

REPUBLIQUE DU SENEGAL

PRIMATURE

MINISTERE DE DELEGUE CHARGE DE LA
MODERNISATION DE L'ETAT ET DE LA TECHNOLOGIE

ECOLE NATIONALE D'ADMINISTRATION
ET DE MAGISTRATURE

ANNEE ACADEMIQUE 1991-1992

DIVISION JUDICIAIRE

3e ANNEE

Contentieux de la fiscalité des sociétés

Mémoire présenté par

Pape M. SANOKHO

REPUBLIQUE DU SENEGAL

PRIMATURE

**MINISTERE DELEGUE AUPRES DU PREMIER MINISTRE CHARGE
DE LA MODERNISATION DE L'ETAT ET DE LA TECHNOLOGIE**

**ECOLE NATIONALE D'ADMINISTRATION ET DE MAGISTRATURE
(E.N.A.M.)**

MEMOIRE DE FIN D'ETUDES

THEME

**CONTENTIEUX DE LA
FISCALITE DES SOCIETES**

PRESENTE

PAR

Pape M. SANOKHO

DIVISION : JUDICIAIRE

ANNEE ACADEMIQUE : 1991-1992

DEDICACES

A TOUS MES PARENTS

A TOUS MES PROFESSEURS et

A TOUS MES AMIS

AVANT PROPOS

LES RAISONS DU CHOIX D'UN TEL THEME :

En division judiciaire, consacrer un mémoire en fiscalité est fort peu courant. Les auditeurs de justice aspirant à la qualité de magistrat préfèrent les domaines classiques du droit civil ou du droit pénal.

Sans pour le fond prétendre à une quelconque originalité nous avons choisi ce thème afin de relever un défi lancé à notre corps. En effet dans son éditorial au numéro 2 de la revue africaine de droit et de sciences politiques Malick SALL, avocat à la cour écrivait : "les quelques rares décisions rendues ne brillent pas par leur clarté".

A cela s'ajoute que le thème interpelle les disciplines annexes au droit fiscal à savoir le droit des sociétés et la comptabilité. Ces deux dernières branches sont de plus très liées à l'économie qui faut-il le rappeler est la mère des sciences sociales. Le magistrat dans un pays comme le Sénégal ne saurait s'enfermer dans une tour d'ivoire. Il doit prendre conscience de ce que chacune de ses décisions est une pierre dans l'édification du droit au développement que G.A.KOUASSIGAN dans son ouvrage "Quelle est ma loi?" éd. Pédone 1974 définit comme un ensemble de mesures mises en oeuvre pour provoquer les changements sociaux, culturels favorable au développement.

Pour finir il convient de rappeler qu'en traitant un thème consacré au droit public nous avons tenu à ne point faire de césure brutale avec notre formation théorique de publiciste acquis à l'université.

INTRODUCTION

Préalablement à toute réflexion sur le thème, il nous a paru opportun de cerner et de sérier les notions d'impôt et de société.

NOTION ET CLASSIFICATION D'IMPOTS

LA NOTION D'IMPOTS

D'abord il s'agit d'un prélèvement pécuniaire, cependant au XVIIIème siècle notamment en France sous l'Ancien Régime les prélèvements étaient effectués en nature.

Ensuite il est opéré par voie de contrainte. Ce mode n'est pas sans poser de problèmes. Ça et là des réticences se font jour. Ainsi L.FABIUS a pu écrire lors du deuxième colloque international sur la fiscalité et le développement à Paris en 1982 "L'impôt n'est parfaitement accepté dans aucun pays: voilà la triste réalité. De toutes les relations Etat/contribuable la relation fiscale est sans doute la plus sensible et donc la plus vulnérable. Il faut éviter de la brusquer et pire de la casser."

L'impôt est prélevé au profit d'une collectivité publique. Lever l'impôt est la prérogative de puissance publique par excellence. Une personne privée ne saurait le faire quel qu'en soient les circonstances. Il y va de la stabilité de l'Etat. Aucune contre partie ne répond à ce prélèvement. C'est là un point fondamental car cette nuance distingue l'impôt de la redevance.

En effet comme l'impôt la redevance est un prélèvement perçu par voie de contrainte au profit d'une collectivité publique en contre partie d'un droit concédé ou d'un service rendu.

A l'opposé de la taxe, autre notion voisine, le montant de la redevance est toujours égal au coût du service rendu ou du droit concédé.

Autre critère de distinction entre redevance et taxe est que cette dernière est obligatoire. Voilà donc campé l'impôt et ses notions annexes. Il convient de procéder à une classification pour achever de comprendre le concept d'impôt.

CLASSIFICATION DES IMPOTS

Nous nous proposons dans cette subdivision de procéder à une classification des impôts, à cet égard nous distinguerons trois rubriques:

- Impôt direct/ Impôt indirect,
- Impôt de quotité/ Impôt de répartition,
- Impôt proportionnel/ Impôt progressif/ Impôt dégressif.

IMPOT DIRECT ET IMPOT INDIRECT

Impôt direct:

il s'agit de prélèvement opéré pour le compte d'une collectivité, à intervalles réguliers, par voie de rôle ou de retenu à la source sur toute personne désignée par la loi fiscale et qui supporte en fait le poids de cette imposition.

Impôt indirect:

c'est une catégorie de contribution opérée à intervalles irréguliers mais de façon immédiate et dont la charge effective se répercute sur une autre personne, inconnue de l'administration fiscale et non celle désignée par la loi fiscale qui n'est en fait qu'un collecteur d'impôts.

IMPOT DE QUOTITE ET IMPOT DE REPARTITION

Impôt de quotité: c'est un impôt dont seul le taux est fixé à l'avance.

Impôt de répartition: c'est une contribution dont le produit global est connu à l'avance, discrétionnairement fixé par la loi et

c'est au gouvernement qu'incombe la tâche de sa répartition dans le temps et dans l'espace.

Il s'agit là d'outils à la disposition de l'Exécutif afin de mener à bien son projet de société. Le juge doit en saisir tous les contours afin de préserver les droits des citoyens que d'éventuels litiges mettent en jeu. Cette mission requiert de lui finesse et doigté.

L'impôt indirect, supporté en réalité par le consommateur doit faire l'objet d'attention particulière afin de préserver le pouvoir d'achat du consommateur. Il est du reste soustrait des règles contraignantes du droit public.

L'impôt de répartition, fort efficient pour la planification est donc essentiel pour l'Etat, s'accommode d'impôts directs soumis au droit public.

IMPOT PROGRESSIF - IMPOT PROPORTIONNEL

Un impôt est dit progressif lorsque son taux augmente avec la quantité de matière imposable. L'impôt est dit proportionnel lorsque le taux reste constant quelque soit l'importance de la matière imposable.

Ces deux formes d'impôts ont un impact social fondamental, en particulier lorsqu'il s'agit de traduire dans les faits le principe d'égalité de tous devant l'impôt. Sous ce rapport, l'impôt progressif favorise les couches aux revnus faibles.

NOTION ET CLASSIFICATION DES SOCIETES

NOTION

Une excellente définition nous est offerte par l'art. 1078 COCC: "Par la constitution de société commerciale deux ou plusieurs personnes conviennent de mettre en commun des apports en vue de partager les bénéfices ou de profiter de l'économie qui pourra en résulter sauf à contribuer aux pertes pouvant résulter du fonctionnement de la société."

Le texte suivant le complète en ces termes: "Sont commerciales toutes les sociétés qui n'ont pas été constituées en application des articles 765 à 810 concernant les sociétés civiles ou qui n'ont pas été déclarées commerciales par des textes particuliers?"

On le voit, il ressort des dispositions législatives, outre une définition une classification première entre société commerciale et société civile.

En réalité nous insisterons peu sur la notion de société civile.

CLASSIFICATION

La distinction fondamentale est celle qui est faite entre les sociétés de personnes et les sociétés de capitaux.

LES SOCIÉTÉS DE PERSONNES

C'est en fonction du rôle joué par la considération de la personne, qui ici est primordiale. Il s'agit de groupements dans lesquels on entre pas comme on veut et dont on ne sort pas librement. Ce sont généralement des sociétés à caractère familial. Dans ces sociétés la personnalité de ces dernières est mal séparée de celle de chacun des associés. La personnalité morale n'est ici qu'un moyen de

distinguer dans le patrimoine des associés au profit des créanciers sociaux une partie qui devient propriété de la société. En fait il y a toujours un ou plusieurs associés qui s'engagent personnellement.

Se rangent dans cette catégorie la société en nom collectif et la société en commandite simple.

Les sociétés en nom collectif:

Dans ces sociétés les associés qui ont tous la qualité de commerçant répondent infiniment et solidairement des dettes sociales.

Elles s'opposent à la société civile où le principe de solidarité n'existe pas.

Les sociétés en commandite simple:

Elles apparaissent comme les sociétés en nom collectif qui en plus d'associés de même statut qualifiés de commandités comprennent des associés bailleurs de fonds, non commerçants limitant leurs risques à leurs apports.

LES SOCIÉTÉS DE CAPITAL

Ce sont des sociétés qui visent à réunir des capitaux plutôt que des personnes. Il s'agit de sociétés ouvertes souvent puissantes dont les associés qui voient leurs droits représentés par des titres en principe librement négociables sortant et entrant au gré de l'offre et de la demande. Dans de tels types de sociétés la personnalité morale prend plus d'importance que la personne des associés. Ce qui compte ici c'est la masse des capitaux groupés et non la personne des associés dont le nom est généralement ignoré des tiers. Les sociétés de cette catégorie sont la société anonyme, la société en commandite par actions et enfin la société à responsabilité limitée.

- La société anonyme (S.A)

La S.A. est la société dont les associés, qui détiennent des actions formant le capital social prennent le nom d'actionnaire et ne sont responsables des dettes sociales que dans la limite de leurs apports.

- La société en commandite par actions

Elle combine les caractères de la S.A. et de la S.C.S. Un ou plusieurs associés commerçants tenus solidairement et indéfiniment des dettes sociales, les commandités qui ont derrière eux d'autres associés, les bailleurs de fonds qui sont simplement actionnaires et ne répondent des dettes que dans la limite de leurs apports: les commanditaires.

- La société à responsabilité limitée

La S.A.R.L. est une société qui ressemble à la SA en ce que ses membres ne sont pas commerçants et ne sont tenus que dans la limite de leurs apports. Cependant, il subsiste une considération des personnes qui n'existe pas dans la SA; La SARL ne peut comprendre plus de cinquante associés

APERCU HISTORIQUE

Historiquement les notions de démocratie, de parlement, et fiscalité sont très liées.

C'est en Grande Bretagne en 1215 avec la Magna Carta que l'on vit la première manifestation de cette liaison. En effet en son article 12 ainsi libellé: "aucun revenu ne sera levé dans le royaume si ce n'est par le conseil commun du royaume".

La Magna Carta pose le principe du consentement à l'impôt après discussion sur son utilisation. Le " Bill of rights" posait à son tour le principe de l'annalité. En France la révolution de 1789 fit sienne les acquis de la démocratie anglaise. La déclaration des droits de l'homme et du citoyen en son article 14 confirma le principe du consentement à l'impôt.

Le Sénégal indépendant adopta une Constitution qui en son préambule affirma son attachement à la déclaration de 1789.

Mais il convient de souligner que les techniques du parlementarisme rationalisé art. 56 de la Constitution ont fortement édulcoré la portée du principe du consentement à l'impôt.

Au plan législatif, le Sénégal adopta son premier code des investissements en 1962 avec la loi N°62-33. Ce texte n'eut pas tous les effets escomptés ses conditions d'agrément étant trop sévères, la loi n° 65-34 fut votée dans le but de les assouplir.

En 1972 un nouveau code est adopté, il prend en la nécessité d'élargir les secteurs éligibles (tourisme, agriculture d'exportation et industrie), mais cette loi sera doublée d'une autre ayant trait à la création et à l'extension des pme.

D'autres modifications interviendront encore loi 87-51 du 18 Août 1987 et loi n° 89-31 du 12 Octobre 1989. Elles limitent de façon considérable les avantages fiscaux attribués aux entreprises étrangères d'où une tendance à la désindustrialisation du Sénégal. Depuis 1991 un code aux forts accents libéraux est à l'étude afin d'inverser la tendance.

A un autre niveau, 1974 a vu naître la zone franche industrielle, la loi du 13 Avril 1991 introduisit la notion de point franc.

Enfin, en 1976 fût promulgué le premier code général des impôts. Ce texte avait l'avantage de réunir un ensemble de lois éparses dans un souci d'efficacité. Il fut profondément remanié avec la loi n° 87-10 du 21 Février 1987.

Mais le dernier code en vigueur est celui du 02 Janvier 1990 c'est lui qui introduit la notion d'impôt sur les sociétés.

Ainsi après avoir défini et classifié les notions de sociétés et d'impôt, nous tenterons d'approfondir notre réflexion que nous articulerons autour de deux parties fondamentales:

- I - TABLEAU D'ENSEMBLE DE L'IMPOSITION DES SOCIETES
- II- CONTENTIEUX DE L'IMPOSITION DES SOCIETES

TITRE PREMIER : TABLEAU D'ENSEMBLE DE L'IMPOSITION DES SOCIETES

Nous nous attacherons dans le cadre de ce tableau à exposer en deux parties l'imposition des sociétés. Pour ce faire nous distinguerons l'imposition des directe (première partie) de l'imposition indirecte (deuxième partie).

PREMIERE PARTIE : L'IMPOSITION DIRECTE

Cette première partie comprendra deux chapitres :
Le premier sera consacré à l'impôt minimum forfaitaire et le deuxième à l'impôt sur les sociétés.

Chapitre Ier : L'IMPOT MINIMUM FORFAITAIRE

Nous présenterons tour à tour la notion et le régime juridique.

Section I — NOTION

L'impôt minimum forfaitaire a été introduit en droit positif sénégalais par la loi n° 60-05 du 31 Décembre 1960.

Par la suite le texte fut plusieurs fois amendé puis inséré dans le C.G.I. La raison d'être de cette loi (ratio legis) est que l'on a constaté qu'un nombre très important de sociétés, du fait de la faiblesse de leurs performances (résultats négatifs ou nuls) échappent à l'impôt. C'est donc afin de pallier la fraude fiscale.

Avec un tel texte toute société paiera un minimum d'impôt quoiqu'il en soit. Toutes les sociétés participent à la couverture des dépenses publiques et tout manquement à quelques obligations privées est sanctionné.

Dans son application l'impôt minimum forfaitaire a posé plusieurs problèmes, dont au plan technique, la question de savoir sur quoi faut-il asséoir cet impôt. Il y avait deux alternatives. D'abord le bénéfice fictif comme assiette, ensuite le chiffre d'affaire déclaré.

Le Sénégal a longtemps appliqué la première méthode, mais depuis la loi n° 87-10 du 21 Février 1987 le législateur a opté pour la seconde méthode (Cf art.45 C.G.I de 1987 et 24 C.G.I de 1990.

Ainsi voilà campé les contours de l'I.M.F la question qui se pose est de savoir quel est le droit applicable à l'I.M.F.

Section 2 : DU REGIME JURIDIQUE DE L'I.M.F.

Dans le cadre de la présente section nous nous proposons d'examiner le champ d'application de l'I.M.F (para. 1), le montant et le versement de l'I.M.F (para. 2) et enfin les modalités de ce versement (para. 3).

Para Ier : DU CHAMP D'APPLICATION DE L'I.M.F

Ce problème se trouve réglé par les articles 24 et 25 du Code Général des impôts. Il s'agit de distinguer les sociétés imposables de celles qui en sont exemptées.

A : LES SOCIETES IMPOSABLES

L'I.M.F est applicable aux sociétés passibles de l'I.S et visées à l'article 4 et dont les résultats sont déficitaires.

De même, il est dû par toutes les sociétés dont le bénéfice est inférieure ou égal à 2.860.000 francs, selon le tarif prévu à l'article 26.

B : LES SOCIETES EXEMPTÉES

Aux terme de l'article 26 du C.G.I sont exemptées de l'I.M.F :

- les sociétés ayant commencé leurs opérations dans le courant de l'année précédant celle de l'imposition et les sociétés ayant clos leur premier bilan au cours ou à la fin de ladite année, à la condition dans ce cas, que l'exercice ne soit pas d'une durée supérieure à douze mois;
- les sociétés ayant pour objet exclusif l'édition, l'imposition ou la vente de périodiques;
- les sociétés de transport aérien ou maritime;
- less sociétés ayant cessé toute activité professionnelle antérieurement au 1er Janvier de l'année d'imposition et non assujetties à la contribution des patentes dans les rôles de l'année en cours;
- les sociétés bénéficiaires d'une déduction pour investissement dans les conditions prévues aux articles 161 et 170 lorsque cette déduction pour l'année considérée est égale ou supérieure à 715.000;

- les entreprises dont les actions appartiennent à l'Etat et cédées dans le cadre d'opérations de privatisation à la condition que les actionnaires possèdent au moins 1/3 du capital social.

La durée de cette exonération est fixée à 5 ans 0 compter de la date de cession des actions.

Para. 2 : MONTANT ET VERSEMENT DE L'I.M.F

A : MONTANT DE L'I.M.F

Selon l'article 24 du C.G.I le montant annuel de l'I.M.F est fixé en fonction du chiffre d'affaire hors taxes réalisé l'année précédant celle de l'imposition selon les tarifs ci-après.

Chiffre d'affaire (H.T) 500 millions : tarif 500.000 Fcfa

500 millions : tarif 1.000.000 Fcfa

B : VERSEMENT DE L'I.M.F

Le paiement de l'impôt est effectué à la caisse du percepteur du lieu des résidence, au plus tard le 15 Mars de chaque année.

les assujettis doivent impérativement joindre à leur déclaration relative à l'I.S, qui doit être déposé le 31 du même mois , les justifications du paiement de l'I.M.F (duplicata de la quittance délivrée par le percepteur ou le talon du paiement du premier acompte.

En cas de versement tardif de LI.M.F c'est à dire après le 15 Mars le montant est majoré du double.

Para. 3 : MODALITES D'IMPUTATION DE L'I.M.F SUR L'I.S

Le montant de l'I.M.F excepté la majoration pour paiement hors délai du 15 Mars constitue un acompte pour l'I.S de la même année, mais cet acompte est un minimum, c'est à dire que si l'I.S est inférieur à l'I.M.F la différence ne fait l'objet de restitution.

Si l'I.S est supérieur ou égal au montant de l'I.M.F, l'I.M.F vient en déduction du montant de l'I.S dû au titre de la même année.

Quatre cas de figure nous permettrons de l'illustrer.

1er EXEMPLE :

Soit une société ayant un chiffre d'affaire de 40 millions, son bénéfice imposable déclaré en 1991 étant égal à 900.000 Fcfa, l'I.S dû par la société sera de $900.000 \times 33\%$ soit 315.000 Fcfa.

la société ayant versé le 14.03.1991 son I.M.F pour un montant de 500.000, elle ne pourra pas demander le remboursement de 185.000 qui restent acquis au Trésor.

2ème EXEMPLE :

La société a déclaré un bénéfice imposable de 200.000 Fcfa, l'I.S 1990/91 sera de $200.000 \times 33\%$ soit 70.000 Fcfa.

La société n'aura rien à verser au titre de l'I.S car son montant est couvert par l'I.M.F dû.

3ème EXEMPLE :

La société a déclaré en 1991 un bénéfice imposable de 10 millions d'où un I.S pour 1991 de $10.000.000 \times 33\%$ soit 3.500.000 Fcfa.

L'I.M.F de 1991 étant versé dans les délais légaux pour un montant de 500.000 Fcfa, la société aura à verser pour le paiement de son I.S un complément de 3.000.000.Fcfa.

4ème EXEMPLE :

Si pour 1991, la société a un déficit égal à x francs, elle aura un minimum d'impôt égal à l'I.M.F.

Chapitre II : L'IMPOT SUR LES SOCIETES (I.S.)

L'impôt sur les sociétés rappelons le a fait son apparition dans le droit positif sénégalais avec la loi du 02 Janvier 1990. Auparavant, il y avait le B.I.C (impôt sur les bénéfices industriels, commerciaux) introduit depuis 1976.

Ce chapitre sur l'impôt sur les sociétés sera divisé en six sections portant respectivement sur les revenus imposables, les exemptions, l'application territoriale, la notion de bénéfice imposable, sa détermination et fixation et enfin le contrôle des déclarations et les sanctions qui s'y attachent.

Section I : LES REVENUS IMPOSABLES

Il sera question dans le cadre de cette section de définir le champ d'application de l'I.S compte tenu du critère rationae personae. Plus précisément il s'agira de dire quelles personnes sont assujetties à l'I.S.

L'article 4 répond à cette interrogation. Une distinction s'impose entre les sociétés assujetties et les sociétés exemptées. Ces dernière feront l'objet de la deuxième section. Parmi les sociétés assujetties il y a celles qui le sont à raison de leurs formes juridiques : ce sont les sociétés de capitaux (sociétés anonymes et sociétés à responsabilités limitées).

Les sociétés civiles ne revêtant pas l'une des formes précitées seront imposables à l'I.S. quand elles se livrent à des opérations de nature industrielle, commerciale, agricole, artisanale, forestière et minière.

On peut les classer en neuf rubriques :

- les sociétés coopérative de consommation, lorsqu'elles possèdent des établissements, boutiques, magasins, pour la vente et la livraison des denrées, produits ou marchandises;
- les sociétés coopératives ou union de coopérative d'industriels, de commerçants et d'artisans;
- les coopératives de production;
- les sociétés de crédit foncier;
- les établissements, les organisme de l'Etat ou des collectivités locales à condition qu'ils jouissent de l'autonomie financière et se livrent à une activité à caractère lucratif;
- les sociétés d'assurances et de réassurances y compris celles à forme mutuelle;
- les sociétés en nom collectif, les associations en participation, les sociétés de fait, les G.I.E qui optent pour l'assujettion à l'I.S.;
- les sociétés nationales à l'exclusion de la S.N.H.L.M.;
- toute autres personnes morales se livrant à une exploitation ou à des opérations à caractère lucratif.

Section II : DES EXEMPTIONS (article 5)

Dix catégories de sociétés seront soustraites du paiement de l'I.S. Diverses raisons d'ordre économique et sociale ont poussé le législateur sénégalais à adopter une telle mesure.

- les groupements d'achat de consommation qui se bornent à grouper les commandes de leurs adhérents et à distribuer dans leurs magasins de dépôt des denrées, produits et marchandises qui ont fait l'objet de ces commandes;
- la société nationale d'habitation à loyer modéré;
- les caisses de crédit agricole mutuel;
- les organismes coopératifs agricoles et leurs livres visés par la loi 83-67 du 28.01.1983 portant statut générale des coopératives;
- les sociétés d'assurances ou de réassurances mutuelles agricoles fonctionnant conformément à leur objet ainsi que les sociétés de statut analogue;
- les sociétés ainsi visées prennent le bénéfice de leurs exemptions lorsqu'elles courent des risques autre qu'agricoles et lorsqu'elles prennent des adhérents n'appartenant pas au marché agricole;
- les sociétés de secours mutuels;
- les sociétés de développement et d'encadrement rural à condition que les ressources de celles-ci soient constituées de 80 % au moins de subventions publiques;
- les associations sans but lucratif;
- les établissements publics à caractère administratif ou professionnel;
- les sociétés coopérative d'habitat et les groupes dits "castors" qui procèdent sans but lucratif au lotissement et à la construction de logement au profit exclusif de leurs membres.

Section III : DE LA TERRITORIALITE DE L'I.S.(art.3)

Cet article est ainsi rédigé : "Sous réserves des dispositions des conventions internationales relatives aux doubles impositions, l'I.S. est dû à raison des bénéfices réalisés au Sénégal".

Sont donc réputés réalisés au Sénégal, les bénéfices provenant des entreprises exploitées au Sénégal.

L'impôt sur les bénéfices des sociétés ne frappe donc que les revenus de source sénégalaise sous la réserve classique du respect du principe constitutionnel de dualisme avec primauté du droit international.

Section IV : NOTION DE BENEFICE IMPOSABLE

Il existe à travers l'article 7 en ses deux premiers alinéas deux approches de la notion.

Para. I : PREMIERE APPROCHE DE LA NOTION DE BENEFICE IMPOSABLE

Selon cet alinéa premier, le bénéfice imposable est le bénéfice net déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toutes natures réalisées par les sociétés; y sont inclus les cessions d'éléments quelconques de l'actif soit en fin d'exploitation soit en cours.

Il ressort de cette définition deux remarques essentielles:

a) Le bénéfice est une notion comptable. il n'est pas fixé forfaitairement, il résulte d'une évaluation réelle reposant sur une

comptabilité détaillée d'où l'importance du contrôle de la déclaration.

b) La définition repose sur le mode de formation du bénéfice. Il convient de comparer l'actif de deux bilans qui se suivent.

Para. II : DEUXIEME APPROCHE

Aux termes de cet alinéa il découle que le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt diminuée des suppléments d'apport et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette même période par les associés. L'actif net s'entend de l'excédent des valeurs d'actifs sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiées.

De cet alinéa nous déduisons que le bénéfice net est l'accroissement de la richesse d'une société d'un exercice à un autre. Il est la valeur du patrimoine de la société au moment de l'établissement du bilan de la société.

A présent que les contours de la notion sont cernés se pose le problème de sa détermination concrète.

Section V : DETERMINATION DU BENEFICE IMPOSABLE

Afin d'apprécier le bénéfice imposable, il convient de soustraire au produit brut les charges déductibles. D'où il suit qu'il importe de définir le produit brut et les charges déductibles.

Para I : PRODUIT BRUT

Le produit brut d'une entreprise qu'elle soit industrielle ou commerciale est composé du bénéfice brut d'exploitation mais il s'y ajoute les gains divers et les plus values.

Concernant la formule du calcul du produit brut, l'on note une petite nuance entre les entreprises commerciales et les entreprises industrielles.

La formule est :

- pour les entreprises commerciales:

$$P.B = (\text{recettes} + \text{stock de fin d'exercice}) - (\text{achat} + \text{stock début d'exercice})$$

- pour les entreprises industrielles la formule sera la même mais il y aura lieu de déduire les frais de fabrication et les salaires de la main d'oeuvre.

Il reste à présent à préciser les notions de gains divers et de plus values.

1) Les gains divers : il s'agit de revenus réalisés en marge de l'activité principale des sociétés.

2) La plus value : il y a plus value lorsque la valeur réelle d'un élément de l'actif figurant au bilan dépasse sa valeur comptable.

Para II : DES CHARGES DEDUCTIBLES

Il existe trois catégories de charges déductibles : les frais généraux, les amortissements et les provisions. Au sein des sociétés il y a une tendance au gonflement des dites charges. C'est de

l'évasion fiscale et le juge doit y veiller, trois conditions de déductibilité ont été posées :

1) les charges déductibles doivent être nécessitées par l'exercice de la profession.

2) Elles doivent réduire l'actif net ou être destinées à parer une réduction de celui-ci.

3) Elles doivent s'appliquer aux seules entreprises exploitées au Sénégal.

A : LES FRAIS GENERAUX

Il s'agit de charges d'exploitation correspondant à des dépenses effectivement supportées par la société. Ils ne sont déductibles que s'ils sont justifiés. Il en existe plusieurs catégories : ceux occasionnés par le personnel, les locaux et le mobilier. Il faut y ajouter les charges financières (intérêt, agio ...).

B : DES AMORTISSEMENTS (ART.7 bis al. 6)

Selon une optique comptable l'amortissement est la constatation en écriture de la dépréciation définitive que subissent par suite de l'usure du temps de nombreux éléments de l'actif immobilisé de la société. Il permet à la société de reconstituer à l'expiration de la durée probable d'utilisation de ces éléments un capital égal à la valeur nominale de son prix de revient d'origine ou le cas échéant réévalué. Le droit fiscal fait sienne la définition comptable.

Aux conditions générales de déductibilité viennent se greffer d'autres spécifiques à l'amortissement.

- 1) Pas d'amortissement sans dépréciation établie.
- 2) Elle doit correspondre à la dépréciation subie.
- 3) Cet amortissement doit être réellement effectué et comptabilisé même en période déficitaire.

C : DES PROVISIONS

Ce sont des sommes imputées sur le bénéfice d'un exercice en vue de faire face ultérieurement à la perte ou à la dépréciation d'un élément de l'actif, ou à une charge qui n'est pas encore effective à la clôture de l'exercice mais dont la réalisation au vu des événements en cours d'exercice est future.

Concernant les conditions de déductibilité il faudra distinguer provision de droit commun et provision fiscale.

1) PROVISION DE DROIT COMMUN :

On note quatre conditions de fond de déductibilité.

- a) la provision doit avoir un objet nettement précisé.
- b) la charge doit être probable.
- c) elle doit avoir son origine dans l'exercice en cours.
- d) elle doit être déductible.

En la forme, il faut que les provisions soient constatées dans les écritures de l'exercice et figurent dans le relevé joint à la déclaration des résultats

2) PROVISION FISCALE :

c'est un type spécial de provision prévu par les textes afin de faciliter l'autofinancement des sociétés.

Section VI : CONTROLE DES DECLARATIONS ET SANCTIONS
S'Y ATTACHANT

Para. I : CONTROLE DES DECLARATIONS

Le déclarant est tenu de présenter à toute réquisition d'un agent ayant au moins le grade de contrôleur des impôts tous les documents comptables, inventaires, pièces des recettes et dépenses de nature à justifier les résultats indiqués ainsi que les compte-rendus des C.A ou A.G des actionnaires.

Si la comptabilité est etnu dans une langue autre que le français, traduction doit en être faite et présentée à l'administration. Le droit applicable est constitué par les articles 912 et suivant du C.G.I.

Para. II : SANCTIONS DES OBLIGATIONS

1) Absence de déclaration.

Le contribuable qui n'a pas souscrit sa déclaration dans les délais prévus par l'article 15 est taxé d'office et sa cotisation majorée de 25 % . La taxation d'office intervient aussi lorsque le contribuable s'est abstenu de répondre dans un délai de 20 jours à une demande d'explication ou lorsque le contribuable a fait à cette demande une réponse équivalente à une fin de non recevoir.

En cas de taxation d'office c'est l'agent chargé de l'assiette qui fixera d'autorité le montant du bénéfice imposable. Le contribuable dont le résultat est déficitaire et qui n'a pas déposé sa déclaration prévue à l'article 15 paiera une amende de 100.000 Fcfa.

2) Non production de documents annexes (art. 16)

La même majoration de 25 % est prévue.

3) Non production des déclarations prévues aux articles 129, 132, 175 et 176.

Il est prévu dans tous les cas une amende de 5.000 fcfa payée autant de fois qu'il est relevé d'omissions et d'inexactitude dans les renseignements.

DEUXIEME PARTIE : L'IMPOSITION INDIRECTE

Par imposition indirecte, il faut entendre plusieurs types de prélèvements non seulement des impôts mais également des droits et des taxes. Les T.C.A (Taxe sur le chiffre d'affaire est le plus important d'entre eux et ils présentent la particularité d'être "ad valorem". Puis viennent les taxes intérieures et les taxes spécifiques. Chacune de ces catégories fera l'objet d'un chapitre.

CHAPITRE I : DES TAXES SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRE

Depuis son introduction dans le droit positif, d'incessantes retouches ont marqué l'économie générale des taxes sur le chiffre d'affaire. Celle opérée par la loi 90-10 du 26 Juin 1990 est la plus actuelle.

L'objet de cette réforme est la soumission à la seule T.V.A (taxe sur la valeur ajoutée), l'ensemble des opérations que leur nature soit commerciale, industrielle ou artisanale. Même les prestations de service qui naguère étaient régies par une autre taxation (la T.P.S) sont à présent sous le régime de la T.V.A.

La TVA apparait dès lors comme un prélèvement général sur la dépense unique et globale.

Cependant la loi 90-10 n'a pas mis fin à la dualité de taxation. La TPS sur les charges financières et bancaires a cédé la place à la nouvelle T.O.B (taxe sur les opérations de banque).

A la TVA comme à La TOB sera consacré une section afin d'approfondir notre réflexion.

Section I : LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (T.V.A)

Aux termes de l'article 311 de la loi 90-10 "sont imposables à la TVA 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".

Le principe de la territorialité de l'impôt est donc ainsi posé.

La loi dispose également que sont redevables de la TVA toutes personnes morales ou physiques effectuant :

- une livraison matérielle ou juridique des biens meubles corporels ou de travaux immobiliers.
- une prestation de service

En matière de TVA il faut retenir que l'imposition se fait en fonction des personnes et des opérations (Para.I) et que le principe taxation/déduction est toujours en vigueur (Para.II).

Para I : PERSONNES ET OPERATIONS IMPOSABLES

A : DES PERSONNES IMPOSABLES

Il y a quatre catégories de personnes imposables :

- 1 - Les producteurs
- 2 - Les commerçants grossistes
- 3 - Les prestataires de service
- 4 - Les importateurs

B : DES OPERATIONS IMPOSABLES

1) Des opérations imposables proprement dites.

Il faut trois conditions cumulatives pour qu'une opération soit soumise à la TVA :

- a) Il faut qu'elle constitue une livraison de biens et services effectuée à titre onéreux .
- b) Quelle relève d'une activité économique.
- c) Quelle soit réalisée par une personne imposable .

2) Des opérations non imposables .

Il s'agit des activités agricoles ou salariées et des exonérations .

A l'intérieur des exonérations il faut distinguer celles de droit commun (C.G.I. et code des douanes) de celles d'exception (code des investissements, zones et points francs ,domaines industriels)

Para.2 : TAXATIONS ET DEDUCTIONS.

A) TAXATIONS

1) Assiette de la TVA (Art.318 CGI)

Elle consiste en toutes factures ou documents tenant lieu de pièce comptable retraçant des opérations de vente ou de travaux ,y sont incorporés les suppléments de prix pour le crédit et les intérêts moratoires .

2) Taux et fait générateur

En principe le taux de la TVA est de 20% mais selon les cas il peut varier entre 7 et 34% .

Le fait générateur varie également en fonction des affaires fiscales .Il peut être constitué par la livraison du bien ou travail pour les ventes ou par les travaux immobiliers

B) DEDUCTIONS

Le principe est posé par l'article 344 du CGI . Il se réalise par le prélèvement tout au long du circuit de production et de commercialisation d'un produit ou d'un service, de la taxe sur la fraction de la TVA.

Toutefois il existe des exclusions légales, Soit en fonction des biens et services, soit en fonction des redevables.

SECTION 2: DE LA TAXE SUR LES OPERATIONS BANCAIRES.

La loi 90-10 a bouleversé le système fiscal avec l'extention de la TVA aux prestations de service de toute nature qui étaient auparavant soumises à la TPS . La seule exception à ce principe concerne les opérations bancaires pour lesquelles la présente TOB est instituée. Il s'agit d'une taxe sur le chiffre d'affaires , cumulative étant donné que les assujettis ne peuvent se prévaloir d'aucune charge déductible

L'article 351 du CGI définit les opérations imposables "les assujettis sont tous les établissements bancaires ou financiers établis au Sénégal". L'article 352 relatif à l'assiette stipule qu'elle est établie pour le montant brut des intérêts, agios, commissions et rémunérations et lorsqu'une même rémunération est partagée entre plusieurs banques, chaque établissement est imposé sur la fraction de rémunération qui lui est définitivement acquise. Le taux de principe de la TOB est de 17 %, il coexiste avec un taux de 7 % qui regit les intérêts, les commissions et frais perçus par les assujettis à l'occasion des opérations financières et les ventes à l'exportation.

CHAPITRE II: DES TAXES SPECIFIQUES .

Le Trésor perçoit sur la base de taxes spécifiques huit produits ou catégories de produits.

Ces taxes sont prévues par les articles 355 à 410 du CGI.

Il s'agit des taxes sur l'alcool et les liqueurs (1), les boissons gazeuses (2), les corps gras alimentaires (3), le tabac (4), la noix de cola (5), le ciment (6), le café (7) et le thé (8).

Ces taxes sont perçus sur les produits indépendamment du fait qu'ils sont d'importation ou de fabrication locale.

A l'importation, la liquidation de la taxe spécifique est du ressort du service des douanes, le recouvrement du Trésor le contentieux est dévolu à la direction générale des impôts et domaines.

Pour les produits locaux tant la liquidation, le recouvrement que le contentieux sont de la compétence de la direction des impôts par

l'organe du service d'assiette et de recouvrement dépendant du Bureau des recettes et taxes indirectes.

Nous nous proposons d'examiner successivement le champ d'application des taxes intérieures (I), puis l'assiette (II) et le fait générateur pour finir (III).

Section I : CHAMP D'APPLICATION DES TAXES ET TAUX

Para I : CHAMP D'APPLICATION

Comme leur nom l'indique ces taxes sont spécifiques à des produits précis quelque soit leur dénomination par ailleurs, importés au Sénégal ou fabriqués localement ainsi que les produits assimilés à ceux visés.

Les exonérations générales à toutes ces taxes, concernant les exportations et les reventes en l'état desdits produits.

Para II : DES TAUX DES TAXES SPECIFIQUES

Ils varient en fonction d'un produit ou d'un groupe de produits. Il faut noter que la loi 87-10 nous fait passer du tarif au taux.

Section II : DE L'ASSIETTE DES TAXES SPECIFIQUES

La base imposable des taxes spécifiques est fonction que le produit se situe au cordon douanier ou au niveau de la production locale.

1 : Au niveau du cordon douanier

L'assiette est déterminée par la valeur en douane à laquelle il faut ajouter tous les droits et taxes liquidés par les douaniers (droits de porte + TVA).

2 : A la vente

A ce niveau l'assiette des taxes intérieures est constituée par le prix de vente tous frais et taxes inclus (y compris la TVA) à l'exclusion de la taxe spécifique elle-même.

Section III : DU FAIT GENERATEUR

Il doit être envisagé sous deux angles (importation / production intérieure).

1) IMPORTATION

Le fait générateur est là le franchissement du cordon douanier.

2) PRODUCTION LOCALE

Le fait générateur est fixé soit par la première cession effectuée à titre onéreux ou gratuit et réalisée en droit ou en fait aux conditions de livraison en territoire sénégalais; soit par le prélèvement ou l'affectation à la consommation personnelle du producteur.

TITRE II : CONTENTIEUX DE LA FISCALITE DES SOCIETES

Ce thème paraît comme majeur par rapport au premier. Traitant de contentieux il est plus près de la réalité des prétoires.

Nous le scinderons en trois parties essentielles. Dans un premier temps il sera question de mettre en exergue les points forts du système judiciaire sénégalais. Ensuite l'on passera en revue ses faiblesses, lesquelles sont inhérentes à toutes constructions humaines. Et pour finir nous proposerons quelques remèdes de nature à améliorer l'efficacité du système.

PREMIERE PARTIE : DES POINTS FORTS DU SYSTEME

JURIDICTIONNEL SENEGALAIS

Ces points forts seront étudiés à deux niveaux. Au niveau général, il s'agira de décrire l'ensemble de l'organisation judiciaire du Sénégal. Au niveau spécial, il sera question de présenter l'organisation du contentieux fiscal.

Chapitre I : DE L'ORGANISATION JUDICIAIRE

L'Etat se dote d'institutions judiciaires afin qu'une justice d'Etat se substitue à la vindicte privée. IL s'agit de résoudre sereinement les litiges qui interviennent au sein des diverses composantes de la société.

Avant son accession à la souveraineté internationale, le Sénégal était une colonie française. Le poids de l'histoire se fait encore ressentir dans ses options. Le législateur colonial fait que le

Sénégal est un pays de tradition juridique française. Cependant il n'y a pas une transposition pure et simple des institutions de l'ex-métropole.

Un effort d'adaptation aux réalités nationales a été entrepris. Il apparait tant à travers les organes qu'au niveau des principes.

Section I : DES PRINCIPES

Ils se caractérisent par une organisation pyramidale, un double degré de juridiction et par l'unité de juridiction.

Para. I : DE L'ORGANISATION PYRAMIDALE

Il s'agit d'une pyramide à trois paliers, constituée par les tribunaux départementaux au bas de l'échelle, puis par les tribunaux régionaux et enfin par la cour d'Appel au sommet. La cour suprême est une juridiction d'exception.

A : DES TRIBUNAUX DEPARTEMENTAUX

Ils ont été créés par la loi 84-19 du 02 Février 1984 fixant l'organisation judiciaire et le décret 84-1194 du 22 Octobre 1984 qui fixe leur compétence et leur composition (article 1 à 14).

Ils sont venus remplacer les anciennes justice de paix qui existaient depuis 1960. Dans chaque tribunal départemental il y a au moins un magistrat.

B : DES TRIBUNAUX REGIONAUX

Créés par les mêmes textes que ceux du tribunal départemental (loi 84-19) et Décret 84-1194 (articles 15 à 24)

Leur composition est bien plus élaborée que celle des tribunaux départementaux.

Siège, parquet et instruction existent et sont menés par au moins un magistrat chacun.

C : DE LA COUR D'APPEL

Elle est créée par la loi 84-19 et le décret 84-1194 du 22 Octobre 1984 (articles 25 à 32).

Pour le moment il n'en existe qu'une seule. C'est une juridiction compétente "en toutes matières", nous dit l'article 26, les arrêts sont rendus par trois magistrats au moins.

Le principe de double degré de juridiction va nous aider à mieux comprendre son rôle.

Para. II : DU PRINCIPE DE DOUBLE DEGRE DE JURIDICTION

Nous examinerons successivement sa raison d'être (A) puis sa mise en oeuvre (B).

A : DE LA RAISON D'ETRE DU PRINCIPE

En transposant ce principe dans son organisation judiciaire, le législateur sénégalais a voulu que les droits et libertés des citoyens soient assurés au plus haut niveau.

En donnant aux justiciables la facilité de contester devant une juridiction supérieure une décision judiciaire faisant grief, une précaution supplémentaire est prise allant dans le sens d'une meilleure administration du service public de la justice. Reste à présent à traduire ce principe dans les faits.

B : MISE EN OEUVRE

Cette prérogative des justiciables de faire appel peut se faire à deux niveaux :

- D'un tribunal départemental à un tribunal régional (1) et du tribunal régional à la cour d'Appel (2).

1 : Du Tribunal Départemental au Tribunal Régional

Lorsque par exemple une affaire civile ou commerciale dont la valeur n'excède pas la somme de 20.000 Fcfa est jugée en dernier ressort par le tribunal départemental, appel peut être interjeté jusqu'à la somme d'un million devant le tribunal.

2 : Du Tribunal Régional à la Cour d'Appel

Toutes les décisions rendues par le tribunal régional peuvent, dans un délai de deux mois, être revues en appel par la Cour d'Appel. Celle-ci la confirme ou l'infirme et renvoie devant une autre chambre autrement composée.

Ainsi voilà tracées les grandes lignes de l'appel. Qu'en est-il du principe de l'unité de juridiction ?

Para. III : DU PRINCIPE DE L'UNITE DE JURIDICTION

Nous adoptons la même démarche que précédemment. A savoir commencer par expliquer sa raison d'être (A) puis finir par la mise en oeuvre (B).

A : RAISON D'ETRE

Ce sont essentiellement des raisons d'ordre économique et financier qui ont amené le jeune Etat indépendant à choisir ce système d'unité de juridiction qui consiste à avoir des tribunaux polyvalents et au sommet une cour suprême regroupant les fonctions dévolues à la cour de cassation, à la cour des comptes, au conseil d'Etat et au conseil constitutionnel.

Ce système présente également l'avantage de la simplicité. L'épineux problème de la recherche du juge compétent se trouve écarté d'office.

Le tableau de la mise en oeuvre peut apparaître superflu mais il s'agit d'y revenir plus en détail.

B : MISE EN OEUVRE DU SYSTEME

Un système simple et peu coûteux, avons nous dit plus haut avec des tribunaux polyvalents à la base et une cour suprême au sommet.

La cour suprême, juridiction d'exception est le symbole le plus marquant de ce système d'unité de juridiction.

Elle comprend trois sections. La première fait office de cour de cassation, elle est compétente en matière civile commerciale et criminelle. La cassation est une voie de recours extraordinaire qui permet de revoir le bien fondé de l'application d'une règle de droit.

La deuxième section est compétente en matière administrative, fiscale et sociale.

La troisième section est compétente pour juger " les comptes des comptables publics".

La cour suprême se réunit également toutes sections réunies pour statuer en matière constitutionnelle.

Chapitre II : DE L'ORGANISATION DU CONTENTIEUX

FISCAL

Section I : DES PRELIMINAIRES AU PROCES FISCAL

Il s'agit des recours préalables ou administratifs. Il y en a de deux sortes : le recours gracieux et le recours hiérarchique.

Para. I : DU RECOURS GRACIEUX

Lorsque qu'une autorité ou un agent agissant en son nom édicte un acte quelconque de nature à faire grief, celui à qui cet acte fait grief peut s'en référer à l'autorité ou à l'agent lui même afin d'obtenir réformation ou annulation de l'acte litigieux. L'on dit alors qu'il intente un recours gracieux.

En droit fiscal, d'une manière générale le recours gracieux se limite à la direction des impôts.

Para. II : DU RECOURS HIERARCHIQUE

Ultime étape avant les juridictions, il a lieu au cabinet du ministre chargé des finances. Celui-ci étant le supérieur hiérarchique de tout le personnel du ministère, il peut valablement agir comme dernier rempart avant l'action contentieuse.

Section II : DE L'ACTION CONTENTIEUSE

(en premier ressort)

Lorsque les recours gracieux n'ont pas abouti soit par une décision implicite ou explicite de refus, soit par un silence prolongé de plus de 6 mois, le contribuable peut saisir les tribunaux.

Mais ce recours administratif est obligatoire.

Quel tribunal doit-il saisir ? Et quel droit lui sera appliqué ? Quelles sont les branches du contentieux fiscal ? Comment d'une manière générale se déroule le procès fiscal ? Nous allons tenter de répondre à toutes ces questions au fil de la section.

Para. I : LE JUGE COMPETENT

L'article 735 du code de procédure civile est formel: c'est le tribunal régional. Cette juridiction doit être saisie dans un délai de trois mois à partir de jour de la réception de l'avis portant notification de la décision.

Notons que le tribunal saisi doit être celui dans le ressort duquel se trouve situé le lieu d'imposition.

Reste à savoir comment saisir ce tribunal.

Para. II : DE LA SAISINE DU TRIBUNAL

L'article 736 fixe trois modes de saisine :

- _ Une requête de l'administration compétente;
- Une requête du redevable en cas d'action en restitution déposé dans les délais;
- Une opposition à titre de perception notifiée à l'administration poursuivante et déposée au greffe du tribunal régional dans les trois mois de la réception dudit titre.(T.R. 26 Janvier 1985 IFAP).

En plus de la requête l'assignation à comparaître doit être servi au Directeur Général des impôts et domaines et délivrée dans les trois mois à compter de la réception de la notification du titre de perception ou de la décision de refus de restitution.

Au contentieux des impôts directs, il sera fait application du droit public et aux impôts indirects le droit privé plus souple et plus soucieux des intérêts privés.

Para. III : DES BRANCHES DU CONTENTIEUX FISCAL

Les litiges d'ordre fiscal portés devant le juge se distinguent par l'objet de la requête ou de l'opposition. Ils peuvent être sériés en cinq branches.

1) Le contentieux de l'assiette :

la base imposable, ou les charges déductibles sont contestées dans leur expression chiffrée.

2) Le contentieux du recouvrement :

la réalité du paiement est contestée et les moyens de preuve égarés. Ainsi lors du 2ème colloque international sur la fiscalité et le développement tenu à Paris en 1982 L.FABIUS a pu dire : "l'impôt n'est parfaitement accepté dans aucun pays, voilà la triste réalité. De toutes les relations entre l'Etat et le citoyen, la relation fiscale est sans doute la plus sensible et donc la plus vulnérable. Il faut éviter de la brusquer et pire de la casser".

3) Le contentieux de la répression :

il concerne l'évasion et la fraude fiscale. C'est là que se rencontrent le fiscal et le pénal.

4) Le contentieux de l'excès de pouvoir :

c'est un contentieux particulier dont seule est compétente la deuxième section de la cour suprême pour en connaître. Il tend à l'annulation de l'acte sur lequel est assis l'impôt direct.

5) Le contentieux de la responsabilité :

dans ce type de contentieux l'on tend à engager la responsabilité d'une personne pour faute. Elle se répare par l'allocation de dommages et intérêts.

Para. IV : DE L'INSTRUCTION DU DOSSIER

Aux termes de l'article 748 du code de procédure civile le contribuable n'est habilité à invoquer que les griefs ou chefs de demande qui sont dans sa réclamation dont l'autorité de son recours hiérarchique. Tout moyen nouveau doit explicitement figurer dans sa demande introductive d'instance.

Afin d'éclairer la religion du tribunal il est procédé par expertise. Un seul expert est désigné par le tribunal, les parties peuvent porter le nombre à trois compte tenu de la complexité de l'affaire.

Les fonctionnaires ayant participé à l'établissement de l'impôt ne peuvent être désignés comme experts. Il appartient à la DGI de diriger les travaux d'expertise. L'agent choisi fixe les horaires des opérations. L'absence d'un expert ne suspend pas les travaux. Toutefois si l'excuse est estimée valable par la DGI, il peut être dérogé au principe.

L'équipe d'experts dépose son rapport dans un délai de dix jours, si elle estime devoir en déposer un. Autrement un P.V. d'expertise est remis au greffe du tribunal.

Le magistrat chargé de l'affaire demande alors aux parties de déposer leur déclaration. Les frais de l'expertise sont à la charge de la partie qui en fait la demande. En cas de contestation une contre vérification peut être ordonnée.

Un nouveau délai de 15 jours est imparti. Il doit y avoir autant d'exemplaires que de partie au procès.

Para. V : DU JUGEMENT

Les affaires fiscales étant jugées prioritaire, l'affaire mise en état est enrôlée à la première audience utile.

Les parties au procès doivent être avisées 8 jours francs avant la date de l'audience par les service du greffe du tribunal.

Le réclamant et le représentant de la DGI ne peuvent déposer de nouvelles conclusions, par contre ils sont autorisés à présenter des observations orales limitées aux faits et moyens de la procédure écrite.

Le parquet doit obligatoirement assister à l'audience et participer aux débats, il est entendu le premier.

Le président doit prononcer le huis clos pour les affaires relatives à l'impôt sur le revenu. En matière d'imposition des sociétés l'audience est publique. Le défaut est réputé contradictoire.

Notons pour finir que le dépôt des requête ou opposition n'est pas suspensif de l'exécution de la décision ou du titre de perception.

Il l'est toutefois de la vente des biens saisis pour le recouvrement de la partie contestée de l'imposition.

Une fois que le tribunal a rendu sa décision le requérant qui en conteste le bien fondé a à en faire appel ou encore à se pourvoir en cassation.

Section III : DES VOIES DE RECOURS

Para. I : L'APPEL

Le droit d'appel est posé par l'article 763 du code de procédure civile. Il doit être interjeté dans un délai d'un mois à compter de sa signification par la partie la plus diligente.

En principe l'appel n'est pas suspensif de l'exécution du jugement. Les exceptions sont constituées par les articles 740 et 742 à 744 du code précité.

Par l'intermédiaire de leurs greffes respectifs les dossiers sont transmis à la cour d'appel sans délai, liassés et inventoriés.

L'affaire en état est enrôlée à la première audience utile. La cour juge les faits et non le droit. A côté de l'appel, voie de recours ordinaire, il existe une autre voie de recours portée devant la cour suprême.

Para. II : LA CASSATION

Selon qu'il s'agit d'impôt direct ou indirect il est porté soit devant la première ou la deuxième chambre de la cour suprême.

Il s'agit de veiller ici à une bonne application des règles de droit conformément à l'article 3 de l'ordonnance n° 60-17 relative à la cour suprême portant loi organique.

L'article 45 du CPC ajoute que la requête du pourvoi en cassation doit à peine d'irrecevabilité

1°) indiquer les nom et domicile des parties;

2°) contenir un exposé sommaire des faits et moyens ainsi que de leurs conclusions;

3°) être accompagnée d'une expédition de la décision contestée ou d'une pièce justifiant du dépôt de la réclamation. Il doit être joint à la requête autant de copies de celle-ci qu'il y a de parties en cause.

Enfin le demandeur doit à peine de déchéance consigner au greffe de la cour suprême une amende de 5.000 Fcfa, en cas de rejet du pourvoi elle est acquise au Trésor.

Sont dispensés de l'amende l'Etat et ses démembrements et donc la DGI. Il en est de même pour les personnes admises au bénéfice de l'assistance judiciaire et la liste n'est pas limitative.

En définitive on peut dire avec Pascal : "Il semble qu'il y a à travers les textes une idée derrière la tête. Cette idée, c'est que le justiciable dispose de tous les moyens pour contrer non seulement une décision de l'administration mais de la justice.

C'est là un acquis inestimable de notre système judiciaire qu'il importe de préserver mieux d'élargir et d'améliorer.

DEUXIEME PARTIE : FAIBLESSES ET REMEDES AUX FAIBLESSES

Chapitre I : DES FAIBLESSES DU SYSTEME

Construction humaine, l'édifice ne peut être parfait et les imperfections sont diverses. Elles tiennent à la fois à l'organisation (section 1), et au fonctionnement du système (section 2).

Section I : DES FAIBLESSES TENANT A L'ORGANISATION DU SYSTEME

L'on note deux lacunes graves qui feront chacune l'objet d'un paragraphe.

D'abord l'effet boomerang du choix d'un système d'unité de juridiction. Ensuite l'inexistence de certaines juridictions.

Para. I : DE L'EFFET BOOMERANG DU SYSTEME D'UNITE DE JURIDICTION

Le revers de la médaille de ce système simple et peu coûteux est son inefficience. Cette inefficience doit tout de même être relativisée car ce n'est que dans les types de contentieux relatif au droit public. (Contentieux administratif, fiscal ou constitutionnel).

Sauf quelques sections de la cour suprême ou la cour de discipline budgétaire il n'existe pas de juridictions spécialisées en matière de droit public. Il est intéressant à cet égard de consulter

l'article du doyen A. BOCKEL paru aux annales africaines intitulé "sur la difficile gestation d'un droit administratif sénégalais".

Il est fait mention dans cet article d'une décision, le jugement Sekou BADIO T.I 1969 où le juge privatiste de formation fait une regrettable confusion sur la notion de tiers.

Une telle lacune ne serait pas possible dans une juridiction spécialisée. Si le Sénégal compte toujours, en matière de démocratie, de liberté et donc de justice, conserver une longueur d'avance par rapport non seulement aux nations africaines mais du tiers-monde, il importe de mettre fin à un tel état des faits.

Para.II : DE L'INSUFFISANCE DU NOMBRE DE TRIBUNAUX

En effet chaque région n'est pas encore pourvu de tribunal. Les Fatickois doivent encore aller à Kaolack pour faire face à leur contentieux. Il en est de même pour la région de Kolda.

Pour les tribunaux départementaux le schéma est pire encore.

Une telle situation à coup sûr ne milite pas dans le sens d'un rapprochement de la justice aux justiciables.

A cela il s'ajoute que dans le cadre d'une même juridiction concentrer les pouvoirs d'instruire, de réquérir et de juger entre les mains d'une seule autorité heurte la notion de "bonne administration de la justice".

En matière d'organisation c'est ce qui mériterait d'être revu, ainsi les dossiers fiscaux réputés repoussant pour les privatistes seraient entre les mains de spécialistes et dans le cadre d'instances appropriées.

Au niveau du fonctionnement il y a également quelques points à reconsidérer.

Section II : DES FAIBLESSES TENANT AU FONCTIONNEMENT DU SYSTEME

Elles se situent à deux niveaux :

- D'abord le nombre de magistrats en service.
- Ensuite le fait que la quasi totalité des justiciables sont analphabètes.

Para. I : DE L'INSUFISANCE QUANTITATIVE DES MAGISTRATS

Le Sénégal compte près de 7 millions de justiciables potentiels, à ce chiffre s'ajoutent " les hôtes étrangers qui vivent parmi nous", ce qui porte les données statistiques à dix millions. Et il y a moins de deux cent magistrats pour faire face à ces obligations d'Etat de droit et de figure de proue de la démocratie en Afrique et dans le tiers monde.

Il est impérieux que ce déficit soit résorbé afin de pourvoir les tribunaux et de décongestionner le prétoire des juges. La décision de justice gagnerait en qualité si le magistrat a plus de temps à consacrer à la compulsion des dossiers soumis à sa sanction.

Un dernier écueil se présente dans le cheminement de l'administration de la justice qui tient cette fois aux justiciables.

Para II : DE L'ANALPHABETISME DU PLUS GRAND NOMBRE DE JUSTICIABLES

Nous fonctionnons sur la base du principe "Nemo censetur ignorare legem". Or les textes sont rédigés en français.

Ce véhicule linguistique des institutions est incompris de la plupart des citoyens en dehors de Dakar. On comprend alors la difficulté d'asseoir une justice fiable et donc une démocratie forte.

Nombreux sont les contribuables qui créent des entreprises parfois performantes qui du fait de leur analphabétisme ne peuvent contester leurs obligations fiscales lorsqu'ils les estiment mal fondées.

La seule présence d'un interprète à la barre des cours et tribunaux est insuffisante. Même en France où ce problème de l'analphabétisme des masses ne se pose pas avec autant d'acuité l'adage est discuté à plus forte raison au Sénégal.

Chapitre II : DES REMEDES AUX FAIBLESSES DU SYSTEME

L'oeuvre humaine bien qu'imparfaite par essence est perfectible. Dans notre cas d'espèce une refonte du système judiciaire serait fort bénéfique. En effet après plus de trente années d'indépendance le Sénégal doit se doter et se dotera d'un système de dualité de juridictions (section 1), solution première et s'efforcera par la créativité et la bonne volonté de ses fils de trouver des solutions secondes afin de fortifier sa justice et de consolider sa démocratie (section 2).

Section I : DE LA SOLUTION PREMIERE : LA DUALITE DE JURIDICTIONS

Nous l'avons souligné plus haut, un système juridictionnel efficient fortifie la démocratie. Et en matière de fiscalité la question est encore brûlante, car comme l'affirme L. FABIOUS : "De toutes les relations Etat/ citoyens, elle est la plus sensible". La théorie de l'Etat de droit chère à CARRE de MALBERG ne sera réellement dans les faits qu'à travers un contrôle effectif de l'administration par le juge. Et pour ce faire, il est urgent que le Sénégal se dote d'un conseil d'Etat ou d'une juridiction équivalente (Para 1) et de tribunaux administratifs (Para 2).

Para I : PLAIDOYER POUR UN CONSEIL D'ETAT SENEGALAIS

Le contentieux de l'excès de pouvoir tant en matière fiscale qu'administrative va en s'accroissant. Nous nous en référons au cours de doctorat de droit public de J.M. NZOUANKEU (1990-91) que nous avons suivi.

Une telle juridiction comprendrait trois sections : fiscale, administrative et sociale.

Elle entraînerait la dissolution de la cour suprême et l'émergence d'une cour de cassation, d'une cour des comptes et d'un conseil constitutionnel.

Elle serait également efficacement secondée par le médiateur de République dont la mission est similaire.

Il est indiscutable qu'elle implique des moyens financiers considérable mais c'est à ce prix que germera au Sénégal un Etat fort, respecté et respectueux des libertés.

Un pas essentiel serait franchi dans la lutte contre le sous développement. Car on ne le répétera jamais assez : il ne peut y avoir de développement durable sans démocratie assise sur des fondements solides.

Et une justice dotée de moyens efficaces de contrôler rationnellement l'action administrative y contribuerait.

Para. II : DES TRIBUNAUX ADMINISTRATIFS

La création de tribunaux administratifs accompagnera ce mouvement de refonte de l'organisation judiciaire du Sénégal. Sur dix régions administratives cinq tribunaux administratifs pourraient suffire. L'on procéderait alors à un découpage du territoire national en circonscriptions judiciaires groupant les régions administratives deux à deux. Ces tribunaux comprendraient à l'image du futur conseil d'Etat des chambres administratives au sens strict, fiscales et sociales et connaîtraient en premier ressort des litiges entre l'Etat et ses démembrements d'une part et les particuliers d'autre part.

Les magistrats qui composeraient les juridictions ainsi créées seraient d'excellents spécialistes de droit public.

Enfin au sommet de l'édifice un tribunal des conflits serait institué afin de trancher les litiges portant sur des conflits de compétence entre l'ordre administratif et l'ordre judiciaire.

Outre la nécessité de rompre avec le système d'unité de juridiction d'autres solutions ponctuelles s'imposent.

Section II : DES SOLUTIONS SECONDES

L'émergence d'un ordre juridictionnel administratif ne suffirait pas à résoudre tous les problèmes car il ne sera compétent qu'en matière d'impôts directs.

Le fonctionnement des tribunaux judiciaires appelle également quelques retouches. Il en est de même au niveau de leur organisation.

Para I : SOLUTIONS AU NIVEAU DU FONCTIONNEMENT DU SYSTEME

A ce niveau il faut revoir à la hausse le nombre de magistrats, le mettre en adéquation avec l'importance des dossiers à compiler.

Mais il semble que les pouvoirs publics commencent à résoudre cette question. Le nombre d'auditeurs admis au concours d'entrée à la division judiciaire de l'E.N.A.M. augmentant de six à huit puis à dix.

Au sujet de l'information des masses sur leurs droits; justice et presse gagneraient à collaborer par l'organisation d'émissions en langues nationales à ce propos par la R.T.S.

Para. II : SOLUTION AU NIVEAU DES ORGANES DU SYSTEME

Nous avons déploré le nombre insuffisant de tribunaux départementaux. Il est fondamental que chaque département dispose de son tribunal. Il est tout aussi important qu'outre le Président, il y existe un juge d'instruction et un délégué du procureur de la

République. Rappelons à cet égard l'adage : "juge unique, juge inique".

Au niveau régional, les régions nouvellement créées ne disposent pas encore de tribunaux c'est là une lacune à combler.

Car si la création de nouvelles régions, décision hautement positive, rapproche l'administration des administrés, il faut que son pendant en matière de justice se réalise.

Il importe au sommet que le projet de seconde cour d'appel voit le jour.

Mais pour conclure cette étude sur la fiscalité une question nous vient à l'esprit : lorsque toutes ces solutions seront cristallisées refusera-t-on au Sénégal la qualification de phare de démocratie ?

PLAN GENERAL

PROLEGOMENES

A/ AVANT PROPOS

B/ INTRODUCTION

Titre I : Tableau d'ensemble de l'imposition des sociétés

Première partie : Imposition directe

Chapitre I : L'I.M.F.

Chapitre II : L'Impôt sur les sociétés

Deuxième partie : Imposition indirecte

Chapitre I : Taxes sur le chiffre d'affaires

Chapitre II : Taxes spécifiques

Titre II : Le contentieux de l'imposition

Première partie : Des points forts du système

Chapitre I : De l'organisation judiciaire

Section I : Des principes

Section II: Des organes

Chapitre II : De l'organisation du contentieux fiscal

Section I : Des préliminaires au procès fiscal

Section II: Des voies de recours

Deuxième partie : Faiblesses et remèdes aux
faiblesses

Chapitre I : Faiblesses

Section I : Faiblesses tenant à l'organisation

Section II : Faiblesses tenant au fonctionnement

Chapitre II : Remèdes

Section I : Solution première

Section II : Solutions secondes

BIBLIOGRAPHIE

I - MANUELS

- Fiscalité de l'entreprise A. TURQ 4ème ed.1977 Sirey
- Droit fiscal des affaires F. GORE et B. JADAUD 2ème
ed.1984 Dalloz

II - REVUES

- Annales africaines
- Lex
- Gaz.Pal.
- RADPD

III - AUTRES DOCUMENTS

- Lexique budgétaire et fiscal N.Cham Tan CREDILA 1982
- Cours de fiscalité H. SAR E.N.A.M. 1990-91.1s