

20081254

REPUBLIQUE DU SENEGAL

Un Peuple Un but Une Foi



Ministère de la justice

Centre de Formation Judiciaire

(J.F.J)



MEMOIRE DE FIN D'ETUDE

THEME

LE ROLE DU JUGE DANS LE REGLEMENT DU CONTENTIEUX FISCAL'

Présenté par :

AHAMADA HAMIDOU

Elève Magistrat

Sous la direction de :

Mr ALIOUNE THIOUNE

Inspecteur des Impôts et
Domaines

Promotion 2008-2010

DEDICACE

Je dédie ce modeste travail à mon épouse et mes enfants avec l'espoir que cette nouvelle carrière de la magistrature leur sera utile.

Remerciements

Nous adressons nos remerciements au bon Dieu le tout puissant qui nous a gardé en vie et donné le courage de au terme de ce travail.

Nos remerciements s'adressent également aux autorités Sénégalo-Comoriennes qui par l'amour de leurs deux pays et pour renforcer l'accord bilatéral ont bien voulu signer une convention de formation des magistrats et greffiers ici à Dakar.

Nous exprimons notre gratitude particulièrement à :

Mr Abdouroihamane IBRAHIM ancien ministre de la justice Comorienne qui par sa claire voyance a mis en exécution ladite convention;

Mr DIAKHATE Directeur Général du Centre de Formation Judiciaire à Dakar pour ses conseils et son sens de responsabilité ;

Mr Alioune THIOUNE, Inspecteur Principal des Impôts et Domaines, Directeur de ce mémoire, pour son encadrement sans faille, sa disponibilité, son sens du partage et la clarté de ses explications et la qualité de ses conseils ;

Tous nos formateurs pour les sacrifices consentis pour assurer une formation de qualité ;

Tous ceux qui nous ont bien accueillis et encadré dans les différents lieux de stage ;

Tous ceux qui de près ou de loin ont contribué à la réalisation de ce travail ;

Tous mes collègues de la promotion.

Annexes

Annexe I : Affaire Mamadou SECK contre DG des Impôts et Domaines, le Régisseur des recettes de Dakar, Libasse SECK et Me Bernard SAMBOU ;

Annexe II : Affaire Société NSES SAVANA SALY contre le DG des Impôts et Domaines, le Chef du bureau du recouvrement et l'Agent judiciaire de l'Etat ;

Annexe III : Affaire Youssouf WAZNI contre le Régisseur des recettes et le DG des Impôts et Domaines ;

Annexe IV : DG des Impôts et Domaines contre Société SIEMENS AG ;

Bibliographie

1. Acte Uniforme sur l'organisation et l'harmonisation du droit des affaires en Afrique (OHADA) ;
2. Code Général des Impôts (C.G.I) ;
3. Code de Procédure Civile Sénégalais ;
4. Mémoire de fin d'études sur la jurisprudence fiscale de Mlle FATOU MAKHACISSE, ENA promotion 2004-2006.
5. Document sur le contentieux fiscal, ENA/CFJ année 2000 ; Page 64.
6. Document sur l'acte de juger de Madame Andrésia VAZ Ancienne Premier Président de la Cour de Cassation Sénégalaise, présenté lors d'une séminaire au Centre de Formation Judiciaire (CFJ).

Liste des sigles et des abréviations

AGS : Assurances Générales Sénégalaises

CGI : Code Général des Impôts

COCC : Code des Obligations Civiles et Commerciales

CPC : Code de Procédure Civile

DG : Directeur Général

DGID : Direction Générale des Impôts et Domaines

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

PV : Procès-verbal

TVA : Taxe sur la Valeur Ajoutée

SOMMAIRE

INTRODUCTION	page 9-10
PREMIERE PARTIE : LES PROCEDURES	page 11-28
CHAPITRE 1 : PROCEDURES URGENTES	page 12 -19
Section 1 : les suspensions au recours	
Paragraphe 1 : sursis au paiement.	
Paragraphe 2 : sursis à exécution.	
Section 2 : Par une remise en cause de la suspension au recouvrement ou des saisies des biens.	
Paragraphe 1 : 1 par la remise en cause du sursis au paiement.	
Paragraphe 2 : par la distraction de biens saisis.	
CHAPITRE 2 : PROCEDURES DU FOND	page 20-28
Section 1 : pour opposition aux actes de poursuites	
Paragraphe 1 : contestation sur la forme	
Paragraphe 2 : contestation sur le fond	
Section 2 : les oppositions aux titres de perception	
A : La procédure de saisine du juge	
B : le contenu de la requête	
DEUXIEME PARTIE : LES POUVOIRS DU JUGE DE CONTRIBUER A LA CREATION DES REGLES DE DROIT ET LES LIMITES	page 29-45
CHAPITRE 1 : pouvoirs du juge	page 30-37
Section 1 : le pouvoir du juge d'appliquer la loi	
Paragraphe 1 : fonctionnement de la justice (arrêt société IKAGEL c/DG des impôts et Domaines).	

Paragraphe 2 : les décisions rendues qui n'ont pas fait l'objet d'une cassation (arrêt fondation islamique Ben Aziz c / DG des Impôts et Domaines).

Section 2 : Pouvoir d'interprétation

page 33-37

CHAPITRE 2 : limites du juge

page 38-45

Section 1 : limites liées à sa formation.

Section 2 : limites liées à la faiblesse de cas de litige

Conclusion

page 46-48

INTRODUCTION

Le système fiscal Sénégalais comme celui des Comores est d'inspiration française, en matière d'Impôt sur le revenu (IR) par exemple, les dispositions légales et réglementaires ont été soit puisées soit inspirées des textes français.

C'est un système composé de plusieurs Impôts, qui est essentiellement déclaratif avec des exceptions à la règle, comme le système de retenu à la source et des précomptes (paiement avancé). Il appartient dans ce système à l'Administration d'assurer le contrôle fiscal. Cela veut dire que pour les principaux Impôts, le contribuable procède lui-même à la détermination de sa base d'imposition conformément aux dispositions législatives en vigueur.

En vertu de notre système déclaratif, il appartient au contribuable de déclarer la taxe imposable sous le contrôle de l'Administration.

C'est à partir de ce moment où un litige fiscal peut naître.

L'Impôt qui est l'élément fondamental du système, est défini comme étant « une prestation pécuniaire requise des personnes physiques ou morales, et sans contre partie directe, en vue de la couverture des charges publiques ou de l'intervention de l'Etat ».

Assiette de l'Impôt : ensemble des opérations administratives ayant pour but d'une part, de rechercher la matière imposable et d'autre part, de déterminer les bases d'imposition.

Est assujettie, toute personne qui effectue dans l'exercice d'une activité économique, d'une manière habituelle et indépendante, à titre principale ou à titre d'appoint, avec ou sans but lucratif, des livraisons de biens ou des prestations de services visées par le CGI.

Le contentieux est la possibilité, pour le contribuable, de contester une imposition.

Autrement dit le contentieux fiscal est l'ensemble des litiges opposant formellement les contribuables à l'Administration fiscale et qui ne peuvent se clore que par la décision d'un juge.

L'histoire enseigne que l'Impôt a toujours suscité diverses réactions. En France et aux Etats Unis par exemple l'Impôt s'est heurté par un moment, à une certaine résistance. Les rebellions contre l'impôt ont pris des formes variées : fraude fiscale, grève contre l'Impôt, anachorètes fiscales etc. Toutes ces pratiques avaient pour finalité le refus du paiement de l'impôt ou d'en réduire fortement le montant.

C'est ainsi, qu'il est extrêmement important de savoir le rôle du juge dans le traitement du litige fiscal ?

Il est chargé d'appliquer la loi, alors qu'il n'a pas toute la formation requise et les outils nécessaires, ce qui n'est pas sans poser de problèmes.

Le juge est aussi chargé, en cas d'obscurité de la loi ou de vide juridique, d'interpréter ou d'en créer.

D'ailleurs, le traitement du litige fiscal est une composante de celui du contentieux économique. L'investisseur n'est pas tenté de venir au Sénégal ou aux Comores si le litige fiscal n'est pas traité de façon indépendante et équitable.

Au plan économique, c'est un gage de sécurité judiciaire des affaires.

Au Plan social, c'est une source d'apaisement et de stabilité.

Par conséquent, nous étudierons dans une première partie les procédures à savoir les procédures urgentes (chapitre 1) et du fond (chapitre 2) et dans une seconde partie les pouvoirs du juge de contribuer à la création des règles de droit (chapitre 1) et ses limites ou faiblesses (chapitre 2).

PREMIERE PARTIE : LES PROCEDURES

Lorsqu'il y a un litige fiscal, le juge ne peut pas prévenir le litige plutôt ne peut que rendre la justice.

Mais suivant la jurisprudence¹ le juge peut contribuer à la création d'une règle de droit dans le traitement des procédures urgentes (chapitre 1) et dans le traitement également des procédures du fond (chapitre 2).

¹ Arrêt Maître Ousseynou GAYE contre DG des Impôts et Domaines.

CHAPITRE 1: LE LITIGE DEVANT LE JUGE DES REFERES

La procédure de référés est ouverte dans tous les cas d'urgence ou lorsqu'il s'agit de statuer provisoirement sur des difficultés relatives à l'exécution d'un titre exécutoire ou d'un jugement. Les référés sont règlementés par les articles 247 à 252 du CPC.

En matière de recouvrement d'impôts, le juge des référés est saisi lorsqu'une contestation intervient sur les actes de poursuites ou lorsque la contestation est relative à l'imposition elle-même. C'est le cas du recouvrement de la TVA par exemple qui fera l'objet d'une analyse beaucoup détaillée sur ce chapitre.

Le recouvrement de la taxe sur la valeur ajoutée revêt un caractère obligatoire pour le receveur des taxes indirectes. Il peut utiliser tous les moyens légaux mis à sa disposition pour obtenir le paiement de l'impôt.

Par ailleurs, le Receveur des taxes indirectes prend toutes mesures conservatoires concernant la saisie immobilière et la saisie de biens meubles.

Toutefois, le redevable peut se tourner vers le juge pour bénéficier d'une suspension au recouvrement, lorsqu'il connaît des difficultés pour s'exécuter. Le juge peut, en effet, faire obstacle au recouvrement en ordonnant un sursis à exécution en ce qui concerne les amendes, pénalités, droit en sus et accessoires ou un sursis au paiement. Cette possibilité est ouverte, respectivement, par les articles 741 et 742 du code des procédures civiles.

Aussi apparaît-il que, devant le juge des référés, le contentieux du recouvrement de la TVA se règle de deux façons : par des suspensions au recouvrement de la taxe (section 1) ou par la remise en cause des suspensions ou des saisies de biens du redevable (section 2).

Section 1 : les suspensions au recouvrement.

En principe, le contribuable qui conteste le bien fondé de son imposition n'est pas dispensé d'acquitter dans le délai légal, l'intégralité de cette imposition.

Mais aux termes des dispositions de l'article 742 du CPC : « 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 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>>.

Enfin le même article précise qu'à l'audience de renvoi si les garanties répondent aux conditions prévues ci-après et apparaissent suffisantes, le président du tribunal ordonne qu'il soit sursis au recouvrement de la partie contestée de l'imposition.

Paragraphe 1 : le sursis au paiement

Le sursis au paiement peut être octroyé par le juge à la requête du redevable, pour l'une des raisons évoquées à l'article 736 du CPC. Pour cela, il devait, au préalable, contester l'assiette ou le taux des impositions et assigner le Directeur Général des Impôts et Domaines et le Comptable public intéressé à comparaître devant le Président du Tribunal Régional pour faire admettre l'une des garanties énumérées par l'article 742 du CPC, dans les conditions d'admissibilité de l'article 744 dudit code. Ceci, lorsque le Receveur des taxes indirectes estime que les garanties offertes par le redevable sont insuffisantes. A contrario, un redevable qui ne conteste ni le bien-fondé d'une imposition ni son montant ne demander le sursis au paiement.

Les garanties relatées par l'article 742 du CPC sont la consignation à un compte d'attente du trésor, une créance sur le trésor, des obligations dûment cautionnées, un dépôt spécial de valeurs mobilières et une caution bancaire.

Le redevable se doit d'énoncer la garantie dans l'assignation et d'en apporter la justification.

A défaut, sa demande est déclarée irrecevable. Aussi faudrait-il s'interroger sur la compétence du juge à apprécier les garanties produites par le redevable ?

Lorsque le Receveur estime les garanties offertes par le redevable ne permettent pas le recouvrement ultérieur de la créance fiscale, ou même avant la décision implicite (silence de six mois) ou expresse de l'Administration, celui-ci peut l'assigner, avec le Directeur Général des Impôts et Domaines, pour entendre dire qu'il sera sursis à la vente forcée

des biens saisis pour le recouvrement de la partie de l'imposition contestée jusqu'à la décision de l'Administration.

Le redevable pourrait se voir alors reconnaître le bénéfice du sursis au paiement si le juge estime que les garanties offertes sont suffisantes et doivent être acceptées. Dans ce cas, l'exigibilité de l'impôt est suspendue jusqu'à la fin du litige.

A défaut de constitution des garanties ou si les garanties offertes sont insuffisantes, le sursis au paiement est refusé. Par conséquent, les poursuites peuvent être exercées ou reprises. Dans ce cas, le Receveur prend des mesures conservatoires, en procédant en une saisie de biens du patrimoine du redevable.

Quelle que soit la décision du juge, elle est susceptible d'appel et de pourvoi en cassation.

Puisque l'appel n'est pas suspensif des poursuites, leur continuation peut causer des dommages irréparables pour le redevable. Ainsi, pour parer à tout préjudice, le redevable peut demander un sursis à exécution des titres de perception ou des procès-verbaux. Le sursis à exécution est une autre voie qui peut permettre au redevable d'obtenir la suspension au recouvrement.

Paragraphe 2 : Le sursis à exécution

Le juge joue un rôle déterminant dans la défense des intérêts du redevable dans la mesure où l'Administration fiscale dispose d'un pouvoir exorbitant. L'opposition à un titre de perception, en ce qui concerne le Receveur, n'est pas suspensive de l'exercice des poursuites sur le principe de l'impôt,

Conformément à l'article 1051 du C.G.I. l'obligation de payer n'est en rien attachée à la solution du différend. Ce qui paraît dommageable pour le redevable, s'il est de bonne foi. C'est pourquoi le C.P.C prévoit, en son article 741, une procédure de sursis à exécution. Cette procédure de sursis ne concerne que les amendes, pénalités, droits en sus et accessoires.

En effet, les recouvrements du principal et des amendes, pénalités et droits en sus pourraient entraîner un préjudice irréparable pour le redevable. Mais aussi, le juge, avant d'ordonner ce sursis, doit s'assurer que le recouvrement de la créance de l'Etat ne serait pas compromis.

Aussi, l'octroi du sursis à exécution est subordonné à l'exécution préalable de la décision attaquée.

A défaut de justifications, le juge permet la continuation des poursuites. Comme dans l'arrêt de la Cour d'appel de Dakar n° 243 du 21 mars 1985 rendu dans l'affaire Texaco Afrique Limited contre le Directeur Général des Impôts et Domaines où la Cour a confirmé le jugement du tribunal régional et déclaré que ladite société n'avait pas prouvé que les conditions étaient réunies. C'est alors de bon droit que le Tribunal a rejeté la demande de sursis à l'exécution.

En somme, le juge ordonne le sursis à exécution dans l'intérêt du redevable. Ainsi, le sursis suppose à la vente forcée des biens saisis pour le paiement de partie contestée de l'imposition. Il doit avoir également conscience que sa décision ne doit pas mettre en péril la créance de l'Etat.

Aussi, veille-t-il à ce que les conditions exigées par la loi soient prouvées par le redevable.

En définitive, le Receveur des taxes indirectes et le juge jouent un rôle prépondérant dans le règlement du contentieux du recouvrement de la TVA car quoi qu'il arrive la créance de l'Etat doit être sécurisée par tous les moyens de droit. Dans un esprit d'assouplissement des rigueurs du recouvrement, ils sont appelés à aider le redevable dans sa volonté de s'acquitter de l'impôt, notamment, lorsqu'il s'agit de sommes considérables. Aussi, des sursis sont accordés au redevable pour ne pas le pénaliser dans ses activités économiques.

Toutefois, pour éviter que le redevable ne s'engage dans une voie contentieuse dans le seul but de faire du dilatoire, comme le rappelle l'article 1051 C.G.I : <<le recours en justice n'est pas suspensif de l'exécution>>. Ce qui signifie que le Receveur, même en cas de contestations, peut continuer les poursuites ou prendre des mesures conservatoires, en attendant une décision tacite ou explicite du juge. Ce qui ne met pas toujours le redevable à l'abri de difficultés.

En effet, l'octroi des suspensions au recouvrement peut être remis en cause pour différentes raisons.

Mais, puisque ni le recours au juge ni l'appel sur sa décision ne sont pas suspensifs du recouvrement des droits, le Receveur peut procéder à la saisie de biens du redevable, sur l'ensemble de son patrimoine. Aussi, arrive-t-il que le redevable ou un tiers demande la distraction d'un bien saisi de son patrimoine. C'est encore le juge des référés qui apprécie cette remise en cause des suspensions au recouvrement et des requêtes en distraction de biens saisis.

Section 2 : Par une remise en cause des suspensions au recouvrement ou des saisies de biens.

Dans le souci de sauvegarder la créance de l'Etat, le Receveur des taxes indirectes peut prendre des mesures conservatoires. Aussi, il arrive qu'un tiers qui se prétend propriétaire d'un bien saisi demande au juge d'en ordonner la distraction du patrimoine du redevable. Cette action vise à récupérer un bien qui se retrouve, pour plusieurs raisons, entre les mains du redevable poursuivi.

Ce qui peut entraîner une remise en cause de la saisie.

Mais aussi, le redevable qui a obtenu une suspension au recouvrement, par le jeu du sursis à exécution, peut constater la remise en cause par la continuation des poursuites. En effet, la particularité du référé est qu'il s'agit d'une « procédure rapide » et déroge plus ou moins aux grands principes de la procédure de droit commun (principe du contradictoire et celui de la loyauté des débats). Ce qui se traduit par la possibilité que se réserve le juge de réviser son ordonnance, en cas de découverte d'élément nouveau dans la mesure où sa décision est provisoire.

Ainsi, la remise en cause du bénéfice d'une suspension au recouvrement de la dette fiscale du redevable peut se faire par le biais d'une remise en cause du sursis au paiement (§1) ou par la distraction de biens saisis du patrimoine du redevable (§2).

Paragraphe 1 : par la remise en cause du sursis au paiement

Le juge des référés peut, en principe, à tout moment se rétracter ou modifier son ordonnance. En effet, compte tenu même de la nature du référé qui est liée à l'urgence, l'ordonnance du juge n'est que provisoire. Aussi, conformément à l'article 252 du C.P.C, l'ordonnance du juge des référés « peut être modifiée ou rapportée en référé en cas de circonstances nouvelles ». Les changements qui peuvent intervenir doivent être soutenus par des éléments justifiant cette remise en cause, soit par le redevable, soit par l'Administration fiscale.

Cette ordonnance du juge des référés n'est pas susceptible d'opposition. Elle peut, cependant, faire l'objet d'appel dans les quinze jours à compter de sa signification.

Dans la pratique, la constitution de garanties équivalentes au montant des sommes réclamées doit être renouvelée, à chaque fois qu'il est nécessaire. Il peut arriver, lorsque le redevable dépose une caution bancaire comme garantie, que la banque retire sa caution pour une raison ou une autre.

Dans ce cas, le Receveur des taxes indirectes doit demander au juge de lever la suspension au recouvrement. Ce cas de figure est, cependant, très rare dans la mesure où au niveau des Recettes des taxes indirectes, lorsque le juge ordonne une suspension au recouvrement, le service cesse de suivre le dossier. C'est, d'ailleurs, dans ce sens que la note-circulaire n°1277 du 28 octobre 2005 de la Direction Générale des Impôts et Domaines exhorte à plus de vigilance dans la gestion du contentieux juridictionnel.

La remise en cause du sursis au recouvrement n'est pas uniquement la seule décision que le juge des référés peut ordonner. Il peut être requis par un redevable ou un tiers pour la distraction des biens saisis du patrimoine de ce redevable poursuivi. La distraction de biens meubles ou immeubles est encore une décision prise par le juge des référés dans le règlement du contentieux en matière de T.V.A.

Paragraphe 2 : par la distraction de biens saisis du patrimoine du redevable.

a) Distraction d'objets saisis.

L'acte uniforme portant organisation des procédures simplifiées de recouvrement et des voies d'exécution, en ses articles 149 et suivants prévoit qu'en matière de saisie mobilière, << le débiteur peut demander la nullité de la saisie portant sur un bien dont il n'est pas propriétaire >>.

Il ressort de cet article que le redevable peut demander, lorsqu'il est au courant de la saisie, la main levée d'une partie des biens ne lui appartenant pas. La possibilité de distraction est offerte au tiers dont un bien, se trouvant entre les mains du débiteur de l'impôt, est saisi pour assurer le recouvrement de la dette fiscale.

Dans la requête, le propriétaire, autre que le débiteur de l'impôt, fournit toutes les justifications de son droit de propriété : facture d'achat, acte de vente, acte de donation, etc.

Lorsque le juge est convaincu du bien fondé de la requête, il ordonne la distraction ou la mainlevée, si la saisie a eu déjà lieu, de ces biens meubles revendiqués, de l'ensemble des biens saisis sur le redevable. C'est dans cette perspective qu'il faut considérer le jugement n°756 du 11 juillet 1984 rendu par le Tribunal de Première Instance de Dakar, dans l'affaire opposant le

Receveur des taxes indirectes au sieur Cheikh Oumar Kane et l'arrêt n°36 du 22/01/2004 rendu par la cour d'appel de Dakar dans l'affaire opposant Mamadou SECK au directeur des Impôts du Sénégal et le Régisseur des recettes de Dakar(voir annexe 1). En effet, dans le jugement sus visé, le Receveur avait procédé à une saisie de biens meubles appartenant à la dame Oumy Mbengue. Elle avait assigné le Receveur pour entendre ordonner la distraction des biens saisis sur le sieur Cheikh Omar Kane et leur restitution à la dame Omy Mbengue. Dans cette affaire, le tribunal a rendu un jugement par défaut et ordonné la distraction de ces biens saisis². La remise en cause de la saisie peut également concerner la distraction de biens immobiliers saisis.

b) Distraction des biens immobiliers saisis.

Les articles 308 et suivants de l'Acte précité prévoient que lorsqu'un << tiers se prétend propriétaire d'un immeuble saisi et qui n'est tenu ni personnellement de la dette, ni réellement sur l'immeuble, peut pour le soustraire de la saisie, former une demande en distraction avant l'adjudication (...) >>.

En effet, un tiers qui se prétend propriétaire d'un immeuble saisi, et qui n'est pas tenu personnellement de la dette, peut en demander la distraction avant l'adjudication³. Ce qui signifie que la demande en distraction doit se faire sous le respect de certaines conditions.

Là aussi, il peut prouver par tous les moyens son droit de propriété. Convaincu de la propriété du requérant sur les biens immeubles saisis, le juge des référés peut faire obstacle aux poursuites jusqu'à l'intervention du juge de fond.

En somme, quelle que soit sa décision, le juge des référés ne peut rendre des ordonnances préjudiciables aux droits en principal, conformément à l'article 250 du CPC. Ce qui signifie que ces ordonnances, rappelons -le, ne concernent que le recouvrement des amendes, droits en sus et pénalités exigibles. Ce qui veut dire que l'Administration doit veiller à ce que le juge des référés n'ordonne le sursis au recouvrement sans que le paiement des droits en principal soit garanti.

Aussi, les décisions de ce juge sont susceptibles d'appel aussi bien pour l'Administration fiscale que pour le redevable ou le tiers.

² Cf. Document sur le contentieux fiscal, ENA/CFJ, 2000, p. 64

³ Cf. article 308 de l'AUVE (OHADA)

Ainsi, le contentieux du recouvrement prend fin, devant le juge des référés lorsqu'il ordonne la suspension du recouvrement, par le moyen du sursis au paiement et du sursis à exécution. De la même façon, il peut mettre un terme aux contestations en remettant en cause les suspensions au recouvrement ou en ordonnant la distraction de biens du patrimoine du redevable.

D'autres difficultés d'exécution peuvent aussi intervenir lorsque le débiteur conteste les impositions dont il fait l'objet. C'est le cas par exemple des contestations relatives à l'assiette. Ces contestations sont régies par les dispositions des articles 735 et 736 du CPC et les articles 1050 et suivants du Code Général des Impôts.

Lorsqu'une contestation est soulevée par le redevable, le juge des référés peut être saisi pour entendre ordonner la discontinuation des poursuites.

L'incompétence du juge des référés concernant le recouvrement des droits en principal ne signifie pas que le redevable ne peut pas contester les montants qui lui sont réclamés. En cas de contestation de ces dits droits, il fait alors appel au juge du fond qui, en tout état de cause, n'est pas lié par la décision du juge des référés.

CHAPITRE II : PROCEDURE DEVANT LE JUGE DU FOND

Le redevable peut, après saisine du juge des référés pour statuer sur les difficultés d'exécution, soumettre au juge du fond le désaccord survenu entre lui et l'Administration fiscale. Il convient de noter que l'expression juge du fond désigne, dans ce cadre, le Tribunal régional ou la Cour d'appel ou la Cour suprême qui connaissent du contentieux fiscal.

Le contentieux soumis au juge du fond est relatif aux oppositions sur les actes de poursuites (section 1) et les oppositions aux titres de perception (section 2).

Section 1 : pour opposition aux actes de poursuites

Lorsque l'Administration fiscale entame le recouvrement forcé, il dispose de moyens lui permettant de mener à bien sa mission. Il s'agit des titres exécutoires ; les avis à tiers détenteur, les commandements, etc. Ces actes pris, dans le cadre du recouvrement, sont appelés actes des poursuites.

En revanche le redevable peut également contester lesdits actes de poursuites sur la forme, lorsqu'il les estime entachés d'irrégularité ou encore sur le fond, lorsqu'il est convaincu qu'ils ne sont pas bien fondés.

C'est dire que les actes de poursuites peuvent être contestés soit sur la forme (§1) soit sur le fond(§2)

Paragraphe 1 : Contestation sur la forme

Les contestations sur la forme des actes de poursuites interviennent lorsque lesdits actes sont entachés d'irrégularités. Les irrégularités dans ces actes constituent une cause de nullité et interrompent les poursuites, au moins jusqu'à l'établissement d'un autre état exécutoire. Ces causes de nullité sont très variées. A ce propos, l'incompétence de l'autorité ayant signé l'état exécutoire peut être évoquée. En effet, l'état exécutoire doit être signé par le Directeur des Impôts. C'est encore le cas, lorsque les conditions de significations évoquées par les articles 1052 et 1053 du CGI ne sont pas respectées. Il peut s'agir de l'envoi de l'état exécutoire, sans pour autant communiquer le titre de perception au débiteur de l'impôt. De même, il arrive qu'un tiers détenteur conteste cette qualité ou soutienne ne pas être débiteur du redevable de l'impôt. Par ailleurs, la nullité ne peut être prononcée qu'à charge pour la personne qu'il invoque de prouver le grief que lui cause l'irrégularité⁴.

⁴ Abdoul SY, page 44, tiré du mémoire d'Alioune THIOUNE, La problématique du recouvrement de la TVA liquidée par suite de redressements fiscaux, ENA, 2000, page 33.

Aussi, le juge accède aux réclamations du redevable, lorsqu'il prouve que les actes de poursuites lui font grief ou simplement parce qu'ils sont entachés de nullité mettant fin au contentieux du recouvrement.

Les oppositions aux actes de poursuites ne se limitent pas seulement aux contestations relatives à leur régularité en forme, mais aussi à celles relatives au bien-fondé de ces actes.

Paragraphe 2 : Lors de contestations sur le fond

Les contestations sur le fond ont à l'existence de l'obligation de payer la taxe, le montant de la dette, à son exigibilité et à la prescription.

Elles peuvent également porter sur tout autre motif qui ne remet pas en cause l'assiette et le calcul de l'impôt.

Le débiteur conteste l'obligation de payer, s'il estime qu'il a déjà payé la dette qui fait l'objet de poursuites. Il peut, dans le même ordre d'idées, faire valoir que le commandement, qui lui est servi, est dépourvu de tout fondement dans la mesure où il a été donné une mainlevée sur l'avis au tiers détenteur.

Le redevable peut soutenir que le Receveur des taxes indirectes n'a pas tenu compte des sommes déjà versées (acomptes) ou bien qu'il ait commis une erreur dans le décompte des sommes réclamées, en cas de pluralité des dettes.

En ce qui concerne les contestations sur l'exigibilité de la taxe, le redevable peut avancer qu'il a formulé et obtenu un sursis au paiement. Même si le sursis au paiement n'est pas suspensif des poursuites, nous l'avons dit, il a le mérite d'interrompre momentanément, et en partie, la procédure de recouvrement.

Le Receveur, en outre, peut faire valoir la prescription décennale de droit commun (art 223 et s du cocc).

La prescription est interrompue par les actes de recouvrement, tels que le commandement, la saisie à tiers détenteur etc.

pour une meilleur compréhension nous allons analyser deux décisions à savoir l'affaire Youssouf WAZNI contre Monsieur le Régisseur des recettes de Dakar et le Directeur des Impôts et Domaine(2) ; l'affaire la Société NSE SAVANAS contre Directeur des Impôts et Domaine, le chef du bureau du recouvrement et l'Agent judiciaire de l'Etat(1)

1 : Affaire Société NSE SAVANA SALY contre Directeur des impôts et Domaines

Dans cette affaire, par acte d'huissier du 28 mars 2001, la Société NSE SAVANA SALY a assigné Monsieur le Directeur des Impôts et Domaines, le chef du bureau du recouvrement et l'Agent judiciaire de l'Etat devant le Tribunal Régional Hors Classe de Dakar en annulation de la contrainte d'un montant de 208.068.048F.

Elle a soutenu que le Directeur des Impôts et Domaines lui a réclamé le montant susvisé au titre des diverses taxes afférents aux années 1991, à 1995 portant sur le fonds de commerce exploité à Saly Portugal appartenant à la Société d'exploitation de Saly .Elle a ajouté qu'elle a été déclarée adjudicataire du fonds de commerce et que son droit de propriété a été consacré à ce jour. Elle a conclu que les Impôts exigibles avant 1997 ne peuvent lui être réclamés. Que le créancier ayant un droit avant la vente devait l'exercer sur le prix selon elle.

Les défendeurs ont rétorqué que ladite somme corresponde aux taxes sur la valeur ajoutée et à diverses taxes de promotion touristique. Ils ont fait valoir que la demanderesse n'a pas respecté les articles 1052 et suivants de la loi 92-40 du 09 juillet 1992 portant Code Général des Impôts lesquels exigent la constitution des garanties couvrant la somme objet des poursuites ; Ils ont ajouté que l'article 407 du code précité prévoit que le cédant d'un fonds de commerce sera tenu solidairement des taxes dues par le concessionnaire à la date de la cession.

Le juge décida dans un jugement n°1079 du 19/06/2002 d'annuler la contrainte décernée à la société NSES SAVANA SALY (annexe 2).

2 : Affaire WAZNI contre Monsieur le Régisseur des recettes de Dakar, Directeur des Impôts et Domaine et l'Agent judiciaire de l'Etat.

Dans cette affaire Youssouf WAZNI a interjeté appel du jugement rendu le 04/06/2002 par le Tribunal Régional de Dakar. L'appelant WAZNI soutenant que le Directeur des Impôts, qui poursuit une contrainte datée du 01 mars 2001 et établie au nom de Souleymane WAZNI, a fait délaissier la dite contrainte à son domicile au seul motif qu'il se nommait WAZNI et avait le même nom patronymique que le débiteur de la contrainte. Il a exposé n'avoir aucun lien de parenté avec Souleymane WAZNI et sollicita par conséquent la distraction des objets qui ont été saisis à son domicile .Il a demandé par conséquent l'infirmer des dispositions du jugement.

Le Régisseur des recettes des Impôts directs a soutenu de son côté que Souleymane WAZNI est défendu par le même cabinet d'avocat que Youssouf

WAZNI dans une autre procédure concernant une opposition à titre de perception.

Il a sollicité par conséquent la confirmation de toutes les dispositions du jugement entrepris.

La cour ordonna la distraction des objets saisis (voir annexe 3)

C'est ainsi que nous verrons sans tarder les oppositions aux titres de poursuites.

Section 2 : Les oppositions aux titres de perception

Les oppositions aux titres de perception sont régies par les dispositions des articles 1050 et suivants du CGI et celles des articles 735 et suivants du CPC.

Cette procédure permet de contester l'assiette fiscale.

Le titre de perception revêt un caractère exécutoire en vertu du privilège d'exécution d'office reconnu à l'Administration. Les sommes réclamées au redevable deviennent immédiatement exigibles. Pour le redevable, plusieurs raisons peuvent être à l'origine de son opposition au titre de perception. Il peut s'agir de vices, par exemple, tenant à la forme du titre de perception, à savoir l'absence des mentions obligatoires ou le défaut du visa du Directeur des impôts. En outre, il peut contester le contenu du titre lorsqu'il estime que les bases retenues pour établir les impositions sont excessives. Pour une procédure entachée de vices, le juge peut accéder à la demande d'un assujetti. En effet, dans l'affaire les Assurances Générales Sénégalaises (AGS), le Tribunal Hors Classe de Dakar a, par jugement n°329 du 10 mars 1993, déchargé des pénalités à la demanderesse en ce sens que l'Administration fiscale n'a pas contesté par écrit le désaccord total ou partiel et n'a pas envoyé à l'assujetti une confirmation de redressements, dans les délais de trois mois ayant suivi la réception des observations du redevable. Le Tribunal a considéré que cela équivalait à une acceptation tacite des observations du redevable et, en conséquence, avait décidé de l'annulation des pénalités.

L'opposition à titre de perception est une étape logique dans la mesure où l'Administration fiscale en confirmant ses redressements établit dans le même temps, ces titres en vue du recouvrement de l'impôt. Ce redevable qui avait, au préalable, contesté les montants qui lui étaient réclamés dans son recours administratif s'en réfère au juge. Il adopte également la même attitude lorsque sa demande de restitution est rejetée. L'article 736 du CPC prévoit que le redevable a la possibilité de recourir au juge, lorsque

L'Administration lui refuse la restitution de taxes. Il faut seulement rappeler que l'article 395 du CGI définit les cas où la restitution de la taxe peut intervenir au profit du redevable comme du client.

La mise en œuvre de ces dispositions peut être source de désaccord entre l'Administration fiscale et le redevable. Aussi, le juge apprécie l'opposition au rejet de la demande de restitution en fonction de toutes les pièces justificatives versées au dossier. La demande fondée de restitution doit normalement aboutir à un certificat de détaxe délivré par l'Administration. Lorsque le juge admet le bien-fondé de la demande du redevable il ordonne l'établissement dudit certificat.

Mais, il peut encore suivre l'Administration dans ses convictions. Dans ce cas, la situation antérieure au recours juridictionnel est retenue, à savoir le refus de la restitution. En tout état de cause le requérant qui intente une telle ou telle procédure doit respecter la procédure de saisine du juge.

Paragraphe 1 : La procédure de saisine du juge

L'opposition à un titre de perception doit être au préalable notifiée à l'Administration poursuivante et ensuite être déposée au greffe du Tribunal Régional compétent dans les trois(03) mois de la réception dudit titre. Cette procédure échappe à l'obligation d'un recours préalable imposé par l'article 729 du CPC. La requête du redevable doit être accompagnée d'une assignation à comparaître, notifiée au Directeur Général des impôts et Domaines, et délivrée dans les trois mois suivant la réception de la notification du titre de perception.

Les dispositions des articles 737 et 739 du CPC précisent que le dépôt de la requête ou l'opposition ne sont pas suspensifs de l'exécution de la décision ou du titre de perception. Ils sont toutefois suspensifs de la vente forcée des biens saisis pour le recouvrement de la partie contestée de l'imposition.

Le requérant pourra solliciter le bénéfice du sursis à exécution ou du sursis au paiement conformément aux dispositions des articles 741 et suivant du CPC et 1052 et 1053 du CGI, en offrant des garanties jugées valables par le comptable public. Il est fait obligation au juge des référés de demander à l'Administration si la garantie déposée est suffisante pour couvrir la créance de l'Etat.

Le requérant assigne alors le Directeur Général des Impôts et Domaines et le comptable public intéressé à comparaître devant le Tribunal Régional pour faire admettre l'une des garanties suivantes :

- Consignation à un compte d'attente du Trésor ;

- Un dépôt spécial de valeurs mobilières ;
- Une créance sur le Trésor ;
- Une caution bancaire ;

Les poursuites sont reprises, si le redevable ne satisfait pas, dans un délai d'un mois, à la demande qui lui est adressée à cet effet par lettre recommandée avec accusé de réception ou par cahier de transmission>>.

Les articles 736 du CPC et 1058 du CGI désignent le Directeur Général des Impôts et Domaines, comme étant la personne à assigner. Ce dernier est valablement représenté en justice par un agent de l'Administration ayant reçu délégation à cet effet (art 738 du CPC).

Il y a lieu de rappeler que l'Agent judiciaire de l'Etat n'est pas habilité à représenter l'Administration des Impôts ainsi que l'Administration des Douanes.

Le délai de l'assignation est de trois(03) mois à partir de perception du titre de perception ou de l'avis portant notification de la décision du Ministre ou du Directeur Général des Impôts et Domaines.

Paragraphe 2 : Le contenu de la requête

La requête doit être signée du demandeur ou de son avocat. Il y a lieu de signaler que le ministère d'avocat est facultatif. Elle doit indiquer :

- les noms, prénoms ou raison sociale du demandeur ainsi que son adresse ;
- S'il y a lieu, la désignation d'un avocat ;
- L'objet de la requête ;

L'exposé des moyens.

En outre, lorsque la requête fait suite à une décision explicite de rejet, elle est obligatoirement accompagnée de l'avis portant notification de la décision contestée ;

Il y a lieu de préciser que le contentieux fiscal est très technique et complexe.

C'est pour cette raison, d'ailleurs c'est valable dans toutes les matières, que l'article 749 du CPC, prévoit que le Tribunal peut nommer un ou trois experts selon la nature du litige et les vœux des parties.

En tout cas, il est fait obligation pour le juge de s'assurer que devant l'expert ou les experts, la procédure contradictoire est belle et bien respectée, en demandant de preuves de décharges des pièces entre l'Administration et le contribuable. Le jugement est contradictoire, il faut que chacune des parties soit à même de connaître et de discuter avant la décision, tous les arguments que l'autre partie entend soumettre au Tribunal.

Le jugement est susceptible d'appel dans le délai du recours de deux(02) mois (voir art 255 du CPC), mais particulièrement à compter de sa signification par la partie la plus diligente comme le prévoit l'article 763 du CPC.

L'appel est formé selon les règles ordinaires, il n'est pas suspensif de l'exécution du jugement. Toutefois, les règles relatives à la production obligatoire de garanties sont également applicables devant la cour d'appel.

Notons enfin, que la décision rendue par la cour d'appel peut être attaquée dans le cadre d'un pourvoi en cassation, devant la cour suprême.

Pour une meilleure illustration nous étudierons deux décisions importantes.

Il s'agit de l'affaire ROYAL Air Maroc contre le DG des Impôts et Domaines et de l'affaire DG des Impôts et Domaines contre la Société SENCHIM SA ;

- Dans l'affaire Royal Air Maroc contre le DG des Impôts et domaines, des vérifications intervenues au niveau de la compagnie susvisée ont fait naître d'importants redressements au titre de l'impôt sur les sociétés (IS).

L'inspecteur des Impôts chargé dudit dossier avait procédé à une vérification pour les années 1995 à 1999. A la date du 3 Août 2000, une notification de recressement a été adressée à la Royal Air Maroc, celle-ci s'opposa aux titres de perception établis à son encontre.

Elle soutient qu'aucune disposition du Code ne prévoit qu'un résultat déficitaire ne peut s'imputer sur les exercices bénéficiaires postérieurs.

Qu'en outre, l'Administration fiscale n'a pas vérifié l'exercice de 1994 qui présentait un déficit.

Par conséquent, le résultat devenu définitif s'impose au fisc. De ce fait l'Administration devait prendre en compte le déficit de l'exercice de 1994 dans ses vérifications des exercices suivants.

Le Tribunal Régional de Dakar qui débouta la Royal Air Maroc, avait décidé que le <<résultat déficitaire de 1994 ne pouvait venir en déduction des résultats bénéficiaires des exercices suivants>>.

La Royal fit appel devant la Cour d'appel de Dakar ;

La Cour a infirmé le jugement du Tribunal Régional en décidant que le premier juge en estimant que le résultat déficitaire d'un exercice ne peut venir en déduction des résultats bénéficiaires des exercices suivants, contrevenait manifestement aux dispositions de l'article 14 du livre I du CGI.

En somme cette décision fait état de la témérité du juge qui n'hésite pas dans ce cas, à opposer les règles de prescription à l'Administration dès lors que celle-ci n'use pas de cette prérogative. Il décide grosso modo que le résultat déficitaire est bien imputable sur le bénéfice suivant et que la prescription est opposable au fisc.

Avec cette affirmation que nous analysons également l'affaire DG des Impôts et Domaines contre la Société SENCHIM SA.

- Dans cette affaire le droit de reprise de l'Administration est au cœur des prétentions du contribuable.

L'Administration fiscale, dans ses vérifications, avait constaté que la SENCHIM SA, procédait à des retenues sur salaires sans pour autant les reverser aux caisses du trésor. Des redressements furent opérés pour les années 1991 à 1995 et ils portaient sur des sommes importantes.

La SENCHIM SA, s'opposa aux titres de perception devant le Tribunal Régional.

Le 03 octobre 2001, le Tribunal décidait que la société SENCHIM SA bénéficiait d'un régime de stabilisation conformément au protocole d'accord signé avec l'Etat.

De ce fait la loi qui leur reste applicable était celle de 1976 et non la loi n°92-40 du 9 juillet 1992 portant Code Général des Impôts et Domaines. Et aux termes de la loi de 1976 en son article 122, le délai de reprise de l'Administration était de trois(03) ans. Il en résulte que l'action de l'Administration était prescrite.

Ainsi, le Tribunal Régional de Dakar annula les titres de perception de 2000 établis pour les années 1991,1992 et 1993 prescrites et reconnut les redressements les années 1994 et 1995 non couvertes par la prescription, dont SENCHIM SA reconnaît avoir reçu notification en 1997.

L'Administration fiscale fit appel du jugement.

La cour d'appel décide en application de la loi n°92-04 du 09 juillet portant CGI d'infirmer le jugement ayant annulé les titres de perception couvrant les années 1991 à 1993 et statuant à nouveau de débouter la SENCHIM SA de sa demande d'annulation desdits titres.

La décision d'appel remet en cause, avec pertinence, toutes les prétentions de la SENCHIM SA.

En somme cette première partie a été une occasion de voir certaines procédures et quelques décisions en matière fiscale. ces décisions constituent une jurisprudence non négligeable dans cette matière. Néanmoins, il n'est pas sans intérêts certes d'étudier les pouvoirs et les limites du juge devant certaines problématiques fiscales.

DEUXIEME PARTIE : LES POUVOIRS DU JUGE DE CONTRIBUER A LA CREATION DES REGLES DE DROIT ET LES LIMITES

Dans cette seconde partie sera l'occasion de faire une sérieuse analyse du comportement globale du juge devant le litige fiscal, et comment il participe à la création de la règle de droit (ses pouvoirs), et quelles sont les atténuations (ses limites ou faiblesses).

CHAPITRE 1 : POUVOIR DU JUGE DE CONTRIBUER A LA CREATION DES REGLES DE DROIT

En matière fiscale, lorsqu'il y a un litige, le juge ne peut pas prévenir le litige plutôt ne peut que rendre la justice en se basant sur la règle du droit applicable (section 1), mais suivant la jurisprudence, le juge peut contribuer à la création d'une règle droit.

Lorsqu'il est porté devant le juge, son intervention est alors très déterminante.

Celui-ci dispose d'un pouvoir d'interprétation de la loi fiscale (section 2)

Section 1 : Pouvoir du juge d'appliquer la loi.

Au Sénégal la constitution proclame que la justice est un pouvoir, et l'article 81 de la charte fondamentale dispose que <<le pouvoir judiciaire est gardien des droits et libertés défini par la constitution et la loi>>.

Le juge a un rôle d'appliquer la loi.

Montesquieu disait <<les juges de la nation ne sont que la bouche qui prononce les paroles de la loi, des êtres inanimés qui n'en peuvent modérer ni la force, ni la rigueur>>.

L'application littérale des textes revient donc à admettre que la loi reste claire et précise. Son application ne devait alors présenter aucune ambiguïté ou faire naître des situations conflictuelles. Parmi les litiges en matière fiscale portés devant le juge dont celui-ci a fait une application littérale des textes, deux décisions principales ont été retenues dans le cadre de cette étude.

Il s'agit de l'affaire Société IKAGEL contre le Directeur des Impôts et Domaines(1) et celle de la fondation Islamique Ben Abdel Aziz contre le Directeur des Impôts et Domaines(2)

Paragraphe 1 : L'affaire Société IKAGEL contre le DG des Impôts et Domaines.

Dans cette affaire, l'Administration fiscale a relevé, lors des vérifications, que la Société IKAGEL ne reversait plus les retenues à la source opérées sur les salaires de ses employés, dans les caisses du trésor. Des titres de perception ont été établis dans le sens d'un redressement fiscal. La Société IKAGEL forma une demande en annulation des titres.

Le Tribunal Régional, en premier ressort débouta IKAGEL de ses prétentions.

IKAGEL interjeta appel dans les délais auprès de la Cour d'appel de Dakar.

La Société sollicitait au juge de surseoir à statuer jusqu'à l'aboutissement des pourparlers entre l'Etat et les entreprises bénéficiaires de la subvention.

A défaut, dire que la non délivrance du titre, par l'Etat, alors que les entreprises reversent les Impôts retenus à la source, rend légitime l'arrêt des reversements. La Cour d'appel décide : << considérant que l'argumentation de l'appelante repose essentiellement sur le non octroi de subvention légale par l'Etat, ce qui l'a conduit à ne plus reverser les retenues opérées sur les salaires des employés. Considérant cependant que le non reversement des Impôts prélevés sur les salaires est sanctionné par les articles 122 et 123 du CGI. Considérant que par ailleurs que par lettre n°324/MEF du 05 Avril 1993 du Directeur Général des Impôts et Domaines adressée aux entreprises installées en zone franche industrielle ou agréées au statut des points francs, mentionne que tous les impôts précomptés sur les employés doivent être reversés dans les délais et formes requis.

Considérant qu'en conséquence qu'il a lieu de confirmer le jugement entrepris en toutes ses dispositions et de mettre les dépens à la charge de la Société IKAGEL>>.

La Cour d'appel n'admet pas le non reversement des retenues quelque puisse être le fondement. C'est une obligation à laquelle est soumise tout employeur et la loi a prévu des sanctions en ce sens.⁵D'ailleurs, le juge évoque la doctrine administrative par la lettre du ministre qui fait obligation aux entreprises de reverser les retenues. C'est dire en conséquence que le non reversement, par IKAGEL, des retenues, est une infraction qui ne peut être légitimée.

En fait pour certaines entreprises, le législateur a prévu des régimes de faveur qu'il leur fait profiter dans le sens de leur permettre de faire des investissements et inciter à la création d'emploi dans une période déterminée.

Ainsi la Cour d'appel considère que la loi fiscale sanctionne le non reversement avec les articles 122 et 123 chapitre IV Livre I, et qu'en sus le Directeur Général avait adressé une lettre aux entreprises qui font état de leur obligation de reverser les retenues. Donc la décision du juge, que nous partions avec lui, a force caractère jurisprudentiel, et constitue un obstacle à tout bénéficiaire de la subvention d'emploi qui se verrait en droit de retenir les Impôts prélevés.

⁵ Articles 122 et 123 du livre I du CGI.

C'est ainsi que nous étudierons l'arrêt fondation Islamique Ben Abdel Aziz contre DG des Impôts et Domaines.

Paragraphe 2 : Arrêt Fondation Islamique Ben Abdel Aziz contre DG des Impôts et Domaines.

Dans le cadre des vérifications fiscales pour déterminer l'existence d'omissions, d'insuffisances ou d'inexactitude dans les déclarations des contribuables, l'Administration a opéré des redressements contre la fondation Islamique. En fait, il a été relevé que la dite Fondation effectuait des locations d'immeubles à usage professionnel.

En ce sens, la TVA due sur ces prestations a été réclamée par l'Administration et a fait l'objet de titres de perceptions pour les années 1997 à 1999. La Fondation contesta la créance et forma opposition contre lesdits titres établis. L'affaire fut portée, en premier ressort, devant le Tribunal Régional de Dakar. Le jugement rendu le 11 septembre 2001, la Fondation fut déboutée de toutes ses demandes. Elle interjette appel du jugement devant la Cour d'appel de Dakar.

La Fondation évoque différents motifs au soutien de son appel. Parmi ses moyens, la fondation plaide son immunité juridictionnelle et d'exécution.

Elle estime cependant s'être acquittée de la TVA réclamées aux locataires pour les années 1997, 1998, 1999 et 2000. Les sommes réclamées étant relatives à trois(03) locataires exonérés de la TVA et un locataire établi sur les lieux seulement en 1998.

Pour sa défense, le Directeur Général des Impôts et des Domaines soutient que l'exonération invoquée ne peut être appliquée que dans le cadre de l'exercice de la mission de la fondation. Or les opérations en cause constituent des locations d'immeubles à usage professionnel consenties à des tiers exerçant leurs activités dans les locaux de la Fondation redevables réels de la TVA.

La Cour par décision du 05 juin 2003 énonce que la fondation Fahd est un simple collecteur mais n'est pas redevable elle-même de la TVA payée par les locataires véritables assujettis ;

La Cour décide de façon ferme que la Fondation ne peut faire valoir de son accord de siège signé avec l'Etat dont elle dispose pour ne pas payer la TVA sur les locations.

Dans cette décision le juge voulait faire comprendre que réellement ce sont les locataires qui supportent la taxe et que la Fondation Fahd ne fait que

collecter ce qui justifierait le non paiement de la taxe si les locataires étaient effectivement exonérés. Dans cette affaire le juge a fait une bonne application de la règle de droit même si nous ne sommes pas d'accord avec lui sur les termes utilisés.

En somme ces deux décisions ne constituent pas les seules en matière de TVA. Elles rendent compte essentiellement de l'interprétation stricte que le juge fait de la loi, en matière d'exonération ou par rapport aux questions liées au champ d'application.

Il conviendra dès à présent de procéder à l'étude du pouvoir d'interprétation du juge.

Section 2 : Le pouvoir d'interprétation

Lorsque le contentieux fiscal est porté devant les instances judiciaires, il appartient au juge de faire une interprétation des dispositions fiscales afin de déterminer la solution qui sied relativement à la problématique fiscale.

La solution d'un litige passe devant le juge fiscal, par l'interprétation de la norme pertinente afin de déterminer sa portée et partant, conclure à l'imposition ou l'exonération de la situation.

Le pouvoir d'interprétation du juge est au cœur de la jurisprudence. Il permet à ce dernier de participer à l'œuvre normative. En matière fiscale, le principe est l'interprétation stricte des dispositions fiscales. Il consiste, en présence d'un texte clair et précis, à l'appliquer sans lui donner une portée plus large ou plus étroite que ne leur permet leur contenu formel. Ce principe a de fortes conséquences. En effet, l'interprétation stricte de la loi implique que le juge ne doit pas dénaturer les textes. Il doit interpréter dans les sens strict de la volonté du législateur non de façon extensive. Rien ne peut justifier que le juge étende les dispositions fiscales par analogie.

Montesquieu disait que « les juges de la nation ne sont que la bouche qui prononce les paroles de la loi, des êtres inanimés qui n'en peuvent modérer ni la force, ni la rigueur⁶ ».

On ne peut empêcher au juge de rechercher la volonté du législateur. En présence d'un texte obscur ou du fait de la rédaction défectueuse, le juge doit aider dans la compréhension des dispositions fiscales. En ce sens, le juge dispose d'un véritable pouvoir normatif. Des lors l'apport normatif de la jurisprudence est très déterminant. Le juge est obligé d'interpréter la loi pour

⁶ Marchessou P. (1980), l'interprétation des textes fiscaux, édition Economica, collection Droit des affaires et de l'entreprise, page 258.

solutionner. Il ne peut pas se garder de statuer du fait du silence de la loi, de l'obscurité ou de l'insuffisance des textes, sous peine de déni de justice.

Il est vrai qu'il n'a pas le pouvoir d'instituer des règles de portée générale mais son interprétation ajoute indubitablement à la loi. D'autant qu'une loi ne peut être assez exhaustive et prévoir toutes les situations.

Au Sénégal, comme aux Comores, il n'est aucunement fait état de la jurisprudence dans l'élaboration de la loi fiscale qui est généralement de l'initiative de l'exécutif. Autant que le législateur que l'Administration fiscale ne prend en compte les décisions des juges.

Dans une première décision nous verrons l'assujettissement de l'avocat collaborateur, il s'agit de l'affaire Ousseynou GAYE contre le Directeur Général des Impôts et Domaines et dans une seconde décision l'affaire Paul PARET contre le Directeur Général des impôts et Domaines.

Paragraphe 1 : Arrêt Ousseynou GAYE c/DG des Impôts et Domaines.

Dans cette présente décision Ousseynou GAYE contre le Directeur Général des impôts et Domaines la Cour a fait état de la taxation des opérations effectuées par les avocats dans le cadre de leur profession.

En fait le problème principal était celui de déterminer la qualité de l'avocat collaborateur afin de voir s'il était assujetti à la taxe ou pas.

A cet effet, la prétention de l'appelant consistait à soutenir qu'il n'était pas assujetti dès lors qu'il était un salarié et ne percevait pas d'honoraires. Qu'ainsi, il considère ne pas être assujetti à la TVA. En outre, il prétend que faute d'honoraires recouverts la taxe n'a pas d'assiette et que le fait générateur n'est donc pas constitué.

Par voie de conséquence, la TVA reste inexigible selon ses propres termes.

Pour sa défense, le Directeur des Impôts par le biais de son représentant, exposait principalement, qu'en vertu des articles 283 et suivants du CGI, l'avocat est considéré comme un prestataire de service qui doit collecter la TVA auprès de ses clients pour reverser à l'Etat. De ce fait l'avocat collaborateur doit facturer la TVA à son confrère. Le fait générateur de la TVA est alors constitué par l'accomplissement des services rendus par le prestataire et non par la perception d'honoraire. Dès lors la TVA est devenue exigible. Le juge du fait que la loi fiscale reconnaît l'avocat comme quelqu'un qui effectue des prestations de service taxé et ne distingue pas selon qu'il s'agit de collaborateur ou non. En fait, l'avocat a une fonction de défenseur des plaideurs dans les procès et peut servir de conseiller juridique à ses

clients. Mais essentiellement, son activité continue une prestation de service, elle relève des professions libérales et est soumise à cet effet au régime de la TVA.

En effet, l'article 283 du livre II du CGI dispose «sont imposables à la taxe sur la valeur ajoutée, les affaires faites au Sénégal relevant d'une activité économique, à l'exclusion des activités agricoles et des activités salariées au sens du Code du Travail». Il en résulte que toute activité économique est soumise à ladite taxe, l'activité libérale n'en demeurant pas moins exclue. Le législateur n'a pas défini l'activité économique en soi mais la lecture des dispositions de l'article 287 du livre II qui établit une liste des assujettis à la TVA donne une idée sur la nature de l'activité économique.

En effet, il en résulte que l'activité économique englobe toute forme d'activité, qu'il s'agisse des activités de producteur, de commerçant, de prestataire de service, des activités extractives de professions libérales.

Il s'agit en réalité de toute activité relevant du secteur économique.

Par conséquent, maître Osseynou GAYE exerçant le métier d'avocat, son activité est soumise à la taxe sur la valeur ajoutée.

Maintenant, il importe peu qu'il soit collaborateur ou qu'il dirige son propre cabinet. En réalité et tel qu'il ressort des dispositions de l'article 287-7° du CGI, il est précisé que de façon générale, quiconque réalise d'une manière indépendante en dehors de tout contrat de travail, des opérations imposables, est assujetti à la TVA.

Le juge a décidé encore que le fait générateur de la TVA est constitué, par l'accomplissement du service ; qu'aux termes de l'article 302 du CGI, la taxe est exigible dans le mois qui suit celui du fait générateur ;

Que c'est à tort que maître GAYE a soutenu que la TVA n'est pas exigible par ce qu'il n'a pas perçu d'honoraires.

En effet, l'article 301 du livre II du CGI dispose : «le fait générateur de la taxe sur la valeur ajoutée est constitué par l'accomplissement des services rendus pour les prestations de service».

En somme la solution du juge reste pertinente.

Il sera possible à partir de là d'appréhender la situation des collaborateurs dans le cadre d'une profession libérale qui tenteraient de se soustraire à la TVA du fait de leur qualité. Par ailleurs nous allons étudier la seconde décision où la qualité du redevable était remise en question. Il s'agit de l'affaire Paul PARET contre le Directeur Général des Impôts et Domaines.

Paragraphe 2 : Affaire Paul PARET contre le Directeur Général des Impôts. Sur la taxation des locations d'immeubles à titre gratuit.

Dans cette affaire qui oppose Paul PARET à l'Administration fiscale, concerne la taxation des locations d'immeubles à usage professionnel.

L'Administration fiscale avait adressé, à Monsieur Paul PARET, des titres de perception à raison de la TVA due sur les locations de biens immeubles dont il est propriétaire. Paul PARET forma opposition conformément aux dispositions de l'article 1058 du CGI et 736 du CPC, devant le Tribunal Régional Hors Classe de Dakar. Il sollicitait que les redressements établis à son encontre soient annulés. Toutefois, le juge, dans son jugement du 4 juin 1997, débouta Monsieur Paul PARET de sa demande en annulation.

Insatisfait de la présente décision, il interjeta appel.

Au soutien de son appel, Paul PARET prétend que la TVA réclamée par l'Administration n'est pas due. Selon lui, il a consenti à la jouissance gratuite de son immeuble à la société SENEMECA, la locataire. Il a ajouté qu'il ne bénéficie donc d'aucune contrepartie de cette prestation, de ce fait il considère à bon droit ne pas être redevable de la TVA.

Il ya lieu de noter que l'Administration fiscale n'était pas représentée dans cette affaire.

La question de droit qui résulte de ce contentieux consiste à savoir si un propriétaire, créancier, pouvait se prévaloir du fait que la location d'immeuble a été consentie à titre gratuit à une société pour ne pas payer la TVA.

Suivant arrêt du 13 juin 2002, la Cour d'appel a décidé que Paul PARET a fait plutôt un abandon de créance au profit de SENEMECA la société locataire et qu'il ne peut donc l'opposer à l'Administration fiscale.

La Cour a rendu son arrêt en ces termes : << considérant qu'il ressort clairement des termes des procès-verbaux précités, que le sieur Paul PARET a contrairement à ce qu'il affirme dans ses conclusions, fait abandon des créances que lui devait la SENEMECA ;

Considérant que cette dernière a, comme l'a constaté le premier juge, joui des locaux à usage commercial à elle loués par Paul PARET.

Considérant qu'un abandon de créance, après accomplissement de la prestation de service, ne saurait être opposé à l'Administration fiscale pour éviter le paiement de la TVA >>.

Par voie de conséquence, le juge d'appel confirme le jugement du Tribunal Régional. En effet, le juge énonce le principe selon lequel un abandon de créance, après l'accomplissement de la prestation, ne peut être opposé à l'Administration.

Le fait générateur étant déjà constitué, il ne peut être admis qu'un redevable perde cette qualité du simple fait qu'il a loué gratuitement.

Par conséquent Paul PARET devra payer la créance fiscale.

L'intérêt de la solution pertinente du juge que nous y adhérons, est que l'abandon ne peut être opposé à l'Administration. Ce qui permet d'éviter l'arbitraire et les fraudes des contribuables qui auraient renoncé à la contrepartie de leur prestation.

CHAPITRE 2 : LIMITES DU JUGE

Généralement le règlement du contentieux fiscal, dans sa phase juridictionnelle, se heurte à une difficulté de taille qu'est l'insuffisante maîtrise de la matière fiscale par certains juges.

En outre, le règlement de ce contentieux dure dans le temps, car il faut un respect strictement des délais impartis, pour toute réclamation. Ainsi, on constate une extrême lenteur dans les procédures dans toutes les phases du contentieux.

Ce présent chapitre fera l'objet d'une analyse de certaines positions du juge qui méritent d'être remises en cause (faiblesses liées à sa formation : section 1) et la lenteur de la justice dans le règlement d'un litige fiscal qui peuvent être un frein à la croissance du contentieux fiscal (limites liées à la faiblesse des cas de litige : section 2).

Section 1 : Limites dues à sa formation

Il est vrai que la fiscalité est une discipline particulière et ne constitue pas l'apanage du droit, il n'en demeure pas moins qu'elle est fortement encrée du droit.

D'ailleurs, il n'est pas sans intérêts de rappeler que le règlement du litige fiscal demande au juge d'avoir une bonne formation en la matière, car le litige fiscal revêt un caractère particulier, du fait que les parties aux procès sont des spécialistes en la matière. Du côté de l'Administration, elle dispose des ressources humaines expérimentées et à la fois outillés.

Le juge qui a une formation de trois (3) mois doit juger des affaires fiscales qui ont été validées par les plus hautes autorités de l'Administration fiscale, compétentes pour signer les titres de perception, seules actes d'assiette, susceptibles d'être attaqués devant le Tribunal, cela pose un réel problème.

Il arrive ainsi que le juge ne fasse pas la distinction entre Impôts indirects et taxes assimilées et Impôts directs et taxes assimilées.

Les inspecteurs des Impôts font une formation de 2 ans avant de pouvoir exercer. C'est pourquoi dans les pays développés comme la France et le Canada nous avons des juges spécialisés en matière fiscale où les juges sont des anciens inspecteurs des Impôts et des avocats fiscalistes qui ont acceptés de devenir magistrats.

Au Sénégal comme aux Comores, s'il n'est pas possible d'avoir une juridiction spécialisée, ne serait-il pas une bonne chose comme l'avait annoncé Maître Abdoulaye WADE Président de la République du Sénégal que l'on crée un Tribunal compétent en matière économique où l'on pourrait avoir en son sein des juges spécialisés ?

L'économie de cette problématique réside sur le fait que le manque de formation du juge en matière fiscale se fait ressentir en lisant certaines décisions de justice. à titre d'exemple nous verrons deux décisions à savoir l'affaire Directeur Général des Impôts et Domaines à SIEMENS (1) et l'affaire Directeur Général des Impôts et Domaines contre la société UNIPLAST (2)

Paragraphe 1 : Arrêt Directeur Général des Impôts et Domaines contre SIEMENS AG

Dans cette affaire, qui oppose l'Administration fiscale à SIEMENS AG, pour les besoins d'un important marché qu'elle avait obtenu de la SONATEL, la société SIEMENS AG avait créé une succursale à Dakar et y a envoyé du personnel pour réaliser ses prestations.

Ces prestations étant facturées à la succursale par la maison mère, l'Administration fiscale les a taxées à la TVA en vertu de l'article 283 du livre II. La créance étant réclamée à la succursale, la maison mère s'oppose aux redressements.

Le Tribunal statuant en premier ressort décidait dans un jugement du 28 janvier 2004 que le droit à déduction est acquise des lors que la société mère a déjà payé l'impôt sur les sociétés au compte de sa succursale qui n'a pas de personnalité distincte. L'Administration fit appel au jugement, elle considère que la succursale dispose d'une personnalité qui la distingue de sa filiale. Des lors les prestations effectuées par la société mère doivent être soumises à la TVA. La société SIEMENS AG soutenait qu'elle avait payé l'impôt pour sa filiale et donc la déduction de la TVA n'était pas exclue. Le juge devait répondre à la question de savoir si le paiement de l'impôt sur les sociétés ouvrait droit à déduction de la TVA.

La Cour d'appel considère que c'est à bon droit que le premier juge a décidé que la maison mère n'ayant pas de qualité juridique distincte de celle de la succursale, que SIEMENS AG a payé un Impôt sur les sociétés au Sénégal en conséquence, a droit à la déduction.

L'Administration forma un pourvoi en cassation devant le conseil d'Etat.

Mais avant de voir la décision du Conseil d'Etat, une analyse du comportement du juge dans ce contentieux s'impose.

Compte tenu de l'importance de cette décision qui révèle les incompréhensions notoires, du juge de certaines décisions fiscales.

Sur la personnalité juridique de la succursale, une méconnaissance de l'autonomie du droit fiscal.

Les juges ont décidé que la maison mère n'a pas la personnalité juridique distincte de la succursale. Ils se réfèrent à l'article 117 de l'acte Uniforme OHADA qui ne reconnaît pas à la succursale une personnalité juridique distincte. Or la loi fiscale distingue la qualité de la succursale et lui confère une certaine autonomie en matière de TVA. L'article 283-b du CGI dispose << sont réputées personnes distinctes les personnes simplement différentes ou établissements, agence, succursales, si l'une des parties est situées hors du Sénégal >>. En conséquence, la déduction de la TVA doit être alors rejetée, la maison mère ne peut prétendre s'être acquitté de l'impôt à payer, pour pouvoir déduire, en alléguant avoir payé l'impôt sur les Sociétés par le biais de sa succursale.

En somme le juge fait une confusion sur l'Impôt sur le revenu que la Société devait payer pour prétendre à la déduction de la TVA.

Il s'agit de l'Impôt sur les bénéfices non commerciaux et non de l'Impôt sur les Sociétés.

L'Administration dans un souci de faire évoluer la jurisprudence et compte tenu du montant en jeu, elle a formé un pourvoi en cassation devant le Conseil d'Etat (actuellement Cour suprême à partir de la loi n°13/12/2007-35).

Le Conseil d'Etat dans un arrêt de principe du 13/12/2007, a considéré qu'en l'espèce, et en se référant aux dispositions de l'article 117 de l'acte uniforme de l'OHADA sur les sociétés commerciales pour décider que << la société SIEMENS AG a payé un Impôt sur les sociétés et en conséquence a droit à la déduction >>, la Cour d'appel de Dakar a violé la loi en appliquant à la cause une règle de droit commun pour conclure à la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée dans un cas où elle était exclue par une disposition spéciale. Le Conseil d'Etat a cassé sans renvoi l'arrêt n°231 du 1^{er} mars 2005 de la Cour d'appel de Dakar. Voir annexe 4

En somme nous analysons la deuxième décision à savoir l'affaire Direction Générale des Impôts contre la société UNIPLAST.

Paragraphe 2 : Affaire Direction Générale des Impôts c/ UNIPLAST

Dans cette affaire opposant le Directeur Général des Impôts et Domaines à la société UNIPLAST et qui a conduit à l'arrêt du 11 juin 2004, la Cour d'appel s'est encore prononcé sur le caractère obligatoire du recours administratif préalable à propos d'une opposition à titre de perception.

La Cour d'appel considère<<qu'il ya lieu de constater l'absence de demande gracieuse préalable à l'action en justice et de déclarer l'opposition irrecevable>>. Dans cette affaire, la Cour suit l'appelant qui invoque l'article 1065 du CGI, relatif aux oppositions à poursuite, qui fait référence à l'article 729 CPC. Là aussi, la Cour confond opposition à poursuite et opposition à titre de perception.

Toujours à propos des oppositions à titre de perception, la Cour d'appel s'est prononcée dans un sens contraire par un arrêt rendu le 10 décembre 2004.

Dans cette affaire opposant le Directeur des Impôts à Madame Ndoumbé SECK, la Cour d'appel considère<< que les dispositions des articles 735 et 736 du CPC ne prévoient le recours gracieux préalable qu'en ce qui concerne les contributions directes ; que lorsqu'il s'agit de l'opposition à titre de perception, ce recours n'est pas exigé en raison du délai imparti au redevable à compter de la notification, pour contester le titre devant le Tribunal>>.

Au demeurant, il faut préciser que le recours en question est improprement qualifié d'un recours gracieux. Il s'agit bien d'un recours contentieux porté devant l'administration. Cette interprétation de la Cour d'appel semble plus proche de la lettre des dispositions du CGI et du CPC. Tout de même, il faut reconnaître que la seule décision de la Cour d'appel du 10 décembre 2004 ne suffit pas à considérer que la jurisprudence s'est fixée sur cette question.

Par ailleurs nous allons étudier les autres limites du juge notamment les limites liées à la faiblesse des cas de litige.

Section 2 : Limites liées à la faiblesse des cas de litige

Généralement, le règlement du contentieux fiscal dans sa phase juridictionnelle, se heurtent à des difficultés des tailles.

Les questions fiscales qui atterrissent au Tribunal ne sont pas nombreuses au motif que le contentieux fiscal n'est pas trop développé par rapport aux autres contentieux.

D'ailleurs, le manque de pratique fait que certains juges affichent une insuffisante maîtrise de la matière fiscale.

Mais, il faut aussi relever les difficultés pratiques consistant à ce que les contentieux du fond et des référés relèvent de juges différents. Ce qui fait qu'à chaque étape dans le règlement du contentieux en matière de TVA, le juge n'a qu'une vision parcellaire du litige en question.

En somme, les difficultés à soulever dans le règlement du contentieux fiscal sont nombreuses et variées.

D'autres contraintes liées à l'organisation du contentieux fiscal le rendent moins performant. Il se trouve que certains contribuables considèrent que traditionnellement, les procédures judiciaires n'évoquent pas les libertés individuelles et la réalisation aisée de leurs droits mais plutôt, la chicane.

Ils considèrent également que cette procédure fait perdre aux parties beaucoup de temps ; et pour obtenir satisfaction est une course obstacle plus ou moins justifiées.

D'ailleurs, pour celui qui perd le procès, manifeste un sentiment de profonde injustice ou de frustration, pour celui qui le gagne, a l'ultime conviction que la victoire lui a coûtée cher en temps et en énergie et en argent. Il s'y ajoute des difficultés d'appréciation de la loi fiscale.

En effet, le juge qui pratique le contentieux de droit commun éprouve des difficultés en matière de contentieux fiscal.

Cela est dû encore une fois à une maîtrise insuffisante de la fiscalité par les juges d'une part et à l'autonomie du droit fiscal d'autre part.

Toutes ses considérations ont pour effet, d'alourdir les procédures de règlement du contentieux fiscal et de retarder le développement de ce contentieux au niveau des Tribunaux.

D'ailleurs, il n'est pas sans intérêts de relever que depuis 2010 à ce jour aucune décision ayant un caractère jurisprudentiel n'est intervenue en matière fiscale.

Cette faiblesse a été constatée lors de la publication du bulletin des arrêts rendus par la Cour d'appel de Dakar en 2011 (volume 1).

Il ya lieu de rappeler que l'arrêt n°74 du 22 janvier 2010 SONAM VIE et autres compagnies d'assurances contre C BAO, BICIS, SCBS et autres transcrit dans le bulletin des arrêts susvisé ne doit pas être considéré comme décision rendue en matière fiscale même s'il parle d'Impôts.

Parmi les raisons, cette affaire n'oppose pas ces compagnies à l'Administration des Impôts et Domaines.

En somme, pour témoignage de ce qui a été dit ci-haut par rapport au défaut de maîtrise du juge de certaines notions en matière fiscale et le temps qu'une procédure en matière fiscale peut durer, nous verrons une décision très importante, il s'agit de l'affaire :

Directeur Général des impôts et Domaines contre la Société AGS.

Arrêt DG des Impôts et Domaines c/Société Assurances Générales Sénégalaises (AGS).

Dans le cadre de leurs activités, les entreprises d'Assurances bénéficient d'une exonération au titre des opérations qu'elles accomplissent. Celles-ci relèvent certes d'une activité économique mais la loi a établi cette exception à l'assujettissement à la TVA afin d'éviter une double taxation de ces opérations.

Des vérifications fiscales ont révélé que l'AGS percevait des intérêts en contre partie des dépôts qu'elle effectuait au trésor.

L'Administration fiscale taxa lesdits intérêts. Des redressements ont été effectués et des titres de perceptions ont été naturellement émis.

Une action en opposition des titres fut formée par la société devant le Tribunal Régional. Les AGS eurent gain de cause et l'affaire fut portée devant la Cour d'appel.

Par décision du 13 Aout 1993, la Cour d'appel décida que ces intérêts versés par le trésor public, à la société, en rémunération de placements dits spéciaux doivent être exonérés de la taxe sur les prestations de service. Sur cette base les titres ont été déclarés non fondés.

Le Directeur Général des Impôts et Domaines, n'étant pas

Convaincu de cette décision, fit un pourvoi devant le Conseil d'Etat pour qu'une position définitive soit prise relativement à la question de ces intérêts.

Il y a lieu de rappeler que le Conseil d'Etat est juge de droit et non juge des faits, donc les faits ne l'intéressent pas. Il doit s'assurer que la loi a été bien appliquée et qu'il n'existe pas de violation des dispositions légales. En effet, le Conseil d'Etat décide, le 29 novembre 2001 : <<considérant qu'aux termes de l'article 348-8° du CGI ne sont bénéficiaires de l'exonération en cause que les affaires effectuées par les sociétés ou compagnies d'assurances et tous les autres assurances, quelle que soit la nature des risques assurés, et qui sont soumises à la taxe unique sur les assurances ;

Considérant que les dépôts spéciaux des assurances au trésor public sont des provisions techniques obligatoires qui ne sauraient s'analyser en opérations d'assurances réalisées par contrat ou convention de couverture de risques, et assujettie à ce titre à la taxe sur les assurances visée, in fine, par la disposition légale précitée ; qu'il suit de là que les intérêts perçus sur les dépôts spéciaux effectués au trésor par les assureurs ne bénéficient nullement de l'exonération de la taxe sur les prestations de service ;

Considérant qu'en décidant que les intérêts générés au profit des Assurances Générales Sénégalaises par les dépôts spéciaux constitués au trésor par ladite compagnie d'assurances sont affranchis de la TPS, la Cour d'appel commet une erreur de droit, d'où il suit que l'arrêt attaqué encourt l'annulation>>.

Le juge part d'une disposition légale pour motiver sa décision. Il cite l'article 348 du CGI qui définit les opérations, en matière d'assurance, qui peuvent bénéficier de cette exonération. Avec la loi du 18 septembre 2001, les exonérations sont listées dans l'annexe I du livre II. Le sixième énonce que sont exonérées <<les prestations d'assurance qui sont soumises à une taxation spécifique ainsi que les prestations de réassurance ou coassurance>>. La loi encadre de façon précise le domaine d'application de cette exonération. Cette dernière concerne les affaires qui sont soumises à la taxe unique sur les assurances.

Le critère matériel qui s'y dégage est que l'opération doit être soumise à la taxe sur les conventions d'assurances, qui constitue une condition obligatoire pour bénéficier de ladite dérogation.

En effet, les opérations d'assurances en tant que telle, sont assujetties à une taxe unique et spéciale.

A cet effet, le Conseil d'Etat requalifie la nature de dépôts. Il juge que les placements faits par les sociétés d'assurances au niveau du trésor constituent des provisions techniques obligatoires.

En somme la loi fiscale n'a pas précisé ce qui constitue une prestation d'assurance.

Cette notion peut être très large et cette décision du Conseil d'Etat est un moyen d'exclure de ces prestations ce qui ne l'est pas.

L'intérêt de cette décision c'est de montrer qu'une procédure en matière fiscale peut durer des années et des années. Cette affaire remonte depuis avant 1993 et c'est en 2001 que la décision du Conseil d'Etat est intervenue.

CONCLUSION

Le contentieux fiscal est une branche du contentieux économique.

Celui-ci est souvent relatif à la contestation des sommes à la charge du contribuable. Il relève pour l'essentiel du plein contentieux. C'est un contentieux subjectif et non objectif.

Le contentieux fiscal au Sénégal voire même aux Comores relève un caractère particulier, dont l'étude est portée essentiellement sur le rôle du juge devant un litige fiscal.

D'ailleurs, le contentieux fiscal porté devant le juge n'est pas très abondant, mais les quelques cas qui atterrissent devant les Tribunaux, ont été relevées en matière fiscale.

Le moins que l'on puisse dire, ces décisions ont fait évoluer la jurisprudence.

Généralement, le règlement du contentieux fiscal dans sa phase juridictionnelle, se heurte à une difficulté de taille.

L'intervention du juge a eu pour effet de résoudre certaines difficultés d'application de la loi fiscale. S'il est vrai que le comportement du juge n'est pas toujours en phase de ce qu'il est attendu de lui, mais il faut dire qu'il est lui-même confronté à des difficultés dans le cadre de son activité notamment l'autonomie de la matière fiscale et le manque de formation dans cette matière.

Les juges ne sont pas des spécialistes en fiscalité et pourtant, ils sont appelés à analyser et juger des actes établis par des spécialistes en la matière. Et en outre faire évoluer la jurisprudence.

D'ailleurs, le rôle du juge en matière fiscale c'est d'appliquer la loi de façon stricte si elle est claire.

De l'interpréter d'une manière objective et réfléchie si elle est confuse.

De l'éclairer si elle est obscure, de la créer en cas de vide juridique.

Malheureusement, ce rôle capital n'est pas mieux assuré, certaines décisions en témoignent.

Il est vrai que le juge n'est pas un génie, c'est pour cette raison que le législateur lui a donné pouvoir que lorsqu'au cours d'un procès, ou avant tout procès, l'appréciation des faits de la cause ou des mesures à ordonner,

exige des connaissances qui soient étrangères à lui ou des questions purement techniques de désigner un expert⁷.

Mais, la pratique en matière fiscale pose problème :

D'abord, il faut noter qu'un sortant de l'Université ne peut pas être un expert. Il faut quelqu'un qui a beaucoup pratiqué la matière. Cela fait que les experts sont moins nombreux.

En suite, l'expert désigné par le juge, s'il n'est pas un agent de l'administration fiscale qui n'est pas d'ailleurs évident, pour pouvoir présenter quelques choses au juge, il doit se rapprocher de l'Administration fiscale partie au procès, pour recueillir les informations, et celle-ci ne livrera à l'expert que les informations déjà communiquées au juge. Et dans ce cas le caractère contradictoire de l'expertise n'est pas respecté.

En fin, si l'Administration fiscale ne coopère pas avec l'expert le juge n'a pas le pouvoir de lui adresser des injonctions ni de lui condamner à des astreintes, il faut le bon vouloir de l'Administration.

Il faudra noter que le contentieux fiscal est très sensible et intéresse beaucoup les partenaires économiques notamment les bailleurs de fond à savoir le Fond Monétaire Internationale (FMI) et la Banque Mondiale ;

Le manque de rigueur ou de vigilance est susceptible de perdre la confiance d'un pays et c'est la catastrophe totale.

La justice est un service public, alors le juge en rendant sa décision doit mettre en avant l'intérêt supérieur de la nation gage de sa légitimité, pour éviter un trouble à l'ordre public.

Le juge doit revoir certaines de ses positions où manifestement il y a une violation de la loi. Il doit servir de piste d'orientation au législateur dans la détermination de la loi. Ses décisions doivent avoir une plus grande portée et recevoir de la part de l'Administration, une meilleure prise en compte.

Le contribuable doit de son côté penser à valoriser son droit de recouvrir au juge afin de susciter son interprétation des textes fiscaux.

L'Etat qui est l'élément central, doit revoir sa politique de recrutement des magistrats. L'idéal serait de réserver lors de recrutement, des places aux professionnels précisément aux agents des Douanes ou des Impôts et Domaines désirant devenir magistrat (ce qui n'est pas évident vu leurs

⁷ Article 156 CPC

avantages), sans passer par la voie de concours réservée aux sortant de l'Université ou Instituts qui débutent une carrière.

A notre humble avis, cette possibilité permettrait de mettre en place une chambre qui centraliserait l'ensemble des contentieux Douanier, fiscal et économiques. Et de spécialiser à la base certains magistrats dans ce domaine, comme dans les pays développés.

Le Centre de Formation Judiciaire pour sa part, doit revoir son programme d'enseignement en accordant beaucoup plus de temps aux matières économiques et fiscales.

Dans faire le cours du contentieux fiscal d'un module annuel. De multiplier les séminaires dans ces domaines.

D'intégrer dans le calendrier de stages pratiques, les services fiscaux : la Douane et les Impôts et Domaines.

Table de matière

INTRODUCTION	page 9
PREMIERE PARTIE : PROCEDURES	page 11
CHAPITRE 1 : PROCEDURES URGENTES	page 12
Section 1 : les suspensions au recouvrement	page 12
Paragraphe 1 : sursis au paiement.	Page 13
Paragraphe 2 : sursis à exécution.	Page 14
Section 2 : Par une remise en cause de la suspension au recouvrement ou des saisies des biens.	Page 16
Paragraphe 1 : 1 par la remise en cause du sursis au paiement.	Page 16
Paragraphe 2 : par la distraction de biens saisis.	Page 17
CHAPITRE 2 : PROCEDURES DU FOND	page 20
Section 1 : pour opposition aux actes de poursuites	page 20
Paragraphe 1 : contestation sur la forme	page 20
Paragraphe 2 : contestation sur le fond	page 21
Section 2 : les oppositions aux titres de perception	page 23
Paragraphe 1 : La procédure de saisine du juge	page 24
Paragraphe 2 : le contenu de la requête	page 25
DEUXIEME PARTIE : LES POUVOIRS DU JUGE DE CONTRIBUER A LA CREATION DES REGLES DE DROIT ET LES LIMITES	page 29
CHAPITRE 1 : POUVOIRS DU JUGE	page 30
Section 1 : Le pouvoir du juge d'appliquer la loi	page 30
Paragraphe 1 : fonctionnement de la justice (arrêt société IKAGEL c/ DG des impôts et Domaines)	page 30
Paragraphe 2 : les décisions rendues qui n'ont pas fait l'objet d'une cassation (arrêt fondation islamique Ben Aziz c / DG des Impôts et Domaines)	page 32
Section 2 : le pouvoir d'interprétation	page 33

Paragraphe 1 : Affaire Ousseynou GAYE c/ DG Impôts et Domaines	page 34
Paragraphe 2 : Affaire Paul PARET c/ DG Impôts et Domaines	page 36
CHAPITRE 2 : LIMITES DU JUGE	page 38
Section 1 : limites liées à sa formation	page 38
Paragraphe 1 Affaire DG des Impôts et Domaine c/SIEMENS AG	page 39
Paragraphe 2 Affaire DG des Impôts et Domaines c/UNIPLAST	page 41
Section 2 : limites liées à la faiblesse de cas de litige	page 42
Conclusion	page 46

Arrêt n° 36
du 22/01/2004
Civil définitif

EQ
TPO
Extrait des Minutes du Gr
de la Cour d'Appel de Dakar

ANNEXE 1
REPUBLIQUE DU SENEGAL
COUR D'APPEL DE DAKAR

CHAMBRE CIVILE ET COMMERCIALE 2

Mamadou SECK
(Mes LO & KAMARA)
Contre

Directeur des Impôts du Sénégal, Régisseur
des Recettes de Dakar, Libasse SECK et Me
Bernard SAMBOU
(Mrs Oumar BA et Thioune)

PRESENTS

Doudou NDLAYE, Président
Henri Grégoire DIOP et Abdoulaye NDLAYE,
Conseillers
Mame Penda NDOYE, Greffier

ENTRE :

Monsieur Mamadou SECK, demeurant à Dakar,
mais ayant pour conseil Mes LO et KAMARA, Avocats
à la Cour, 38, rue Wagane DIOUF à Dakar ;

Appelant

Comparant et concluant par l'organe desdits
avocats

D'une part

ET :

1°) Monsieur le Directeur des Impôts du Sénégal,
poursuites et diligences de Monsieur le Régisseur des
Recettes de Dakar en ses bureaux au Bloc Fiscal sis rue
de Thiong x rue Moussé DIOP ;

2°) Monsieur le Régisseur des Recettes de Dakar,
en ses bureaux au Bloc Fiscal sis rue de Thiong, x
Moussé DIOP ;

3°) Monsieur Libasse SECK, Restaurateur de
l'ILE de Ngor village ;

4°) Me Bernard SAMBOU , Huissier de Justice à
Dakar, 47, rue El Hadji Mbaye GUEYE ;

Intimés

Comparant et concluant par l'organe de Monsieur
THIOUNE, Inspecteur des Domaines ;

D'autre part

LES FAITS

Suivant exploit de Me Mamadou Mansour
KAMARA Huissier de justice à Dakar en date des 30/07
et 01/08/1997, Monsieur Mamadou SECK a interjeté
appel d'un jugement rendu le 03/06/1997 par le
Tribunal Régional de Dakar, présidé par Monsieur
Mouhamadou NGOM et avec l'assistance de Madame
BOCOUM, Greffier, enregistré le 15/05/1998, suivant

bordereau n° 474/12, Vol XXIV, F°189, Case 4484 aux droits de Douze mille francs;

Et par le même exploit Monsieur Mamadou SECK a fait servir assignation à Monsieur le Directeur des Impôts du Sénégal, Monsieur le Régisseur des Recettes de Dakar, Monsieur Libasse SECK et Me Bernard SAMBOU d'avoir à comparaître et se trouver par devant la Cour d'Appel de Dakar, Chambre Civile et Commerciale en son audience publique et ordinaire du 12/12/1997 pour y venir voir et entendre statuer sur les mérites de son recours ;

Sur cette assignation, l'affaire inscrite au rôle de la Cour sous le numéro 1110 de l'année 1997 a été appelée à la date pour laquelle ladite assignation avait été servie puis renvoyée au 15-01-1998 ;

A cette date l'affaire a été appelée par Monsieur le Conseiller chargé de la mise en état puis renvoyée successivement jusqu'au 13/02/2003 date à laquelle elle a été utilement retenue et mise en délibéré 08-05-2002 ;

A cette date le délibéré a été rabattu et l'affaire renvoyée successivement jusqu'au 13-11-2003 date à laquelle elle a été utilement retenue ;

Maîtres LO et KAMARA et Associés ont déposé des conclusions écrites, tendant à ce qu'il plaise à la Cour :

Conclusions du 11/12/2002

«Déclare l'appel recevable

Au fond

Infirmier le jugement attaqué ;

Statuant à nouveau ;

Ordonner la distraction des objets saisis;

Mettre les dépens à la charge du Trésor public;

Conclusions du 23/07/2003

Adjuger de plus fort à Mamadou SECK l'entier bénéfice de ses écritures principales, en réplique, ainsi que celles présentes »

Monsieur le Directeur Général des Impôts et Domaines représenté par Monsieur Alioune THIOUNE Inspecteur des Impôts et des Domaines a déposé des conclusions écrites en date du 20/12/2002 tendant à ce qu'il plaise à la Cour;

« Au fond

Confirmer le jugement attaqué dans toutes ses dispositions ;

Condamner le demandeur aux dépens » ;

Monsieur le Directeur des Impôts représenté par Monsieur Alioune THIOUNE, Inspecteur des Impôts et des Domaines a déposé des conclusions écrites en date du 28/04/2003 tendant à ce qu'il plaise à la Cour:

Considérant que Mamadou SECK poursuit l'infirmité du jugement entrepris et la distraction des objets saisis ; qu'il plaide par conclusions du 11 décembre 2002 que suivant les dispositions de l'article 436 du CPC, il a produit les justificatifs de sa propriété sur les deux pirogues et deux moteurs hors bord YAMAHA, qui lui ont été délivrés antérieurement à la saisie par une autorité administrative, à savoir le directeur de l'Océanographie et des Pêches maritimes ; que la péremption des titres invoquée par le premier juge pour rejeter sa demande ne peut prospérer, car elle ne peut nullement affecter son droit de propriété ; qu'au surplus, en application de l'article 262 du COCC, il a un principe de droit incontestable sur les biens saisis ;

Considérant que le Directeur Général des Impôts et Domaines, qui sollicite la confirmation du jugement a répliqué, suivant conclusions du 20 décembre 2002, que SECK n'a produit que des attestations de propriété, qui du reste sont périmées, donc non valables, alors qu'il était dans l'obligation de produire des factures d'achat justifiant l'origine, la date d'acquisition des navires et le respect des formalités prescrites en matière d'acquisition de biens ;

Que suivant écritures datées du 11 février 2003, Mamadou SECK a répliqué à son tour, que l'article 436 ancien du C.P.C, qui régissait la procédure en distraction d'objets saisis, n'exigeait que la simple énonciation des preuves de propriété ; qu'il produit aux débats les cartes d'immatriculation à jour, qui sont des preuves de sa propriété sur les pirogues saisies ;

Que le Directeur Général des Impôts et Domaines a rétorqué qu'il rejetait ces cartes d'immatriculation parce qu'elles étaient établies pour les besoins de la cause et qu'elles comportaient des différences notoires avec les anciennes cartes ;

Que SECK a répondu qu'il a établi de manière formelle sa propriété sur objets saisis, par des documents délivrés par l'autorité administrative compétente, qui ne sont pas accusés de faux ;

Considérant que Mamadou SECK a versé aux débats deux cartes d'immatriculation à jour, délivrées par le Ministère de la Pêche et signées par le Chef du Service Régional, qui établissent sa propriété sur les objets revendiqués ; qu'il revenait dès lors au Directeur Général des Impôts d'apporter la preuve de ses allégations selon lesquelles ces documents étaient établis pour la circonstance et étaient dépourvus de sincérité ; qu'il échut, la dite preuve n'étant pas rapportée, de juger que les pirogues saisies appartiennent à Mamadou SECK et d'ordonner leur distraction à son profit ;

PAR CES MOTIFS

Statuant publiquement, contradictoirement, en matière civile et en dernier ressort ;

En la forme

Déclare l'appel recevable ;

Au fond

Infirme le jugement entrepris ;

Statuant de nouveau,



« Adjuger à la concluante l'entier bénéfice de es précédentes écritures et de celles présentes»

Monsieur le Directeur Général des Impôts et des Domaines représenté par Monsieur Alioune THIOUNE Inspecteur des Impôts et des Domaines a déposé des conclusions écrites en date du .01/09/2003 tendant à ce qu'il plaise à la Cour;

« Adjuger à la concluante l'entier bénéfice de ses précédentes écritures et de celles présentes »

Les débats ont été clos et Monsieur le Conseiller a pris une ordonnance de clôture renvoyant l'affaire devant la Chambre du fond;

A cette date Monsieur le Président a mis l'affaire en délibéré pour l'arrêt à intervenir à la date du 22-01-2004 ;

DROIT

La cause en cet état présentait à juger les différents points de droit résultant du dossier et des conclusions prises par les parties en cause ;

QUID DES DEPENS ?

Advenue l'audience publique et ordinaire de ce jour 22/01/2004 la Cour dans la même composition que précédemment, vidant son délibéré a statué en ces termes :

LA COUR

Vu les pièces du dossier ;

Oui les parties en toutes leurs demandes, fins et conclusions ;

Après en avoir délibéré conformément à la loi :

Considérant que suivant exploit en date du 30 juillet et 1^{er} août 1997 de Me Mamadou Mansour KAMARA, huissier de justice à Dakar, réitéré le 13 janvier 1998, Mamadou SECK a interjeté appel du jugement rendu le 3 juin 1997 par le Tribunal Régional Hors Classe de Dakar dont le dispositif suit :

« Statuant publiquement, par défaut, en matière civile et en premier ressort ;

En la forme :

Déclare l'action recevable ;

Au fond :

Ordonne la continuation des poursuites ;

Condamne le demandeur aux dépens » ;

Considérant que l'appel est recevable en la forme ;

AU FOND

Ordonne la distraction des biens saisis appartenant à Mamadou SECK ;
Met les dépens à la charge du Trésor Public.

Ainsi fait, jugé et prononcé publiquement par la Cour d'Appel de
DAKAR, Chambre Civile et Commerciale en son audience publique et
ordinaire du 22 Janvier 2004 séant au Palais de justice de ladite ville Bloc des
Madeleines à laquelle siégeaient Monsieur Doudou NDIAYE, Président,
Messieurs Henri Grégoire DIOP et Abdoulaye NDIAYE Conseillers et avec
l'assistance de Me Marie Penda NDOYE, Greffier ;

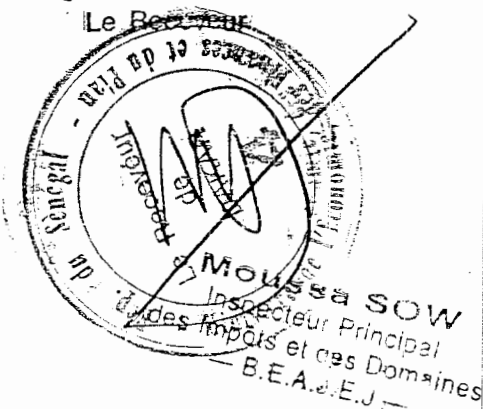
ET ONT SIGNE LE PRESENT ARRET
LE PRESIDENT ET LE GREFFIER...

ME / 16 000
Vol / 6 000
Ld 000

Enregistré à DAKAR IV Beau N° 523 4

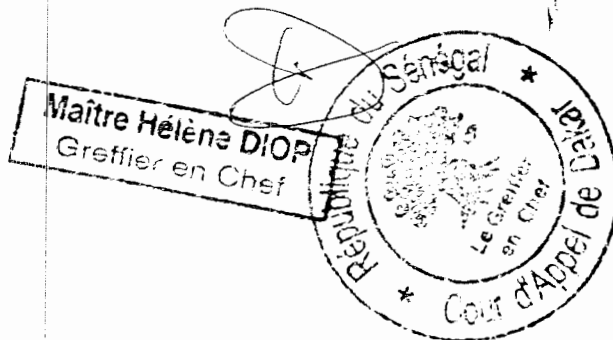
26 MAR 2004 Vol. XXVI F° 47 Case 2290

Reçu : Vingt deux mille Francs



Pour expédition certifiée conforme
délivrée par le Greffier en Chef de la Cour
de ce jour le 01 AVR. 2004

Le Greffier en Chef,



N° 1079
DU 19 - 05 - 2002

TRIBUNAL REGIONAL HORS CLASSE DE DAKAR (SENEGAL)

JUGEMENT FISCAL
DEFINITIF

AUDIENCE PUBLIQUE ET ORDINAIRE DU DIX NEUF JUIN
DEUX MIL DEUX

STE NSES SAVANA SALY
(Me BOUBACAR WADE)

Le Tribunal Régional Hors Classe de Dakar (SENEGAL),
statuant en matière fiscale a, en son audience publique o
dix neuf juin deux mil deux tenue en la Salle des Audien
à laquelle siégeaient Mme ABIBATOU BABOU FAYE, Vice-Prési
du Siège, Président de Chambre, Mme HENRIETTE DIOP TALL e
Mr. MAMADOU LAMINE DIEDHIOU, Juges au Siège, Membres, en
présence de Monsieur SALIOU MBAÏE, substitut de Monsieur
Procureur de la République et avec l'assistance de Monsie
MAME MOR BITEYE, Greffier, rendu le jugement dont la tene
suit :

c/

-Mr. LE DIRECTEUR DES
IMPOTS & DOMAINES
-LE CHEF DU BUREAU DU
RECOUVREMENT DU CENTRE
DES GRANDES ENTREPRISES

E N T R E

Monsieur l'AGENT JUDI-
CIAIRE DE L'ETAT
(Mme MAIKOUNA SEYE THIAM)

LA SOCIETE N S E S SAVANA SALY, poursuites et diligen
ces de son Directeur Général en ses bureaux Immeuble SDIH
et faisant élection de domicile en l'Etude de Me BOUBACAR
WADE, Avocat à la Cour, 4, Boulevard DJILY MBAÏE X ABDOULA
FADIGA à Dakar :

D.F.

DEMANDERESSE

Comparant et concluant à l'audience par ledit Avocat

-D'UNE PART-

ET/

ANNEXE II

1°) Monsieur le Directeur des Impôts & Domaines, en
ses bureaux, Bloc Fiscal, Rue Vincens X Rue de Thiong à
Dakar ;

2°) Monsieur le Chef du Bureau du Recouvrement du Cen-
tre des Grandes Entreprises, Bloc Fiscal Rue Vincens X Rue
de THIONG à Dakar ;

3°) Monsieur l'Agent Judiciaire de l'Etat en ses bu-
reaux à Dakar Boulevard de la République ;

DEFENDEURS

Comparant et concluant à l'audience par Mme MAIKOUNA
SEYE THIAM, Agent Judiciaire de l'Etat ;

-D'AUTRE PART-

Sans que les présentes qualités puissent nuire ni pré-
judicier en rien aux droits et intérêts respectifs des par-
ties en cause ;

F A I T S

Par exploit en date des 27 et 28 MARS 2001 de Maître
ALOYSE NDONG, commissaire de justice à Dakar, la Société NSES
SAVANA SALY, a donné assignation à Mr. le Directeur des Im-

[Signature]

QUID DES DEPENS ?

A l'audience publique du 19 JUIN 2002, le Tribunal vid
son délibéré a statué en ces termes :

LE TRIBUNAL

Vu les pièces du dossier
CUI les parties en leurs conclusions respectives.

Le Ministère public entendu et après en avoir délibéré
conformément à la loi ;

Attendu que suivant exploit en date des 27 et 28 MARS
2001 de M^r ALOYSE NDONG, huissier de justice à Dakar, la So-
ciété NSES SAVANA SALY a assigné le Directeur des Impôts et
Domaines, le Chef du bureau de Recouvrement du Centre des
Grandes Entreprises, l'Agent Judiciaire de l'Etat en annula-
tion de la contrainte d'un montant de 208.068.048 FCFA ;

EN LA FORME

Attendu que l'action a été initiée dans les forme et dé-
lai légal, qu'il échet de la déclarer recevable ;

AU FOND

Attendu que la Société NSES a fait valoir dans ses con-
clusions du 04 JANVIER 2002 que le Directeur des Impôts et
Domaines lui a réclamé la somme de 208.068.048 FCFA au titre
des diverses taxes afférentes aux années 1991, 1992, 1993, 1994
et 1995 portant sur le fonds de commerce exploité à SALY POE
TUGAL appartenant à la Société d'Exploitation de SALY ;

Attendu qu'il résulte du procès verbal d'adjudication
produit aux débats qu'elle a été déclarée adjudicataire du
fonds de commerce précité ; Que son droit de propriété a été
consacré à ce jour ;

Que les Impôts exigibles avant 1997 ne peuvent lui être
réclamés ; i'autant plus qu'il a été procédé aux publication
prescrites par la loi ; Que les créanciers ayant un droit
avant la vente devaient l'exercer sur le prix ;

Qu'elle a conclu à l'annulation de la contrainte ;

Attendu que les défendeurs ont fait remarquer que la
somme de 208.068.048 FCFA correspond aux taxes sur la valeur
ajoutée et à diverses taxes de promotion touristique ;

Que le demandeur n'a pas respecté les articles 1052 et
suivants de la 92.40 du 09 JUILLET 1992 portant Code Général
des Impôts lesquels exigent la constitution des garanties oc-
vrant la somme objet des poursuites ;

Qu'il résulte en outre de l'article 407 du Code précité
qu'à défaut de présenter une attestation visée par le Receveur
et de l'inspecteur chargé de l'assiette des taxes indirectes
le cédant d'un fonds de commerce sera tenu solidairement de
taxes dues par le cessionnaire à la date de la cession ;

Qu'en fait pour la Société NSES d'avoir présenté
attestation elle a fait l'objet de plusieurs régulari-
opérés par le service fiscal ;

Qu'en outre, ladite Société n'a pas contesté l'exi-
té des droits qu'elle même commencé à faire des acompte
dernier règlement date de JUILLET 1998 ;

Qu'en réalité, la demanderesse fait du dilatoire e
de cette procédure ; Qu'ils ont conclu au rejet des pré-
de la demanderesse ;

Attendu que la Société NSES a répliqué dans ses co-
sions du 28 MARS 2002 que l'article 407 invoqué par les
deurs est applicable à la cession volontaire du fonds de
ce ;

Qu'en l'espèce, elle a acquis le fonds de commerce
à une vente judiciaire forcée ordonnée par la juridictio-
gionale de THIES par jugement du 29 MAI 1997 ; Qu'elle
licité le débouté des défendeurs ;

SUR CE

Attendu qu'il y a lieu de préciser que l'article 10
la loi n° 92.40 du 09 JUILLET 1992 portant Code Général
Impôts n'a pas invocation à s'appliquer en l'espèce, cet a-
ayant pour objet de déterminer les règles applicables en
tière de sursis au recouvrement des droits et pénalités
par l'assujettissement et aux conditions déterminées par la loi
effet ;

Attendu que l'article 407 dudit Code est applicable
cession d'un fonds de commerce sur son titulaire que cet
cession n'est pas assimilable à la vente forcée du fonds
une créance comme c'est le cas en l'espèce, puisque la S-
SAVANA a été acquis par adjudication devant Notaire ;

Que dans un tel cas, il appartient aux créanciers in-
nés de la vente par publicité, de produire leur créance
de concourir à la répartition du prix devant le Juge ou l-
taire de la distribution en excipant son privilège généra-
le produit de la vente, et ce d'autant plus que que la ve-
forcée d'un fonds de commerce purge les droits et obligat-
attachés au fonds lesquels ne peuvent s'exercer que sur
produit de la vente ; Qu'en définitive, l'administation f-
le est mal fondée à réclamer à la Société NSES SALY des i-
afférents aux années 1991, 1992, 1993, 1994 et 1995 ;

Qu'il échet ainsi d'annuler la contrainte non datée
montant de 208.068.048 FCFA (objet des déclarations impay-
et des titres de perception) ;

PAR CES MOTIFS

Statuant publiquement, contradictoirement, en matière
fiscale et en premier ressort ;

EN LA FORME

-Reçoit l'apposition ;

AU FOND

-La déclare bien fondée ;

-Annule la contrainte d'un montant de 208.068.048 FRS
décernée à la Société NSES SAVANA SALLY et portant sur les TVA
et TPT au titre des années 1991, 1992, 1993, 1994 et 1995 avec
toutes les conséquences de droit ;

-Met les dépens à la charge du Trésor Public.

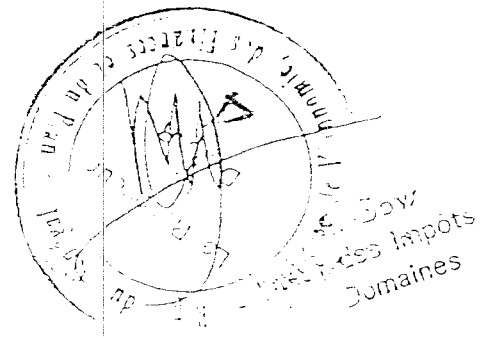
Ainsi fait, jugé et prononcé les jour, mois et an que
dessus.

ET ONT SIGNE LE PRESIDENT ET LE GREFFIER./.-

[Handwritten signature]

*50: 3000
6000 / 14 mo*

02 SEP. 2002
à DAKAR, Beau N° 901
Vo. XXV F. Au 2000
Reçu *[Signature]*
LE RECEVEUR



Arrêt n° 498
du 06-11-2003
Civil

Extrait des Minutes du Gr.
de la Cour d'Appel de Dakar

ANNEXE N° III

REPUBLIQUE DU SENEGAL

COUR D'APPEL DE DAKAR

CHAMBRE CIVILE ET COMMERCIALE 2

Youssef WAZNI

(Mes Kanjo et Koïta)

Contre

Monsieur le Régisseur des recettes de Dakar -
Directeur des impôts et Domaines - Agent
judiciaire de l'Etat - Souleymane Wazni - Me
Ibrahima DIAW

(Me Thioune - Mr Mansour NDIAYE)

ENTRE :

Monsieur Youssef WAZNI demeurant à Dakar
au n° 66 Avenue de la République, Résidence Seydou
Nourou Tall, mais faisant élection de domicile en
l'étude de Me Kanjo et Koïta, avocats à la Cour à
Dakar ;

Appelant

Comparant et concluant à l'audience par lesdits
avocats

D'une part

ET :

Monsieur le Régisseur des Recettes de Dakar -
Directeur des impôts et Domaines - Agent judiciaire de
l'Etat - Souleymane Wazni - Me Ibrahima DIAW

D'autre part

PRESENTS

Doudou NDIAYE, Président

Henry Grégoire DIOP et Boubacar
Souleymane DIALLO, Conseillers

Mame Penda NDOYE, Greffier

Suivant exploit de Me Malick Mame Gnagna
Seck, Huissier de justice à Dakar en date du 28-06-
2002, Youssef WAZNI a interjeté appel d'un jugement
rendu le 04-06-2002 par le Tribunal Régional de Dakar,
présidé par Mme Abibatou Babou FAYE, enregistré
le 02-09-2002, sous le bordereau n° 921/4, Vol XXV,
F° 14, Case 5218 aux droits de quatorze mille francs ;

Et par le même exploit Youssef Wazni a fait
servir assignation à Monsieur le Régisseur des recettes
de Dakar - Directeur des impôts et Domaines - Agent
judiciaire de l'Etat - Souleymane Wazni - Me Ibrahima
DIAW d'avoir à comparaître et se trouver par devant la
Cour d'Appel de Dakar, Chambre Civile et
Commerciale en son audience publique et ordinaire
du 12-07-2002 pour y venir voir et entendre statuer sur
les mérites de son recours ;

Sur cette assignation, l'affaire inscrite au rôle de
la Cour sous le numéro 622 de l'année 2002 a été

appelée à la date pour laquelle ladite assignation avait été servie ;

L'affaire a été renvoyée successivement jusqu'au 10/07/2003 date de l'ordonnance de clôture et ensuite renvoyée au 17-07-2003 pour mise en délibéré ;

Mes Kanjo et Koïta ont déposé des conclusions écrites, tendant à ce qu'il plaise à la Cour :

Conclusions du 15-01-2003

«Statuer ce que de droit sur la recevabilité en la forme de l'appel du concluant ;

Au fond

Vu les quittances de loyers délivrées à Youssouf Wazni par l'Agence Immobilière République ;

Vu que le régisseur des Recettes reconnaît lui même à travers ses écritures en date du 04 juin 2002 que Souleymane Wazni est maintenant domicilié en France à une adresse inconnue de ses services ;

Vu que les titres de perception en date du 28 août 1992 et la notification des titres de perception en date du 03 septembre 1992 desquels il résulte que Souleymane Wazni était domicilié auparavant au Sénégal au 42, Rue Galandou Diouf ;

Vu que le régisseur des Recettes a lui même indiqué sur le procès verbal de vente en date du 10 avril 2002 que c'est Youssouf Wazni qui est domicilié à l'immeuble Seydou Nourou Tall ou a eu lieu la saisie ;

Vu l'ensemble des factures produites par le concluant ;

Vu qu'il ne résulte nullement des photocopies exclusivement déposées au Tribunal un cachet « payé » de couleur rouge ;

Vu que la cachet « payé » peut être commandé et détenu par n'importe quel commerçant puisque son commerce n'est pas exclusif ni protégé ;

Infirmier le jugement n° 935 du 04 juin 2002 en toutes ses dispositions ;

Et statuant à nouveau

Dire et juger que les objets saisis au 66, Boulevard de la République - Résidence El Hadji Seydou Nourou Tall, Dakar, sont la propriété de mon concluant, Monsieur Youssouf WAZNI ;

Ordonner leur distraction pure et simple de la saisie pratiquée le 10 avril 2001 par exploit de Me Jacques d'Erneville à la requête de Monsieur le Régisseur des recettes de Dakar ;

Condamner les intimés aux dépens d'instance et d'appel » ;

Conclusions du 22 mai 2003

« adjuger au concluant l'entier bénéfice de ses écritures présentes et passées » ;

Monsieur Alioune Thioune a déposé des conclusions écrites, tendant à ce qu'il plaise à la Cour

Conclusions du 29 janvier 2003

« Débouter le sieur Youssouf Wazni et consorts ;

1

Confirme le jugement, n° 935 du 04 janvier 2002 » ;

Les débats ont été clos ;

Sur quoi Monsieur le Président a mis l'affaire en délibéré pour l'arrêt à intervenir à la date du 06-11-2003 ;

DROIT

La cause en cet état présentait à juger les différents points de droit résultant du dossier et des conclusions prises par les parties en cause ;

QUID DES DEPENS ?

Advenue l'audience publique et ordinaire de ce jour la Cour même ment composée, vidant son délibéré a statué ainsi qu'il suit :

LA COUR

Vu les pièces du dossier ;

Oùï les parties en toutes leurs demandes, fins et conclusions.

Après en avoir délibéré conformément à la loi.

Considérant que par exploit servi le 28 juin 2002 par Me Mame Gnagna Seck, huissier de justice à Dakar, la sieur Youssouf Wazni a interjeté appel du jugement rendu le 04 juin 2002 par le tribunal régional hors classe de Dakar et dont le dispositif est ainsi conçu :

« En la forme

Reçoit l'action

Au fond

Déboute Youssouf Wazni de Toutes ses demandes comme mal fondées ;

Le condamne aux dépens » ;

Considérant qu'il échet de déclarer régulier et recevable l'appel susvisé qui a été fait dans les forme et délai prescrits par la loi ;

Considérant que Monsieur l'Agent judiciaire de l'Etat et le sieur Souleymane Wazni Bien que régulièrement assignés n'ont ni comparu, ni conclu ;

qu'il échet dans ces conditions de statuer par défaut à leur encontre ;

AU FOND

Considérant que l'appellant soutient dans ses conclusions en date des 15 janvier et 22 mai 2003 que le Directeur des Impôts, qui poursuit une contrainte datée du 01 mars 2001 et établie au nom de Souleymane Wazni, a fait délaisser la dite contrainte à son domicile au seul motif qu'il se nommait Wazni et avait le même nom patronymique que le débiteur de la contrainte ;

qu'il expose n'avoir aucun lien de parenté avec Souleymane Wazni et sollicite par conséquent la distraction des objets qui ont été saisis à son domicile sis au 6^{ème} étage de l'Immeuble Seydou Nourou Tall situé au 66 Boulevard de la République ;

qu'il allègue que la contrainte établie en mars 2001 vise des titres de perception établis en 1992 délaissés au 42, rue Galandou Diouf, domicile à l'époque de Souleymane Wazni ;

qu'il fait valoir que le Directeur des impôts a reconnu dans ses écritures en date du 04 juin 2002 versées au dossier que Souleymane Wazni s'était installé en France, à une adresse inconnue de ses services, rendant impossible toute action entrant dans le cadre de l'assistance administrative prévue par la convention fiscale franco - sénégalaise ;

qu'il demande par conséquent l'infirmité des dispositions du jugement entrepris à qui il fait également grief d'avoir écarté les factures qu'il a produites pour prouver sa propriété sur les objets saisis ;

Considérant que le régisseur des recettes des impôts directs soutient de son côté que le sieur Souleymane Wazni est défendu par le même cabinet d'avocat que Youssouf Wazni dans une autre procédure concernant une opposition à titre de perception ;

qu'il allègue que les factures produites ont été confectionnées pour les besoins de la cause ;

qu'il sollicite par conséquent la confirmation de toutes les dispositions du jugement entrepris ;

Considérant qu'il ressort du procès verbal de saisie versé au dossier que les objets dont Youssouf Wazni demande la distraction ont été saisis à l'immeuble Seydou Nourou Tall, son domicile ainsi que le prouvent les quittances de loyers qu'il verse au dossier ;

Considérant qu'en vertu des dispositions de l'article 1030 du Code général des impôts le titre de perception mis en recouvrement est rendu exécutoire contre le contribuable ou contre ses représentants ou ses ayants cause ;

qu'en l'espèce l'administration fiscale ne prouve pas que le sieur Youssouf Wazni est un représentant ou l'ayant cause de Souleymane Wazni ;

qu'elle ne peut par conséquent saisir des biens garnissant les lieux que Youssouf Wazni a loués et qui sont présumés lui appartenir sans apporter la preuve que les dits biens appartiennent à Souleymane Wazni ;

qu'il échet dans ces conditions, la preuve n'ayant pas été rapportée que Souleymane Wazni est domicilié ou fut domicilié chez Youssouf Wazni d'infirmer les dispositions du jugement entrepris et statuant à nouveau d'ordonner la distraction de tous les objets saisis au 6^{ème} étage de l'immeuble situé au 66 Boulevard de la République, domicile du sieur Youssouf Wazni ;

Considérant qu'il y a lieu de condamner les intimés aux dépens ;

PAR CES MOTIFS

Statuant publiquement, par défaut à l'égard de Monsieur l'agent judiciaire de l'Etat et de Souleymane Wazni, contradictoirement à l'encontre des autres parties, en matière civile et en dernier ressort ;

En la forme

Reçoit l'appel de Youssouf Wazni ;

Au fond

Infirme les dispositions du jugement entrepris et statuant à nouveau ;

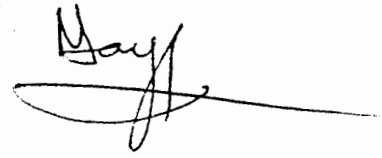
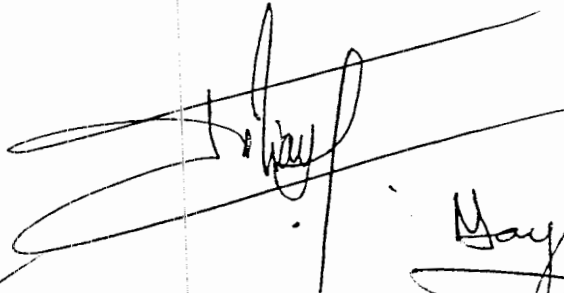
Ordonne la distraction des objets saisis au 66. Boulevard de la République domicile du sieur Youssouf Wazni ;

Condamne les intimés aux dépens.

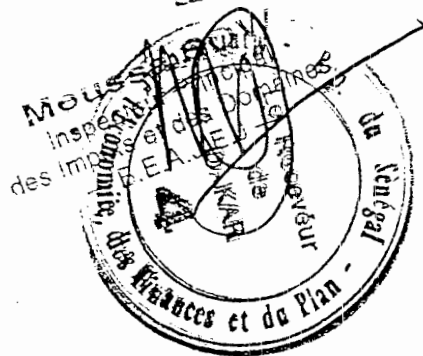
Ainsi fait jugé et prononcé par la Cour d'Appel de Dakar, Chambre Civile et Commerciale en son audience publique et ordinaire du 06-11-2003 séant au Palais de Justice de ladite ville Bloc des Madeleines à laquelle siégeaient Monsieur Doudou NDIAYE, Président, Messieurs Henry Grégoire DIOP et Boubacar Souleymane Diallo, Conseillers et avec l'assistance de Me Mame Penda NDoye, Greffier.

ET ONT SIGNE LE PRESENT ARRET
LE PRESIDENT ET LE GREFFIER./-

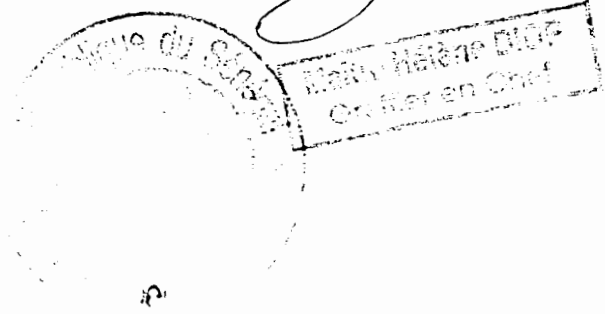
DF 16 000
VPI 6 000
22 000



Enregistre a DAKAR le 22 DEC 2003
22 DEC. 2003
Reçu... vingt deux mille francs
LE RECEVEUR



Pour expédition certifiée conforme
par le Greffier en Chef de la Cour
le 23 JAN. 2004
D. G. Diop
Le Greffier en Chef.



N°72/07

DEMANDEUR :
Directeur Général des
Impôts et Domaines
(M. THIOUNE)

DEFENDEUR :
Société SIEMENS
(Me François SARR &
Associés)

PRESENTS :

Fatou Habibatou
DIALLO, Président ;

Aminata FALL CISSE,
Conseiller référendaire ;

Hippolyte Anquediche
NDEYE, Conseiller
référendaire ;

Jean louis Paul
TOUPANE,
Commissaire du Droit ;

Cheikh DIOP, Greffier ;

RAPPORTEUR :
Aminata FALL CISSE,
Conseiller référendaire ;

AUDIENCE :
du 13 décembre 2007

LECTURE :
du 13 décembre 2007

MATIERE :
Administrative

RECOURS :
Excès de pouvoir

REPUBLIQUE DU SENEGAL
AU NOM DU PEUPLE SENEGALAIS

LE CONSEIL D'ETAT

1^{ère} SECTION

A l'audience du jeudi treize décembre de l'an deux
mille sept ;

ENTRE :

Le Directeur Général des Impôts et Domaines,
représenté par Monsieur Alioune THIOUNE,
Inspecteur des Impôts et des Domaines en ses
bureaux sis au bloc fiscal, Rue de THIONG à Dakar

D'UNE PART ;

ET :

La Société SIEMENS AG Haussadresse
Wittelsbacherplatz 2 D-80333-Munich République
Fédérale d'Allemagne, ayant pour conseil la S.C.P
François SARR& Associés, Avocats à la Cour Avenue
Léopold Sédar SENGHOR à Dakar.

D'AUTRE PART ;

Vu la lettre n°1085/BLC/Cont du 09 septembre
2005, enregistrée au Greffe du Conseil d'Etat le 14
septembre 2005, par laquelle le Directeur Général des
Impôts et Domaines a sollicité la cassation de l'arrêt
n°231 du 1^{er} mars 2005, rendu par la Cour d'Appel de
Dakar qui a confirmé le jugement rendu le 28 janvier
2004 par le Tribunal Régional de Dakar, lequel a
condamné l'Etat du Sénégal à restituer à la société
SIEMENS la somme de **293.712.442 Frs CFA**,
représentant la taxe sur la Valeur ajoutée qui doit être
déduite ;

Vu l'exploit en date du 05 octobre 2005 de Maître
Oumar Tidiane DIOUF, Huissier de justice à Dakar
portant signification de la requête ;

Vu la loi organique n°96-30 du 21 octobre 1996 sur le
Conseil d'Etat modifiée par les lois organiques n°99-70
et 99-72 du 17 février 1999 ;

Vu les pièces produites et versées au dossier ;

recevabilité
de la TVA
S'il y a bien
d'obligation de
d'OHADA ?
En matière
juridictionnelle
distinction droit
autonome
ou application
pas d'OHADA
OHADA est
pas distinction
entre sources
et successives
C-27
Distinction
entre une
distinction
dans le problème
juridictionnel
OHADA / C-27

Où Madame Aminata FALL CISSE, Conseiller référendaire, en son rapport ;

Où Monsieur Jean Louis Paul TOUPANE, Commissaire du Droit, en ses conclusions ;

LE CONSEIL D'ETAT,

Après en avoir délibéré conformément à la loi ;

SUR LA RECEVABILITE :

Considérant que dans son mémoire en défense, reçu au Greffe du Conseil d'Etat le 02 mars 2005, la société SIEMENS a conclu à l'irrecevabilité du pourvoi pour inexistence et irrégularités de forme au motif que le pourvoi n'a pas été formé par requête conformément aux dispositions des articles 42, 15 et 22 de la loi organique sur le Conseil d'Etat, mais par simple lettre adressée au Président du Conseil d'Etat sans aucune mention de réception par le greffe ;

Qu'en outre, la société SIEMENS soutient que le requérant n'a pas joint à sa lettre une expédition de la décision attaquée en application de l'article 15 de la loi organique sur le Conseil d'Etat ; Qu'elle précise qu'il a déclaré annexer à son exploit de signification du 05 octobre 2005, un arrêt n°321 du 1^{er} mars 2005 alors que le pourvoi est dirigé contre l'arrêt n°231 du 1^{er} mars 2005 et qu'il a visé la loi organique n°92-24 du 30 mai 1992 abrogée par la loi organique n°96-30 du 21 octobre 1996 ;

Qu'enfin elle fait remarquer que le requérant n'a pas exposé en quoi la Cour d'Appel a violé les dispositions du Code Général des Impôts ;

Considérant qu'au sens des dispositions de l'article 15 de la loi organique sur le Conseil d'Etat la dénomination de l'acte par lequel une personne soumet au Conseil d'Etat un litige de sa compétence importe peu, il est simplement exigé un écrit mentionnant les noms et domiciles des parties avec un exposé sommaire des faits, ainsi qu'un exposé des moyens ;

Considérant qu'en l'espèce la lettre du Directeur Général des Impôts et Domaines du 09 septembre 2005 satisfait à ces exigences, et la photocopie de

En matière de réserves
il faut voir le
droit fiscal.

l'expédition de l'arrêt attaqué produite en lieu et place d'une expédition ne viole pas les dispositions de l'article 15 précité ;

Considérant qu'en outre, la décision de la Cour d'Appel est bien identifiée, et la société SIEMENS AG n'a pas contesté les mentions qu'elle contient ; de même l'erreur sur le numéro de l'arrêt et le visa de la loi n°92-24 du 30 mai 1992 sont sans conséquence sur le traitement de l'affaire ;

Considérant enfin que le requérant a développé au titre des moyens, la violation par la Cour d'Appel des dispositions du Code Général des Impôts ; Qu'il appartient, dès lors à la juridiction saisie d'apprécier le bien fondé ou non de la décision objet du pourvoi au regard de la règle de droit applicable ;

Qu'il y a lieu en conséquence de déclarer le pourvoi recevable ;

AU FOND :

Sur le moyen unique tiré de la violation des dispositions des articles 22, Annexe III du Livre II, 305, 283-b, 133 et 135 du Code Général des Impôts :

Considérant que sous ce moyen le requérant expose que devant trancher la question de la déduction ou non de la taxe sur la valeur ajoutée par une succursale pour les prestations effectuées à son profit par la maison mère établie à l'étranger, la Cour d'Appel a violé la loi en omettant d'appliquer l'article 283-b du Code Général des Impôts qui selon lui distingue sur le plan fiscal la société mère établie à l'étranger de la succursale, l'une et l'autre étant assujetties à la taxe sur la Valeur ajoutée ;

Considérant que les dispositions de l'article 283 du Code Général des Impôts délimitent le champ d'application de la taxe sur la Valeur ajoutée et indiquent les personnes auxquelles elle s'applique, la succursale étant considérée distincte de la société mère, et assujettie à la taxe sur la Valeur ajoutée quand « l'une d'elle est située hors du Sénégal qu'elles aient ou non un statut différent » ;

Considérant qu'au sens des dispositions de l'article 283 du Code Général des Impôts « sont imposables à

la taxe sur la Valeur ajoutée les affaires faites au Sénégal relevant d'une activité économique entre une société mère et sa succursale si l'une d'elles est située hors du Sénégal qu'elles aient ou non un statut juridique distinct »;

Considérant que l'annexe III du livre II du Code Général des Impôts détermine les modalités de déduction de la taxe sur la Valeur ajoutée, et écarte en son article 22 la déduction de la taxe sur la Valeur ajoutée « ayant grevé les frais de siège et les frais d'assistance technique, quelque soit leur dénomination lorsque le bénéficiaire n'est pas imposable à un impôt sur le revenu au Sénégal sur lesdits frais » ;

Considérant qu'en l'espèce, en se référant aux dispositions de l'article 117 de l'acte uniforme de l'OHADA sur les sociétés commerciales pour décider que « la société mère n'ayant pas une personnalité juridique distincte de la succursale, la société SIEMENS AG a payé un impôt sur les sociétés et en conséquence a droit à la déduction », la Cour d'Appel de Dakar a violé la loi, en appliquant à la cause une règle de droit commun pour conclure à la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée dans un cas où elle était exclue par une disposition spéciale;

Considérant en effet qu'au sens des dispositions spéciales du Code Général des Impôts précitées le droit à déduction n'est pas accordé à la société mère sur les revenus qu'elle perçoit au titre des prestations au profit de la succursale quand ces sommes ne sont pas soumises au régime de la retenue à la source ;

Qu'il y a lieu de casser sans renvoi l'arrêt n°231 du 1^{er} mars 2005 de la Cour d'Appel de Dakar ;

PAR CES MOTIFS :

Déclare le pourvoi recevable en la forme ;

Casse sans renvoi l'arrêt n°231 du 1^{er} mars 2005 de la Cour d'Appel de Dakar ;

Ainsi fait, jugé et prononcé par la Première Section du Conseil d'Etat, statuant en matière d'excès de pouvoir à l'audience publique ordinaire des jours, mois et que dessus, à laquelle siégeaient ;

Handwritten signature

Handwritten signature

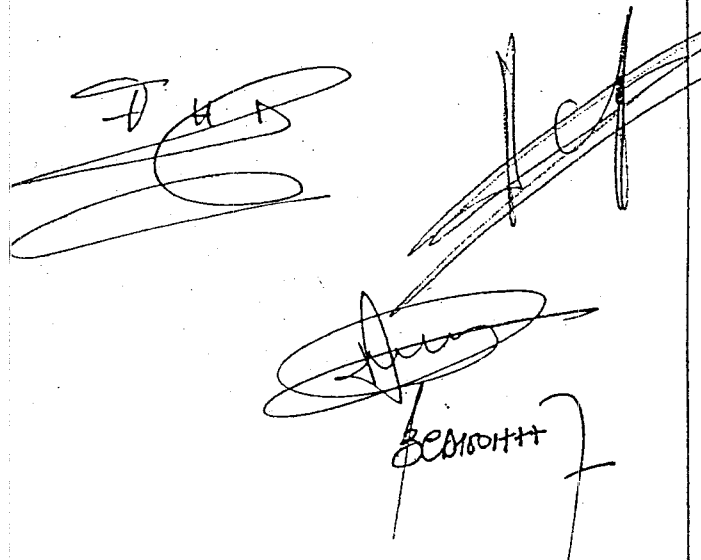
Madame Fatou Habibatou DIALLO, Président ;

**Madame Aminata FALL CISSE, Conseiller
référendaire ;**

**Monsieur Hippolyte Anquediche NDEYE, Conseiller
référendaire ;**

Avec l'assistance de **Maître Cheikh DIOP, Greffier ;**

Et ont signé **le Président, les Conseillers et le
Greffier./.**



The block contains four handwritten signatures. The first signature is a large, stylized cursive mark. The second signature is a tall, vertical cursive mark. The third signature is a cursive mark with a large loop. The fourth signature is a cursive mark with the name 'BENIOTT' written below it.