

REPUBLIQUE DU SENEGAL



Un Peuple - Un But - Une Foi

MINISTERE DE LA JUSTICE

CENTRE DE FORMATION JUDICIAIRE



Section Magistrature

MEMOIRE DE FIN DE FORMATION

**LE TRAITEMENT DU CONTENTIEUX FISCAL
DEVANT LES COURS D'APPEL ET LES
TRIBUNAUX DE GRANDE INSTANCE**

Présenté par :

Modou NDIAYE

Sous la direction de :

Serigne Moussa DIOP

Inspecteur principal des
impôts et domaines

Promotion :

2022 - 2024

*À la mémoire de mon père.
À la mémoire de Serigne Same Mbaye
Reposez en paix au Paradis*

REMERCIEMENTS

*Je remercie tout d'abord mon encadreur.
Trouver, cher Inspecteur, dans ces lignes, toute ma reconnaissance.*

DEDICACES

Je dédie ce modeste travail

A ma famille ;

A mes amis et camarades de promotion ;

A mes camarades de promotion au lycée de Mbacké TLA Family

A tous ceux qui, de près ou de loin, ont participé à sa réalisation A tous ceux qui œuvrent pour l'intelligibilité de la loi fiscale.

SIGLES ET ABREVIATIONS

BEPS : Base Erosion and profit shifting

CGI : Code général des impôts et domaines

CS : Cour suprême

CAD : Cour d'Appel de Dakar

CAT : Cour d'Appel de Thiès

CS : Cour suprême

CPC : Code de procédure civile

CPP : Code de procédure pénale

DGCPT : Direction générale de la Comptabilité publique et du Trésor

DGID : Direction générale des Impôts et des Domaines

IR : Impôt sur le Revenu

IRPP : Impôt sur le Revenu des Personnes physiques

IS : Impôt sur les Sociétés

ISF : Inspecteur des impôts sans frontière

JO : Journal officiel

LFP : Livre des Procédures fiscales

LGDJ : **Librairie générale de Droit et de Jurisprudence**

LOLF : Loi organique relative aux Lois de Finances

OHADA : Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires

AUPSRVE : Acte uniforme sur les procédures simplifiées de recouvrement et des voies d'exécution

TR : Tribunal Régional

TGIHC : Tribunal de Grande Instance Hors classe de Dakar

EPIGRAPHE

**« Entre le fort et le faible (...),
C'est la liberté qui opprime
Et la loi qui affranchit ».**

Henri LACORDAIRE,
Sermon à la chaire de notre –Dame.

**SUJET : LE TRAITEMENT DU CONTENTIEUX FISCAL DEVANT LES COURS
D'APPEL ET LES TRIBUNAUX DE GRANDE INSTANCE**

SOMMAIRE

INTRODUCTION.....	1
Chapitre 1 : Une jurisprudence soucieuse d'une protection équilibrée des relations administration- contribuables	11
Section 1 : L'allègement du formalisme des recours juridictionnels	12
Section 2 : Une jurisprudence soucieuse de l'équilibre des relations administration- contribuable dans le traitement de la demande en justice.....	20
Chapitre 2 : Une démarche à consolider pour plus d'efficacité de l'œuvre jurisprudentielle fiscale.....	30
Section 1 : L'identification des contraintes	31
Section 2 : Les pistes d'amélioration de l'office du juge	40
CONCLUSION.....	48

INTRODUCTION

L'exposé des motifs de la loi de 2012-31 portant code général des impôts illustre bien que le règlement du contentieux fiscal est au cœur des préoccupations du législateur sénégalais. Parmi Les objectifs de cette réforme figure l'amélioration de la qualité du dispositif fiscal qui intègre la mise en place d'un bon système fiscal permettant « *une meilleure traçabilité entre l'obligation fiscale¹, l'infraction qui découle de son éventuelle inobservation et la sanction applicable* ». ²

La justice fiscale est également pour le citoyen un des éléments clés de la justice rendue, en ce que ce domaine est propice à l'atteinte de ses ressources³. Tous les citoyens sont amenés à payer des impôts quotidiennement au cours de leur vie d'où la pertinence de l'adage anglais « *Rien dans nos vies n'est certain, excepté la mort et les taxes* ». Ainsi, depuis les anciennes organisations des sociétés humaines, qu'elles soient monarchiques ou étatiques, la question de l'impôt a toujours été d'actualité. Un tel état de fait justifie le propos de Gabriel Ardant selon lequel « *Peu d'institutions ont autant que l'impôt marqué la vie des hommes, leurs relations et leurs progrès* »⁴.

La question des prélèvements fiscaux ainsi que le contentieux qui en découle sont de plus en plus remarqués dans les débats de l'opinion publique. On peut remarquer avec l'alternance politique de 2024 au Sénégal que la question des relations administration-contribuable a été parmi les premiers débats soulevés. La question de l'élargissement de l'assiette fiscale au Sénégal qui fait que les patrimoines des citoyens sont de plus en plus atteints par le fisc pourrait constituer une des explications de ce regain d'intérêt pour l'impôt.

Le caractère déclaratif du système fiscal sénégalais est également un des facteurs de l'amplification des contentieux entre l'administration et les contribuables. En effet, dans un système déclaratif, il appartient au contribuable en principe de déterminer le montant de ses impositions et d'effectuer le paiement auprès des impôts selon un calendrier fiscal déterminé dans la loi fiscale. L'administration dispose naturellement dans un tel système d'un droit de

¹ En droit fiscal, l'obligation fiscale revêt différentes acceptions. Il peut renvoyer à l'obligation pécuniaire qui pèse sur le contribuable à affecter une partie de son patrimoine au paiement de l'impôt en vertu de l'obligation de chacun des citoyens à supporter une partie des charges de la collectivité. Cette obligation qui établit un lien juridique entre le citoyen et le trésor doit être distinguée des obligations d'ordre administratif ou comptable auxquelles les contribuables sont assujettis pour aboutir à l'effectivité de la charge fiscale.

² V. exposé des motifs de la loi 2012-31 du 31 décembre 2012 portant code général des impôts et domaines, JORS N 6706 du 31 décembre 2012.

³ Florent olivier, le juge et l'impôt, Harmattan, 2022, P 21.

⁴ G. Ardant, Histoire de l'impôt, Tome 1, paris Fayard, 1971.

reprise ou d'un droit de contrôler la sincérité des déclarations des contribuables selon une procédure de redressement bien encadrée par des garanties des droits du contribuable dont la violation pourrait donner lieu à des contestations. Elles peuvent aboutir à l'annulation des impositions et des pénalités accessoires. En tout état de cause, les débats autour de l'impôt ont le mérite de rappeler au contribuable que des garanties lui sont offertes pour contester les impositions mises à sa charge en vue de protéger son patrimoine.

Toutefois, ces considérations n'ocultent pas la rareté du contentieux fiscal devant les tribunaux. Une explication pourrait être tirée du caractère embryonnaire du tissu économique sénégalais. Une autre explication peut être trouvée dans l'efficacité des recours préalables à la saisine du juge de l'impôt.

Les difficultés liées au déclenchement d'un procès⁵ justifient également que les contribuables ont tendance à privilégier la voie du dialogue avec le fisc pour le règlement des différends.

Avant d'aller plus loin, il convient de procéder à des précisions d'ordre sémantique.

Une conception très large du contentieux fiscal le rend polymorphe selon les termes du professeur Thierry Lambert puisqu'il ferait appel au plein contentieux ayant pour objet la contestation des impositions, le recours pour excès de pouvoir pour les contestations relatives au pouvoir réglementaire fiscal et le contentieux pénal fiscal ayant pour objet les actes érigés en infraction par le Code général des impôts ou au contentieux constitutionnel fiscal⁶.

Au titre du plein contentieux fiscal⁷, la doctrine distingue traditionnellement le contentieux de l'assiette de celui du recouvrement.

Le contentieux de l'assiette a pour objet la contestation des erreurs commises dans l'assiette ou le calcul des impositions, soit le bénéfice d'un droit résultant d'une disposition législative ou réglementaire⁸. Quoique le contentieux est intitulé contentieux de l'assiette, elle s'étend au-delà des opérations d'assiette et intègre certaines contestations afférentes à la liquidation ou calcul de l'impôt. En effet, les opérations d'assiette sont en principe basées sur

⁵ Au-delà des questions de procédure, les contribuables pourraient être découragés par la nécessité de constituer des garanties au paiement, par exemple dans le cadre du contentieux du recouvrement.

⁶ D'autres auteurs ont faits les mêmes constats sur la nature du contentieux notamment.

⁷ La doctrine classe le contentieux fiscal dans les recours de pleine juridiction puisque les réclamations des contribuables ont le plus souvent le caractère de réclamation de droits subjectifs. Toutefois, ce classement arbitraire occulte l'existence de la possibilité de saisir le juge de l'excès de pouvoir en matière fiscale pour contester la légalité du pouvoir réglementaire de l'administration fiscale. Toutefois, l'élargissement du domaine du recours pour excès de pouvoir et la pénalisation du droit fiscal rendent encore le classement du contentieux fiscal dans la pleine juridiction très contesté.

⁸ Livre des procédures fiscales française article 190.

une logique contradictoire⁹ et exceptionnellement sur une logique non contradictoire appelée la taxation d'office¹⁰. Au sein du contentieux de l'assiette, le développement de la fiscalité des prix de transfert renforce les relents internationaux des opérations d'assiette.

Quant au contentieux du recouvrement, il a pour objet la contestation du paiement de la dette fiscale non en raison de *sa certitude ou de sa liquidité*, mais de son extinction ou de son défaut d'exigibilité ou de l'irrégularité des mesures de poursuites déployées contre le contribuable débiteur pour le contraindre à désintéresser le fisc. Autrement, il s'agit d' « une contestation juridictionnelle, au fond (en dehors de la certitude ou de la liquidité)¹¹ et en la forme, du recouvrement forcé d'une créance fiscale »¹².

La Doctrine distingue en matière de recouvrement selon le critère de la demande en justice l'opposition à poursuite de l'opposition à contrainte.

L'opposition à poursuite a pour objet les actes de poursuite et vise la contestation du mode de poursuite employé ainsi que la régularité des actes relatifs aux dites poursuites¹³.

L'opposition à Contrainte vise la contestation de *l'obligation de payer* en raison de l'inexigibilité de la somme réclamée ou en raison du montant compte tenu des paiements effectués, ou sur tout autre motif ne remettant pas en cause l'assiette et le calcul de l'impôt.

Au plan organique, le contentieux fiscal fait intervenir deux entités : une juridiction gracieuse et une juridiction contentieuse. La juridiction gracieuse offre un traitement des litiges fiscaux en dehors des tribunaux et de l'intervention du juge selon des procédures administratives. Pour sa part, la juridiction contentieuse vise tous les types de recours ouvert

⁹ La rectification contradictoire s'applique aux contribuables ayant satisfait à leurs obligations déclaratives dans les formes et délais normaux. Cette procédure instaure un dialogue entre parties prenants offrant des garanties considérables au contribuable comme le droit de formuler des observations

¹⁰ L'imposition d'office signifie que l'administration établie de manière unilatérale l'impôt dont le contribuable est redevable. La taxation d'office sanctionne le comportement des contribuables qui ne remplissent pas leurs obligations fiscales auxquelles ils sont censés souscrire. Elle est lourde de conséquence et prive le contribuable des droits inhérents à la procédure contradictoire. L'application de cette procédure est lors beaucoup plus restreinte que la procédure contradictoire qui est la procédure de droit commun. L'application de cette procédure est limitée à des cas précis relatifs à des manquements aux obligations comptables et fiscales.

¹¹ Des auteurs comme Felix Ateck A Djam soutiennent que Le contentieux du recouvrement repose essentiellement sur la contestation de la régularité formelle des actes de poursuite qualifiée d'opposition à poursuite et la contestation de l'existence de l'obligation de payer appelé opposition à contrainte. Pourtant, en matière fiscale à notre avis l'opposition à contrainte ne peut avoir pour autre objet que la contestation de l'exigibilité de la dette fiscale pour rester strictement dans le domaine du contentieux du recouvrement puisque tout ce qui touche à la certitude de la créance fiscale ou de sa liquidité est dans le domaine des opérations d'assiette. A contrario, une telle définition aura pour conséquence la confusion entre contentieux de l'assiette et du recouvrement.

¹² M. Masclat de Barbain, le contentieux du recouvrement, bibliothèque de droit public, tome 243, 2004 p1et 3.

¹³ M-A Latournerie, « le régime juridique du recouvrement » GAJF, thème numéro 68, p 1041-1042.

aux contribuables et qui font appel au juge pour trancher les contestations entre l'administration et le contribuable.

Au plan procédural, le contentieux fiscal déroge des règles de droit commun et fait l'objet de règles spécifiques dans le code de procédure civile du Sénégal notamment les articles 734 et suivants qui disposent que « les litiges relatifs à l'assiette, aux taux et au recouvrement des contributions directes et des taxes qui leur sont assimilées, des taxes sur le chiffre d'affaires et des taxes indirectes, sont soumis aux règles déterminées ci-après ». Cette spécificité tire sa source autant dans le caractère autonome du droit fiscal que de la nature du système fiscal qui est pour l'essentiel déclaratif. En effet, le caractère déclaratif du système fiscal opère un chamboulement dans la position des parties au procès fiscal et justifie la nécessité de mettre en place une procédure spécifique dans le code de procédure civile. A titre subsidiaire, il importe de souligner que le caractère direct ou indirect de l'impôt est très souvent utilisé dans le code de procédure civile pour déterminer les formalités de procédures.

Au titre de la répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale, Le tribunal de Grande est la juridiction compétente en vertu de l'article 7 de la loi n° 2017-23 du 28 juin 2017 modifiant les articles 5, 6, 7, 9 et 13 de la loi n° 2014-26 du 03 novembre 2014 fixant l'organisation judiciaire, qui dispose que : « *Sous réserve des compétences d'attribution, en premier et dernier ressort de la Cour suprême, des cours d'appel et en premier ressort des tribunaux du travail, des tribunaux d'instance et des organismes administratifs à caractère juridictionnel, les tribunaux de grande instance sont juges de droit commun en première instance en toutes matières* » ; Cette disposition confère à ce tribunal une compétence de droit commun, ce qui justifie qu'il est toujours compétent dès qu'un texte spécifique n'a pas expressément donné compétence à un autre tribunal.

A côté de la compétence de droit commun, la loi numéro 2023-14 du 02 août 2023 modifiant la loi numéro 65-61 du 21 juillet 1965 portant code de procédure pénale érige une compétence spéciale pour le pool judiciaire en matière d'infractions fiscales¹⁴. Ainsi, conformément à l'article 677-93, le pool exerce concurremment avec le TGI la poursuite, l'instruction et le jugement des infractions à caractère économique ou financier présentant une grande complexité, en raison notamment du nombre important d'auteurs, de complices ou de victimes, de l'importance du préjudice, ou du ressort géographique sur lequel elles s'étendent.

¹⁴ Loi n° 2023-14 du 02 août 2023 modifiant la loi n° 65-61 du 21 juillet 1965 portant Code de Procédure pénale, JO numéro 7647 du 02 Août 2023.

En revanche, sa compétence est exclusive en vertu de l'article 677-94 pour la poursuite de l'infraction fiscale lorsque le montant du préjudice est supérieur ou égal à cinquante millions (50.000.000) de francs.

Au sein du tribunal de grande instance, le Code de procédure civile a également organisé les règles de compétence entre le juge des référés et le tribunal. La juridiction présidentielle est compétente conformément à l'article 745 du Code de procédure Civile pour sursoir la vente forcée des biens saisis pour le recouvrement de la partie contestée de l'imposition jusqu'à décision implicite ou expresse de l'administration sur la réclamation ou de faire bénéficier le contribuable des dispositions des articles 742¹⁵ et 744 lorsqu'il en remplit les conditions.¹⁶

Relativement la compétence territoriale, Le tribunal compétent est celui dans le ressort duquel se trouve situé le lieu d'imposition selon les dispositions de l'article 737 du Code de procédure Civile.

La Cour d'Appel est la juridiction d'appel contre les décisions rendues par le tribunal de grande instance. Les décisions des TGI sont rendues en effet à charge d'appel en vertu l'article 20 du décret 2015-1145 fixant la composition et la compétence des Cours d'Appel¹⁷, des Tribunaux de Grande Instance et des tribunaux d'Instances qui dispose que « *les jugements des tribunaux de grande instance pour les matières relevant de leur compétence sont rendus en premier ressort et à charge d'appel* ». Les appels sont portés en vertu de l'article 21 dudit décret devant la Cour d'Appel. En revanche, la chambre des appels financiers est compétente pour connaître des appels contre les décisions de la chambre de jugement financière¹⁸.

¹⁵ Article 742 du Code de procédure Civile « *Le contribuable qui, par une réclamation introduite conformément aux articles « 735 » et « 736 », conteste l'assiette ou le taux des impositions mises à sa charge, peut solliciter l'autorisation de surseoir au paiement de la partie contestée desdites impositions.*

A cet effet, il assigne le directeur chargé des Impôts et Domaines et le comptable public intéressé à comparaître devant le président du tribunal régional pour entendre déclarer valables et suffisantes les garanties offertes par lui, dont l'énonciation figure obligatoirement dans l'assignation et dont la justification doit être apportée à la première audience, à peine d'irrecevabilité de la demande. A l'audience de renvoi, si les garanties répondent aux conditions prévues ci-après et apparaissent suffisantes, le président du tribunal ordonne qu'il sera sursis au recouvrement de la partie contestée de l'imposition »

¹⁶ Article 744 « *Pour être admissibles, les garanties doivent être constituées par l'une des opérations suivantes :*

- *Consignation à la Caisse des Dépôts et Consignations ;*
- *Créance sur le Trésor ;*
- *Obligations dûment cautionnées ;*
- *Dépôt spécial de valeurs mobilières ;*
- *Affectation hypothécaire*
- *Caution bancaire ».*

¹⁷ Article 20 du décret 2015-1145 fixant la composition et la compétence des Cours d'Appel et des tribunaux de grande instance et des tribunaux d'instances.

¹⁸ Loi n° 2023-14 du 02 août 2023 modifiant la loi n° 65-61 du 21 juillet 1965 portant Code de Procédure pénale, JO numéro 7647 du 02 Aout 2023.

Pour mieux circonscrire le sujet, l'analyse sera concentrée sur le contentieux de l'assiette et du recouvrement. Le contentieux pénal fiscal¹⁹ et le contentieux de la responsabilité de l'administration fiscale seront exclus puisqu'il n'existe pas encore au Sénégal une œuvre jurisprudentielle permettant de dégager une tendance dans ces domaines.

Le choix de se concentrer sur la jurisprudence des tribunaux de grande instance et des cours d'appel se justifie par leur qualité de juge du fond. L'étude de leurs jurisprudences permet d'apprivoiser de plus près le contentieux fiscal dans sa substance. Une telle démarche a le mérite de ne pas tomber dans une description simple des voies de recours en matière fiscale, une préoccupation amplement réglée par les ouvrages en la matière²⁰. Toutefois, nous ferons recours en cas de besoin à la jurisprudence de la cour suprême pour illustrer sa position sur certains débats de fond.

Le contexte économique et financier de la fiscalité est profondément bouleversé, notamment, en raison de l'évolution économique et de la mondialisation des échanges, la montée en puissance des réseaux internet et des nouvelles technologies, le changement des mentalités, sont à l'origine, « *sur toute la surface du globe, d'une interrogation générale sur la fiscalité* »²¹. Ce changement de contexte est illustré par la naissance de phénomènes comme l'érosion de la base fiscale, la complexité des transactions intra-groupes. Dans un tel contexte, la résolution des litiges fiscaux fait face à de nombreux défis liés à l'atteinte des objectifs de répression de la fraude, de recouvrement des droits éludés, de protection du contribuable et de promotion du civisme fiscal.

Dans le cadre des pays d'Afrique de l'Ouest, l'évolution de la dépense publique conjuguée à la baisse des recettes de la fiscalité de porte par le phénomène de l'intégration économique entraîne « *un regain d'intérêt pour l'impôt* »²² pour financer le budget des états. En effet, selon le professeur Mouhamet Fall « *la morosité économique entraîne la raréfaction des moyens fiscaux* »²³. Le système fiscal sénégalais se heurte aussi à des risques pouvant entraver sa performance²⁴. La nécessité de mécanismes juridictionnels garantissant le respect du système fiscal est une nécessité.

¹⁹ Voir Lolita Girondeau, Contribution à l'étude de la pénalisation du droit fiscal, l'harmattan 2021.

²⁰ Voir El Djaligué Ba, procédures fiscales, L'Harmattan, 2016 ; L'essentiel du droit des procédures fiscales, Gualino 2017-2018.

²¹ V. Michel Bouvier, introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt 10e édition, p15.

²² V. Sasso pagnou, « la justice fiscale au TOGO » in les finances publiques vues d'Afrique et de France N 1 premier semestre, L'Harmattan 2015 p 81.

²³ V. Mouhamet Fall, la problématique de l'aide budgétaire au Sénégal, afrilex n 4, p 304.

²⁴ Abdoulaye Niane identifie « *la fragilité de l'environnement de l'union économique et monétaire ouest-africain : les membres sont parmi les pays moins avancés, (---) des zones marquées par une instabilité croissante, des*

Du point de vue des rapports administration-contribuable, le principe d'équilibre innerve les relations entre les parties depuis le contrôle jusqu'au règlement contentieux de l'impôt. Il est donc nécessaire que le contribuable ait accès à un juge garant de l'intégrité de son patrimoine au-delà de la charge fiscale qu'il doit supporter. Le juge est le garant de l'égalité devant l'impôt et veille au respect des droits du contribuable par le fisc qui peut porter atteinte aux droits fondamentaux du citoyen (droit de propriété) à travers l'exorbitance de ses pouvoirs en matière fiscale.

Ce changement profond du contexte conjugué aux défis permanents de la garantie des droits du citoyen-contribuable pour assurer l'égalité devant l'impôt nous pousse à poser la question suivante : **Quels sont les traits caractéristiques de l'œuvre du juge dans le traitement des litiges fiscaux ?**

Au plan théorique, l'analyse de la doctrine démontre une évolution de la philosophie des contentieux fiscaux. Pendant longtemps, les impositions du fait de leurs caractéristiques d'attribut de souveraineté des états justifiaient que les citoyens contribuables étaient totalement dépourvus de garanties contre la toute-puissance du fisc.

L'absence de garanties des contribuables était apparente dans la déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789²⁵ qui à côté de la consécration de la nécessité de participer à la couverture des charges publiques en raison de ses facultés contributives par tous les citoyens, n'avait pas prévu de garanties expresses des contribuables.

L'idée de garanties au profit des contribuables est relativement récente. C'est en France dans les années 1950 que des auteurs comme GASTON Jèze ont milité pour que des garanties soient accordées aux contribuables. Les garanties sont des « *rééquilibrages des droits de chacun des protagonistes par le législateur et le juge afin de pérenniser le principe du consentement à l'impôt* »²⁶. Les garanties découlent aussi de la bonne volonté de l'administration fiscale. En réalité, les textes ne font que donner une validation à des pratiques de relations apaisées entre les acteurs aux contrôles fiscaux.

Dans la pratique, l'intérêt de l'étude du contrôle fiscal est manifeste.

Le traitement du sujet permettra de démontrer l'existence ou non de spécificité de la procédure fiscale par rapport aux procédures très bien connues que sont la procédure civile, pénale ou

guerres, des conflits ethniques et des troubles militaires et politiques ». C.F, *Fiscalité, le cas du système Sénégalais dans l'UEMOA et intégration économique*, L'Harmattan 2013 p 41

²⁵ Voir déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 Août 1789.

²⁶ V. Ba Elhadji dialigué, *les procédures fiscales* l'harmattan 2016, p 63.

administrative et d'apprécier la déclinaison du principe fondamental du droit à un recours effectif en matière fiscale.

Le sujet permettra également d'appriivoiser les spécificités du plein contentieux fiscal. En effet, les recours de plein contentieux font souvent l'objet d'études globales par les ouvrages doctrinaux. Cette démarche a comme conséquences fâcheuses de passer sous silence les spécificités de chaque composante de ce type de recours (contentieux de la responsabilité contractuelle et extracontractuelle, contentieux fiscal, contentieux électoral).

Au plan de la justice fiscale, l'étude permettra de démontrer le rôle important du juge dans la recherche d'une répartition juste et équitable de la charge fiscale face aux catégories de contribuables qui s'adonnent à des pratiques dont l'objectif est d'éluder ou de réduire de manière significative leurs impositions. Le procès fiscal est donc une occasion pour le juge d'assurer son rôle de régulateur dans l'effort de participation à la couverture des charges publiques²⁷.

L'importance de l'impôt justifie de plus la pertinence de l'étude dans une double dimension. D'une part, une dimension politique de l'impôt qui inscrit l'individu dans la collectivité nationale (se sentir citoyen) et donne en même temps une forme concrète au principe d'égalité. D'autre part, une dimension budgétaire qui fait de l'impôt un enjeu stratégique depuis l'avènement de l'Etat providence impliquant des besoins budgétaires très importants. Pour l'Etat, la collecte de l'impôt est évidemment essentielle et l'importance du contrôle des recettes s'impose alors avec évidence.

La finalité de lutte contre la fraude et la promotion du civisme fiscal donnent une importance particulière au sujet. En effet, la mondialisation entraîne une interdépendance des économies. La maîtrise de l'assiette fiscale devient difficile sous l'effet des comportements des contribuables. Pour les entreprises multinationales, notamment, les difficultés liées à la détermination de leur prix de transfert constituent un véritable risque fiscal. Faut-il aussi signaler les risques d'érosion de la base fiscale avec les conventions de non double imposition et des notions complexes en droit fiscal comme celle de territoire.

²⁷ La justice fiscale est un thème défendu par les Nations unies. Dans son rapport intitulé Notre programme commun, le Secrétaire général a appelé à une réforme majeure de l'architecture financière mondiale pour lutter contre les abus fiscaux et les flux financiers illicites. Voir le rapport « Notre programme commun » du secrétaire des nations unies, Organisation des Nations unies New York, NY 10017, États-Unis d'Amérique 2021 pages 25 et 26.

Pour traiter ce sujet, nous allons tout d'abord collecter les textes législatifs et réglementaires, ainsi que les décisions jurisprudentielles et les avis de doctrine (articles, thèses, ainsi que les chroniques, conclusions et notes de jurisprudence) dans les centres de documentation.

La première source du droit fiscal est la constitution qui organise la répartition des compétences entre la loi et le règlement, la distribution des compétences entre le pouvoir législatif et réglementaire. Conformément à l'article 67 de la constitution, la loi fixe les règles relatives à l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures. Quant au pouvoir réglementaire, la distribution des compétences dans la constitution lui confère les matières qui ne sont pas du domaine législatif.

La législation fiscale, pour l'essentiel, est cependant insérée dans le code général des impôts (CGI) et les lois de finances.

D'une part, dans le code général des impôts de 2012 modifié, l'essentiel des règles relatives à la procédure fiscale est contenu dans le livre IV intitulé procédures fiscales.

L'étude de la jurisprudence est essentielle pour apprécier son apport dans la limitation du pouvoir de l'administration fiscale et sa contribution dans la garantie des droits des contribuables.

La jurisprudence du tribunal de grande instance est fondamentale dans le cadre de ce travail. Le TGI est la juridiction de droit commun en toute matière. En matière fiscale, le tribunal de grande instance connaît du contentieux de l'application individuelle des impositions (contentieux fiscal stricto-sensu) en premier ressort. Le juge dispose d'un pouvoir identique à celui de l'administration fiscale pour établir l'imposition contestée. Il peut annuler l'imposition contestée ou redéfinir l'obligation fiscale du contribuable. Le juge du plein contentieux est un véritable garant du respect de la faculté contributive ; l'évocation de sa jurisprudence est donc cruciale.

La jurisprudence de la cour d'appel sera naturellement étudiée dans le traitement d'un tel sujet pour dégager la position d'une telle juridiction par rapport à certaines questions de droit.

Sur le plan spatial, cette étude, bien que limitée au droit fiscal sénégalais, sera inscrite dans une moindre mesure dans une perspective comparative. Elle fera appel dans certaines situations seulement au droit français.

L'analyse de l'œuvre jurisprudentielle du tribunal de Grande Instance et de la Cour d'appel révèle que les juges déploient leur impérium dans une dynamique de protection équilibrée des droits dans le cadre de la relation administration contribuable (**Chapitre 1**).

Toutefois, cette démarche laisse apparaître un certain nombre d'anomalies rendant nécessaire la consolidation de l'œuvre jurisprudentielle du juge fiscale pour plus d'efficacité de son office (**Deuxième partie**).

Chapitre 1 : Une jurisprudence soucieuse d'une protection équilibrée des relations administration- contribuables

L'évolution du droit fiscal démontre une complexification des règles de répartition de la charge fiscale entre les citoyens. Initialement dans les systèmes fiscaux, les impositions étaient essentiellement basées sur quelques impositions indiciaires prenant en compte des critères extérieurs à la personne imposable ou se basant sur un forfait. Un tel système avait comme conséquence une répartition inégale de la charge fiscale et une protection quasi-inexistante des citoyens contributeurs.

L'évolution des systèmes d'imposition vers l'objectif de justice fiscale, lesquels cherchent plus d'équité dans la répartition de la charge fiscale, a provoqué une reconsidération des relations entre l'administration et le contribuable. Bien que les rapports entre l'administration et les citoyens soient déséquilibrés par nature, la matière fiscale instaure une démarche novatrice fondée sur la recherche de l'équilibre des relations comme un principe des rapports administrations- contribuables.

La notion d'équilibre traduit l'idée d'une cohabitation raisonnable entre l'intérêt général et l'intérêt particulier. Elle se manifeste par une cohabitation dans notre législation fiscale entre les pouvoirs reconnus à l'administration fiscale et les droits du citoyen qu'elle a l'obligation de respecter sous peine de nullité des impositions ou de décharge des pénalités. Des procédures fiscales ont été instaurées à cet effet pour offrir à la fois à l'administration la possibilité juridique pour contrôler les déclarations fiscales des citoyens tout en limitant son intervention par l'instauration d'un minimum de loyauté dans la recherche des éléments devant servir au calcul de l'impôt.

Cette recherche d'équilibre est prolongée dans le traitement du contentieux fiscal devant le prétoire du juge garant des libertés. Il est évident que la recherche d'égalité dans la répartition des charges publiques ne peut légitimer tous les moyens d'intervention de l'état pour atteindre son patrimoine, car le citoyen en raison de son droit de propriété ne peut être dépouillé d'une partie de ses biens sans fondement légitime et le respect de ses droits.

En substance, l'œuvre du juge de l'impôt est notoire pour arbitrer la relation administration contribuable. La recherche de l'équilibre peut être notée dans l'œuvre du juge constitutionnel avec son contrôle du processus de création de la norme fiscale. Le juge constitutionnel sénégalais s'est érigé en réalité dès l'indépendance en un véritable gardien de la légalité fiscale. L'œuvre de protection du juge de l'impôt se manifeste par la recherche d'une coexistence

raisonnable entre pouvoir de l'administration et droit du citoyen. Elle se manifeste à travers une facilitation par le juge de l'accès à son prétoire, par l'allègement du formalisme de sa saisine (**section 1**).

Le juge déploie également son œuvre de protection des parties au litige à travers une recherche d'équilibre des relations dans le traitement des demandes qui lui sont soumises (**section 2**).

Section 1 : L'allègement du formalisme des recours juridictionnels

Les conditions de recevabilité d'un recours sont un baromètre pertinent pour mesurer la facilité pour les citoyens à avoir accès au juge. En effet, au même titre que les éléments matériels relatifs à la facilité à trouver un avocat ou à accomplir des actes de procédures à moindre coût, le citoyen se préoccupe en premier de la facilité à voir son recours déclaré recevable malgré les éléments de preuves dont il compte se faire prévaloir.

Les conditions de recevabilité du recours en matière fiscale présentent une certaine singularité par rapport aux conditions de droit commun bien qu'ils s'en inspirent fortement. Au Sénégal, ce sont les articles 734 et suivants du code de procédure civile²⁸ et le livre des procédures fiscales qui organisent les règles de droit commun relatives à la recevabilité des recours en la matière. Toutefois, conformément à l'article 734 alinéa 2 des règles spécifiques peuvent être aménagées pour la fiscalité douanière et pour les droits de timbre et d'enregistrement.

Pour les impositions dont le recouvrement est confié à la direction générale des impôts et domaines, deux procédures de saisine du juge sont aménagées en fonction des impositions en cause.

Pour les impositions indirectes, le formalisme de la saisine du tribunal est très digeste. En effet, en matière de taxe sur le chiffre d'affaires et de taxes indirectes dont l'assiette est confiée à la direction chargée des impôts et domaines, le tribunal régional est saisi par une requête de l'administration compétente, par une requête du redevable en cas d'action en restitution, ou bien par une opposition à titre de perception notifiée à l'administration poursuivante et déposée au greffe du tribunal régional dans les trois mois de la réception dudit titre.

²⁸ Voir le décret 64-572 du 30 juillet 1964 portant code de procédure civile modifié par le décret 2001-1151 et 2013-1071 du 06 août 2013.

La requête ou l'opposition du redevable doit être accompagnée d'une assignation à comparaître donnée au Directeur général des Impôts et Domaines et délivrée dans les trois mois suivant la réception de la notification du titre de perception ou de la décision de refus de restitution.

S'agissant des contributions directes et taxes assimilées, l'article 735 du CGI prévoit que c'est la décision rendue par le ministère des Finances sur les réclamations contentieuses qui doit être déféré devant le tribunal par assignation. Cette décision semble donc ériger en règle la demande administrative préalable en matière de contestation de l'assiette des impositions. Ce système présente l'avantage d'un règlement amiable entre contribuables et l'administration fiscale. Toutefois, elle fait courir devant le juge le risque de multiplication des irrecevabilités des recours en cas de non-respect de la procédure de la demande administrative préalable.

Une fois la condition de la demande administrative respectée, l'obligation de saisir le tribunal par assignation amplifie le risque d'irrecevabilité des recours des contribuables en cas de nullité des assignations. Il faut signaler que cette obligation de déférer par assignation les décisions de l'administration en général ne reflète pas la philosophie du droit administratif qui est par nature un droit non formaliste. Même, s'il faut saluer que seule une requête suffise pour les impositions indirectes pour saisir le tribunal, cette règle mériterait, en raison de ses multiples vertus, à être généralisée pour l'ensemble du contentieux fiscal.

L'analyse de la jurisprudence du tribunal de grande instance et de la Cour d'appel dénote un allègement des conditions de recevabilité des recours notamment par une restriction au minimum du domaine de la demande administrative préalable (**Paragraphe 1**) et une sanction parcimonieuse du formalisme de la saisine (**Paragraphe 2**).

Paragraphe 1 : Une restriction du domaine de la demande administrative préalable

Le recours administratif est reconnu au profit des particuliers par la jurisprudence même dans les cas où aucun texte ne le prévoit. C'est donc un recours de droit commun (Conseil d'Etat, 30 juin 1950, QUERALT). C'est un recours adressé à un administrateur actif statuant en tant que tel, c'est-à-dire un acte administratif. Toutefois, même si le recours est ouvert sans texte, ce principe n'a comme conséquence de le rendre obligatoire pour tout le contentieux fiscal.

La phase administrative de règlement des litiges fiscaux présente des avantages certains. La demande administrative préalable permet à l'administration de « revoir sa copie » et rectifier toute anomalie pour échapper à la censure du juge de l'impôt. Le contribuable, pour sa part, sera amené à mieux connaître le bienfondé de la décision administration et accepté les

impositions. Dans le cas contraire, il aura la possibilité, après liaison du contentieux, la possibilité de saisir le juge de l'impôt²⁹.

Le droit fiscal est une discipline très imprégnée du formalisme. Les règles forme sont structurantes des régimes fiscaux et des procédures d'impositions. Néanmoins, cette tendance n'est pas observée dans la déclinaison par le juge des conditions de sa saisine. Une telle tendance est observable dans l'appréciation de la demande administrative préalable tant en matière de référé (A) que les décisions sur le fond du litige (B).

A- L'exclusion du recours administratif en matière de référé

L'utilité de la procédure de référé en matière fiscale découle du caractère non suspensif du recours consacré par l'article 739 du Code de procédure civile qui dispose que « *le dépôt de la requête ou l'opposition à titre de perception ne sont pas suspensifs de l'exécution de la décision ou du titre de perception* »³⁰.

Donc pour obtenir la suspension de l'acte d'imposition qui est un acte administratif qui bénéficie par nature du privilège du préalable le contribuable doit assigner l'administration défenderesse devant le président du tribunal pour ordonner la suspension de l'exécution si les conditions se sont réunies.

La procédure de référé est une procédure par essence dominée par la rapidité dans le traitement de la demande. Le juge prend une mesure le plus rapidement possible sans préjudicier le traitement du fond du litige.

Cette philosophie du recours justifie que le juge écarte les dispositions de l'article 735. Il résulte de ladite disposition que préalablement à la saisine du juge, le contribuable doit saisir le ministre des Finances d'une réclamation pour obtenir une décision.

Cette interprétation minimaliste des formalités de la saisine a donc comme conséquence l'allègement des conditions de la saisine du juge des référés.

²⁹ Les raisons souvent avancées pour la recherche d'une solution à l'amiable sont de deux ordres. D'un côté, il s'agit de prévenir le risque contentieux qui représente un coût pour les contribuables, l'administration et la justice. D'autre part, la recherche constante de l'amélioration des relations entre l'administration et les contribuables.

³⁰ Voir article 739 du CPC

B- La circonscription du domaine du recours administratif au contentieux de l'assiette

La demande administrative préalable ou réclamation préalable est prévue en matière fiscale par l'article 735 du code de procédure civile qui prévoit qu'en matière de contributions directes et de taxes assimilées dont l'assiette est confiée à la direction chargée des impôts et Domaines, les décisions rendues par le ministre des Finances sur les réclamations contentieuses qui ne donnent pas entière satisfaction aux contribuables peuvent être déférées par assignation au tribunal régional actuellement le tribunal de grande instance.

Toutefois, une lecture minutieuse de cette disposition permet de se rendre compte qu'elle ne rend la demande administrative obligatoire que pour les contributions directes et taxes assimilées. L'article 707 du CGI est également source de confusion pour déterminer le domaine obligatoire du recours administratif préalable. En effet, selon cette disposition, le contribuable qui conteste le bien-fondé d'une imposition, établie à la suite d'un contrôle fiscal, « **peut** » saisir d'un recours hiérarchique, le ministre chargé des finances ou le directeur général des impôts et domaines. Cette disposition ouvre donc une possibilité au contribuable sans pour autant le contraindre à saisir le ministre ou directeur général des impôts et domaines.

Cette confusion est aussi entretenue par la jurisprudence de la cour suprême du Sénégal notamment dans son arrêt Société UNIPLAST contre Directeur général des impôts et domaine du 03 avril 2008. Dans cette affaire, suite à un appel interjeté par la direction générale des impôts et domaine, la Cour d'appel de Dakar avait déclaré que l'action de la société UNIPLAST était irrecevable au motif qu'elle n'avait pas respectée la règle de la demande administrative préalable.

La Haute Cour avait considéré que la Cour d'appel avait dénaturé le texte qu'elle a visé dans sa décision puisqu'en matière de recouvrement aucun recours administratif préalable n'est obligatoire. Toutefois, la cour a également généralisé la demande administrative préalable au contentieux de l'assiette alors l'article 735 circonscrit le domaine du recours aux contributions directes à l'exclusion des autres contestations de l'assiette fiscale portant spécifiquement sur des impositions indirectes. Cette interprétation stricte du domaine du recours administratif préalable a été retenu dans le jugement n° 1354 du 24-06-2008 du Tribunal Hors Classe de Dakar, SCPA contre le Directeur général des impôts et domaines³¹. le juge avait souligné

³¹ Tribunal de Grande instance de Dakar, jugement n° 1354 du 24-06-2008 SCPA contre DGID.

exactement que « *la présente action qui a pour objet le recouvrement de droits simples et pénalités relatifs à une TVA n'a pas pour cause un impôt direct ou une taxe assimilée* ».

En conclusion, on note une tendance jurisprudentielle à réduire le domaine de la demande administrative tout en opérant une généralisation du recours à l'ensemble du contentieux de l'assiette en méconnaissance du sens des textes. Il faut donc noter qu'au-delà des contributions directes, le juge fait courir malheureusement au contribuable le risque de l'irrecevabilité de son action en raison d'une généralisation du domaine de la demande administrative préalable³².

Paragraphe 2 : Une sanction parcimonieuse du formalisme de la saisine

Les règles de saisine du juge de l'impôt font partie intégrante la procédure administrative contentieuse constituée selon Charles Debbasch et Frédéric Colin³³ de l'ensemble des règles selon lesquelles s'exerce le pouvoir juridictionnel des juridictions administratives, originale par rapport à la procédure civile. Il existe, cependant, des principes fondamentaux qui ont été repris par la procédure administrative, notamment le double degré de juridiction ou le respect des droits de la défense.

La spécificité de la justice administrative sénégalaise est qu'elle s'exerce dans le cadre d'un système d'unité de juridiction avec la spécificité des procédures contentieuses. L'introduction de l'instance en matière administrative est gouvernée par un ensemble de formalités à respecter sous peine de l'irrecevabilité du recours³⁴.

Malgré son appartenance à la procédure administrative au sens générique du terme, les règles de procédures relatives à la saisine du juge de l'impôt présentent des spécificités notoires et qui ne laissent pas indifférent le juge de l'impôt.

S'agissant des délais d'introduction de l'instance, la nature directe ou indirecte de l'impôt en cause détermine la procédure à suivre³⁵

En matière de contributions directes, l'article 735 du CGI³⁶ prévoit que les décisions rendues par le ministre des Finances sur les réclamations contentieuses qui ne donnent pas entière satisfaction aux contribuables peuvent être déferées par assignation au tribunal régional dans le

³² Voir Mor Fall, le recours administratif préalable dans le contentieux administratif de l'impôt au regard de l'arrêt 22/08 rendu le 03 avril 2008 par le Conseil d'Etat.

³³ Charles Debbasch et Frédéric Colin, droit administratif, 13 édition.

³⁴ Selon l'article 737, Les délais fixés aux articles «735» et «736» sont impartis à peine d'irrecevabilité de la demande.

³⁵ Voir les articles 709 et 391 du CGI

³⁶ Article 735 du CGI

délai de trois mois à partir du jour de la réception de l'avis portant notification de la décision. Egalement, l'alinéa 2 dudit article prévoit que tout réclamant qui n'a pas reçu avis de la décision du ministre dans le délai de six mois suivant la date de présentation de sa demande peut soumettre le litige au tribunal régional dans le délai de trois mois qui suit l'expiration du délai ci-dessus.

En matière de taxe sur le chiffre d'affaires et de taxes indirectes dont l'assiette est confiée à la direction chargée des impôts et domaines, l'article 736 du CGI³⁷ dispose que le tribunal régional est saisi par une requête de l'administration compétente, par une requête du redevable en cas d'action en restitution, par une opposition à titre de perception notifiée à l'administration poursuivante et déposée au greffe du tribunal régional dans les trois mois de la réception dudit titre. La requête ou l'opposition du redevable doit être accompagnée d'une assignation à comparaître donnée au directeur général des Impôts et Domaines et délivrée dans les trois mois suivant la réception de la notification du titre de perception ou de la décision de refus de restitution.

Toutefois, un tel système pose des problèmes de détermination avec rigueur de la procédure applicable lorsque la contestation porte à la fois sur des impôts directs et indirects. Les juges ne devraient-ils pas privilégier la procédure prévue pour les impôts directs, laquelle est plus formaliste que celle de la saisine par une requête en matière d'impôts indirects. Le problème peut se poser pour le contribuable qui peut naturellement avoir des problèmes à identifier la nature de l'imposition en cause. Une unification du formalisme de la saisine s'impose pour plus de lisibilité des règles de procédures. Heureusement, le dépouillement effectué a permis de noter que les juges ne sanctionnent pas le non-respect de cette procédure et rechignent à soulever d'office cette règle.

L'analyse de la jurisprudence fiscale démontre que le juge de l'impôt n'enferme pas sa saisine, à l'image du caractère non formaliste du droit administratif, dans des formalités à outrance. Pour donner plein effet à sa démarche, il a tendance à encadrer les conditions de sanction du formalisme (A). Cette démarche du juge a pour conséquence, entre autres, une consécration parcimonieuse de moyens d'ordre public par le juge fiscal (B).

³⁷ Article 736 CGI.

A- Un encadrement de la sanction du formalisme

Malgré le formalisme de la saisine décliné dans Code de procédure civile, le juge a tendance à ne pas sanctionner automatiquement les anomalies qu'il constate lors de sa saisine. Il a tendance à subordonner le non-respect des formalités de la saisine à la preuve d'un grief. Il en est ainsi dans le jugement fiscal n° 39 du 08-01-2008 ou le juge refuse le système de la nullité automatique bien que l'ancien article 1058 du code général des impôts prévoyait que l'opposition doit à peine de nullité être accompagné d'une assignation à comparaître donné à la personne du Directeur Général des impôts et des domaines.

Il résulte de la motivation du juge qu'il est « *constant que la société n'a pas assigné le Directeur Général des impôts et domaines comme l'exige l'article précité, le défendeur a allégué aucun grief pouvant justifier l'annulation de l'exploit d'assignation. Que mieux le Directeur Général des impôts et domaines a été représenté à l'audience et a conclu; Qu'il échet de rejeter l'exception de nullité comme étant mal fondée* ».

Dans cette même logique d'assouplissement, le juge n'a pas tendance à appliquer les dispositions de l'article 748 du Code de procédure civile qui subordonne la recevabilité des demandes à la réclamation formulée devant le ministre des finances. Il résulte de ladite disposition que « *Le réclamant ne peut contester devant le tribunal régional des cotisations différentes de celles qu'il a visées dans sa réclamation au ministre, mais, dans la limite du dégrèvement primitivement sollicité, il peut faire valoir toutes conclusions ou moyens nouveaux à conditions de les formuler explicitement dans sa demande introductive d'instance* ».

Quant au juge d'appel, il exige le respect scrupuleux des formalismes de l'appel des jugements rendus en matière fiscale. A titre illustratif, dans l'affaire opposant la compagnie d'investissement céréaliers SARL dite CIC Sénégal à la direction générale des impôts et domaine³⁸, la Cour d'appel de Dakar a décidé que le chef du bureau de recouvrement du centre des grandes entreprises qui n'a pas été partie en cause d'instance ne peut être installé dans la procédure en cause d'instance sans méconnaître les dispositions de l'article 266 alinéa 1 du Code de procédure civile³⁹ qui dispose que l'appel est délivré par exploit aux parties figurant au jugement que l'appelant veut intimer.

³⁸ Cour d'appel de Dakar, arrêt du 25 avril 2019 compagnie d'investissement céréalier SARL dite CIC Sénégal contre le directeur général des impôts et domaine.

³⁹ Article 266 du CPC.

B- La consécration parcimonieuse de moyens d'ordre public

Traditionnellement, la doctrine définit le moyen d'ordre public par référence à son régime juridique ou à sa fonction. Le moyen d'ordre public est un moyen que le juge doit examiner d'office, même si les parties n'en discutent pas ou ont renoncé à le soulever. Il peut concerner le fond du litige ou la procédure contentieuse. C'est « un moyen qui touche à la violation d'une règle si fondamentale et essentielle d'un système juridique que celui-ci serait mis en péril par la génération d'une pareille violation. C'est un moyen relatif à une question d'une importance telle que le juge méconnaîtrait lui-même la règle de droit qu'il a mission de faire respecter si la décision juridictionnelle rendue n'en tenait pas compte. C'est l'importance de cette question qui légitime son examen d'office⁴⁰.

La doctrine fiscale considère que les moyens d'ordre public ne sont le plus souvent prévus par les textes. C'est le juge dans son œuvre jurisprudentielle qui élève certaines règles au rang de moyens d'ordre public⁴¹.

Sur le plan du droit comparé, on note en France que le juge de l'impôt a progressivement développé un ensemble de moyens d'ordre public relatifs à la procédure de saisine. Le moyen d'ordre public qui fait presque l'unanimité est celle relative à compétence juridictionnelle.

Toutefois, au Sénégal, malgré sa volonté de faire respecter les règles de compétence qui sont d'ordre public, le juge fiscal a souvent hésité sur les limites de son domaine de compétence, eu égard à celui du juge de l'article 49⁴² de l'acte uniforme sur les procédures simplifiées de recouvrement et des voies d'exécution (AU/PSRVE). En effet, dans le jugement numéro 923 du 17 mars 2022, le tribunal de grande instance hors classe de Dakar s'était déclaré incompétent pour connaître d'une opposition à titre de perception au profit du juge de l'exécution. La Cour d'appel de Dakar, prenant le contrepied des premiers juges, avait considéré que le titre de perception et sa procédure d'opposition même s'il peut faire naître des difficultés d'exécution ouvrant la compétence au juge de 49, le contentieux de l'annulation dudit titre de perception, relevant d'ailleurs du plein contentieux fiscal en raison des droits subjectifs en cause et du

⁴⁰ Voir Agnès Chataud, la mutabilité de l'instance fiscale et le droit à un procès équitable, page 161.

⁴¹ Agnès Chataud, Idem, Page 163.

⁴² L'article 49 AU/PSRVE donne compétence au président de la juridiction, statuant en urgence, ou le magistrat délégué par lui lorsqu'il s'agit d'un litige ou d'une demande relatif à une mesure d'exécution forcée, alors que cette compétence est limitée à l'examen de la validité ou non des actes d'exécution en rapport aux dispositions régissant les voies d'exécution.

caractère administratif de l'acte, est sous soumis aux articles 734 et suivants du code de procédure civile dont les prévisions donnent compétence au tribunal de grande instance⁴³.

Section 2 : Une jurisprudence soucieuse de l'équilibre des relations administration-contribuable dans le traitement de la demande en justice

La matière fiscale présente la particularité de rechercher un équilibre des relations administration-contribuable qui reflète par nature l'idée d'un déséquilibre. Même si cette trouvaille est récente, elle innerve la structuration des règles organisant la relation administration-contribuable⁴⁴. Cette manière de voir les relations avec le fisc est la conséquence des multiples résistances, notamment le poujadisme⁴⁵ en France, que les contribuables ont eues à développer.

Jean-Claude Drie souligne à ce titre que « *le pouvoir de l'Etat que l'on pense facilement omnipotent a eu du mal à avancer en matière fiscale. Sa réussite dans le domaine procédural n'a été possible qu'avec le développement d'une certaine vision de l'égalité fiscale et des droits du contribuable* »⁴⁶.

L'évolution des procédures fiscales est le fruit d'une *relation tripartite* entre le législateur, l'administration et le juge. Cependant, les innovations majeures ne résultent pas de la volonté du législateur, mais de la validation de pratiques de la doctrine administrative avalisées par le juge de l'impôt. L'administration s'est illustrée en réalité dans l'information du contribuable et au tempérament de certaines lectures de la législation fiscale qu'il a donné une force juridique par le principe de l'opposabilité de la doctrine fiscale.

Le juge de l'impôt n'a pas été laissé en rade. Il a notoirement œuvré pour arbitrer entre les pouvoirs de l'administration et les droits des citoyens. Son action a balisé les limites du pouvoir administratif d'une manière décisive avec l'aide du juge constitutionnel⁴⁷.

⁴³ Arrêt numéro 132 du 23 juin 2022, contredit civil, Antoine Matar Imprimerie PAPIMEX contre le Directeur général des impôts et domaines- le chef de bureau de recouvrement des services fiscaux de Dakar.

⁴⁴ Même les procédures d'imposition sont présentées comme des procédures exorbitantes qui ne laissent quasiment pas au contribuable une marge de manœuvre, les règles de protections prévues dans le livre des procédures fiscale témoignent d'une autre réalité qu'est celui de la recherche d'un équilibre et une loyauté dans le traitement des procédures d'impositions.

⁴⁵ Le poujadisme résulte de la politique fiscale menée en France entre 1948 et 1952 comme le développement du contrôle fiscal, de la réforme de la taxe sur le chiffre d'affaires et l'établissement des forfaits en 1953. Il s'est déclaré le 23 juillet 1953 à Saint-Céré où une équipe de petits commerçants et artisans menée par le papetier Pierre Poujade s'oppose à un contrôle fiscal ; Voir Stanley Hoffmann, *Le mouvement Poujade et Dominique Borne, Petits bourgeois*.

⁴⁶ Voir Jean-Claude Drie, *procédures de contrôle fiscal, la voie de l'équilibre*, p 24 et suivants.

⁴⁷ Voir Jean-Claude Drie, *op cité*, page 30.

L'action de l'autorité judiciaire repose sur le contrôle de la réalisation du débat juridique et sur la détermination des règles applicables au litige qui lui est soumis.

L'œuvre du juge de l'impôt traduit un équilibre qui s'inscrit dans son rôle naturel. Le juge encadre ainsi dans ce principe l'instruction des demandes qui lui sont soumises ainsi que leur bienfondé.

Sous le bénéfice de ces éclairages, l'analyse sera articulée autour de l'instruction menée par le juge (P1) et l'appréciation du bien-fondé des demandes (P2)

Paragraphe 1 : L'instruction des demandes

L'instruction des demandes est la phase la plus illustrative du rôle du juge dans le procès fiscal. A ce stade, son attitude est très redoutée par les protagonistes qui peuvent être désignés chacun à supporter le fardeau de la preuve.

A travers l'instruction des demandes, le juge se présente également comme un véritable gardien du déroulement régulier de l'instance fiscale. Il veille au respect du principe du contradictoire, notamment par une communication régulière des pièces à chacune des parties pour qu'elle puisse apporter des répliques à temps et dans le respect du déroulement normal de l'instance. Il se dresse contre toute action dilatoire des parties au litige. Il est pareillement chargé d'ordonner les mesures utiles dans le respect des délais imparties.

Les éléments les plus illustratifs de l'attitude du juge dans l'instruction des demandes sont la répartition de la charge de la preuve (A) et l'administration de la preuve (B).

A- La charge de la preuve

La charge de la preuve présente un enjeu de taille pour la réussite des prétentions du demandeur. En droit fiscal, les diverses théories qui ont été développées par la doctrine se sont relevées souvent impertinentes à l'épreuve de la pratique jurisprudentielle. En effet, le caractère exécutoire des titres de l'administration rend complexe la détermination des règles de preuve. Contrairement aux personnes de droit commun qui doivent saisir le juge en justifiant leurs prétentions pour qu'il puisse leur accorder en conséquence un titre exécutoire, l'administration se contente de ses propres actes pour réclamer le paiement des impositions. Donc, en matière fiscale le titre exécutoire précède le débat au fond puisqu'en vertu de l'article 47 du règlement général sur la comptabilité publique (RGCP) *les rôles, les avis d'imposition, les états de liquidation d'impôts et taxes assimilées, les titres de régularisation, les décisions de justice, les*

*arrêtés de débits pris par les autorités compétentes et les actes auxquels la loi attache les effets d'une décision judiciaire sont des titres de perception exécutoires*⁴⁸.

Par ailleurs, le contribuable, très souvent la partie qui saisit le juge, n'est que demandeur à l'action et non demandeur au paiement. Il peut éprouver des difficultés pour prouver l'inexistence de l'obligation qui se présente fréquemment comme un fait négatif à son encontre.

L'analyse de la jurisprudence démontre que le régime de preuve adopté par le juge du contentieux individuel de l'impôt est dans une certaine mesure défavorable au contribuable. Le juge est très habituellement enclin à faire supporter la preuve au contribuable⁴⁹ parce qu'il est demandeur à l'action. On admettra sous ce rapport l'assertion de Jeremy Bentham que « *le préjugé contre le demandeur a généralement prévalu dans le monde* ». Toutefois, cette démarche ne correspond pas aux règles contenues dans le code des impôts et les principes du droit fiscal en général.

En effet, face à l'incohérence et aux incertitudes des théories de la preuve fiscale, le juge a adopté finalement une logique d'objectivation de la preuve. Dans un tel système, en dehors des hypothèses probatoires régies par la loi, chaque partie apporte la preuve des éléments dont elle dispose. Aucune des parties n'est donc désignée à l'avance pour supporter le fardeau de la preuve. Le juge administratif forge sa conviction non seulement au regard des pièces que les parties lui produisent, mais également en demandant tout document « susceptible d'établir sa conviction et de nature à permettre la vérification des allégations du requérant » (CE, Section, 1er mai 1936, Couespel du Mesnil, Rec.).

Si l'impôt contesté a été ainsi établi conformément à la déclaration du contribuable, c'est à ce dernier qu'il incombe de prouver que sa propre déclaration n'était pas exacte. C'est ainsi que Dans son Jugement 464 du 25 février 2009 le TGI Dakar avait considéré à ce titre que contrairement aux allégations du contribuable, « il n'appartient pas à l'administration de rapporter la preuve de la déclaration; Qu'en effet, la charge de la preuve de la déclaration dans

⁴⁸ Voir décret 2020-978 du 23 Avril 2020 portant Règlement général sur la comptabilité publique.

⁴⁹ La charge de la preuve a fait l'objet d'une abondante littérature. Des auteurs comme François- Patrice Deruel ont affirmé que l'Etat étant demandeur à l'impôt, doit, à ce titre, supporter la preuve. De même, Gaston Jeze, Marc Baltus et Etienne Jay ont désigné l'Etat pour supporter la charge de la preuve sur le fondement de l'adage *actori incobite probatio, l'état étant demandeur au paiement*. Pour Chritophe de la Mardière, *la créance fiscale étant une obligation ordinaire, elle ne peut s'assimiler aux créances de droit commun, Voire de la Mardière, La preuve en droit fiscal, Litec, 2009*.

D'autres auteurs ont justifié comme Maurice Aicardie se fondé sur la procédure d'imposition suivie pour justifier la charge de la preuve. Voir rapport sur l'amélioration des rapports entre les citoyens et l'administration fiscale et douanière, la documentation française, 1986, p 685.

les délais légaux appartient au contribuable à qui incombe la déclaration et qui lors de son dépôt est constatée par un récépissé ».

Par contre, lorsque l'administration veut rectifier les bases d'imposition en remettant en cause les déclarations du contribuable ; c'est à elle d'établir le bien-fondé de la rectification. Il en était ainsi dans l'affaire ayant opposé la SOBOA au directeur général des impôts et domaines⁵⁰ où le la Cour d'Appel de Dakar avait considéré qu'il appartient à l'administration de restituer à leur véritable nature les opérations et actes juridiques dissimulant ou déguisant un transfert de bénéficiaire ou de revenu. Néanmoins, il lui appartient également de rapporter la preuve et une requalification correcte des opérations mises en cause.

Toutefois, si le contribuable n'a pas agi dans le délai de trente jours qui lui était imparti pour faire ses observations sur la proposition de rectification. Le défaut de réponse est assimilé à une acceptation du redressement par l'article 612 du CGI. Il appartient donc au contribuable, à l'image de la remise en cause de sa propre déclaration fiscale, d'apporter la preuve de la rétractation de son acceptation.

La taxation d'office est l'exemple le plus connu où la loi prévoit expressément que le contribuable est sanctionné par l'obligation d'apporter la charge de preuve de l'exagération de ses impositions conformément à l'article 619 du CGI et la lettre numéro 202 DGID/DLEC/BC du 08 mars 2013⁵¹. L'esprit de cette règle est de sanctionner le contribuable qui, dans le système fiscal déclaratif, a l'obligation de déposer auprès des impôts les éléments devant servir de base à son imposition.

B- L'administration de la preuve

L'administration de la preuve répond selon Christophe de la Martinière à la question *quoi et comment* prouver, contrairement à la charge de la preuve qui a pour objet d'identifier qui doit prouver⁵².

S'agissant de l'objet de la preuve, il s'agit le plus souvent des faits juridiques justifiant l'imposition ou le droit de déduction sous la supervision du juge qui veille au respect de la

⁵⁰ Cour d'appel de Dakar, SOBOA contre Directeur général des impôts et domaines, jugement du 4 Aout 2014, CIV42014128MDT/C4141128.

⁵¹ Dans cette doctrine, le ministre des Finances a précisé qu'en matière de taxation d'office, même s'il s'agit d'une taxation d'office simplement rectificative, il appartient à l'assujéti de faire la preuve de l'exagération de la taxation ou de rectification d'office.

⁵² Voir Christophe de la Martinière, sécurité juridique et preuve fiscale, pages 72 et suivant.

loyauté de la preuve. Il peut s'agir également d'actes juridiques, comme en matière de droit d'enregistrement.

Les faits juridiques sont souvent complexifiés par certains principes du droit fiscal tels que celui de la réalité économique. A titre illustratif, la fiscalité intra-groupe fait peser sur l'entreprise mère et ses filiales l'obligation de constituer une documentation supplémentaire à côté de sa comptabilité. Conformément à l'article 638 du CGI, elles ont l'obligation de mettre à la disposition de l'administration à la date d'engagement de la vérification de comptabilité une documentation permettant de justifier la politique de prix pratiquée.

Relativement à la recherche de la preuve, le juge fiscal a la faculté de l'exercer lui-même ou par la désignation d'un expert. Agissant lui-même, le juge a la faculté d'exiger la production forcée d'une pièce (CE Fr, 29 octobre 2013n numéro 346569 ; CE Fr 26 novembre 2012, numéro 354108, CE Fr 1 mai 1936, Couespel du Mesnil).

L'expertise est le mode de recherche de la preuve par excellence du juge sénégalais en matière fiscale. Il est fréquent, en effet, que le juge estime que la résolution du litige fait appel à des connaissances techniques pour justifier la désignation d'un expert. Il en était ainsi dans l'affaire Yvette Sissokho contre le directeur général des impôts et domaine du 11 novembre 2014 où le tribunal avait ordonné une expertise pour déterminer la valeur locative d'un immeuble⁵³.

Paragraphe 2 : Un équilibre apparent dans l'appréciation du bien-fondé des demandes

Hormis les règles relatives à la recevabilité formelle de l'action en justice, le juge est amené à se prononcer sur le bien-fondé des demandes au fond. Il peut s'agir de la contestation des règles de détermination du quantum de l'imposition communément appelée contentieux de l'assiette (A) ou de la contestation des procédures de recouvrement de l'impôt (B).

A- Le traitement des contestations relatives à l'assiette de l'impôt

Les réclamations relatives au contentieux de l'assiette⁵⁴ de l'impôt ont pour objet la contestation des erreurs commises dans le calcul de l'impôt ainsi que la régularité de la procédure employée notamment en cas de contrôle fiscal.

L'analyse de la jurisprudence révèle une diversité des demandes tendant à la contestation de l'assiette des impositions. Cependant, elles peuvent être sériées entre les contestations du calcul

⁵³ Tribunal hors classe de Dakar, Jugement du 11 novembre 2014 Yvette Sissokho contre directeur général des impôts et domaines

⁵⁴ L'assiette de l'impôt est la base de l'imposition ou bien la qualité des éléments d'imposables.

de l'impôt et les contestations de la violation des règles du contrôle fiscal de l'assiette des impositions.

S'agissant du contrôle fiscal, les contestations ont pour source la violation des garanties offertes au contribuable lorsque l'administration décide d'exercer son droit de reprise. Les garanties sont sériées en deux catégories. Celles susceptibles de constituer une violation des droits de défense du contribuable au cours du contrôle sont dites substantielles. Elles sont sanctionnées par la nullité qui a comme conséquence en matière fiscale la décharge de l'ensemble des impositions et l'impossibilité de renouveler le contrôle fiscal. Cette solution a été retenue dans l'affaire ayant opposé la DGID contre la clinique internationale où le juge avait considéré « *qu'en l'absence d'un débat contradictoire sur les montants arrêtés, les titres de perceptions encourrent l'annulation* »⁵⁵.

Les garanties non substantielles sont relatives notamment à la violation de l'obligation d'informer le contribuable à travers la notification de redressement et l'absence de saisine des commissions paritaires lorsque que les omissions n'ont pas pour effet d'influencer sur la décision de redressement (CE, M. et Madame Meyer, 16 avril 2012 n 320912 in Conseil d'Etat jurisprudence 2012-2013). Les garanties non substantielles ne produisent des effets qu'à l'égard des majorations et amendes qui doivent être déchargées conformément à l'article 603 du CGI. C'est le sens de la décision du tribunal hors classe de Dakar, Compagnie d'assurances Générales Sénégalaises AGS contre Directeur général des impôts et des domaines. Le juge avait considéré qu'il y a lieu de décharger les pénalités, car, à l'examen des pièces du dossier, il apparaît que l'état n'a pas constaté par écrit le désaccord total ou partiel et envoyer à l'assujetti dans le délai un écrit pour confirmer le redressement.

Relativement au calcul de l'imposition, les contestations les plus fréquentes ont pour objet la taxe sur la valeur ajoutée. Cette situation résulte en réalité de la complexité des modalités de sa collecte qui est tributaire du cycle de vie des achats de biens et de services du contribuable et des régimes des d'exonérations. Au cours de ce processus, on distingue la TVA collectée et la TVA déductible⁵⁶. La structure redevable peut demander ainsi en application de l'article 390 la restitution du crédit TVA qui n'a pas été résorbé par voie d'imputation.

⁵⁵ Voir Cour d'Appel de Dakar, arrêt numéro 23 du 0 01 2020, DGID contre Clinique International, chambre civile 1 contre, non publié.

⁵⁶ Les modalités de la déduction sont prévues par les dispositions de l'article 375 et suivant du CGI

Le juge exerce un contrôle strict des conditions de la déduction demandée. La Cour d'Appel de Dakar a décidé d'ailleurs dans sa décision du 23 juin 2022 ERES Sénégal contre DGID qu'il n'y a pas aucune cause de suspension du délai de 2 ans ouvert pour la demande restitution⁵⁷. Il contrôle également que la preuve de la déductibilité ou non est rapportée par l'administration qui est demandeur au paiement ou le contribuable demandeur de la déduction. C'est ainsi que dans son Un arrêt du 20 janvier 2020, la Cour d'appel a considéré que la DGID n'a pas rapporté la preuve que la clinique Internationale a offert des prestations assimilables à des locations de chambres ou commodités hôtelières à des personnes pour prétendre au paiement de la TVA⁵⁸. L'administration est en réalité apte à rapporter cette preuve par mise en œuvre de droit de demander des renseignements auprès des clients de la structure qui a facturé la TVA à ces derniers.

B- Le traitement des contestations relatives au recouvrement de l'impôt

Même si la créance fiscale n'est pas une obligation ordinaire, de surcroît, l'administration disposant d'un pouvoir de se munir de son propre titre exécutoire, le législateur n'a pas laissé les citoyens totalement désarmés contre la toute-puissance de l'administration. Il a aménagé des garanties, en vue de sauvegarder leur patrimoine, aux contribuables qui estiment que le recouvrement de la créance fiscale ne réunit pas toutes les conditions requises.

A côté de la contestation au fond du recouvrement des impositions (1), le contribuable peut demander le sursis à exécution du titre exécutoire (2).

1- La contestation au fond du recouvrement

La doctrine systématise ces garanties de recours contre le recouvrement forcé sous les vocables opposition à contrainte et d'opposition aux poursuites.

L'opposition à contrainte porte sur la contestation de l'obligation de payer pour tout motif autre que l'assiette ou le calcul de l'impôt. Elle peut s'agir notamment de la contestation du montant de la dette au regard des paiements effectués. L'exigibilité peut également faire l'objet de contestation en raison de sa suspension par l'effet de la demande de sursis à exécution, la prescription ou du fait de l'ouverture d'une procédure collective.

⁵⁷ Voir cour d'appel de Dakar, arrêt 128 du 23 juin 2022, non publié.

⁵⁸ Voir Cour d'Appel de Dakar, arrêt numéro 23 du 0 01 2020, DGID contre Clinique International, chambre civile 1 contre, non publié.

Elle s'oppose à l'opposition à poursuite qui a pour objet la contestation de la régularité formelle de l'acte délivré en vue du recouvrement de l'impôt. Elle permet donc au juge de vérifier le respect des formalités de la procédure d'exécution.

Même si les procédures d'opposition aux poursuites soulèvent des questions de voies d'exécution. La procédure applicable pour leur traitement est réglée par les règles nationales prévues dans le code de procédure civile et le livre de procédures fiscales du Code général des impôts. D'ailleurs, l'article 1 de l'acte uniforme sur les procédures simplifiées de recouvrement et des voies d'exécution exclus de son champ d'application les saisies et procédures particulières prévues par la loi de chaque État partie pour le recouvrement de créances publiques⁵⁹.

C'est le sens de l'ordonnance de référé n° 1199 du 23 septembre 2002 du Tribunal de grande Instance de Dakar. Dans cette espèce, « la demanderesse a soutenu que l'acte uniforme sur les voies d'exécution qui régit toutes les procédures de recouvrement entamées après son entrée en vigueur, a abrogé en son article 336 toutes les dispositions relatives aux matières qu'il concerne; que dès lors, poursuit-il l'avis à tiers détenteur (...) qui a le même objet que l'acte de saisie attribution prévu par l'AUPSRVE doit être considéré comme abrogé ;

En réponse, le juge a rappelé l'autonomie des procédures d'exécution du droit fiscal en soulignant que l'avis à tiers détenteur ne relevant pas de l'une des matières traitées par les actes uniformes.

Toutefois, malgré cette exclusion, le législateur Sénégalais a offert aux comptables publiques en vertu de l'article 654 et suivants du code général des impôts et domaines la possibilité de recourir aux procédures de droit commun en sus des procédures prévues par le code général des impôts et domaines.

Cette possibilité offerte à l'administration à recourir en sus de l'avis à tiers détenteurs aux procédures de droit commun peut soulever un certain nombre de difficultés. C'est le cas de la détermination du juge de cassation des jugements rendus en derniers ressorts et concernant les procédures d'exécutions.

A notre avis, cette possibilité ouverte par le législateur aux comptables publics de recourir ne peut avoir pour conséquence la consécration de la compétence du juge communautaire. La cour

⁵⁹ Voir article 1 de l'acte uniforme sur les procédures simplifiées de recouvrement et des voies d'exécutions du JO OHADA n° spécial du 15 novembre 2023, p. 1et s.

suprême doit normalement garder sa pleine compétence pour la cassation des décisions rendues en dernier en matière fiscale par les cours et tribunaux.

2- Le sursis au recouvrement

La procédure de sursis à exécution est un des éléments les plus en vue du contentieux du recouvrement de l'impôt. L'acte à la base des poursuites étant de nature administrative, il bénéficie du privilège du préalable. La saisine du juge n'a pas pour effet de suspendre le recouvrement des impositions. Il est nécessaire, pour neutraliser ses effets immédiats, de saisir le juge d'une demande de sursis à exécution.

La demande de sursis peut intervenir durant la phase du recours hiérarchique⁶⁰ ou après la saisine du juge du fond pour contester l'assiette.

Seule la juridiction présidentielle est compétente pour ordonner le sursis excepté le cas prévu à l'article le cas prévu par l'article 741 du code de procédure civile En matière de taxes sur le chiffre d'affaires et de taxes indirectes ou le tribunal est compétente pour sursoir au paiement des amendes, pénalités, droits en sus et accessoires.

Les conditions d'octroi du sursis sont également différentes dans pareille hypothèse de celles du droit commun, subordonnées aux conditions de paiement d'un certain montant du principal en sus de la caution bancaire pour que le juge puisse sursoir le recouvrement de la créance.

En matière de taxe sur le chiffre d'affaires, l'octroi du sursis pour les composantes de la créance sus évoquer (amende, pénalité et droit en sus et accessoires) est subordonné au dépôt de conclusions spéciales et motivées démontrant que l'exécution entraînerait un préjudice irréparable et que le recouvrement de la créance de l'Etat ne serait compromis par le sursis⁶¹.

Le dépouillement de la jurisprudence fiscale démonte une confusion des règles de compétence en la matière et une généralisation de la condition de la constitution d'une garantie au recouvrement.

⁶⁰ Conformément à l'article 745 du Code de procédure civile, Lorsqu'un contribuable fait l'objet de poursuites après avoir déposé régulièrement une réclamation contentieuse auprès de l'autorité administrative compétente pour contester l'assiette ou le taux d'une imposition, mais avant d'avoir obtenu une décision implicite ou expresse de l'administration, il a la possibilité, d'assigner devant le président du tribunal régional le directeur chargé des Impôts et Domaines et le comptable public intéressé :

1°) pour entendre dire qu'il sera sursis à la vente forcée des biens saisis pour le recouvrement de la partie contestée de l'imposition jusqu'à décision implicite ou expresse de l'administration sur la réclamation ;

2°) pour se voir reconnaître le bénéfice des dispositions des articles «742» et «744» lorsqu'il en remplit les conditions.

⁶¹ Voir l'article 740 du code de procédure civile

Pour les règles de compétence, la jurisprudence du tribunal de grande instance hors classe de Dakar du 11 novembre 2014, Yvette sissokho contre la direction générale des Impôts et domaines⁶² est symptomatique de cet état de fait. Dans cette espèce, le tribunal de grande instance hors classe de Dakar était saisi d'une demande d'annulation de notifications de redressements assortie d'une demande de sursis au recouvrement des droits objets des notifications de redressement. Le tribunal n'a malheureusement fait aucune observation sur la recevabilité de la demande de sursis. Il a en conséquence déclaré recevable l'ensemble des demandes ; alors que comme nous l'avons rappelé en début de notre propos, l'appréciation de la demande de sursis est un pouvoir attribué à la juridiction présidentielle excepté la suspension des accessoires au principal de la créance en matière de taxe sur le chiffre d'affaires. Une telle organisation des pouvoirs entre le tribunal et le juge trouve une explication dans le temps que prend souvent le tribunal pour vider le fond du contentieux alors qu'il est souvent nécessaire de prendre une mesure d'urgence avant que l'administration ne procède au recouvrement en vertu de sa décision qui bénéficie du privilège du préalable.

Le juge a une approche restrictive de la garantie réclamée puisqu'il la circonscrit aux droits simples à l'exclusion des pénalités. Cette démarche est en phase avec l'esprit du texte parce que le législateur autorise le tribunal, en vertu de l'article 741 du code de procédure civile, à autoriser le sursis au recouvrement des accessoires sans la constitution d'une garantie.

⁶² Tribunal de grande instance hors classe de Dakar du 11 novembre 2014, Yvette sissokho contre Direction générale des Impôts et domaines, non publié.

Chapitre 2 : Une démarche à consolider pour plus d'efficacité de l'œuvre jurisprudentielle fiscale

En matière fiscale, le juge n'est pas un simple arbitre d'une relation. Il est également le garant de la justice fiscale qui est pour le citoyen un élément clé de la justice rendue au nom du peuple. C'est le juge selon Alain Bockel qui « *interprète, comble les lacunes, donne un contenu aux procédures et aux règles* ». Ainsi, la manière dont chacun des protagonistes intervient dans le procès détermine l'état de la justice fiscale⁶³.

La nécessité de donner à l'administration fiscale d'importants pouvoirs pour inciter et contraindre les contribuables à déclarer leurs opérations et gains de façon complète et exacte et la protection des droits du contribuable et de ses droits fondamentaux de façon à maintenir un équilibre satisfaisant entre la recherche de l'intérêt général et la défense des multiples types de contribuables donne regain d'intérêt à l'œuvre du juge de l'impôt⁶⁴.

En réalité, le contribuable fait souvent l'objet de mesures telles que la perquisition fiscale, la vérification sur place de la comptabilité de son entreprise, l'exercice du droit de communication de l'administration ou même l'échange de ses renseignements avec des administrations étrangères.

Le droit à un juge et à une procédure contradictoire est donc nécessaire. Ils sont d'ailleurs parmi les illustrations les plus concrètes de la dynamique de protection du citoyen contributeur. Dans cette posture, le juge est un rempart de protection efficace du citoyen.

Le traitement du contentieux fiscal a toujours été l'objet d'une œuvre remarquable du juge. Toutefois, le développement de phénomènes tels la fiscalité des prix de transfert, les mécanismes de non double imposition ainsi que les complexifications des critères d'impositions tels que l'établissement stable rendent nécessaires la rénovation de l'œuvre jurisprudentielle.

Parallèlement à la complexification de l'assiette de l'impôt, l'administration a développé un ensemble de mécanismes de contrôle qui, de plus en plus, deviennent plus intrusifs. Même s'il faut reconnaître la nécessité de ces mécanismes, il est nécessaire d'envisager des dispositifs de contrôle du juge plus aptes à protéger les droits de chacune des parties au procès fiscal.

⁶³ Voir Z A Rasamoelina, le juge fiscal à l'aune de la démocratisation de la justice : comment faire face au recul du droit au procès des contribuables, page 2.

⁶⁴ Voir à propos de la protection des droits fondamentaux du contribuable Karim Sid Ahmed, droits fondamentaux du contribuable et procédures fiscales, tome 1 Paris l'Harmattan, 2007.

L'œuvre du juge est donc soumise à un ensemble de contraintes structurelles, mais également d'autres liées à sa démarche personnelle.

Il sera donc nécessaire d'identifier dans un premier temps les contraintes (**Section 1**) avant de décliner les réformes qui permettraient d'impulser une prise en charge adéquate dans l'ensemble (**Section 1**).

Section 1 : L'identification des contraintes

L'office du juge fiscal se déploie autour d'un ensemble d'éléments qui constituent des contraintes. L'agrégation des contraintes identifiées justifie ainsi les limites de l'œuvre jurisprudentielle du juge.

Le juge fait face en effet à des obstacles structurels tenant à l'environnement dans lequel il officie. La matière fiscale est tributaire en réalité d'une diversité des textes applicables ainsi que de changements récurrents dans certains domaines. La doctrine fiscale, une norme très en vogue dans ce domaine, illustre cet état de fait.

Au titre des objectifs de son action, le juge officie dans un contexte consistant à rechercher un équilibre entre la nécessité de protéger les finances publiques et la garantie des droits des contribuables.

L'œuvre jurisprudentielle fiscale est donc soumise à des contraintes structurelles (**Paragraphe 1**). L'office du juge est également soumis à des contraintes résultantes de l'approche qu'il déploie (**paragraphe 2**).

Paragraphe 1 : Les difficultés structurelles

La matière fiscale est une discipline marquée par une rapidité de l'évolution des textes applicables. Chaque nouvelle loi de finance apporte systématiquement des évolutions au code des impôts.

Paradoxalement, les règles relatives à la procédure fiscale sont caractérisées par un certain anachronisme et présentent souvent un défaut de cohérence au regard de l'ensemble des textes applicables.

Le juge fiscal fait donc fréquemment face à une inflation de normes juridiques de fond qu'il est amené à appliquer (B). En même temps, les règles de procédures sont très peu évolutives (A).

A- L'incohérence des règles de procédure applicables

Les critères souvent retenus par les textes régissant la procédure fiscale sont souvent sources d'incohérences et de difficultés ou même souvent superfétatoires.

Les critères retenus pour les règles de procédures sont sources d'errements dans le raisonnement du juge. En effet, le processus d'imposition peut suivre un cycle de vie assez long, ce qui pose en conséquence la diversification des règles applicables à la procédure et un recoupement des critères.

Les critères retenus par le code de procédure civile, notamment la distinction entre impôts directs et impôts indirects, est une cause de complexification de la saisine du juge pour le contribuable qui doit déterminer la nature de son imposition pour ne pas encourir un risque d'irrecevabilité de son recours⁶⁵. Cette distinction est en effet opérée par les articles 735 et 736 pour déterminer les conditions d'introduction de l'instance. L'interprétation desdites dispositions a fait l'objet de beaucoup de jurisprudences (Conseil d'Etat, 03 Avril 2008 ; TGIHD, 24 juin 2008 SCPA contre DGID etc.).

Les difficultés peuvent surgir pareillement en cas de contestation d'impositions diverses incluant à la fois des impôts directs et des impôts indirects. Il sera difficile pour le contribuable de privilégier telle mode d'introduction de l'instance au détriment de l'autre

De même, l'article 748 du code général des impôts oblige le réclamant de ne pas contester devant le tribunal régional des cotisations différentes de celles qu'il a visées dans sa réclamation au ministre. Cependant, comme il a été démontré, il résulte de la jurisprudence arrêt Société

⁶⁵ Les articles 735 et 736 du code de procédure civile déterminent les règles de saisine du juge par la distinction entre impôts directs et indirect.

Article 735. En matière de contributions directes et de taxes assimilées dont l'assiette est confiée à la direction chargée des impôts et Domaines, les décisions rendues par le ministre des Finances sur les réclamations contentieuses qui ne donnent pas entière satisfaction aux contribuables peuvent être déférées par assignation au tribunal régional dans le délai de trois mois à partir du jour de la réception de l'avis portant notification de la décision.

Tout réclamant qui n'a pas reçu avis de la décision du ministre dans le délai de six mois suivant la date de présentation de sa demande peut soumettre le litige au tribunal régional dans le délai de trois mois qui suit l'expiration du délai ci-dessus.

Article 736.

En matière de taxe sur le chiffre d'affaires et de taxes indirectes dont l'assiette est confiée à la direction chargée des impôts et domaines, le tribunal régional est saisi :

- par une requête de l'administration compétente ;
- par une requête du redevable en cas d'action en restitution, déposée dans les délais prévus à l'article précédent ;
- par une opposition à titre de perception notifiée à l'administration poursuivante et déposée au greffe du tribunal régional dans les trois mois de la réception dudit titre.

La requête ou l'opposition du redevable doit être accompagnée d'une assignation à comparaître donnée au Directeur général des Impôts et Domaines et délivrée dans les trois mois suivant la réception de la notification du titre de perception ou de la décision de refus de restitution.

UNIPLAST contre Directeur général des impôts et domaine du 03 Avril 2008 que la demande administrative préalable est circonscrite. En conséquence, cet article ne peut logiquement poser comme condition de recevabilité des demandes l'obligation de reprendre des demandes adressées au ministre.

A côté de la complexification de la saisine, les critères retenus ne reflètent pas souvent l'esprit du système d'unité de juridiction. En réalité, la distinction impôt direct et impôt indirect est inspiré par le système français⁶⁶ et l'objet est de déterminer les compétences entre le juge administratif et le juge judiciaire de l'impôt, ce qui ne présente pas beaucoup d'intérêt pour les règles de compétence en droit sénégalais. Il semble que le seul mérite de cette distinction est l'assouplissement du formalisme de la saisine pour les impositions indirectes qui peuvent être contestées sur simple requête.

B- L'inflation des normes de fond applicables

Dans l'exposé des motifs de la réforme du code général des impôts de 2012, il fait état d'une complexification du dispositif fiscal en raison d'une multiplication des réformes.

Malgré la reconnaissance de cet état de fait, le code général des impôts fait quasiment l'objet de changements à chaque nouvelle loi de finances. Ces changements récurrents ont pour effet de poser le problème de la détermination notamment avec exactitude de la loi applicable au moment du fait générateur des impositions.

Le délai de reprise de l'administration étant de 4 ans, le juge peut faire face à un ensemble de textes qui se sont succédé durant la période sous revue.

Les changements fréquents de la loi fiscale pose donc, au-delà de la disponibilité matérielle du texte de loi, un risque d'invocation d'un texte non applicable pour solutionner le litige.

Les changements entraînent également la multiplication des incohérences entre les différents textes régissant l'instance fiscale. Il en est ainsi des discordances entre l'article 712 et 713 du

⁶⁶ La loi française du 28 pluviôse an VIII donne compétence au juge judiciaire la connaissance du contentieux des contributions indirectes et les conseils de préfectures, actuels juridictions administratives, la compétence pour les contributions directs. Voir le livre des procédures fiscale français, actuel article 199 « *En matière d'impôts directs et de taxes sur le chiffre d'affaires ou de taxes assimilées, les décisions rendues par l'administration sur les réclamations contentieuses et qui ne donnent pas entière satisfaction aux intéressés peuvent être portées devant le tribunal administratif. Il en est de même pour les décisions intervenues en cas de contestation pour la fixation du montant des abonnements prévus à l'article 1700 du code général des impôts pour les établissements soumis à l'impôt sur les spectacles.*

En matière de droits d'enregistrement, d'impôt sur la fortune immobilière, de taxe de publicité foncière, de droits de timbre, de contributions indirectes et de taxes assimilées à ces droits, taxes ou contributions, le tribunal compétent est le tribunal judiciaire ».

code général des impôts et domaines. Il résulte de l'article 712 que le président du tribunal déclare valables et suffisantes les garanties alors que les dispositions l'article 713 disent que lesdites garanties sont appréciées par le comptable public. Également, il faut souligner que l'appréciation des garanties étant une condition de fond, le juge ne peut, sans installer des incohérences dans sa décision, déclarer irrecevables les garanties conformément à l'article 712 du CGI.

La doctrine administrative fiscale occupe par ailleurs une place de choix dans les sources du droit fiscal. Elle est une véritable source d'interprétation de la loi fiscale et oblige l'administration à respecter ses prises de position sur l'interprétation de la loi fiscale. Elle s'exprime à travers des instructions, circulaires ou réponses ministérielles sur le sens et la portée de la loi fiscale.

Toutefois, même si cette doctrine administrative permet au contribuable d'avoir une certaine prévisibilité de l'interprétation de la loi fiscale, elle n'est pas très accessible et elle pose ainsi un problème d'inflation normative⁶⁷. En réalité, les juges ignorent presque leur existence dans le traitement des contentieux soumis à leur appréciation. Pour l'ensemble des décisions dépouillées, aucune jurisprudence ne fait référence aux prises de positions à ladite doctrine administrative. Le professeur Eloi Diarra soulignait en la matière que *« toute une série d'instructions internes à l'administration et dont la connaissance est très difficile développent une fiscalité quasiment parallèle et dont la conformité à la loi n'est pas toujours évidente et sans doute faudrait-il supprimer cette fiscalité de l'ombre éviter les détournements de procédures à travers les réponses aux contribuables et bâtir une vraie conception pratique et utile de la circulaire réglementaire, laquelle serait publiée au journal officiel »*⁶⁸. Ainsi, la loi fiscale cesserait, selon le professeur Abou Aziz Daba Kebe, d'être une forêt touffue et rebutante pour le contribuable pour devenir ce conseil qui l'aidera à remplir son devoir de solidarité nationale, à savoir le paiement de ses impôts »⁶⁹.

L'accessibilité à l'ensemble des textes relatifs à la matière fiscale est donc une condition d'une jurisprudence fiscale satisfaisante.

⁶⁷ Voir, Abdoul Aziz Daba Kebe, la doctrine administrative fiscale et norme juridique en Afrique, in les nouveaux chantiers des finances publiques, page 227 et suivants.

⁶⁸ E. Diarra, « Le pouvoir réglementaire en matière fiscale au Sénégal » RIPAS numéro 23-24 1990, page 236

⁶⁹ A A D. Kebe, la répartition des compétences en matière fiscale, page 390.

Paragraphe 2 : Les difficultés afférentes à l'approche du juge

En dépit de son office remarquable, le juge fiscal véhicule souvent une certaine attitude qui traduit une rupture avec la logique du contentieux de l'impôt.

Le système d'unité de juridiction dans lequel il se meut est notamment symptomatique des difficultés afférentes à son office.

Ainsi, le juge a tendance à déployer son attitude de juge du procès civil en méconnaissance de ses pouvoirs en matière fiscale (A) et son office traduit souvent une certaine rupture avec sa logique de protection du contribuable (B).

A- Une méconnaissance du juge de ses pouvoirs en matière fiscale

L'analyse de la jurisprudence fiscale démontre que le juge éprouve des difficultés à se départir de ses attitudes dans le procès civil. Il se cantonne en une œuvre jurisprudentielle minimaliste au cours de l'instruction des demandes qui lui sont soumises.

Premièrement, il faut souligner que le juge disposant des pleins pouvoirs refuse en réalité de les mettre en œuvre. Il rechigne à intervenir dans la recherche de la preuve en mettant en œuvre ses pouvoirs inquisitoriaux. Il en était ainsi dans l'affaire ayant opposé la SOCOSIM à la DGID ou ladite société avait soutenu qu'elle devait bénéficier, entre autres, d'une garantie de stabilité fiscale, d'égalité de traitement avec les autres acteurs de son secteur d'activité et d'avantages fiscaux plus favorables durant la période d'exécution de sa convention minière et de ses avenants en vertu de l'article 17 alinéa 1 du règlement 18/2003/CM/UEMOA code minier communautaire.

Le juge s'est limité à souligner que « *SOCOCIM n'a produit aux débats aucune pièce attestant de ce que ses concurrents du secteur de la cimenterie, notamment les Ciments du Sahel qu'elle cite, bénéficient d'une exonération de l'impôt sur les sociétés* » ; Pourtant, il est évident que le demandeur n'est pas manifestement en mesure d'apporter une preuve entre les mains ses concurrents ou de l'administration. La mesure d'instruction la plus judicieuse à notre avis serait de se substituer au contribuable et de demander à l'administration la preuve de la convention qu'il aurait signée avec les autres concessionnaires miniers.

Le juge est également réticent à se substituer à l'administration. Cette faculté consiste selon Benjamin Baldous en « un pouvoir de réformation *in mitius* mais peut jouer aussi dans le sens

de l'aggravation de la mesure décidée par l'administration »⁷⁰. A cet effet, le juge a l'obligation de se substituer à l'administration pour établir les impositions, notamment en leur donnant leur exacte qualification ou recalculer les impositions selon un quantum exact, soit en accordant une déduction ou une réintégration⁷¹. Toutefois, il se cantonne à arbitrer la relation entre les parties comme un simple juge civil, en prononçant la décharge des impositions ou de confirmer le titre de perception litigieux. C'est d'ailleurs cette attitude que la Cour d'Appel de Dakar a adopté dans l'affaire SOBOA en soutenant qu'il appartient à l'administration d'apporter « *une requalification correcte des opérations mises en cause* »⁷².

Pourtant, dans une parfaite incarnation de ses pouvoirs de juge du plein contentieux, le juge ne peut, comme l'a rappelé le Conseil d'Etat français dans une jurisprudence, « sauf à méconnaître l'étendue de sa compétence, se borner à annuler la décision de l'administration fiscale et renvoyer le requérant devant l'administration pour qu'elle tire les conséquences de cette annulation (CE, 7 juin 1978, *min. de l'économie et des finances c/ Sieur X*, n° 7485, Inédit). Mais il ne lui appartient que de trancher le litige qui lui est soumis : ainsi, et très classiquement, il ne peut d'office statuer sur des conclusions qui ne lui ont pas été soumises, en accordant par exemple une décharge alors que seule une réduction lui était demandée (CE, 9 novembre 1977, *Société des vins de Figari*, n°4522, T. ; CE, 26 avril 1989, *Ministre de l'Economie des finances et du budget c. Beux Prère*, n° 57059, Inédit).

Il est également possible pour le juge de l'impôt, comme dans le reste du contentieux administratif de procéder à une substitution de base légale, à tout moment de la procédure, y compris pour la première fois devant le juge d'appel (CE, 20 juin 2007, *SA Ferette*, n° 290554, T.) ou à une substitution de motifs (CE, 1er décembre 2004, *Ministre de l'Economie, des finances et de l'industrie c/ Sté Vecteur*, n° 259104, inédite au Recueil). Ainsi, un bénéficiaire initialement taxé de manière erronée en tant que bénéficiaire non commercial peut alors être taxé en tant que bénéficiaire commercial, en se basant sur les dispositions régissant ces bénéficiaires, qui lui sont applicables (CE, 17 mai 1985, *Bergeret*, n° 40085, T.)⁷³.

⁷⁰ B. Baldous, les pouvoirs du juge de pleine juridiction, presse universitaire d'Aix-Marseille 2000.

⁷¹ Le juge peut annuler, mais également réformer la décision de l'administration fiscale, en se substituant à cette dernière, les recours en matière fiscale relevant « par nature » du plein contentieux (CE, Sect., 29 juin 1962, *Société des aciéries de Pompey*).

⁷² Cour d'appel de Dakar, SOBOA contre DGID, arrêt numéro 2014 128 du 04 août, inédit.

⁷³ Voir Conseil d'état français, le juge administratif et l'impôt, justice/jurisprudence/analyses-de-jurisprudence/dossiers-thematiques/le-juge-administratif-et-l-impot, consulté le 15 octobre 2024 à 16 heures 24 minutes.

Deuxièmement, le traitement qu'il réserve à la condamnation aux dépens et aux frais irrépétibles est symptomatique de ses habitudes de juge de l'instance civile. D'une part, la base légale qu'il invoque pour les dépens, à savoir l'article 81 du code de procédure civile est en réalité erronée. Le juge devrait en réalité invoquer les dispositions de l'article 710 du code général des impôts et domaines comme fondement des dépens. Il résulte dudit article « *qu'il n'y a d'autres frais à supporter pour la partie qui succombe que ceux de timbre, des significations éventuelles et du droit d'enregistrement, le cas échéant* ».

Le juge a donc l'obligation de cantonner les dépens aux frais ci-dessus listés et ne peut condamner, par ailleurs, en vertu de cet article l'administration ou le contribuable au paiement des frais irrépétibles ou à d'autres frais à quelque titre que ce soit.

Troisièmement, la rédaction des dispositifs des jugements en matière fiscale est également symptomatique de la reconduction des pratiques du procès civil. Il convient encore de rappeler que l'administration a le pouvoir de donner une force obligatoire à ses décisions en matière fiscale. L'objet de la saisine du juge est donc de dire si le titre obligatoire produit ses pleins en entier effet ou bien si le tribunal doit décharger les impositions au contribuable. Toutefois, pour la première hypothèse évoquée, on constate que le juge opte pour une condamnation au paiement sans tenir compte de l'existence déjà d'un titre exécutoire, ce qui a comme conséquence l'existence de deux titres exécutoires.

Le conseil d'Etat français a d'ailleurs rappelé que selon les éléments de preuves produits, les faits donnent lieu à **une décharge** dans un cas et au **rejet** du recours dans un autre (par ex. : CE, 4 mars 1987, SARL « *la Poterne 21* », n° 67874 ; et même jour, *Herscovici*, n° 66841, inédites).

C'est d'ailleurs ce qui a justifié au Sénégal l'intervention de la circulaire numéro 000504 MEFP/DGID/DLE/BL du 16 janvier 2016 où le Ministre chargé des Finances rappelait que les décisions de justice rejetant le recours du redevable ne le condamnent pas au paiement des droits réclamés, ceux-ci étant déjà l'objet d'un titre exécutoire. Le juge se contentera tout au plus de relever que le titre exécutoire produira son plein et entier effet⁷⁴.

B- Un office peu ambitieux du juge

La généralisation des systèmes fiscaux déclaratifs a eu comme conséquence une intervention très poussée de l'administration fiscale dans la sphère privée du contribuable. En effet, dans un

⁷⁴ Voir circulaire ministérielle numéro 000504 MEFP/DGID/DLE/BL du 16 janvier 2016

système déclaratif, elle dispose de la faculté de contrôler tout le patrimoine du contribuable et de prononcer des sanctions à l'encontre du contribuable.

Ces pouvoirs reconnus à l'administration font naître ainsi la nécessité d'une protection du contribuable. L'atteinte de cet objectif a justifié, par exemple, que la matière fiscale est l'une des premières disciplines du droit à reconnaître le droit à l'assistance d'un conseil de son choix face à la toute-puissance de l'administration⁷⁵.

Cependant, cet esprit de protection du contribuable soutenu par la volonté d'un rééquilibrage des pouvoirs de l'administration et des droits des contribuables n'est pas très suivi par le juge fiscal sénégalais. Il se contente à une application stricte des lois et des règlements sans chercher à jouer un rôle actif dans la conduite de l'instance fiscale.

Le juge de l'impôt ne s'approprie pas l'attitude d'un juge de plein contentieux⁷⁶ pour contrôler adéquatement l'administration fiscale. Il ne doit pas se contenter d'apprécier les éléments de preuve apportés par les parties. Malheureusement, une attitude semblable a été adoptée par le tribunal de grande instance de Dakar dans son jugement du 16 février 2023 où il avait retenu que « la SOCO CIM n'a produit aux débats aucune pièce attestant de ce que ses concurrents du secteur de la cimenterie, notamment les Ciments du Sahel qu'elle cite, bénéficient d'une exonération de l'impôt sur les sociétés ». Pourtant, l'Etat étant partie à ladite convention évoquée, il était dans les dispositions de produire ladite preuve. Mais le juge s'est abstenu de mettre en œuvre ses pouvoirs inquisitoriaux pour réclamer la preuve à l'administration.

Le juge administratif doit donc forger sa conviction non seulement au regard des pièces que les parties lui produisent, mais également en demandant tout document « *susceptible d'établir sa conviction et de nature à permettre la vérification des allégations du requérant* » (CE, Section, 1er mai 1936, *Couespel du Mesnil*). IL doit être le maître incontesté de l'instruction et s'ériger en un véritable maître de la preuve selon Auby Jean-Marie et Drago Roland⁷⁷. C'est dans ce sens que le Conseil d'Etat Français avait considéré dans son arrêt du 27 mai 2002 que la cour administrative d'appel de Lyon s'est fondée sur la circonstance que la société, n'ayant pas produit devant elle un document dont la validité est contestée, ne l'avait pas mise "en mesure d'apprécier la portée du moyen " ; qu'en statuant ainsi, alors que, si elle s'estimait imparfaitement éclairée par les extraits de la notification reproduits par la société dans ses

⁷⁵ Voir la loi française du 2 avril 1955 et le décret du 30 avril 1955.

⁷⁶ Les recours en matière fiscale relevant « par nature » du plein contentieux (CE, Sect., 29 juin 1962, *Société des aciéries de Pompey*).

⁷⁷ Jean Marie Auby et Drago Roland, *Traité de Contentieux administratif LGDJ*, 3^e édition, 1984, pp 542-545.

mémoires, il lui incombait d'exercer son pouvoir de direction de l'instruction en invitant l'intéressée à verser au dossier l'original ou une photocopie de l'intégralité de ladite notification, la cour administrative d'appel a entaché l'arrêt attaqué d'irrégularité.

En droit comparé, la nécessité des pleins pouvoirs du juge fiscal a justifié le rappel de la Cour européenne que face au pouvoir de sanction de l'administration, les exigences d'un procès équitable en vertu de l'article 6 de la convention européen postulent que l'administration soit contrôlée par un juge disposant des pleins pouvoirs. La jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme a ainsi été constante. A titre d'illustration, par un arrêt du 4 mars 2004, la cour a rappelé que l'administration dispose d'un pouvoir de sanction consistant à prononcer des amendes. Par conséquent, le respect de l'article 6 de la convention européenne⁷⁸ des droits de l'homme exige que les décisions de l'administration soient contrôlées par un pouvoir judiciaire de pleine juridiction. Rappelant ainsi les critères de la pleine juridiction, « *elle précise que l'organe doit avoir le pouvoir de réformer en tous points, en fait comme en droit, la décision entreprise, rendue par l'organe inférieur. IL doit notamment avoir compétence de se pencher sur toutes les questions de fait et de droit pertinentes pour le litige dont il se trouve saisi* »⁷⁹.

D'une part, la démarche peu ambitieuse du juge peut être remarquée à travers son ascétisme, au cours de l'instance, à soulever des moyens d'ordre public⁸⁰. Agnès Chautard rappelait d'ailleurs qu'en matière fiscale, « *l'ordre public doit assurer la défense des ressources pécuniaires de l'Etat tout en protégeant le contribuable, partie faible, contre l'administration* »⁸¹. Mais, le juge rechigne à soulever un moyen d'ordre public tendant à protéger le contribuable.

Hors mis le cas de l'irrecevabilité du recours pour absence de demande administrative préalable, le juge sénégalais se limite à un simple arbitrage des débats entre l'administration et le contribuable. Il rechigne à intervenir dans les débats, ce qui a comme conséquence la rareté des moyens d'ordre public dans le contentieux fiscal.

⁷⁸ L'article 6-1 pose le principe que « *Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable, par un tribunal indépendant et impartial, établi par la loi, qui décidera, soit des contestations sur des droits et obligations de caractère civil, soit du bien-fondé de toute accusation en matière pénale dirigée contre elle* ».

⁷⁹ Cour européenne des droits de l'homme, 4 mars 2004, Silverter's horeca service contre Belgique, in les grands de la jurisprudence fiscale, larcier, page 574.

⁸⁰ Voir janvier Fermose, L'office du juge fiscal camerounais, revue africaine des finances publiques, page 222 et suivants.

⁸¹ A Chautard, La mutabilité de l'instance fiscale et le droit à un procès équitable, l'Harmattan, page 168.

D'autre part, le juge sénégalais s'abstient de sanctionner les cas de nullité la procédure d'imposition. En effet, le contrôle de l'administration ne peut s'exercer sur n'importe quelle période ; elle doit intervenir dans le respect des délais légaux de prescription et il lui est interdit de renouveler une vérification sur une période déjà vérifiée. Les contribuables ont droit également à être informés sur les activités de contrôle à venir ; l'administration doit à cet effet respecter un ensemble de formalités avant toute intervention. Le déroulement effectif du contrôle donne lieu aussi à un ensemble de formalités garantissant les droits du contribuable.

Le non-respect de l'ensemble de ce formalisme donne au juge le pouvoir de prononcer la nullité de la procédure d'imposition ou la décharge des pénalités⁸².

L'erreur non substantielle est d'abord sans conséquences sur les droits dus en principal et les intérêts de retard. Elle ne produit ses effets qu'à l'égard des majorations et des amendes qui doivent être déchargées conformément à l'article 603 du CGI. C'est le sens de la décision du tribunal hors classe de Dakar Compagnie d'assurances Générales Sénégalaises AGS contre Directeur général des impôts et des domaines⁸³.

La nullité de la procédure est prononcée à chaque fois que l'administration viole une garantie substantielle du contribuable. Contrairement à l'erreur non substantielle, la violation de la garantie substantielle remet en cause toute possibilité de rectification ; mais elle doit d'abord être prouvée.

Cette même réticence du juge à sanctionner la procédure d'imposition peut être soutenue au regard des pouvoirs que le juge s'est arrogés en droit comparé. C'est le cas en France de la sanction de la procédure par la nullité pour défaut de motivation suffisante de la notification de redressement⁸⁴.

Section 2 : Les pistes d'amélioration de l'office du juge

L'amélioration du rôle du juge fiscal dans le traitement des litiges est un gage incontournable au renforcement d'une protection équilibrée des droits de l'administration ainsi que ceux du contribuable. Ainsi, une simplification des procédures contentieuses, une meilleure lisibilité, et une plus grande compréhension semblent favorables à la perception par le profane d'un

⁸² La décharge des pénalités est prononcée en cas de violation d'une erreur non substantielle. Certains auteurs de la doctrine considèrent que l'erreur non substantielle implique que l'erreur « n'a pas eu pour effet de porter atteinte aux droits de la défense ; voir Thierry Lambert, *procédures fiscales*, LGDj, p 515.

⁸³ Tribunal hors classe de Dakar, Compagnie d'assurance générales Sénégalaise AGS contre DGID, jugement du 10/03/1993

⁸⁴ CE 30 Novembre 1994 n 126 600 SARL Etudes Ravalement Construction ERC RFJ 1/95.

contentieux parfois considéré comme aride, voire périlleux, face à une administration toute-puissante⁸⁵.

L'efficacité de son œuvre est essentielle à une répartition équitable de la charge fiscale et contribue significativement à une légitimation de l'impôt ;

L'amélioration de l'office du juge nécessite, entre autres, une réforme des procédures fiscales (Paragraphe 1) et une refondation de la place du juge fiscal dans l'architecture juridictionnelle (Paragraphe 2).

Paragraphe 1 : La réforme des procédures fiscales

Les règles de la procédure fiscale sont matricielles de l'évolution de la jurisprudence fiscale. Elles doivent faire l'objet d'une réforme d'envergure dans le code de procédure civile et dans le code général des impôts.

La recherche de l'efficacité de l'œuvre jurisprudentielle du juge fiscal nécessite, à cet effet, comme intrant une simplification des règles d'introduction de l'instance (A) ainsi que de règles de procédure favorable à une évolution de l'instance fiscale (B).

A- La simplification des règles d'introduction de l'instance fiscale

La diversification des techniques d'impositions démontre de plus en plus les limites aux critères doctrinaux retenus pour déterminer les règles de procédure en matière fiscale.

Pour éviter aux contribuables les risques d'irrecevabilité, les règles d'introduction de l'instance fiscale doivent être réformées et mises en adéquation avec les préoccupations des contribuables. En effet, la seule préoccupation du contribuable souvent astreint au respect d'une procédure de demande administrative assez longue est de solliciter l'arbitrage d'un juge qui présente des garanties de neutralité.

La complexité des règles de saisine contraint le contribuable à accepter souvent les propositions de règlement amiable de l'administration fiscale. Les contribuables s'exposent en réalité à ce que leurs actions soient déclarées irrecevables dans le cas d'une application rigoureuse des textes.

⁸⁵ Voir F Oliver, le juge et l'impôt, l'harmattan, p 21.

Le législateur doit ainsi encourager les contribuables qui font des efforts de se formaliser auprès des impôts à bénéficier de procédures simplifiées de règlement des différends qui les opposent aux impôts.

A titre illustratif, il n'est pas toujours aisé pour le contribuable de trouver les garanties exigées par l'article 714 du code des impôts pour obtenir le sursis à exécution. Pour être admissible les garanties doivent être constituées en effet par une consignation à un compte d'attente du trésor, un dépôt d'obligations dûment cautionnées, un dépôt spécial de valeurs mobilières, une affectation hypothécaire, un dépôt de 25% des droits simples à la caisse des dépôts et consignations, assorti de la remise d'une caution bancaire pour le reliquat desdits droits.

En vertu de ce texte, l'octroi du sursis n'est pas subordonné donc à une simple appréciation du juge des circonstances de l'espèce. Mais c'est la constitution de garanties qui déterminera l'attitude du juge qui sera en quelque sorte dans une situation de compétence liée.

Il n'est pas donc aisé pour le contribuable indigent ou l'entreprise ne disposant pas de ressources de financement conséquentes de prendre l'initiative d'une telle action en justice.

A titre comparatif, en droit français, le législateur, dans une logique de démocratisation de l'accès au juge fiscal, a dispensé les contribuables qui contestent des impositions modiques de la constitution de garanties⁸⁶. Il est même permis au juge, en cas de constitution de garanties, de lever la mesure en cas de risque de préjudice irréparable. L'inexistence de cette possibilité en droit sénégalais en est symptomatique des limites du régime de la constitution de garanties.

Le préjudice irréparable ne peut être en réalité invoqué en vertu de l'article 741 en droit sénégalais qu'en matière de taxes sur le chiffre-d'affaires et de taxes indirectes et seulement pour la suspension des amendes, pénalités, droits en sus et accessoires qui ne sont pas d'habitudes importantes au regard du principal de la créance fiscale.

B- Favoriser plus la mutabilité de l'instance en vue d'un procès équitable

La recherche d'un équilibre satisfaisant dans le traitement de la relation entre l'administration fiscale et le contribuable nécessite un régime contentieux inscrit dans la logique d'un procès plus équitable.

L'instance fiscale s'ouvre en principe par une réclamation préalable que le contribuable adresse, le cas échéant, à l'administration et se poursuit éventuellement devant le juge.

⁸⁶ Voir l'article L 277 du livre des procédures fiscales français.

L'instance se caractérise par certaines règles qui ne favorisent pas en réalité l'évolution de l'objet de la saisine au cours du procès. Cette situation est très souvent profitable à l'administration qui le plus souvent se trouve en situation de créancier. Inversement, le contribuable est contraint de ne pas soulever certaines de ses prétentions sous peine d'irrecevabilité. Donc « *l'immutabilité* » profite à l'un ou l'autre parti au procès fiscal, elle démontre qu'elle est une limite à un procès équitable⁸⁷. On peut citer à titre illustratif l'article 748 du code de procédure civile qui prescrit que « *Le réclamant ne peut contester devant le tribunal régional des cotisations différentes de celles qu'il a visées dans sa réclamation au ministre, mais, dans la limite du dégrèvement primitivement sollicité, il peut faire valoir toutes conclusions ou moyens nouveaux à conditions de les formuler explicitement dans sa demande introductive d'instance* ». On constate que même la petite brèche qui devrait avoir comme conséquence une certaine mutabilité de l'instance a été drastiquement réduite puisque étant subordonnée aux demandes inscrites dans l'acte introductif d'instance. Il n'est d'ailleurs pas aisé de donner une explication logique à cette règle à laquelle les parties sont assujetties.

En dépit de non permissivité de la loi pour les moyens nouveaux, le juge sénégalais fait office de souplesse dans l'interprétation de cette règle du fait qu'il ne sanctionne quasiment le non-respect de cette règle. Par contre, en droit comparé, la doctrine s'est offusquée du fait que le juge faisant office de régulateur n'a pas été le moteur du changement en la matière. Il a toujours tenté de freiner, en le contrôlant, le mouvement tendant à admettre de plus en plus largement les moyens nouveaux du contribuable.

La principale critique de cette règle est tirée du droit traditionnellement reconnu à l'administration de modifier son argumentation à tout moment de l'instance. Elle dispose même d'un pouvoir de substitution de base légale⁸⁸ de ses décisions⁸⁹.

⁸⁷ A. Chautard, idem, page 8.

⁸⁸ La substitution de base légale est justifiée en matière fiscale par le caractère obligatoire de l'impôt. De simples erreurs ne sauraient priver la collectivité publique du recouvrement des sommes dues. Elle est consacrée par l'article 621-2 qui dispose que « *l'administration des impôts est en droit, lors de la procédure contentieuse, de motiver le bien-fondé d'une imposition en se fondant sur un texte légal différent de celui qu'elle avait invoqué lorsque la matière imposable est susceptible de demeurer soumise au même impôt, non en vertu de la disposition légale invoquée en premier, mais sur le fondement d'une autre disposition légale qui lui est substituée* ».

⁸⁹ Il s'agit d'une technique emprunte à la jurisprudence (CE, 8 mars 1957, ROZE, AJDA 1957, page 182), la substitution de base légale offre la faculté à l'administration de modifier les fondements de ses redressements. Cette technique contribue à déséquilibrer les relations administration-contribuable. L'administration peut revenir sur ses actes alors que le contribuable est contraint à n'invoquer que des moyens en rapport avec le contenu de sa demande adressé l'autorité administrative.

Il est donc nécessaire que les réformes des règles du procès fiscal à venir tendent vers la facilitation de la recevabilité des moyens nouveaux puisque la jurisprudence n'a montré aucune volonté de consacrer une telle démarche. On conviendrait ainsi avec Maurice Aicardi que « *le contribuable est placé par l'effet de la loi, soit de la jurisprudence dans une situation d'infériorité que rien ne justifie* ». ⁹⁰

Paragraphe 2 : Repenser le juge fiscal dans l'architecture judiciaire

Le juge fiscal évolue dans un système d'unité de juridiction qui malgré ses vertus rend souvent difficile son adaptation pour prendre les habits d'un juge fiscal. Même si le système d'unité de juridiction présente des avantages considérables, il est nécessaire, dans une perspective d'amélioration de son office de s'atteler à certaines innovations.

Le contentieux fiscal apparaît comme un labyrinthe et doit être refondé sur les principes de clarté et d'intelligibilité de la loi, de l'accès au juge et de procès équitable ⁹¹.

Il est pertinent ainsi de repenser l'aménagement de la compétence du juge fiscal pour plus d'efficacité de son œuvre, depuis la phase de conciliation jusqu'au règlement du litige devant le juge du fond.

Il est à ce titre envisageable de renforcer son rôle dans les mécanismes de règlement préventif des litiges fiscaux (A) et de développer une politique de spécialisation du juge fiscal (B).

A- Le renforcement des rôles des juges dans les mécanismes de règlement préventif des litiges fiscaux

L'intervention du juge dans les mécanismes préventifs de règlement des litiges fiscaux n'est consacrée au Sénégal que dans le cadre des commissions paritaires.

Conformément à l'article 700 du CGI, il est institué en matière fiscale deux commissions : une commission spéciale en matière de droit d'enregistrement et une commission paritaire de conciliation.

D'une part, la commission spéciale en matière de droit d'enregistrement est compétente en vertu de 702 du CGI pour fixer la valeur à retenir comme base taxable, lorsque l'administration a

⁹⁰ Aicardi Maurice, L'amélioration des rapports entre les citoyens et les administrations fiscales et douanières, Rapport au Ministre de l'économie des finances et de la privatisation, Paris la documentation française 1986.

⁹¹ N MAIDE, « le juge fiscal en Afrique de l'ouest francophone, regard sur un moucharabieh juridictionnel », in les nouveaux chantiers des finances publiques en Afrique, pages 263 et suivants.

rehaussé le prix ou l'évaluation, ayant servi à la liquidation des droits. La commission siège au chef-lieu de région.

D'autre part, une commission paritaire de conciliation est instituée pour statuer sur les désaccords portant sur des questions de fait relatives à des rappels de droit suite à un contrôle sur place.

Cette commission est compétente notamment pour statuer sur le caractère excessif ou non du taux d'amortissement pratiqué ou son prolongement suite à des travaux de rénovation, le caractère normal ou anormal d'un acte de gestion, la valeur probante de la comptabilité ou la comptabilité des travaux en cours, la détermination du chiffre d'affaires d'une entreprise.

Bien que le développement de ces commissions s'inscrive dans le cadre d'une volonté de perfectionnement du système fiscal et d'amélioration de la relation administration-contribuable. L'apport de ces organismes au profit de l'amélioration de la relation entre l'administration et le contribuable est relatif dans la mesure où leur action louable se trouve nuancée par certaines limites de nature à affecter les attentes escomptées de leur consultation.

L'efficacité de leur intervention demeure relative en raison de plusieurs limites et lacunes souvent liées aux conditions ainsi qu'aux règles relatives à l'exercice de leurs missions. Leur apport dans la recherche permanente de pacification et du rééquilibrage des rapports entre les deux protagonistes de la matière fiscale demeure à ce titre imparfait et nécessite d'être amélioré par le biais de mesures plus poussées concernant leur champ d'action et règles de fonctionnement⁹².

A l'image de la conciliation préalable dans certaines branches du droit civil, la transformation de ces mécanismes en une phase préalable pourrait permettre de trouver une solution à l'amiable et un gain de temps devant un juge qui présente des garanties d'impartialités. L'intervention d'un juge arbitre permettrait donc de renforcer l'arbitrage impartial et de veiller à tout risque durant la phase de conciliation.

B- Le développement d'une politique de spécialisation du juge fiscal

La répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale fait l'objet d'une abondante doctrine abondante⁹³. Dans des pays comme la France, on assiste à un éclatement des règles de

⁹² Voir Bechir kessentini, les commissions fiscales consultatives, thèses de doctorat, paris 2 2021.

⁹³ B. CASTAGNEDE, la répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale, thèse, dactyl., paris 1, 1972, P3. ; Ph. Bern, la nature juridique du contentieux de l'imposition, paris, LGDJ, bibliothèque droit public,

compétences entre la juridiction administrative et la juridiction judiciaire. La doctrine s'interroge ainsi sur l'actualité de son organisation face au besoin d'une bonne administration de la justice. A ce titre, des auteurs comme Florent OLIVER constatent que « *le contentieux fiscal, à l'image du Berlin déchiré d'après-guerre, est marqué par une fracture juridictionnelle avec d'une part l'office du juge judiciaire et d'autre part l'office du juge administratif* ». Il soutient en conséquence que le dualisme juridictionnel en matière fiscale n'est justifié que par la « sédimentation historique ».⁹⁴

Au Sénégal, le problème de l'organisation du contentieux fiscal se pose en termes d'une prise en charge adéquate du contentieux fiscal par un juge spécialisé. En effet, le traitement du contentieux fiscal fait de plus en plus appel à des connaissances diversifiées. La désignation presque systématique d'un expert dans le traitement des dossiers fiscaux illustre éloquemment l'urgence d'une réforme. L'œuvre jurisprudentielle est quasiment inexistante dans la définition et l'éclaircissement des notions qui alimentent le contentieux fiscal. Il en est ainsi de la notion d'abus de droit⁹⁵, de transfert de bénéfice⁹⁶, etc.

Pour prendre en charge cette problématique, la doctrine a formulé un certain nombre de propositions. A ce titre, le professeur Nicaise Médé a souligné la nécessité en Afrique de confier le contentieux fiscal à un juge formé aux questions financières en raison de la particularité de l'acte administratif relative aux impôts⁹⁷. Malgré que l'acte d'imposition est un acte administration, il a écarté à cet effet le juge administratif puisqu'il s'occupe plus de la légalité de l'acte administratif ou de la réparation des dommages causés par un acte ou un fait

1972, 187 p ; L Trotabas, « La nature juridique du contentieux fiscal en droit français » in mélanges Maurice Hauriou, paris, sirey, 1929, pp. 710-762, « Essai sur le droit fiscal », RSLF, 1928, pp 201-236.

⁹⁴ Florence Oliver soutient que cette malformation du système fiscal en matière contentieuse a pour origine la révolution française du 4 août 1789 et est le fruit d'une vision politique de la matière.

⁹⁵ La procédure de l'abus de droit fiscal est destinée à déjouer les manœuvres ayant pour objet d'éviter tout impôt ou taxe en utilisant des constructions juridiques qui, bien qu'apparemment régulières, ne traduisent pas le véritable caractère des opérations réalisées, soit du fait de leur caractère fictif, soit parce qu'elles ont un but exclusivement fiscal et ce, à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur.

⁹⁶ Le transfert de bénéfice est une Pratique mise en œuvre par un groupe de sociétés, qui consiste à effectuer des échanges économiques fictifs entre des sociétés de ce groupe situées dans des juridictions fiscales différentes ou à appliquer entre elles des prix de transfert optimisés afin que le bénéfice global soit transféré vers une juridiction où il est moins imposé, que les entreprises concernées y exercent une activité réelle ou non.

Confronté à ce phénomène, le droit fiscal exige que les prix de transfert de biens ou de services, contenus dans les contrats conclus entre entreprises liées, respecte le principe de pleine concurrence qui vise à ce les opérations reflètent la réalité économique.

Ce principe commande aux entreprises associées de fixer les prix de leurs transactions internes comme le feraient deux entreprises indépendantes dans des conditions de pleine concurrence. Le principe de pleine concurrence se trouve assorti d'une sanction significative puisque, à la sanction prévue par le droit interne, se superpose le plus souvent celle résultant du défaut d'harmonisation internationale : la double imposition du bénéfice indirectement transféré.

⁹⁷ Voir, N MAIDE, « le juge fiscal en Afrique de l'ouest francophone, regard sur un moucharabieh juridictionnel », op.cit, pages 263 et suivants.

imputable à l'administration. Par contre, il propose d'attribuer la compétence au juge financier qui est le juge des comptes publics et des fautes de gestion. Il justifie les vertus de ce système par la familiarité de ce juge avec les finances publiques, mais également avec les actes administratifs relatifs aux finances publiques.

CONCLUSION

Cette étude a été l'occasion d'un parcours unique et l'occasion de rencontrer l'originalité de la procédure fiscale. Elle a été l'occasion de se rendre compte une nouvelle fois que l'administration n'est pas un plaideur ordinaire même si la matière fiscale tend à s'inscrire de plus en plus vers un droit d'équilibre⁹⁸.

Le droit fiscal traduit en termes de normes des objectifs politiques, économiques, sociaux. Ce droit participe en cela de logiques très diverses qui tantôt peuvent s'associer, tantôt peuvent se contrarier. Aussi n'est-il ni réductible à une accumulation de techniques, ni davantage formalisable en un ensemble uni relationnel. C'est un droit dont finalement la complexité n'a d'égale que la variété des situations qu'il doit appréhender⁹⁹.

Au cours de l'instance fiscale, elle se traduit par la nécessité d'une protection des droits de l'administration et du contribuable souvent contradictoire. Ce sont les principes fondamentaux du droit à l'égalité et du droit de propriété qui sont notamment en jeu.

Relativement à l'administration, la nécessité de l'impôt est de plus démontrée par le rôle des états modernes. La fiscalité occupe en effet une place essentielle dans les politiques sociales menées par l'État. Ceci est vrai tant en ce qui concerne le problème de la répartition de la charge fiscale entre les différentes catégories socio-économiques concernées que l'usage qui est fait des sommes prélevées.

Concernant le contribuable, la nécessité de sa protection par le juge découle de la limitation des pouvoirs de l'Etat face aux libertés et droits reconnus par différents textes à ses citoyens en leur qualité de contribuable.

Le difficile arbitrage entre la liberté des citoyens et les prérogatives importantes reconnues à l'Etat afin de contrôler et de recouvrer l'imposition due, constitue la question fondamentale de la procédure fiscale. Un des acquis de la démocratie est de savoir gérer l'impôt dans la marge étroite qui existe entre contrainte et liberté, entre lutte contre la fraude et garantie du contribuable tout en restant sur le fil du rasoir entre consentement et résistance¹⁰⁰.

Le dépouillement de la jurisprudence fiscale des cours d'appel et des tribunaux de grande instance démontre que le juge en la matière s'attache dans l'ensemble à une recherche

⁹⁸ Voir J C Drie, procédures de contrôle fiscal, la voie de l'équilibre, page 30 et suivants.

⁹⁹ M. Bouvier, droit fiscal, Lgdj, p 14.

¹⁰⁰ A. Barilari, le consentement à l'impôt, presse de Science Po, 2000, p 13.

d'équilibre des relations. La question de l'évolution du traitement de la preuve au cours du procès illustre éloquemment cet état de fait.

Le droit fiscal étant un droit formaliste, le juge veille, avec une démarche équilibrée, au respect des prescriptions en la matière. L'administration est contrainte en effet au respect du formalisme dans l'exercice de ses pouvoirs de contrôle, de redressement ou de sanction sous peine de la nullité de la procédure. Le juge contrôle également avec la même rigueur le respect par le contribuable de ses obligations déclaratives. A défaut, il encourt que le juge lui fait supporter le fardeau de la preuve d'une taxation d'office notamment.

Toutefois, voulant assurer pleinement son rôle d'arbitre des relations administration-contribuable, le juge tend à ne soumettre sa saisine à un formalisme à outrance. A cet effet, le dépouillement à montrer qu'il a conscrit le domaine de la demande administrative préalable au contentieux de l'assiette malgré qu'il faut noter une certaine confusion dans l'interprétation des règles relative à l'introduction de l'instance.

S'agissant du fond du litige, comme nous l'avons évoqué ci-dessus, il veille au respect des obligations déclaratives du contribuable et aux diverses règles tendant à la protection de ce dernier lorsque l'administration veut exercer son droit de reprise.

Cependant, on note que le juge a restreint la constitution d'une garantie au paiement du principal de la créance à l'exclusion des amendes et pénalités de retard. Cette démarche est en parfaite adéquation avec les dispositions de l'article 741 du code de procédure civile qui autorise la suspension des accessoires au principal sans la constitution d'une garantie pour les impositions indirectes.

Relativement à la mutabilité de l'instance, le juge fait preuve d'une souplesse dans l'interprétation des dispositions de l'article 748 du code de procédure civile. Il est rare qu'il rejette une demande au motif qu'elle n'a pas été soulevée lors de la demande adressée à l'autorité administrative.

Toutefois, on note que l'œuvre jurisprudentielle remarquable est soumise à un ensemble de suggestions. Certains, d'ordre structurel, tiennent leur origine dans l'incohérence et de l'inflation des normes ou même de l'anachronisme dans certains domaines notamment celui des règles de procédure. D'autres afférentes au juge de l'impôt, démontrent une œuvre jurisprudentielle peu ambitieuse.

Face à ces difficultés, il est donc nécessaire de s'atteler à une réforme ambitieuse du contentieux fiscal tant pour l'ensemble des règles applicables que de l'organisation des compétences en matière fiscale.

INDICATIONS BIBLIOGRAPHIQUES

Références Bibliographiques

Ouvrage :

Ayrault (Ludovic), le contrôle juridictionnel de la régularité de la procédure d'imposition, l'Harmattan, 2004, 444 pages.

BA (EL HADJI Djaligué), les procédures fiscales L'Harmattan Sénégal, 2016 286 pages

Baldous (Benjamin), les pouvoirs du juge de pleine juridiction, presse universitaire d'Aix-Marseille 2000, 533 pages.

Baudu (Aurélien), L'essentiel des procédures fiscales, Gualino, 165 pages.

Barilari (André), Drapé (René), lexique fiscal, dalloz-Sirey, 1997, 182 pages.

Bouvier (Michel), Introduction au droit fiscal et à la théorie de l'impôt, LGDj, 322 pages.

Chataud (Agnès) , la mutabilité de l'instance fiscale et le droit à un procès équitable, L'Harmattan, 383 pages.

Dioukhané (Abdourahmane) Les finances publiques dans l'UEMOA, le budget du Sénégal, L'harmattan 2021, 486 pages.

Duverger (Maurice), finances publiques, puf Thémis, 462 pages.

Drie (Jean Claude), Procédures fiscales : la voie de l'équilibre, L'Harmattan 2005, 383 pages.

Fall (Hamid), la fiscalité dans tous ses états, L'Harmattan Sénégal 2017, 246 pages.

Grosclaude (Jacques). Marchessou (Philippe), Procédures fiscales, Dalloz, 7e éd 654 pages.

Gaudet (Richard), Contrôle fiscal : les vices de procédures, L'Harmattan 2008, 183 pages.

Karim Sid (Ahmed), Droit fondamentaux du contribuable et procédures fiscales, L'harmattan 322 pages.

MARTINEZ (José), Le Recours pour excès de pouvoir en matière fiscale, L'Harmattan, 830 pages.

MANCABOU (Ange Constantin), Gestion fiscale et comptable de l'entreprise : fiscalité sénégalaise et comptabilité ohada, L'Harmattan 2013, 415 pages.

MEHL (Lucien), BELTRAME (Pierre), science et technique fiscales, puf 1984 516 pages.

Malamine Ndione, Fiscalité sénégalaise, recueil des textes législatifs, règlementaires et doctrinaux, Fidace, janvier 2024, 696 pages

Ordre National des experts du Sénégal, Code général des impôts du Sénégal, édition 2021 L'harmattan, 497 pages.

Lambert (Thierry), procédures fiscales, LGDJ, 4e édition, 752 pages.

PROUDHON (Jean Pierre), Théorie de l'impôt, 1861, texte commenté et présenté par Thierry Lambert, Paris, L'harmattan 2000, 328 pages.

Siby (Cheikh Mahamadou Bamba), Comptabilité général SYSCOHADA révisé et audit fiscal, L'Harmattan 2019, 438 pages.

Sy (Demba), droit administratif, 2e édition, l'harmattan, 424 pages. Trotobas (Louis) et Cotteret (Jean- Marie), Droit fiscal Dalloz, 450 pages.

Articles :

Abdou Aziz Daba Kébé, la doctrine fiscale et norme juridique en Afrique, in les nouveaux chantiers de finances publiques en Afrique, L'Harmattan, pp 327- 334.

Janvier Fermose, L'office du juge fiscal camerounais, revue africaine des finances publiques, page 222 et suivants.

MAIDE (Nicaise), « le juge fiscal en Afrique de l'ouest francophone, regard sur un moucharabieh juridictionnel », in les nouveaux chantiers des finances publiques en Afrique, pages 263 et suivants.

Mor Fall, « le recours administratif préalable dans le contentieux administratif de l'impôt au regard de l'arrêt 22/08 rendu le 03 avril 2008 par le Conseil d'Etat », L'impôt numéro 17.

Mouhamet Fall, la problématique de l'aide budgétaire au Sénégal, www.afrilex.u-bordeau4.fr, consulté le 29 Décembre 2021.

Mouhamet Fall, Les lois de finances rectificatives, www.afrilex.u-bordeau4.fr, consulté le 29 Décembre 2021.

Laurence Vapaille, « De la pertinence des sanctions fiscales pénales en droit comparé ou de l'intérêt d'aller voir ailleurs », in sanction pénales fiscales, l'Harmattan, 2007, pp 37 -56.

Ouedrago yakouba, « le pouvoir d'imposition et territoire dans les états de l'UEMOA », WWW.afrilex.u-bordeaux4.fr.

Sasso pagnou, « la justice fiscale au TOGO » in les finances publiques vues d'Afrique et de France N 1 premier semestre L'Harmattan 2015 pp 81-103.

Sasso pagnou, « la justice fiscale au TOGO » in les finances publiques vues d'Afrique et de France N 1 premier semestre, L'Harmattan 2015 p 81.

Trotabas Luis, « La nature juridique du contentieux fiscal en droit français » in mélanges Maurice Hauriou, paris, sirey, 1929, pp. 710-762, « Essai sur le droit fiscal », RSLF, 1928, pp 201-236.

Thèses

BA Elhadji Dialigué , le droit fiscal à l'épreuve de la mondialisation : la réglementation des prix de transfert au Sénégal, Thèse Paris-Est juillet 2011, 504 pages.

Bechir kessentini, les commissions fiscales consultatives, thèses de doctorat, paris 2 2021.

CASTAGNEDE B, la répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale, thèse, dactyl.,paris 1, 1972.

Diop Mamadou, le contrôle de l'administration, Thèse Université Cheikh Anta Diop de Dakar Novembre 1970, 281 pages.

FALL A. B., La responsabilité extracontractuelle de la puissance publique : essai de transposition du droit administratif français dans un pays d'Afrique noire, Thèse Bordeaux 1994, tome 2, 796 pages.

Fall Mouhamet, Essai sur l'équilibre budgétaire au Sénégal, Thèse de Doctorat d'état en droit public 2002 Université Cheikh Anta Diop FSJP 592 pages.

Kébé Abdou AZIZ DABA, la répartition des compétences entre la loi et le règlement en matière fiscale en droit fiscal sénégalais, Thèse, Université Cheikh Anta Diop, 2012, 446 pages.

SACKO Ansoumane, le contrôle de l'administration, une contribution à la bonne gouvernance en guinée, thèse, Université Cheikh Anta Diop, Dakar Sénégal Mars 2014, 424 pages.

MEMOIRE

Mouhamet Fall, le contrôle fiscal au Sénégal, mémoire de DEAS Droit Public, Année Universitaire 1991-1992, Université Cheikh Anta Diop, 161 pages.

Mouhamet Fall, le contentieux fiscal au Sénégal, mémoire de maîtrise 1998-1990, Université Cheikh Anta Diop, 73 pages.

Moussa Sarr, Etude jurisprudentielle en matière fiscale, mémoire de maîtrise 2002-2003, Université Cheikh Anta Diop, 77 pages.

Modou Ndiaye, le contrôle fiscal au Sénégal, mémoire de Master 2 2019-2020, Université Cheikh Anta Diop ; 75 pages.

Mélange :

Les nouveaux chantiers de finances publiques en Afrique, mélanges en l'honneur de Miche Bouvier, L' Harmattan, 566 pages.

Les sanctions pénales fiscales, L'Harmattan, collection finances publiques, 192 pages.

Les sanctions administratives fiscales : aspects de droit comparé, L'Harmattan, collection finances publiques, 245 pages.

Rapports, Documents et Guides :

Aicardi Maurice, l'amélioration des rapports entre les citoyens et les administrations fiscales et douanières, Rapport au Ministre de l'économie des finances et de la privatisation, paris la documentation française 1986.

Rapport « Notre programme commun » du secrétaire des nations unies, Organisation des Nations unies New York, NY 10017, États-Unis d'Amérique 2021 ;

Les textes Juridiques :

Acte uniforme du 26 janvier 2017 relatif au droit comptable OHADA, [https : //www.droit-afrique.com](https://www.droit-afrique.com)

Acte uniforme sur les procédures simplifiées de recouvrement et des voies d'exécutions du JO OHADA n° spécial du 15 novembre 2023, [https : // www.ohada.com](https://www.ohada.com)

Circulaire ministérielle numéro 000504 MEFP/DGID/DLE/BL du 16 janvier 2016 Décret 2020-978 du 23 Avril 2020 portant Règlement général sur la comptabilité publique, JORS du 02 Mai 2020.

Décret 64-572 du 30 juillet 1964 portant code de procédure civile modifié par le décret 2001 - 1151 et 2013-1071 du 06 aout 2013.

Décret 2014-1171 du 16 Septembre 2014 portant organisation du Ministère des finances et du plan, JO 2015.

Loi n° 2023-14 du 02 août 2023 modifiant la loi n° 65-61 du 21 juillet 1965 portant Code de Procédure pénale, JORS numéro 7647 du 02 Aout 2023.

Loi n 2001-03 du 22 janvier 2001 portant constitution modifiée, JORS 5963 du 22 janvier 2001.

Loi 2018-10 du 30 Mars 2018 modifiant certaines dispositions du Code général des Impôts, JO N 7082 du 30 Mars 2018

Loi 2015-06 du 23 Mars 2015 modifiant certaines dispositions du Code général des Impôts, JORS n 6841 du 28 Mars 2015.

La loi 2012-31 du 31 décembre 2012 portant code général des impôts et domaines, JORS N 6706 du 31 décembre 2012.

Loi 2012-32 du 31 décembre 2012 modifiant divers dispositions législatives relatives aux régimes fiscaux particuliers.

Loi 2012-33 du 31 décembre 2012 instituant une période spéciale d'aide à la régularisation fiscale.

Loi n 2006-16 modifiant la loi n 65-61 du 19 juillet 1965 portant Code des obligations de l'administration Jo N 6291 du Samedi 5 Aout 2006.

Traité modifié de l'union économique et monétaire ouest africaine (UEMOA) 20 Janvier 2007, <http://www.uemoa.int>

JURISPRUDENCES SENEGAL :

Jugement de première instance

TGIHC, jugement N° 143 DU 15.02.2024, ORICA SENEGAL SARL contre DGID, non publié.

TGIHD, jugement N° 407 DU 18.04.2024, Majorel Sénégal contre DGID, non publié.

TGIHD, jugement N° 192 DU 16.02.2023, CBAO Groupe Attijariwafa Bank SA, non publié.

TGIHD, jugement N°524/22 du 19/05/2022 La SCI Almadies BF NVW contre DGID, non publié.

TGIHCD, jugement numéro 132 du 23 juin 2022 Antoine Matar Imprimerie PAPIMEX contre le Directeur général des impôts et domaines- le chef de bureau de recouvrement des services fiscaux de Dakar.

Tribunal hors classe de Dakar, Jugement du 11 novembre 2014 Yvette Sissokho contre directeur général des impôts et domaines

Tribunal Hors classe de Dakar, DGID contre SOBOA, jugement N 2148 du 26 Septembre 2012.

Tribunal hors classe de Dakar SDV SA contre DGID, jugement n 1185 du 04/06/2008.

Tribunal de Grande instance de Dakar, jugement n° 1354 du 24-06-2008 SCPA contre DGID.

Tribunal hors classe de Dakar, Compagnie d'assures générales Sénégalaise AGS contre DGID, jugement du 10/03/1993.

Tribunal hors classe de Dakar, Pape Ndiogou Fall contre DGID, jugement du 8 juillet 1998.

Tribunal Hors Classe de Dakar, Fougerolle contre DGID, jugement du 11 Mars 1989.

Tribunal Régional Hors classe de Dakar, Bernabé Sénégal contre DGID, jugement du 21 Mars 1988.

Tribunal hors classe de Dakar, Nouvelle Société Immobilière du Plateau NSIP contre DGID, jugement du 21 Mars 1986.

TGIHCD, ordonnance de référé n° 1199 du 23 septembre 2002.

Arrêts rendus par la cour d'appel

CAT, arrêt n 09 du 29/03/2022, Doudou Ndoeye contre DGID, non publié.

CAD, arrêt 137 du 27/06/2022, Société WARI Sénégal SA contre DGID, non publié.

CAD, arrêt n 67 du 04/03/2021 Cheikh Faye contre DGID, non publié

CAD, arrêt numéro 23 01 2020, DGID contre Clinique International, chambre civile 1 contre, non publié.

CAD, arrêt n 20 du 20/01/2020, société comptoir-commercial Macha Allah sarl contre DGID, non publié.

CAD, arrêt n 23 du 29/01/2020 ; clinique international contre DGID, non publié.

CAD, arrêt n 180 du 1/07/2019, Restaurant la PAGODE contre perception de Dakar plateau-Mairie de la commune de Ngor.

Cour d'appel de Dakar, arrêt du 25 avril 2019 compagnie d'investissement céréalier SARL dite CIC Sénégal contre le directeur général des impôts et domaine.

Cour d'appel de Dakar, SOBOA contre Directeur général des impôts et domaines, jugement du 4 Aout 2014, CIV42014128MDT/C4141128.

Cour d'appel de Dakar chambre civil, Société des brasseries de l'ouest africain dit SOBOA contre le directeur général des impôts et domaine arrêt n 128 du 04/08/2014

Cour d'Appel de Dakar, Ousseynou Gaye contre DGID, Arrêt n 391 du 24/06/2004.

Cour d'appel de Dakar, Hycinthe Lat Senghor contre Receveur des taxes indirects, 21 Mars 1986.

Cour d'appel de Dakar, Reginterco et Alamaddine contre Etat du Sénégal jugement n 115/76 du 19 Mars 1976.

Conseil d'Etat 1re Section, Canal+ Horizons Sénégal contre Directeur général des impôts et domaines, Arrêt n 48/08 du 31 Juillet 2008.

62

Conseil d'état 1re Section DGID contre Compagnie Royale Air Maroc Arrêt n 40/07 du 07 juin 2007.

FRANCE

Tribunal administratif de Nantes jugement du 26 novembre 1996 (n 92-4768). CE, 2 JUIN 1982, req. 14928, rjf, 1982, 7, comm.703.

CE, 8 mars 1957, ROZE, AJDA 1957, page 182.

CE, 06 octobre 2000, section, n 208765, Sarl Trace, RJF 895.

CE arrêt du 23 novembre 2005, req. N 263520. CE, 24 février, 1998, req. 59762, Dr. Fisc. 1988.

Conseil d'Etat Ass. 26 octobre 2001, Ternon, Lebon p. 497.

CE, sect., arrêt du 2 décembre 2016, N387613juris Data n2016-026268.

CE, M. et Madame Meyer, 16 avril 2012 n 320912 in conseil d'état jurisprudence 2012-2013

CE, 30 Juin 1950, QUERALT, Rec. 413, S 1951, p 85. CE, 28 févr. 1913, Breil, Lebon, p. 289.

CE 21 Mars 2011, req. 306225, Krupa RJF 2011.

CC, décision n 89-268 du 29 décembre 1989, RFJ 1990, 2, comm. 195. CC français, Décision N 2011-116 QPC du 23 septembre 2011.

CE, Sect., 29 juin 1962, *Société des aciéries de Pompey*.

CE 30 Novembre 1994 n 126 600 SARL Etudes Ravalement Construction ERC RFJ 1/95.

CE, 8 mars 1957, ROZE, AJDA 1957, page 182

Sites Internet :

www.ohada.com <https://juricaf.org> www.sec.gouv.sn www.J.O.sn

<http://www.uemoa.int>

www.afrilex.u-bordeau4.fr

TABLE DES MATIERES

REMERCIEMENTS.....	I
DEDICACES	II
SIGLES ET ABREVIATIONS	III
EPIGRAPHE	IV
SOMMAIRE	VI
INTRODUCTION.....	1
Chapitre 1 : Une jurisprudence soucieuse d'une protection équilibrée des relations administration- contribuables.....	11
Section 1 : L'allègement du formalisme des recours juridictionnels	12
Paragraphe 1 : Une restriction du domaine de la demande administrative préalable	13
A- L'exclusion du recours administratif en matière de référé	14
B- La circonscription du domaine du recours administratif au contentieux de l'assiette	15
Paragraphe 2 : Une sanction parcimonieuse du formalisme de la saisine	16
A- Un encadrement de la sanction du formalisme	18
B- La consécration parcimonieuse de moyens d'ordre public	19
Section 2 : Une jurisprudence soucieuse de l'équilibre des relations administration- contribuable dans le traitement de la demande en justice.....	20
Paragraphe 1 : L'instruction des demandes	21
A- La charge de la preuve	21
B- L'administration de la preuve	23
Paragraphe 2 : Un équilibre apparent dans l'appréciation du bien-fondé des demandes .	24
A- Le traitement des contestations relatives à l'assiette de l'impôt.....	24
B- Le traitement des contestations relatives au recouvrement de l'impôt	26
1- La contestation au fond du recouvrement	26
2- Le sursis au recouvrement.....	28

Chapitre 2 : Une démarche à consolider pour plus d'efficacité de l'œuvre jurisprudentielle fiscale.....	30
Section 1 : L'identification des contraintes	31
Paragraphe 1 : Les difficultés structurelles	31
A- L'incohérence des règles de procédure applicables	32
B- L'inflation des normes de fond applicables	33
Paragraphe 2 : Les difficultés afférentes à l'approche du juge	35
A- Une méconnaissance du juge de ses pouvoirs en matière fiscale	35
B- Un office peu ambitieux du juge.....	37
Section 2 : Les pistes d'amélioration de l'office du juge	40
Paragraphe 1 : La réforme des procédures fiscales.....	41
A- La simplification des règles d'introduction de l'instance fiscale.....	41
B- Favoriser plus la mutabilité de l'instance en vue d'un procès équitable	42
Paragraphe 2 : Repenser le juge fiscal dans l'architecture judiciaire	44
A- Le renforcement des rôles des juges dans les mécanismes de règlement préventif des litiges fiscaux	44
B- Le développement d'une politique de spécialisation du juge fiscal.....	45
CONCLUSION.....	48
INDICATIONS BIBLIOGRAPHIQUES.....	51
TABLE DES MATIERES	59