tout acte comportant reconnaissance de l'impôt de la part du contribuable.

25. Pouvez-vous vous faire assister par un conseil de votre choix ?

Pendant toute la durée de la procédure, vous avez la faculté de vous faire assister d'un conseil de votre choix qui vous aide dans le cadre de ladite procédure. Il peut vous représenter si vous le mandatez à cet effet.

Toutefois, le non recours aux services d'un conseil fiscal n'influe pas sur le déroulement normal de l'opération de vérification, sauf bien sûr si l'avis de vérification ne vous a pas expressément informé de cette faculté d'assistance.

26. Quels sont les agents chargés de la vérification ?

Sont habilités à procéder à la vérification, les agents des impôts munis de leur carte professionnelle désignés sur l'avis de vérification et ayant au moins le grade de contrôleur. L'avis de vérification doit être signé du chef de la brigade des vérifications ou du directeur général ou régional des impôts.

A cet effet, ils doivent, avant toute opération de vérification, vous présenter :

- leur carte nationale d'identité ;
- leur carte professionnelle ;
- une copie de l'avis de vérification.

Les agents des impôts sont assermentés et soumis au secret professionnel de par la loi.

Il convient de préciser que lorsque la vérification de la comptabilité requiert des connaissances techniques particulières, les vérificateurs sont habilités à se faire assister par des experts figurant sur une liste arrêté par le Ministre des finances. Il en est de même lorsque la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés.

3. Déroulement de la vérification

31. Où se déroule la vérification ?

En principe, elle a lieu dans les locaux de votre entreprise, c'est-à-dire au siège de l'entreprise ou au lieu de son principal établissement. Dans les cas exceptionnels où l'un ou l'autre de ces lieux ne seraient pas disponibles, le contrôle s'opèrera soit dans les locaux de votre comptable, soit dans les locaux de l'administration.

32. Quelle est la conséquence d'une opposition de contrôle ou d'un refus de communication des pièces demandées par le vérificateur ?

L'opposition au contrôle, c'est-à-dire le fait que vous-même ou des tiers mettiez le vérificateur dans l'incapacité d'accomplir sa mission, entraîne la taxation d'office et vous fait perdre les droits attachés à une vérification contradictoire.

Ainsi, lorsque vous refusez au vérificateur l'accès à vos locaux, cet acte peut être qualifié d'opposition à contrôle fiscal. Il en sera de même si le local mis à sa disposition n'est pas adapté à la réalisation de sa mission et rend l'accomplissement de celle-ci quasiment impossible. Le refus de communication de la comptabilité ou des documents en tenant lieu et des pièces annexes est, bien évidemment, considéré comme une opposition à contrôle fiscal.

De plus, de telles actions vous exposent à des pénalités maximums et à des poursuites pénales.

Enfin, en cas de mise en œuvre de la procédure de taxation d'office, la charge de la preuve est renversée. Cette dernière vous incombe et il vous revient donc de démontrer que les impôts mis à votre charge sont exagérés ou non fondés.

33. La durée de la vérification est-elle limitée ?

Les investigations sur place du vérificateur entre le commencement effectif de la vérification et sa dernière visite ne peuvent durer plus de trois mois pour les entreprises individuelles et six mois pour les sociétés. Le temps d'examen de la comptabilité au bureau du vérificateur, lorsque ce dernier, avec votre accord express, a usé de cette faculté, est assimilé à une période de vérification sur place.

En cas de dépassement de ces délais, sauf accord express du contribuable où cas de force majeure, la procédure de vérification peut être déclarée nulle et non avenue.

34. Comment se déroule la vérification ?

Etant entendu qu'une vérification repose avant tout sur un dialogue entre le contribuable vérifié et le vérificateur, il vous est conseillé dès le premier jour des opérations sur place, de :

- le recevoir personnellement ;

- lui présenter l'entreprise et son activité ;
- lui faire visiter l'entreprise ;
- vous informer régulièrement auprès de lui de l'avancement des travaux.

En bref, il est important de garder à l'esprit que le bon déroulement de la vérification repose essentiellement sur un débat oral et contradictoire.

Durant le contrôle, le vérificateur procède à l'examen minutieux des divers documents constituant la comptabilité de l'entreprise ; il recueille des informations, effectue des sondages, des rapprochements. Il procède à tous les travaux ou recherches lui permettant de vérifier la sincérité et l'exactitude des déclarations que vous avez souscrites.

Au-delà de la comptabilité et des pièces justificatives, le vérificateur est habilité à demander toutes autres pièces susceptibles de lui permettre d'assumer sa mission. Ceci peut concerner, notamment, tous les contrats (contrats de travail, contrats commerciaux, baux, feuilles de présence, PV de Conseils ou d'Assemblées, rapports du conseil, rapports du commissaire aux comptes, registre des actions, registre des transferts, toutes les déclarations de quelle nature qu'elles soient requises par le Code général des impôts, etc.).

Lorsque la comptabilité est tenue selon des systèmes informatisés, le vérificateur, éventuellement assisté d'un expert, peut se faire communiquer la documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements.

En outre, dans le cadre du débat oral ou contradictoire, il est amené à poser des questions, tant à vous-même qu'à votre comptable ou à vos employés. Il pourra également être amené à vous poser des questions écrites sur certains éléments précis.

Enfin, si des difficultés apparaissent au cours de la vérification, vous pouvez toujours vous adresser au supérieur hiérarchique direct du vérificateur afin d'obtenir des éclaircissements ou des renseignements sur la procédure dont vous faites l'objet.

35. L'administration peut-elle renouveler une vérification ?

Lorsque la vérification de comptabilité pour une période déterminée, au regard d'un impôt ou taxe ou d'un groupe d'impôts ou taxes est achevée, l'administration ne peut procéder à un nouveau redressement de ces écritures au regard des mêmes impôts ou taxes et pour la même période, même si la première vérification a abouti à une absence de redressement ou si elle a été annulée pour vice de forme.

Cette règle toutefois ne s'applique pas en cas de poursuites correctionnelles que l'administration aurait intentées contre vous par exemple pour agissements frauduleux. Pour lesquels une plainte a été déposée à votre encontre par l'administration fiscale, ou lorsque la vérification n'a pas couvert au moins un exercice fiscal entier.

4. Fin de la vérification

41. Comment êtes vous informé de la fin d'une vérification ?

La vérification aboutit à l'une des deux situations suivantes :

- 1° l'absence de redressements, et donc la confirmation de la sincérité des déclarations déposées ;
- 2° la découverte d'irrégularités.

Dans le premier cas, le vérificateur vous envoie un avis d'absence de redressement qui est l'acte qui confirme la régularité de votre situation fiscale pour la période et les impôts concernés par le contrôle.

Dans le deuxième cas, l'administration fiscale procède aux redressements nécessaires et vous envoie une notification de redressement qui est l'acte par lequel le vérificateur vous informe des corrections apportées à vos déclarations.

Dans ce document, l'administration vous indique de façon motivée :

- les divers chefs de redressement dont vous faites l'objet,
- les conséquences chiffrées de ces divers redressements en matière d'impôts supplémentaires à payer ;
- le détail des pénalités qui vous sont appliquées en fonction des résultats du contrôle.

L'absence de motivation ou des motivations manifestement insuffisantes ainsi que l'absence de chiffrage des redressements proposés se traduit par la nullité de la procédure.

Par ailleurs, cette notification doit vous être transmise dans un délai maximum de deux mois à compter du jour où le ou les vérificateurs ont réalisé leur dernier passage en vos locaux. Passé ce délai, la vérification est réputée n'avoir donné lieu à aucun redressement.

Enfin vous voudrez bien noter qu'aucun redressement ne peut vous être imposé si la cause du différend qui vous oppose à l'administration résulte d'une interprétation fiscale qui, à l'époque des faits, avait été formellement admise par l'administration. Ceci signifie que la doctrine écrite de l'administration ne peut être remise en cause par elle-même aussi longtemps qu'elle ne l'a pas dénoncée. Par doctrine fiscale, il convient d'entendre, des instructions, circulaires ou autres documents adressés au public. Une correspondance privée, adressée à une entreprise particulière, ne saurait être considérée comme constitutive de doctrine, à l'exception des correspondances adressées à des syndicats, conseils de l'Ordre, chambres de commerce, représentants d'une profession ou cabinets de conseils.

42. Quelles sont les conséquences de la procédure utilisée ? Quels sont les délais de réponse ?

Les procédures de redressement peuvent être classées en trois catégories : la procédure contradictoire, la procédure de taxation d'office et les procédures exceptionnelles.

a) La procédure contradictoire

C'est la procédure de redressement de droit commun. Elle vous assure les droits suivants :

- l'obligation pour l'administration de motiver de façon claire et détaillée tous ses actes de procédure ;
- la faculté de faire parvenir vos observations dans un délai de trente jours dès réception de la notification de redressements ;
- l'obligation pour le vérificateur d'apporter des réponses précises à vos observations ;
- l'obligation pour l'administration de supporter la charge de la preuve du bien fondé des redressements en cas de contentieux ultérieur.

Vous voudrez bien noter cependant que le délai de trente jours évoqués ci-dessus est réduit à quinze jours ouvrables dans les cas de vérification partielle ou de vérification inopinée.

b) La procédure de taxation d'office

La procédure de taxation d'office est mise en œuvre dans les cas prévus par la loi et qui sont décrits aux articles 31 et suivants Code général des impôts. Peuvent être cités notamment :

- le défaut de déclaration ou le dépôt hors délai légal de vos déclarations malgré la mise en demeure qui vous a été adressée ;
- l'absence de comptabilité ou la tenue d'une comptabilité jugée irrégulière et non probante ;
- l'opposition à contrôle fiscal ;
- le refus d'apporter des réponses aux demandes d'éclaircissements et de justifications de l'inspecteur des impôts.

La procédure de taxation d'office ne vous permet pas de bénéficier des droits attachés à la procédure contradictoire dès lors que vous n'avez pas respecté vos obligations fiscales.

La notification de redressements dans cette hypothèse est définitive. En effet, elle ne vous ouvre pas le droit de présenter des observations pour contester les redressements mis à votre charge ; elle vous informe simplement des résultats de la procédure de contrôle.

De plus, les droits et les pénalités y afférentes sont immédiatement recouvrables ; Suite à l'envoi de la notification de redressement, l'administration vous transmet également un bulletin d'émission récapitulant les compléments d'impôts supplémentaires mis à votre charge.

Malgré la taxation d'office, vous conservez le droit de présenter une réclamation contentieuse devant l'administration conformément à la procédure prévue par le Code général des impôts. Toutefois, dans ce cas, la charge de la preuve vous incombe, et il vous appartient de justifier par tous les moyens que les impositions mises à votre charge sont exagérées ou non fondées.

Enfin, dans l'hypothèse d'une taxation d'office, les éventuels vices de procédure qu'aurait pu commettre l'administration durant la procédure de contrôle sont couverts. Tel n'est pas le cas en matière de procédure contradictoire, où tout vice de procédure avéré rend nuls les résultats de la vérification.

c) Deux procédures exceptionnelles

1) La répression des abus de droit

Toute opération conclue sous la forme d'un contrat ou d'un acte juridique quelconque dissimulant une réalisation ou un transfert de bénéfices ou revenus effectués directement ou par personnes interposées n'est pas opposable à l'administration des impôts qui a le droit de restituer à l'opération son véritable caractère et de déterminer en conséquence les bases des impôts sur les sociétés ou sur le revenu des personnes physiques.

Cette procédure est destinée à déjouer les manœuvres ayant pour but d'éluider l'impôt en utilisant des constructions juridiques qui, bien qu'apparemment régulières, ne traduisent cependant pas le véritable caractère des opérations que vous avez réalisées. Ainsi si vous procédez à une vente que vous déclarez en tant que donation, le vérificateur restituera à l'opération son véritable caractère.

Dans le cadre de cette procédure exceptionnelle, la charge de la preuve du caractère frauduleux de la construction juridique mise en place incombe à l'administration.

2) La répression du transfert de bénéfices

Il peut arriver que certaines sommes versées à des entreprises étrangères ne correspondent pas ou ne correspondent que partiellement à une prestation véritable rendue par ces dernières. Ainsi, à titre d'exemple, une entreprise étrangère peut adresser à une entreprise comorienne des factures d'assistance technique ne correspondant pas à une véritable prestation. Il existe ainsi un transfert de bénéfice indu au profit de l'entreprise étrangère. Mais cette situation peut se rencontrer aussi dans le cas de surfacturation de biens importés par l'entreprise comorienne ou encore une sous-facturation de biens ou services vendus par une entreprise comorienne à l'étranger.

Aussi, lorsque dans le cadre d'une vérification, l'administration a réuni des éléments faisant présumer que l'entreprise a opéré un transfert indirect de bénéfice, elle peut demander par écrit à cette dernière des informations et documents relatifs à :

- la nature des relations qu'elle entretient avec la ou les entreprises étrangères bénéficiaires de ce transfert ;
- la méthode de détermination des prix des opérations réalisées avec cette ou ces dernières ainsi que les contreparties consenties ;
- les activités exercées par cette ou ces entreprises ;
- le traitement fiscal de ces opérations.

Vous disposez alors d'un délai de réponse qui ne peut être inférieur à un mois et peut être renouvelé sur demande motivée sans toutefois que le délai global de réponse ne puisse excéder deux mois. Si la réponse est jugée insuffisante, l'administration délivre alors une mise en demeure d'avoir à compléter la réponse dans un délai maximum de un mois. Cette mise en demeure doit indiquer les compléments d'information ou de documentation que souhaite obtenir l'administration. Elle doit également préciser les sanctions encourues en cas de nouvelle réponse insuffisante et notamment, la taxation sur la base des éléments dont dispose l'administration.

La mise en demeure implique aussi que la charge de la preuve incombe au contribuable.

43. Que pouvez-vous faire dans le délai de réponse ?

Dans le délai de 15 ou 30 jours selon le cas, différentes possibilités vous sont offertes. Vous pouvez :

- soit donner votre accord aux propositions du vérificateur ;
- soit ne pas réagir ;
- soit faire connaître votre désaccord en présentant vos observations.

a) Accord total sur les résultats de la vérification

Cet accord est matérialisé, dans un courrier adressé au vérificateur, par votre acceptation explicite des redressements notifiés, ce qui met ainsi fin à l'opération de vérification.

b) Contestation des résultats de la vérification

Suite à la notification de redressements, vous pouvez dans un délai de trente jours à compter de sa réception, contester en tout ou partie des redressements notifiés en présentant toutes les observations que vous jugerez utiles pour démontrer leur caractère exagéré ou non fondé et ce, afin de permettre au vérificateur de réviser, si nécessaire, les résultats de la vérification. Mais rappelons encore une fois ici qu'une telle contestation ne peut intervenir que dans le cadre de la procédure contradictoire décrite plus haut. Il est strictement vain d'adresser une réponse lorsque la notification se traduit par une notification de taxation d'office. En ce cas, seul le recours contentieux reste ouvert.

Il importe de noter qu'en cas de vérification simultanée de la Taxe sur la consommation, des impôts sur le revenu des personnes physiques, de l'impôt sur les sociétés et de tous autres droits et taxes, vous pouvez demander, préalablement à l'établissement des impositions, la déduction, au titre d'un exercice donné, des suppléments de taxes déductibles afférentes aux opérations effectuées au cours de ce même exercice. Cette demande doit être formulée dans votre réponse adressée à l'administration.

c) Défaut de réponse

Le défaut de réponse de votre part dans le délai indiqué ci-dessus à la notification de redressements est considéré comme une acceptation tacite et les droits et pénalités notifiés sont immédiatement recouvrables.

44. Si vous avez formulé des observations sur les redressements, comment êtes-vous informé de la position du vérificateur ?

Si les observations que vous avez formulées dans le délai imparti sont reconnues en tout ou partie fondées, l'administration peut faire abandon de tout ou partie des redressements initialement envisagés. Elle fait connaître sa position dans une lettre de « *réponse aux observations du contribuable* » qui vous est adressée avec accusé de réception.

Dans le cas contraire, l'administration fera connaître dans sa lettre de « *réponse aux observations du contribuable* » que vos arguments ont été jugés insuffisants et n'ont pu être retenus.

La réponse de l'administration doit faire ressortir le montant des droits restant dus et motiver les pénalités applicables. Elle doit également préciser que vous avez la faculté d'intenter une procédure contentieuse de contestation.

45. Que pouvez-vous faire en cas de désaccord avec le vérificateur ?

Si en dépit de vos observations, le vérificateur a maintenu totalement ou partiellement les redressements contestés, vous avez la possibilité d'intenter une réclamation contentieuse, décrite ci-dessous.

5. Contentieux et voie de recours

51. La phase administrative

Après avoir reçu une réponse de l'administration qui ne vous satisfait pas, vous avez la faculté de présenter une réclamation écrite auprès du Directeur Général des Impôts, soit à la suite de la connaissance certaine de l'imposition ainsi notifiée par le vérificateur, soit au plus tard dans les soixante jours de l'avis de mise en recouvrement de cette imposition.

A peine d'irrecevabilité, cette réclamation doit :

- être signée par vous-même ou votre mandataire dont le mandat devra être justifié ;
- être timbrée ;
- mentionner la nature de l'impôt ou des impôts, l'exercice d'émission, le n° du ou des articles de mise en recouvrement, le lieu d'imposition ou encore la référence de la notification reçue ;
- contenir les arguments de votre défense accompagnés, si besoin est, de toutes pièces justificatives,

En outre, cette requête ne sera retenue que si vous joignez les justificatifs de règlement des impôts pour lesquels vous n'avez émis aucune contestation.

Vous pouvez demander à votre conseil d'introduire et de soutenir la réclamation pour votre compte, mais ce dernier devra alors produire un mandat régulier établi sur papier timbré et enregistré, sauf lorsque ce conseil est un avocat régulièrement inscrit au Barreau.

Si vos arguments sont reconnus valables par le Directeur Général des Impôts, celui-ci prononcera alors un dégrèvement en tout ou partie.

A défaut, il vous notifiera les bases et montants en principal et pénalités des redressements définitivement retenus. Cette notification doit intervenir dans un délai maximum de deux mois pour compter du jour de réception par l'administration de votre réclamation. Passé ce délai, votre réclamation est réputée acceptée.

Si la réponse du Directeur Général des Impôts ne vous satisfait pas, vous avez la faculté de poursuivre la procédure contentieuse dans sa phase judiciaire.

Vous voudrez bien noter que vous pouvez, si vous le souhaitez, demander au Directeur Général des Impôts de saisir, avant qu'il n'émette sa réponse, la Commission des impôts territorialement compétente. Celle-ci émet dans un délai maximum de trente jours un avis motivé sur votre requête qui n'engage cependant pas la décision de la Direction Générale des Impôts mais qui permet de l'éclairer. Cet avis vous sera transmis en même temps que la réponse du Directeur Général des Impôts.

52. Pouvez vous bénéficier d'un sursis de paiement pendant la phase contentieuse ?

Il convient tout d'abord de préciser que vous devez impérativement vous acquitter des sommes en principal résultant des redressements que vous avez acceptés. Il vous est loisible de

présenter en même temps que votre règlement, une demande motivée de remise gracieuse partielle ou totale des pénalités encourues sur cette partie des redressements.

Pour ce qui concerne les redressements que vous contestez, il vous est possible de demander un sursis de paiement sous les conditions suivantes :

- la demande de sursis doit être expressément formulée dans votre requête et ce, que ce soit au niveau de la phase administrative ou au niveau de la phase judiciaire ;
- vous devez préciser le montant sollicité du dégrèvement sollicité ou les bases contestées ;
- vous devez proposer des garanties propres à assurer le recouvrement de l'impôt en cas d'échec de votre requête. Ces garanties peuvent être, notamment des cautions bancaires.

En cas d'échec de votre requête au stade de la phase administrative, il vous faudra renouveler votre demande de sursis de paiement au niveau de la phase judiciaire.

53. La phase judiciaire

Cette phase comporte deux degrés :

Le premier degré se situe auprès du Tribunal administratif et le second, auprès de la Cour Suprême.

Vous noterez que les demandes que vous formulerez dans le cadre de la phase judiciaire du contentieux ne peuvent jamais excéder celles que vous avez formulées dans le cadre de la phase administrative.

a) L'instance auprès du Tribunal administratif

Lorsque la décision du Directeur Général des Impôts ne vous donne pas satisfaction, vous avez alors la faculté de porter le litige devant le Tribunal administratif.

Votre dossier doit pour ce faire respecter les mêmes conditions de fond et de forme que celles que vous avez utilisées pour porter votre réclamation auprès du Directeur Général des Impôts.

Votre demande doit être adressée au greffe du Tribunal avec copie au Directeur Général des Impôts.

Ce dernier doit alors transmettre au greffe dans un délai maximum de deux mois, le dossier faisant valoir la position de l'administration. Dès la réception de ce dossier, ou à l'expiration du délai de deux mois, le tribunal fixe la date de l'instance.

Le jour de l'instance, vous avez la possibilité de vous faire assister d'un conseil de votre choix si celui-ci est muni d'un mandat exprès. Toutefois, s'il s'agit d'un avocat inscrit au Barreau, ce mandat ne lui sera pas réclamé.

b) L'instance auprès de la Cour Suprême

Pour le cas où la décision du Tribunal administratif ne vous donne pas entièrement satisfaction, il vous reste encore un recours possible auprès de la chambre administrative de la Cour Suprême. Pour être recevable, votre requête doit être formulée dans les trente jours à compter

de la décision du Tribunal administratif. Votre demande doit être adressée au greffe de la Cour en trois exemplaire avec une copie adressée au Ministre des finances sous couvert du Directeur Général des Impôts. Vous devrez joindre également à votre requête une copie de la décision du Tribunal administratif et, le cas échéant, copies des rapports d'expertise s'il y en a eu.

Le greffier de la chambre administrative de la Cour transmet alors, dans les quinze jours, une copie du dossier au Ministre des finances sous couvert du Directeur Général des Impôts.

Le Ministre dispose d'un délai de trois mois pour formuler sa réponse dont deux mois sont utilisés pour les investigations et réflexions du Directeur Général des Impôts.

Les conclusions du Ministre sont déposées au greffe en trois exemplaires dont un vous est adressé. A votre tour, vous disposez d'un délai d'un mois pour réagir aux arguments du Ministre et il vous est également possible de solliciter un rapport d'expertise si vous le jugez nécessaire.

Vous noterez qu'à défaut de réponse du Ministre dans le délai de trois mois précité, celui-ci est alors réputé s'être désisté de son action.

La décision de la Chambre administrative de la Cour Suprême est sans appel.

Il importe de noter que la Cour peut également estimer que la procédure que vous avez intentée présente un caractère dilatoire et en une telle circonstance vous seriez alors exposé à un intérêt complémentaire de retard fixé à 2 % par mois pour compter de l'introduction de la demande.

54. Le recours à l'expertise

En cas de difficulté d'interprétation ou de nécessité technique, le tribunal, l'administration ou le requérant sont autorisés à demander le recours à l'expertise dont l'étendue et la durée doivent être précisément fixées par le tribunal. Par principe, l'expertise est diligentée par un expert unique désigné par le tribunal. Toutefois, si l'une des parties le demande, l'expertise sera menée par un collège arbitral de trois membres, l'un désigné par l'administration, un autre par le requérant et le troisième, par le tribunal. Les experts peuvent établir un rapport conjoint ou trois rapports distincts.

Le Président de l'instance saisie fixe le jour et l'heure du début des opérations et prévient le ou les experts, ainsi que le requérant et le Directeur Général des impôts au moins dix jours avant celui-ci.

Le ou les rapports d'expertise sont déposés au greffe en autant de copies qu'il existe de parties ayant des intérêts distincts. Ils sont alors notifiés aux parties qui disposent d'un délai de trente jours pour présenter leurs observations.

Le tribunal pourra alors de nouveau se réunir et statuer de manière plus éclairée au vu du ou des rapports d'expertise.

Les frais d'expertise sont à la charge de la partie qui succombe.

55. Le jugement vous est favorable ou défavorable

La chambre administrative de la Cour Suprême est le dernier degré de réclamation et sa décision est sans appel. Les redressements restant à votre charge après l'ensemble de ces procédures seront alors mis immédiatement en recouvrement.

56. Existe-t-il des possibilités de transaction ?

Le Code général des impôts prévoit cette possibilité. Sur proposition du Directeur Général des Impôts, le Ministre des finances peut en effet accorder dans le cadre d'une transaction, une modération totale ou partielle des pénalités encourues.

Toutefois la transaction ne peut en aucun cas porter sur les intérêts de retard, ni sur les retenues à la source qui auraient été opérées par le contribuable et qu'il n'aurait pas reversées au Trésor public, ni sur la taxe sur la consommation encaissée et non reversée.

La transaction n'est pas non plus une procédure admise en cas de taxation d'office, de manœuvres frauduleuses ou de rémunérations occultes.

De manière générale, la transaction ne peut porter que sur des impositions non encore définitives. C'est pourquoi, la transaction ne peut plus être envisagée après un jugement par voie judiciaire. Le stade ultime de la transaction se situe donc au niveau de la phase administrative du contentieux. Bien entendu, elle peut aussi intervenir auparavant. S'agissant d'une convention, elle sera plus facilement envisageable si vous vous engagez à :

- acquitter immédiatement les droits et pénalités restant à votre charge ;
- vous désister des réclamations ou des requêtes que vous avez introduites ;
- ne pas introduire une réclamation ultérieure.

6. Les pénalités encourues

61. Où pouvez vous trouver la liste et le quantum des pénalités encourues ?

Le nouveau Code général des impôts regroupe l'essentiel des règles relatives aux pénalités encourues dans le Livre des Procédures Fiscales. Toutefois, certaines d'entre elles, compte tenu de la spécificité de certains impôts et taxes peuvent se situer dans d'autres parties du Code général des impôts et ceci est vrai en particulier, mais non exclusivement, en ce qui concerne les droits d'enregistrement et de timbre.

Les pénalités sont divisées en plusieurs rubriques qui sont :

- les pénalités d'assiette ;
- les sanctions particulières ;
- les pénalités de recouvrement ;
- les sanctions pénales.

62. Pénalités d'assiette

Insuffisance de déclaration, omissions, dissimulations ou inexactitudes :

- intérêt de retard de 1,5 % par mois plafonné à 50 %
- pénalité de 50 % en cas de bonne foi, 100 % en cas de mauvaise foi et 150 % en cas de manœuvres frauduleuses

Absence de déclaration après mise en demeure :

- taxation d'office assortie d'une pénalité de 100 % portée à 150 % en cas de récidive sans préjudice de l'intérêt de retard. Toutefois la sanction est de 10.000 FC si la déclaration fait ressortir un impôt « néant »

Absence de demande d'immatriculation :

- pénalité de 10.000 FC

Absence de Numéro d'Identification Fiscale (NIF) :

- assujettissement à un minimum de perception de 5 % du chiffre d'affaires
- interdiction d'obtenir des licences d'importation ou d'exportation
- possibilité pour l'administration d'interdire l'exercice de la profession pendant deux ans après mise en demeure infructueuse d'avoir à s'immatriculer

Absence de NIF sur une facture :

- pénalité égale à 10 % du montant de la facture

Absence de facture ou fausse facture :

- amende de 100 % du montant de la transaction ou de la fausse facture
- solidarité entre vendeur et acheteur sauf si l'acheteur dénonce le vendeur

Non respect des obligations déclaratives des sommes versées à des tiers (ces obligations concernent notamment la déclaration annuelle des salaires ainsi que des sommes diverses

versées à des tiers, telles notamment que loyers, honoraires, sommes versées au titre de services rendus par des entreprises non implantées aux Comores)

- amende de 200.000 FC par omission ou inexactitude
- perte du droit à déduction des sommes non déclarées sauf réparation de l'omission à première demande de l'administration ou spontanément avant toute notification de vérification de comptabilité

63. Sanctions particulières

Entreprises recevant des dépôts d'argent :

- absence de déclaration à la Direction Générale des Impôts des ouvertures de compte : amende de 10.000 FC par absence d'ouverture ou de fermeture de compte

Patente non payée ou fausse déclaration :

- pénalité de 100 %

Non présentation de la patente par un transporteur ou commerçant ambulancier :

- saisie des marchandises et pénalités de 100 %

Impôt sur la propriété foncière :

- absence de déclaration annuelle (avant le 1^{er} novembre) : pénalité de 50 %

Licences d'importation :

- absence de paiement à bonne date : pénalité de 200 %

Opposition au droit de communication :

- pénalité de 10.000 FC et astreinte journalière de 5.000 FC

Non respect des obligations déclaratives, de paiement et d'immatriculation :

- outre les sanctions prévues ci-dessus, les contrevenants encourent la déchéance du droit d'exercer, d'importer et de soumissionner aux marchés publics

64. Pénalités de recouvrement

Paiement tardif d'un impôt ou taxe :

- intérêt de retard de 1,5 % par mois de retard

65. Sanctions pénales

Peines principales punies par les dispositions du Code pénal :

- soustraction ou tentative de soustraction frauduleuse à l'impôt ;
- refus de souscrire les déclarations dans les délais ;
- dissimulation de sommes imposables ;
- organisation d'insolvabilité ;
- obstacle au recouvrement de l'impôt ;

- fausses écritures ou écritures fictives ou fourniture de faux bilans (peine applicable également aux personnes jugées complices) ;
- refus collectif de l'impôt ;
- fourniture de fausses pièces pour obtenir des remboursements indus.

Peines complémentaires :

- sur décision du tribunal, interdiction d'exercer pour une période maximum de cinq ans.

7. Les mesures de poursuite

Les mesures de poursuite comportent des mesures de droit commun et des mesures particulières.

Les mesures de droit commun se composent de la mise en demeure valant commandement de payer, la saisie et la vente.

Les mesures particulières se composent de l'avis à tiers détenteur, de la contrainte extérieure, du blocage des comptes bancaires, de la fermeture d'établissement, de la mise en fourrière des véhicules et de l'exclusion des marchés publics.

71. Les mesures de droit commun

a) *La mise en demeure*

A défaut de paiement dans les délais légaux, l'administration adresse au contribuable une mise en demeure remise en main propre au contribuable ou à son représentant par un porteur de contrainte (huissier). A peine de nullité la mise en demeure doit comporter les références de l'avis de mise en recouvrement en vertu duquel les poursuites sont entreprises avec le décompte des sommes dues en principal et pénalités.

Elle doit également comporter la mention suivante : « *Le présent commandement emporte obligation de paiement de la dette concernée dans un délai de huit jours, faute de quoi il sera procédé à la saisie de vos biens meubles* ».

b) *La saisie*

Si le contribuable ne s'acquitte pas de sa dette dans le délai de huit jours, le receveur des impôts engage les procédures de saisie et de vente de ses biens meubles. La saisie est réalisée par un huissier de justice dans les conditions prévues par l'Acte Uniforme OHADA portant organisation des procédures simplifiées de recouvrement et des voies d'exécution. Seule une offre de paiement partiel ou intégral est susceptible de suspendre la saisie.

c) *La vente*

Le Directeur Général des Impôts autorise la vente des biens saisis. La vente est interrompue dès que son produit couvre les dettes fiscales du contribuable. La vente est réalisée par un commissaire priseur ou un huissier de justice en présence du receveur des impôts et donne lieu à un procès verbal.

72. Les mesures particulières

a) L'avis à tiers détenteur

Cette procédure consiste pour l'administration à adresser une injonction aux divers débiteurs du contribuable (banquiers notamment) aux termes de laquelle ces derniers doivent s'acquitter de leur dette auprès du Trésor public en comblement, à due concurrence, des sommes du par ledit contribuable. L'administration est cependant tenue d'informer ce dernier de la mise en œuvre de cette procédure.

b) La contrainte extérieure

La contrainte extérieure est établie par le receveur des impôts assignataire à l'adresse d'un autre receveur des impôts lorsque le contribuable dispose de créances chez ce dernier.

c) Le blocage des comptes bancaires

Le receveur des impôts peut procéder, après mise en demeure, au blocage des comptes bancaires du contribuable.

d) La fermeture d'établissement

Le receveur des impôts peut également retenir une telle option après une mise en demeure. La fermeture de l'établissement (ou des établissements) cesse dès le paiement par le contribuable des ses dettes fiscales.

e) La mise en fourrière des véhicules

Cette sanction est prévue en cas de non paiement de la vignette fiscale ou du non paiement de la patente de transporteur ou de commerçant ambulant.

f) L'exclusion des marchés publics

Le non paiement, après mise en demeure des impôts, droits et taxes peut donner lieu à une interdiction temporaire de soumissionner aux marchés publics et d'acquérir des participations dans des sociétés en cours de privatisation. Ces mesures peuvent devenir définitives en cas de récidive.

8. Les garanties de recouvrement

81. Le privilège du Trésor

Outre les mesures coercitives décrites ci-dessus, la créance du Trésor fait l'objet d'une garantie particulière dite « *Privilège du Trésor* ». Ce privilège porte sur tous les biens meubles et immeubles du contribuable. Conformément à l'Acte Uniforme OHADA relatif aux suretés, ce privilège vient en cinquième rang après, notamment, les privilèges des frais d'inhumation et des salaires.

Les sommes dues et garanties par le privilège du Trésor doivent être publiées au greffe du tribunal compétent. Le privilège s'exerce pendant une période de deux ans à compter de la date de mise en recouvrement.

82. L'hypothèque légale

Il s'agit ici d'un autre dispositif garantissant la créance du Trésor. L'hypothèque légale vise les biens immeubles du contribuable. Pour être efficiente, elle doit être inscrite par l'administration auprès des services de la conservation foncière et cette inscription ne peut être opérée qu'à compter de la date de mise en recouvrement des impositions et pénalités y afférentes.

83. La solidarité au paiement

Ce troisième dispositif implique que, dans certaines situations des tiers peuvent être solidaires du paiement des impôts dus par un contribuable.

Tel est le cas :

- des tiers détenteurs qui auraient négligé de tenir compte d'un avis à tiers détenteur ;
- des acquéreurs de biens meubles ou immeubles mais uniquement à concurrence du prix d'acquisition ;
- de chacun des époux vivant sous un même toit en ce qui concerne les dettes fiscales de l'un ou de l'autre ;
- des héritiers et légataires en ce qui concerne les dettes fiscales de leur auteur sauf en cas de renonciation à la succession ou au legs ;
- des dirigeants de droit ou de fait en ce qui concerne les dettes fiscales de l'entreprise qu'ils dirigent, lorsqu'ils ont eux-mêmes organisé son insolvabilité ou lorsque cette insolvabilité résulte de manœuvres frauduleuses.

9. Prescriptions

91. Prescription au profit du contribuable

Les sommes dues par un contribuable sont prescrites à leur profit après un délai de trois ans après leur date d'exigibilité. Toutefois ce délai est interrompu dans tous les cas où une lettre de réclamation de l'administration ou un acte quelconque émanant d'elle est intervenu.

Il importe également de noter que la prescription ne peut jamais être invoquée en ce qui concerne des impôts retenus à la source ou dont le contribuable n'est que le collecteur. Ceci vise notamment, les retenues à la source sur loyer, sur rémunérations de services versées à des personnes non résidentes, à l'impôt de distribution, aux retenues sur salaires ainsi qu'à la taxe sur la consommation.

92. Prescription au profit de l'Etat

La prescription est acquise au profit de l'Etat contre toute demande de restitution de sommes payées au titre des impôts, droits ou taxes après un délai de deux ans pour compter de la date de paiement.