N° d'ordre NNT : 2017LYSE3071

THÈSE de DOCTORAT DE L'UNIVERSITÉ DE LYON
Opérée au sein de
l'Université Jean Moulin Lyon 3

École Doctorale de Droit ED492

Discipline : DROIT PUBLIC

Soutenue publiquement le 24 Novembre 2017, par :

El Hadji Cheikh Gueye BA

L'imposition des bénéfices des entreprises en France et au Sénégal

Devant le jury composé de :

Monsieur Thierry LAMBERT, Professeur des universités, Aix-Marseille Université, Rapporteur,

Madame Laurence VAPAILLE, Maitre de conférences HDR, Université Cergy Pontoise, Rapporteure,

Monsieur Jean-Luc PIERRE, Professeur des universités, Université Jean Moulin Lyon 3, Examinateur,

Monsieur Jean-Marie PERRET, Professeur des universités, Université d'Orléans. Examinateur,

Monsieur Jean-Luc ALBERT, Professeur des universités, Aix-Marseille Université, Directeur de Thèse.

Remerciements

La réalisation d'une thèse est un projet personnel, sa concrétisation nécessite le soutien des proches. C'est pour cela que je remercie tous ceux qui m'ont apporté leur soutien pour son aboutissement.

Je voudrais exprimer ma gratitude et ma reconnaissance à Monsieur le Professeur Jean-Luc ALBERT qui m'a donné l'opportunité de finir cette thèse et qui, malgré son emploi du temps chargé, s'est sans cesse montré disponible pour m'orienter dans mes recherches et m'a apporté son soutien jusqu'au bout.

Mes remerciements s'adressent également au professeur Jean-Marie PERRET qui avait accepté de diriger cette thèse dès les débuts, avant de passer le relai au professeur Jean-Luc ALBERT. Leurs critiques, leurs suggestions et leurs soutiens m'ont été d'une grande utilité tout au long de ces travaux de recherches.

Je souhaite remercier les membres de jury qui m'honorent par leur présence. Le professeur Jean-Luc PIERRE de l'université de l'Université Lyon 3 pour sa présence, le Professeur Thierry LAMBERT et Madame Laurence VAPAILLE, Maitre de conférences, qui ont accepté la lourde tâche de rapporteurs.

Mes derniers remerciements vont en direction de ma famille et de mes amis. Surtout à Alexandra BRON pour son travail inlassable de relecture, Abdou Hamid FALL pour son aide à la documentation, Abdou Ndiaye et Bigue SALLA pour leurs encouragements constants.

A mon épouse, ma source d'inspiration quotidienne pour son soutien sans faille. A ma cousine Maitre Mariama SYLLA.

A ma mère, à qui je dois tout, à mon défunt père qui aurait bien voulu assister ce jour, l'ami de la France comme j'avais l'habitude de l'appeler, merci de m'avoir soutenu tout au long de cette thèse.

Merci à toutes et tous.

Liste des sigles et des principales abréviations

AJDA	Actualité juridique - Droit administratif
AOF	Afrique occidentale française
AEF	Afrique équatoriale française
APIX	Agence nationale chargée de la promotion des investissements
al.	Al
ANSD	Agence nationale des statistiques et de la démographie du Sénégal
Art.	Article
Ass.	Assemblée plénière
AUDS/GIE	Acte Uniforme OHADA relatif au droit des sociétés commerciales et GIE
BIC	Bénéfices industriels et commerciaux
BNC	Bénéfice non commerciaux
BA	Bénéfice agricole
BF	Bulletin fiscal, éditions Francis Lefebvre
BICIS	Banque internationale du commerce et de l'industrie du Sénégal
Bull.	Bulletin des arrêts de la cour de
c/	Contre
CA	Cour d'appel
CAA	Cour administrative d'appel
CE	Conseil d'État
CEAO	Communauté des États d'Afrique de l'Ouest
CEDH	Cour européenne des droits de l'homme
CERDI	Centre d'études et de recherches pour le développement international
CGI	Code général des impôts

CGU	Contribution unique général
chron.	Chronique
CC.	Code de Commerce
Cc.	Code civil
CJCE	Cour de justice des communautés européennes
CJUE	Cour de justice de l'Union européenne
COCC	Code des Obligations Civiles et Commerciales
Com.	Commercial
Comm.	Commentaires
Conseil ECOFIN	Conseil pour les affaires économiques et financières
COJES	Collectif des journalistes économiques du Sénégal
CREDILA	Centre de recherche et d'études du droit, des institutions et de la législation en Afrique
CS	Cour suprême
DEPE	Direction de la Prévision et des Études Économiques
DGFiP	Direction générale des Finances publiques (France)
DGID	Direction générale des Impôts et des Domaines (Sénégal)
DDHC	Déclaration des droits de l'homme et du citoyen
Dir.	Sous la direction
DLEC	Direction de la législation des études et du contentieux
Droit fiscal	Revue (française) de droit fiscal
Droit sénégalais	Revue de l'Association sénégalaise de droit pénal
DVEF	Directions des vérifications et Enquêtes fiscales
Ed.	Edition
EDCE	Etudes et documents du Conseil d'État
EDJA	Editions du droit et de la jurisprudence africains

EFE	Entreprise Franche d'exportations
UE	Union européenne
UEMOA	Union économique des états de l'Afrique ouest
FMI	Fonds monétaire international
FONGIP	Fonds de Garantie des Investissements Prioritaires
GFP	Gestion & Finances publiques
Ibid. ibidem :	Au même endroit (indiqué dans la citation précédente)
Idem	Le même (que la citation précédente)
IDE	Investissement direct à l'étranger
IR	Impôt sur le revenu
IRVM	Impôt sur les revenus des valeurs mobilières
IS	Impôt sur les sociétés
JCP, G.	Juris-classeur périodique – édition générale
JORS	Journal officiel de la République du Sénégal
LFP	Livre des procédures fiscales
LGDJ	Librairie générale de droit et de jurisprudence
NINEA	Numéro d'identification national des entreprises et association
n°	Numéro
obs.	Observations
OCDE	Organisation de coopération et de développement économique
OECE	Organisation européenne de la coopération économique
OHADA	Organisation pour l'harmonisation du droit des affaires en Afrique
ONU	Organisation des Nations unies
OPCVM	Organisme de placement à valeur mobilière
op. cit.	Opus citatum (ouvrage cité)

PCRBF	Projet de coordination des réformes budgétaires et financières
p.	Page
Penant	Revue trimestrielle de droit africain
p.	Pages
PSE	Plan Sénégal Emergent
PUF	Presses universitaires de France
RDP	Revue de droit public et de la science politique
rec.	Recueil
req.	Requête
Rev. soc.	Revue des sociétés
RFC	Revue française de comptabilité
RFFP	Revue française de finances publiques
RJF	Revue de jurisprudence fiscale
SA	Société anonyme
SASU	Société par action simplifiée unipersonnelle
SARL	Société anonyme à responsabilité limitée
SCI	Société civile immobilière
SDN	Société des nations
SNC	Société en nom collectif
SUARL	Société unipersonnelle à responsabilité limitée
SP	Société en participation
SCS	Société en commandite simple
SICAV	Société d'investissement à capital variable
SONATEL	Société nationale des télécommunications
SYSCOA	Système comptable ouest africain

ss.	Suivantes
Sect.	Section du contentieux du Conseil d'État
SDN	Société des Nations
SGBS	Société générale des banques du Sénégal
TA	Tribunal administratif
TEC	Tarif extérieur commun
TRDP	Territoires ruraux de développement prioritaire
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
UE	Union européenne
UEMOA	Union Economique et monétaire Ouest Africaine
ZAT	Zones d'aménagement du territoire
ZESI	Zones économiques spéciales intégrées
ZFI	Zones franches industrielles
ZFU	Zones franches urbaines
ZUS	Zones urbaines sensibles
ZRR	Zones de revitalisation rurale
ZRU	Zones de redynamisation urbaine

SOMMAIRE

INTRODUCTION GÉNÉRALE

PREMIÈRE PARTIE : UN MIMÉTISME JURIDIQUE CONSTANT

Titre I : Une identité dans les fondements de l'impôt

Chapitre I : Des champs d'application comparables

Section I : Dans leur délimitation personnelle

Section II : Dans la délimitation du champ d'application territoriale

Chapitre II : Des choix comparables de régimes d'imposition

Section I : L'imposition des sociétés prises individuellement

Section II : Le régime des groupes

Titre II : Une démarche de convergence

Chapitre I : La symétrie des assiettes des entreprises

Section I : Les éléments composant l'assiette de l'impôt sur les entreprises

Section II : Le traitement fiscal des distributions de bénéfices des entreprises

Chapitre II : L'identité des mécanismes d'établissement et de recouvrement

Section I : La construction des prérogatives administratives

Section II : La mise en œuvre des procédures d'imposition

SECONDE PARTIE : UNE DISSOCIATION NOUVELLE

Titre I : Une discordance nouvelle

Chapitre I : La disparité des assiettes fiscales

Section I : Des stratégies nouvelles en termes d'assiette

Section II : La résistance à la pression fiscale

Chapitre II : Une dissemblance au niveau des recettes fiscales

Section I : La disparité des recettes fiscales nationales

Section II : La politique fiscale d'amélioration des recettes fiscales

Titre II : La concurrence des mesures fiscales incitatives et préventives

Chapitre I : Les mesures fiscales incitatives et leurs limites

Section I : Un ensemble inégal de dispositifs

Section II : Les limites et les effets pervers des exonérations fiscales

Chapitre II : La concurrence des champs d'application conventionnelle

Section I : L'influence des conventions fiscales dans l'imposition des bénéfices

Section II : Des pratiques conventionnelles discordantes

« *L'écriture est le réceptacle idéal des connaissances face aux vicissitudes du temps et à l'imminence de l'oubli* » et « *Le droit, la règle commune, plus que la seule monnaie, constituent le vrai ciment des nations, des économies et des peuples* ». Juge Kéba MBAYE[1].

[1] Kéba MBAYE (1924-2007) « était un juriste sénégalais, qui occupa les plus hautes fonctions dans la magistrature sénégalaise et le mouvement olympique. Succédant à Isaac FOSTER en 1963, il est président de la Cour suprême du Sénégal pendant 17 ans, également président du Conseil constitutionnel du Sénégal de 1990 à 1993, il eut comme prédécesseur Youssou N'diaye. Il fut aussi vice-président de la Cour internationale de justice de La Haye de 1983 à 1991. Il fut l'un des cinq membres du groupe d'experts internationaux chargés par le Conseil de sécurité des Nations unies d'enquêter en 1992 sur les crimes commis en Yougoslavie. Il meurt à 82 ans, le 11 janvier 2007 à Dakar » ; https://fr.wikipedia.org/wiki/K%C3%A9ba_Mbaye,

INTRODUCTION GENERALE

Le travail de recherche mené dans cette thèse s'est construit au travers d'un constat évident, celui de la globalisation de l'économie définie comme « l'émergence et la réalisation d'une économie dont les modes de fonctionnement et l'organisation se situent au-delà des États »[2]. Dans un contexte de mondialisation croissante[3], une meilleure compréhension des systèmes juridiques[4] par leur comparaison et par l'appréhension de leurs fondements historiques, économiques et culturels, est primordiale. Les liens historiques, économiques et culturels entre la France et le Sénégal[5] ont, entre autres, guidé ce choix de recherche.

L'imposition des bénéfices des entreprises permet de couvrir partiellement les charges étatiques. Il y a des charges publiques, il faut les couvrir[6]. Or, la carence ou l'insuffisance d'entreprises dans un pays impacte incontestablement les budgets étatiques, d'où la nécessité pour les États de développer des politiques fiscales de création d'entreprises ou d'attractivité des entreprises en vue d'un élargissement de l'assiette de l'impôt sur les sociétés.

Cependant, la fiscalité n'est pas une fin en soi mais un instrument parmi tant d'autres permettant aux pouvoirs publics d'agir. Ainsi, ce travail de recherche se veut être une méthode de compréhension de l'imposition des bénéfices des entreprises par les acteurs économiques exerçant au niveau national et international. La compréhension non seulement de la fiscalité, mais aussi du mode de pensée des législateurs, des administrations fiscales française et sénégalaise, des professionnels de la fiscalité, tels que les enseignants-chercheurs, les avocats

---

[2] R. DOPOULOT, cité par Christian LOPEZ, *In Mondialisation et fiscalité, la globalisation fiscale*, Paris, L'Harmattan, 2006, p. 250 ; Voir sur ce sujet : *Mondialisation et fiscalité, La globalisation fiscale*, Finances publiques, éd., L'Harmattan, 2006, p. 12, Acte de colloque sous la direction de Marc LEROY, les auteurs : Jean-Luc ALBERT, Dimitri Vladimirovitch ARONOV, Jean-Jacques FRAIMOUT, Mario GRANDINETTI, Thierry LAMBERT, Didier LECOMTE, Marc LEROY, Christian LOPEZ, Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, Irina MASLOV, Boris MASLOV A, Ludmila POPOVA, Michael PREISSER, Roberto SUCCIO, Laurence VAPAILLE, Alessandro VICINI RONCHETTI.

[3] Régis BENICHI, *Histoire de la mondialisation*, Paris, 3e éd., Vuibert, 2008, p. 375 ; Jacques ADDA, *La mondialisation de l'économie, De la genèse à la crise*, Paris, La découverte, Grands Repères, 2012, p. 344 ; Philippe MOREAU DEFARGES, *La mondialisation*, Paris, PUF, Que sais-je ?, 2009, p. 9.

[4] Les systèmes juridiques français et sénégalais.

[5] Voir sur ce thème : Tony CHAFER, Les Relations Franco-Sénégalaises 2000–2012, SAIIA : « *South African Institute of International Affairs* », 2013, p. 2-3-4 ; https://sn.ambafrance.org.

[6] Gaston JÈZE définit « L'impôt est une prestation pécuniaire requise des particuliers par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie, en vue de la couverture des charges publiques », c'est la définition de l'impôt donnée par Jèze et reprise invariablement par une bonne partie de la doctrine ; voir sur ce sujet : G. ARDANT, *Théorie sociologique de l'impôt,* S.E.V.P.E.M., 1965 ; Pierre BELTRAME, *La fiscalité en France*, 20e éd., Les fondamentaux, 2014, p. 9-10.

fiscalistes, sont autant d'éléments justifiant l'importance du droit fiscal dans les sociétés contemporaines en général et française et sénégalaise en particulier. Entendu comme l'ensemble des règles juridiques relatives à l'impôt[7], le droit fiscal a pour objet de fixer les compétences de l'administration fiscale, de garantir les droits du contribuable, de fixer les modalités d'application de la loi fiscale, et le contentieux fiscal applicable[8]. Le droit fiscal en tant que branche du droit intègre les personnes physiques et les personnes morales dans le champ politico-social et à l'organisation financière[9] de l'État en faisant d'eux des contribuables[10] ou des redevables[11]. Parce qu'il met en jeu l'État, le droit fiscal est présenté comme « une branche du droit public »[12].

L'État dispose en effet du pouvoir d'édicter les règles relatives à la nature et au recouvrement des divers impôts conformément aux dispositions législatives françaises et sénégalaises[13]. Le droit fiscal, étymologiquement, est le droit se rapportant à l'impôt et à la fiscalité.

L'histoire de la fiscalité reflète l'évolution de chaque société, pour reprendre la formulation de Henry LAUFENBURGER, « cette histoire traduit les changements des structures et les fluctuations de la conjoncture économique, elle montre combien souvent la répartition des richesses a été modifiée, tantôt dans le sens de la concentration, tantôt dans celui du nivellement »[14]. La notion de fiscalité, pour sa part, se révélera comme un outil permettant aux États de réguler et d'assurer l'amélioration des activités économiques.

---

[7] Jean LAMARQUE, Olivier NEGRIN, Ludovic AYRAULT, *Droit fiscal général*, Lexis-Nexis, 3e éd., 2014, p. 1 et ss.

[8] Elhadj Dialigue BÂ, *Le droit fiscal à l'épreuve de la mondialisation : la réglementation des prix de transfert au Sénégal*, Thèse de doctorat, Université Paris XII, 2011, p. 14 ; Voir ce thème : Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « La notion d'impôt – le droit fiscal à la recherche de son objet », *in* G. TUSSAU, Paris, Etudes Juridiques, 2009, p. 101-124.

[9] « Les problèmes de l'impôt sont étroitement liés à ceux du budget du trésor, de l'emprunt et de la monnaie qui constitue la science financière », voir sur ce thème Elhadj Dialigue BÂ, *Le droit fiscal à l'épreuve de la mondialisation : la réglementation des prix de transfert au Sénégal*, Thèse de doctorat, *op. cit.,* p. 14.

[10] « Lorsque la charge d'impôt pèse sur les assujetties, le contribuable est imposé directement (impôt direct) », idem p, 14.

[11] « Lorsque la charge de l'impôt est reportée par les contribuables sur les tiers, le contribuable est imposé indirectement (impôt indirect) », idem p, 14.

[12] « Le droit fiscal est une branche du droit public, il est néanmoins à la limite du droit privé, notamment du droit des affaires, et du droit public ».

[13] Articles 34 de la Constitution française et 67 de la Constitution sénégalaise stipulent que « La loi fixe les règles concernant : l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures ».

[14] Henry LAUFENBURGER, *Histoire de l'impôt*, PUF, Que sais-je ?, 1959, p. 132.

Elle est l'ensemble des pratiques relatives à la perception des impôts et autres prélèvements obligatoires[15] permettant de financer le budget des États[16]. La fiscalité occupe une part importante dans les politiques de développement des États, et elle interagit avec d'autres domaines, tels que la bonne gouvernance, la formalisation des activités, la stimulation de la croissance[17].

En réalité, l'aspect fondamental du rôle de la fiscalité, dans la construction de l'État, réside dans le fait qu'en imposant, l'État affirme son existence, sa domination et sa tutelle sur l'entreprise en tant que contribuable. L'État, garant de l'intérêt général, exerce un droit de regard sur les activités de l'entreprise en lui rappelant, à l'occasion, son devoir envers la collectivité dans son ensemble.

Analyser le fait fiscal et budgétaire au Sénégal et en France passe historiquement par les grandes étapes de la colonisation française jusqu'aux problématiques sénégalaises contemporaines[18].

Dans son cours de droit administratif, Charles EISENMANN recommandait de toujours commencer par résoudre avec clairvoyance le problème de la définition des concepts qui forment l'armature d'une étude, « sinon, poursuivait-il, on discuterait dans l'obscurité en vain »[19]. Dans le cadre de la présente étude, une conceptualisation des mots « impôt[20] ou imposition [21]», « bénéfices » et « entreprise » s'impose.

---

[15] Selon la vision des Professeurs Jean LAMARQUE, Olivier NEGRIN, Ludovic AYRAULT « Le caractère obligatoire de l'impôt n'est que l'expression juridique d'une réalité pleinement conforme au sens étymologique du mot. Il s'agit du prélèvement imposé unilatéralement » ; Voir sur ce thème : Jean LAMARQUE, Olivier NEGRIN, Ludovic AYRAULT, *Droit fiscal général*, Lexis-Nexis, 3e éd., 2014, infra 15, p. 10.

[16] Selon le Professeur Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « L'interventionnisme et la collectivisation conduisent l'État et les autres entités publiques à financer des dépenses d'ordre économique, social, culturel et désormais festif au moyen de leurs ressources fiscales » ; Voir sur ce thème : Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal*, PUF, 1e éd., 2011, p.28.

[17] Rapport NEPAD-OCDE : *Une fiscalité orientée vers l'investissement et le développement en Afrique, aperçu de quelques enjeux de politique fiscale en Afrique*, Novembre 2009, p. 6. Source : https://www.oecd.org/fr/developpement/investissementpourledeveloppement/44007402.pdf.

[18] Sandrine MESPLE-SOMPS, *Les outils fiscaux et budgétaires en Afrique sub-saharienne : contraintes ou opportunités pour la lutte contre la pauvreté et une meilleure équité* ? IRD, DIAL, Paris, Juin 2008, p. 2.

[19] Charles EISENMANN, *Droit administratif*, Tome 1, Paris, LGDJ, 1982, p. 17.

[20] Lucien MEHL, Pierre BELTRAME, *Science et technique fiscale*, PUF, 1984, p. 25.

[21] Jean LAMARQUE, Olivier NEGRIN, Ludovic AYARAULT, *Droit fiscal général*, *op. cit.,* 1, infra 3 ; voir sur le thème : Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal*, op. cit., p.101; Michel BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, LGDJ, Lextenso éditions, 10e éd., 2014, p 23-24-25.

Pour Gaston JÈZE « l'impôt est une prestation pécuniaire requise des particuliers par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie, en vue de la couverture des charges publiques »[22].

La vocation de l'impôt est de financer les dépenses publiques nécessaires au fonctionnement de l'État. Mais, puisque dans son évolution l'impôt s'est inséré dans l'éventail des instruments de politique générale, il revêt d'autres dimensions.

La doctrine le définit comme « une prestation pécuniaire, requise des personnes physiques ou morales de droit privé et éventuellement de droit public, d'après leurs facultés contributives, par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie déterminée, en vue de la couverture des charges publiques de l'État et des autres collectivités territoriales ou de l'intervention de la puissance publique »[23].

Au-delà de cette définition doctrinale, les droits nationaux français et sénégalais ont la même approche constitutionnelle de l'impôt, les articles 34 de la Constitution française de 1958[24] et 67 de la Constitution sénégalaise de 1960[25] relatent de la même façon que « La loi fixe les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures »[26]. L'impôt ne peut procéder que de la loi, seul le parlement est compétent pour instaurer des impôts. Le parlement fixe l'assiette, le taux d'imposition et les modalités de recouvrement.

Les définitions de l'impôt sont en réalité nombreuses et mettent le plus souvent l'accent sur ses caractéristiques en omettant sa fonction essentielle qui est d'assurer la couverture des charges publiques. Nous retiendrons la définition fonctionnelle proposée et partagée par la plupart des spécialistes, à savoir que l'impôt est perçu comme « une prestation pécuniaire, requise autoritairement des assujettis selon leurs facultés contributives par l'État, les

---

[22] Jean-Luc ALBERT, *Finances publiques*, 10e éd., Dalloz, *infra* 116, 2017, p. 125 ; voir sur ce thème : *Les Finances Publiques*, 1935-1936, LGDJ.
[23] Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, « La notion d'impôt – le droit fiscal à la recherche de son objet », *op. cit*., p. 101-124.
[24] Constitution du 4 octobre 1958, JORF n° 0238 du 5 octobre 1958, p. 9151.
[25] La 1er Constitution date du 24 janvier 1959 dans le cadre de la Fédération du Mali, instituée, elle fut négociée dans le contexte de la Communauté, établie par la Constitution française du 4 octobre 1958. Par la suite plusieurs modifications ont été opérées : Loi n° 60-045 A.N. du 26 août 1960 portant Constitution de la République du Sénégal ; loi n° 63-22 du 7 mars 1963 portant Constitution de la République du Sénégal ; loi n° 2001-03 du 22 janvier 2001 portant Constitution ; Voir sur le thème : Ismaïla Madior FALL*, Les textes constitutionnels du Sénégal de 1959 à 2007*, CREDILA, La Sénégalaise de l'Imprimerie, Dakar, Sénégal, mai 2007, p. 7-8.
[26] Articles 34 de la Constitution française de 1958 et 67 de la Constitution sénégalaise de 1960.

collectivités territoriales et certains établissements publics, à titre définitif et sans contrepartie identifiable, en vue de couvrir les charges publiques ou d'intervenir dans le domaine économique et social »[27].

Pour ce qui est de la définition de la notion de fiscalité, celle-ci revêt deux significations : selon la première acception, qui est la plus étroite, la fiscalité est l'ensemble des impôts et taxes frappant les activités d'une entité ; selon la deuxième acceptation, plus large, la fiscalité est l'ensemble des textes législatifs et réglementaires d'un pays liés à l'assiette, à la liquidation et au recouvrement des impôts et taxes nationaux.

Quant à la société, elle est plus directement liée à la notion de bénéfice. Il ne serait pas judicieux de définir la notion de bénéfice sans se poser la question de la notion de société, car la seconde englobe la première.

Les droits nationaux français, sénégalais et le droit OHADA ont la même conception du mot « société » puisque les articles 1832 du Code civil français, 766 du Code des obligations civiles et commerciales et 4 de l'acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et groupements d'intérêts économiques conviennent que « La société est constituée par deux ou plusieurs personnes qui conviennent par un contrat d'affecter à une entreprise commune des biens ou leurs industries en vue d'en partager le bénéfice ou de profiter de l'économie qui pourra en résulter. Elle peut être instituée, dans les cas prévus par la loi, par l'acte de volonté d'une seule personne. Les associés s'engagent à contribuer aux pertes »[28]. La notion de bénéfice, qui a souvent fait l'objet de controverse[29] peut être entendue de plusieurs façons.

---

[27] Serge GUINCHARD, Thierry DEBARD, *Lexique des termes juridiques*, Dalloz, 2016-2017, p. 570.

[28] Article 1832 du Code civil français qui est le pendent des articles 766 du COCC sénégalais et 4 de l'AUSCGIE en droit de l'OHADA, voir ce thème : Maurice COZIAN, Alain VIANDIER, Florence DEBOISSY, *Droit des sociétés*, Lexis-Nexis, 27e éd., 2014, p.1

[29] Sous le régime antérieur à la réforme du Code civil opérée par la loi du 4 janvier 1978, « la société était le contrat par lequel plusieurs personnes conviennent de mettre quelque chose en commun, en vue de partager le bénéfice qui pourra en résulter ». Voir sur la notion de bénéfice (Cour de Cassation. Ch. Réunies 11-3-1914 : D. 1914 p. 257 note L. SARRUT). Dès lors, tous les groupements constitués pour permettre à leurs membres de réaliser des économies et à leur éviter des dépenses ne pouvaient pas, en principe, revêtir la forme de société et l'association ou le GIE étaient alors fréquemment employés. Cette conception restrictive de la notion de bénéfice à laquelle, il est vrai, la Cour de Cassation elle-même n'était pas toujours restée fidèle avait nécessité l'intervention du législateur, soit pour qualifier de « société » certains groupements ayant pour but l'obtention d'un service à moindre coût (sociétés coopératives, sociétés de construction, sociétés d'intérêt collectif agricole etc.), soit pour créer de toutes pièces une structure juridique nouvelle. Le groupement d'intérêt économique, permettant aux entreprises de se réunir au sein d'un organisme doté de personnalité morale bien qu'il ne soit constitué dans le but essentiel de réaliser des bénéfices et qui était avec l'association, fréquemment employé lorsque les « les associés » n'avaient pour but que de réaliser des économies.

Le bénéfice peut d'une part s'entendre de tout avantage appréciable en argent, qu'il s'agisse d'un gain pécuniaire ou matériel, ou de l'économie d'une dépense, une conception nettement plus restrictive conduit à donner au mot « bénéfice » le sens de « gain pécuniaire »[30]. En juxtaposant les deux termes de « bénéfice » et d ' « économie » dans l'article 1832 du Code civil, le législateur français semble s'être rallié à la conception la plus restrictive du bénéfice (enrichissement en argent), mais au demeurant la plus répandue[31].

« En gestion, on parle de bénéfice si le résultat est positif, de perte si le résultat est négatif. Pour une entreprise, le bénéfice comptable est l'excédent des produits sur les charges comptabilisées dans le compte de résultat pour un exercice, en une année donnée »[32].

Le bénéfice peut d'autre part correspondre au profit réalisé par une société pendant une période donnée. Il se calcule en soustrayant le coût des ventes, les dépenses opérationnelles, les amortissements et les autres dépenses du chiffre d'affaires. Quant à l'entreprise, elle est généralement présentée comme « une unité économique dotée d'une autonomie juridique qui combine des facteurs de production (travail et capital) pour produire des biens et des services destinés à être vendus sur un marché »[33].

Le vocable d'entreprise désigne à la fois une organisation et un contrat[34]. Il s'agit « d'une structure publique ou privée sous laquelle s'exerce une activité économique en utilisant un personnel, des locaux et des équipements appropriés »[35]. Cette dénomination n'est pas attachée à l'importance de la structure économique concernée puisque les activités artisanales se réalisent aussi dans le cadre d'une entreprise.

---

[30] Gérard CORNU, Vocabulaire juridique, association Henri Capitant, PUF, 2000, 6e éd., p.124.
[31] *Mémento pratique, Droit des Affaires Sociétés commerciales*, Francis LEFEBVRE éd. 2008 p. 83.
[32] "Toupictionnaire" : le dictionnaire de politique, Source : http://www.toupie.org/Dictionnaire/Benefice.htm.
[33] Alain BEITONE, Antoine CAZORLA, Christine DOLLO, Anne-Marie DRAI, *Dictionaries de sciences economies*, Edition, Armand Colin, 2001, p. 169. Cette définition, largement inspirée de celle de l'I.N.S.E.E. (1999, p. 12), permet de distinguer l'entreprise par un critère décisif : le caractère marchand de sa production. Cette définition se retrouve, sous des formes diverses, dans beaucoup d'autres ouvrages.
Par exemple : « L'entreprise est une organisation qui transforme des ressources en biens et services vendus sur des marchés » (BOUBA-Olga, 2003, p. 9) ; « Une entreprise est une unité de production qui vend ses produits (biens ou services) sur un marché » (Abraham-FROIS, 1998, p. 240) ; « organisation relativement autonome, dotée de ressources humaines, matérielles et financières en vue d'exercer une activité économique stable et structurée » (Cohen, 2000, p. 137). On notera que cette dernière définition est trop générale puisqu'elle peut correspondre aussi aux administrations
[34] Serge BRAUDO, *Dictionnaire juridique*, https://www.dictionnaire-juridique.com/definition/entreprise.php.
[35] Idem.

En droit commercial, il s'agit « d'une unité économique qui implique la mise en œuvre de moyens humains, matériels de production ou de distribution des richesses reposant sur une organisation préalable »[36].

Il existe une relation économique, juridique et même diplomatique entre la France et le Sénégal. L'histoire des systèmes fiscaux nationaux témoigne de cette relation séculaire.

I/ Les liens historiques, économiques et juridiques

Après plusieurs années de relations ininterrompues, la France et le Sénégal restent toujours des nations très proches. Ces deux nations partagent une histoire commune, une tradition de coopération dans tous les domaines aussi bien économiques, sociaux, politiques que juridiques. Un courant d'échanges humains et matériels, constant et réciproque, conforte cette proximité[37]. Ce constat se retrouve dans un domaine majeur du droit : le droit fiscal.

L'historique des systèmes fiscaux nationaux

« La trajectoire d'étatisation en Afrique est une trajectoire de fiscalisation »[38]. En effet, les relations entre la France et le Sénégal ne se sont pas faites en dehors de cette trajectoire fiscale. Pour reprendre M. A. TOURE « La fiscalité a été le canal historique de l'imposition et de la légitimation des ordres coloniaux »[39]. Elle a laissé une encre indélébile. Passer en revue l'évolution historique de la fiscalité au Sénégal est impossible sans une incursion dans l'histoire de l'impôt en France[40]. L'histoire de l'impôt en France de ces derniers siècles est marquée par des évolutions successives[41].

La fiscalité française a suivi une trajectoire marquée par différentes phases tantôt complexes, tantôt simples allant de la révolution de l'impôt en passant par la réforme fiscale de Joseph CAILLAUX, par la réforme fiscale de 1948 qui débouche sur la création de l'impôt sur les sociétés en sa forme actuelle.

---

[36] Serge GUINCHARD, Thierry DEBARD, *Lexique des termes juridiques*, Dalloz, 2016-2017, p. 457.
[37] Tony CHAFER, *Les Relations Franco-Sénégalaises* 2000–2012, *op, cit.,* p. 5 ; https://sn.ambafrance.org.
[38] Joseph. A. SCHUMPETER, *Impérialisme et classes sociales*, Paris, Minuit, 1972, p. 233.
[39] Abdoulaye TOURE, « *L'impôt de capitation dans le Sénégal unifié : une constante dans son rôle d'instrument de domination coloniale (1921-1936)* », *in* Annales de la Faculté des Lettres et Sciences Humaines, n° 26, Dakar, 1996, p. 72.
[40] G. ARDANT, *Histoire de l'impôt*, livre I, Fayard, 1972, p. 171.
[41] Christophe DE LA MARDIERE, *Droit fiscal général*, 2e éd., FLAMMARION, Champs université, 2015, p.79.

L'histoire de l'impôt en France a été marqué par des prolongements particuliers s'agissant « des territoires d'outre-mer ». Ainsi, l'avènement de la colonisation a été marqué par un vaste plan d'exploration et d'exploitation du Sénégal.

La fiscalité a été alors conçue comme mode d'exploitation et de domination coloniale[42]. Cette domination territoriale a été suivie d'une domination économique dont l'objectif était de consolider les intérêts économiques, politiques et sociaux de l'envahisseur[43]. Pour couvrir les charges de l'envahisseur, le pouvoir colonial institua l'impôt de capitation qui est une forme de contribution obligatoire.

Ainsi les indigènes devaient supporter financièrement la présence du colonisateur sur leur territoire. Le 4 août 1860 par décret du gouvernement français, un impôt personnel a été créé et promulgué le 5 août 1861.

La France a mis en place à partir de 1892 une administration coloniale sous la direction des chefs de cantons ayant la qualité de percepteur pour collecter des redevances et d'autres impôts. Sur le plan économique, ces taxes serviront a alimenté les budgets locaux. Par ces mesures, les colonies doivent assurer tous les moyens financiers, matériels et humains nécessaires à la mise en place de l'infrastructure coloniale. C'est la loi du 13 avril 1900 qui consacre l'autonomie financière des colonies. Dans cette logique, la colonie en tant qu'entité devait constamment servir de support financier à la métropole, peu importe le coût social pour les indigènes[44].

La fiscalité est l'une des pages les plus sombres de l'histoire coloniale. Conçue par le colonisateur comme la contribution des populations soumises à l'œuvre de civilisation entreprise par la puissance tutrice, elle constituait un mode très subtil d'exploitation et de domination. Au Sénégal, la mise en place du système fiscal et budgétaire remonte à la colonisation. Deux principes y ont gouverné les politiques fiscales et budgétaires.

---

[42] Abdoulaye TOURÉ, *Un aspect de l'exploitation coloniale en Afrique : fiscalité indigène et dépenses d'intérêt social dans le budget du Sénégal 1905-1946*, Thèse de doctorat en histoire, Dakar, 1991, p,16.

[43] Cheikh DIOUF, « Fiscalité et domination coloniale. L'exemple du Sine : 1859-1940 », Université Cheikh Anta Diop de Dakar – Mémoire, 2005, p, 8. Source : https://www.memoireonline.com/08/09/2635/m_Fiscalite-et-Domination-Coloniale-l'exemple-du-Sine-1859-19400.html.

[44] Abdoulaye TOURÉ, *L'impôt de capitation dans le Sénégal unifié : une constante dans son rôle d'instrument de domination coloniale (1921-1936)* », *op. cit.,* p. 72.

Comme le conçoit A. TOURÉ « L'outil fiscal devait être un vecteur essentiel des bienfaits du développement, de la modernisation[45].

Les dépenses publiques courantes et d'investissements réalisées dans les colonies devaient être entièrement financées par les fonds collectés localement (impôt de capitation), les colonies devaient donc assurer leur autonomie financière »[46].

Ainsi, la collecte de l'impôt de capitation servait au financement les structures publiques locales telles que les écoles, les dispensaires de santé, etc…[47].

La mise en œuvre de l'impôt dans les colonies n'a pas été facile, les colonisateurs se sont très tôt heurtés à la réalité économique des territoires colonisés et une réelle difficulté d'instaurer une taxe dans les colonies. A cause du faible niveau de monétisation et à la résistance farouche de la population, l'administration coloniale s'est heurtée à une réelle difficulté d'asseoir l'impôt[48]. Face à cette insoumission fiscale, les colonisateurs ont fini par asseoir des taxes par l'intermédiaire des chefs de cantons.

Pendant la période d'hégémonie coloniale, les territoires colonisés ont approvisionné en matières premières les industries de la métropole. Dès le départ, l'administration coloniale a privilégié les cultures de rentes tels que le coton, le café, l'arachide pour financer les institutions coloniales. [49]. Les échanges commerciaux à l'export et à l'import ont pris le pas sur les activités locales. L'essentiel des prélèvements fiscaux au Sénégal était issu des droits de portes[50]. Le système fiscal colonial a été structuré par l'économie coloniale. C'était une reproduction de celle de la mère patrie dans toutes ces formes, administrative, budgétaire et réglementaire[51]. En dépit de l'accession du Sénégal à l'indépendance, la logique coloniale fut maintenue.

---

[45] *Idem*, p.5.
[46] Abdoulaye TOURÉ, *Un aspect de l'exploitation coloniale en Afrique, Fiscalité indigène et dépenses sociales dans le budget colonial du Sénégal de 1905-1946, op. cit*., p. 14 et ss.
[47] Sandrine MESPLE-SOMPS : *Les outils fiscaux et budgétaires en Afrique sub-saharienne, contraintes ou opportunités pour la lutte contre la pauvreté et une équité*, *op. cit*., p. 3.
[48] B. BUSH, J. MALTBY (2004), «*Taxation in West Africa: transforming the colonial subject into the governable person, 2004, Critical Perspectives on Accounting*». Source : https://www.cambridge.org.
[49] Sandrine MESPLÉ-SOMPS, *Les outils fiscaux et budgétaires en Afrique sub-saharienne : contraintes ou opportunités pour la lutte contre la pauvreté et une meilleure équité*, *op. cit*., p. 6.
[50] Le droit de porte fait référence à la taxation de toutes les marchandises entrantes et sortantes du territoire sénégalais. L'article 3 de la loi n° 87-47 du 28 décembre 1987 portant Code des Douanes du Sénégal précise que « Les marchandises qui rentrent dans le territoire douanier ou qui en sortent, sont passibles, selon le cas, des droits d'importation ou des droits d'exportation inscrits au Tarif des Douanes ».
[51] Maritt CLASSENS et Len VERWEY, « Comprendre le processus budgétaire dans les pays francophones », Budget Watch, Septembre 2004 ; Les auteurs ont démontrés que « l'organisation de l'administration fiscale était

Au lendemain des indépendances, les jeunes États africains ont manifesté leur réelle volonté de rompre avec les politiques coloniales, mais les outils fiscaux ont été maintenu[52]. Au Sénégal, après cinquante années d'indépendance, les réformes des plans d'ajustement structurel[53] ont peu modifié cet état de fait[54].

Sandrine MESPLÉ-SOMPS, réitérant une prédominance des droits de porte, pensait que « les réformes fiscales et douanières de 1980 à nos jours ont légèrement infléchi la tendance initiée durant la colonisation à savoir une très forte dépendance des recettes fiscales aux droits de porte et un élargissement de la base des prélèvements fiscaux »[55], ce qui a d'ailleurs rendu en grande partie l'assiette fiscale étroite. L'élaboration d'un système fiscal et budgétaire efficace n'a pas trouvé échos chez les populations du fait de la rupture de confiance entre les pouvoirs publics et les citoyens. Ainsi, au lendemain de son indépendance, le Sénégal a continué à appliquer le système fiscal français. Or, comme le pouvoir de créer l'impôt est une préoccupation de souveraineté étatique, une nécessité sociale, le Sénégal se devait de mettre en place son propre système fiscal. Cela a débuté avec la grande codification de 1976[56]. Cette période a été marqué par une domination des impôts indirects prélevés sur le commerce extérieurs[57].

---

la même), les terminologies utilisées, la procédure budgétaire qui le détermine à travers l'adoption de la loi des finances et la loi de règlement qui rend compte de l'usage qui en a été fait, sont identiques »; Source : http://www.idasa.org.

[52] Sandrine MESPLE-SOMPS : *Les outils fiscaux et budgétaires en Afrique sub-saharienne, contraintes ou opportunités pour la lutte contre la pauvreté et une équité*, *op. cit*., p. 6.

[53] Makhtar DIOUF affirme : « Le premier plan d'ajustement structurel de la Banque mondiale et le FMI, appelé plan de redressement économique et financier (PREF), a été conclu pour la période 1980-1985. Les objectifs étaient les suivants : « stabiliser la situation financière de l'État, augmenter l'épargne publique, orienter l'investissement dans les secteurs productifs, réduire l'intervention de l'État dans l'économie, et restructurer le secteur parapublic », voir Makhtar DIOUF : « La crise de l'ajustement », 1992, p. 62-85, précision p. 63 ; Source : www.politique-africaine.com; Gilles DURUFLE, *L'ajustement structurel en Afrique*, (Sénégal, Côte d'Ivoire, Madagascar), édition Karthala, 1988, p. 8 et ss.

[54] Boubacar Demba BA, *Finances publiques et gestion par la performance dans les pays membres de l'UEMOA : étude cas du Sénégal*, Thèse de doctorat en droit, Université de Bordeaux, 2015, p. 62 ; Sur le même thème voir : Jean THILL « *Fiscalité et ajustement structurel en Afrique francophone.* », Inspection générale des finances, Rapport de synthèse de la mission, Paris éd. 1991 ; Gérard CHAMBAS, « Afrique au Sud du Sahara : quelle stratégie de transition fiscale ? », Afrique contemporaine 2005/1 (n° 213), p. 133-163. Source : http://www.cairn.info/revue-afrique-contemporaine-2005-1-page-133.htm.

[55] Sandrine MESPLÉ-SOMPS, *Les outils fiscaux et budgétaires en Afrique sub-saharienne : contraintes ou opportunités pour la lutte contre la pauvreté et une meilleure équité* ?, *op. cit.,* p. 5 .

[56] La réforme fiscale de 1976 a donné naissance à la loi n°76- 93 du 21 août 1976 portant Code général des Impôts de la République du Sénégal et depuis cette date, toutes les dispositions fiscales sont regroupées dans un document unique qui est le Code général des Impôts (CGI).

[57] Taoufik RAJHI, Mohamed BENABDALLAH, Wided HMISSI, *Banque Africaine de Développement*, *Impact des chocs pétroliers sur les économies africaines : une enquête empirique,* CEA, 2006, p. 13-14 ; Source : https://www.afdb.org.

L'instabilité de l'économie en général, les difficultés du secteur agricole en particulier, ont poussé les pouvoirs publics à mettre en œuvre, à partir de 1979, une série de réformes fiscales. Ces mesures sont contenues dans le fameux programme d'ajustement sous l'égide de la Banque mondiale et du FMI[58]. Une première phase de stabilisation à court terme de l'économie a été mise en place entre 1979 et 1980. Elle est suivie d'une seconde phase de programme d'ajustement à moyen et long terme (PAMLT) entre 1985 et 1992, débouchant sur la première grande réforme fiscale[59]. Dans cette mouvance, la TVA a été réformé afin d'accroître les recettes budgétaires et réduire le fardeau fiscal pesant sur le secteur formel. Ce PAMLT a été catastrophique sur le plan économique et surtout social occasionnant le départ volontaire de plusieurs fonctionnaires de l'administration et la faillite de sociétés nationales.

En effet, ni la pression fiscale, ni les recettes fiscales n'ont permis d'améliorer la situation économique, du fait de la prévalence des impôts indirects. Il faut attendre les années 1990, pour voir le droit fiscal sénégalais entamait une nouvelle ère avec l'entrée en vigueur de la loi n°90-01 du 2 janvier 1990. On assista alors à la suppression des impôts cédulaires et à la création d'un système d'imposition unique puis à un système de généralisation de la TVA[60]. Ainsi, pour assurer une bonne application de la loi fiscale et intégrer les textes antérieurs non abrogés, le législateur sénégalais a apporté quelques correctifs sur les ordonnances votés entre 1990 à 1992.

Durant les années 1994 et 1995, le système fiscal sénégalais a connu une phase de stabilité et toutes les mesures prises en ce sens ont, pour la plupart, été dictées par le changement de parité du Franc CFA. Au lendemain de la dévaluation en 1995, le législateur sénégalais a refondu la fiscalité indirecte pour la rendre plus souple et lisible.

Dans ce contexte, le Sénégal rentre dans une phase de reprise de l'activité économique renforcée par une démarche d'harmonisation fiscale dans un cadre d'intégration régionale acté par les États membres de l'UEMOA[61].

---

[58] A l'issue du premier groupe consultatif sur le Sénégal tenu à Paris en décembre 1984, un programme d'ajustement à moyen et long terme a été élaboré entre la Banque mondiale et le FMI et l'État du Sénégal.

[59] Momar Coumba DIOP, *Gouverner le Sénégal : Entre ajustement structurel et développement durable, entre ajustement structurel et développement durable*, éd., Kartala, 2004, p. 102.

[60] La loi n°90-10 du 26 juin 1990 instaura progressivement le système généralisé de la TVA au Sénégal.

[61] Directive n° 02/98/CM/UEMOA portant harmonisation des législations des États membres en matière de Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA); Source : http://www.uemoa.int/sites/default/files/bibliotheque/pages_-_directive_2_98_cm.pdf.

Ainsi, la loi n°97-11 portant loi de finances pour l'année 1997 modifiée par la loi de finances n° 97-19 corrige les taux de retenues sur les revenus de valeurs mobilières conformément aux dispositions réglementaires UEMOA.

Dans le même mouvement, la loi n°98-34 du 17 avril 1998, en relation avec les dispositions législatives prises dans le cadre du traité sur l'OHADA, précise le régime d'imposition des revenus selon la typologie de l'entreprise (SA, SAS, SARL, SCS) [62]. Dans le cadre communautaire, les États membres ont supprimé les barrières douanières avec la mise en place du tarif extérieur commun (TEC)[63]. Les résultats des programmes de stabilisation de l'économie nationale, la dévaluation du Franc CFA[64] et la mise en œuvre des programmes d'ajustements structurels ont permis d'améliorer sensiblement les indicateurs macroéconomiques. Il faut enfin attendre les années 2000 pour voir le Sénégal entamer un autre chantier de réforme fiscale. On assiste ainsi à la création d'un centre des grandes entreprises permettant à l'administration d'avoir un vivier de gestion fiscale pour les entreprises[65].

Le législateur sénégalais a profité de cette phase d'innovation pour créer la taxe conjoncturelle à l'importation (PCI) et la taxe dégressive de protection (TDP)[66]. Ce dispositif a débouché sur la mobilisation des ressources intérieures, les recettes fiscales sont passées de 55 %, entre 1989 et 1997 à 62 % sur la période 1998-2000[67].

Au lendemain de l'alternance, la politique fiscale sénégalaise s'est inscrite dans une dynamique d'attractivité des investisseurs. L'État tente d'améliorer et de promouvoir l'environnement des affaires. Ainsi, des politiques d'incitations fiscales ont été entreprises, on assiste à une baisse successive du taux de l'IS de 35 à 33% puis à 25% en 2006[68].

---

[62] Marie DELPHINE NDIAYE, Mohamed DIEYE, *La pratique fiscale sénégalaise*, PF, 4e éd., 2016, p. 25.

[63] Règlement n° 2/97/CM/UEMOA du 28 novembre 1997 portant adoption du Tarif Extérieur Commun de l'UEMOA.

[64] Le Franc CFA a été créé officiellement le 26 décembre 1945. Il devient le franc des « colonies Françaises d'Afrique en 1958 », avant de devenir le « franc de la Communauté Financière Africaine » pour les États de l'UEMOA. Sur le même thème, Eloi DIARRA, « Histoire de la Zone Franc » *in* A. DE RAULIN, *La Zone Franc : Quel avenir après l'Euro*, Presse Universitaire de l'ARTOIS, 2000, p. 8 et ss.

[65] L'Arrêté N°009843/MEF/DGID du 27 octobre 2000 portant organisation de la Direction générale des Impôts et des Domaines met en place le Centre des Grandes Entreprises. La décision N°00162 MEF/DGID du 11 janvier 2001 détermine son organisation et son fonctionnement ; La note de service N°0326 DGID/DLEC du 30 mars 2001 en fixe les domaines de compétence.

[66] Acte additionnel, n° 04/96 instituant un régime tarifaire préférentiel transitoire des échanges au sein de, l'UEMOA et son mode de financement.

[67] Rapport sur la Situation Economique et Sociale (Sénégal), 2000 ; http://www.ansd.sn.

[68] L'objectif cette baisse était de concourir à la mise en œuvre d'un régime de droit commun incitatif pour les entreprises : l'extension de l'amortissement accéléré en matière de tourisme et la suppression de la provision pour le renouvellement du matériel et la réduction d'impôt pour investissement de bénéfices.

L'État sénégalais a également consenti des avantages fiscaux au profit des entreprises sous certaines conditions à travers le Code des investissements et le régime de l'entreprise franche d'exportations (EFE).

L'acquittement de la patente[69] a été simplifié pour les contribuables. Le législateur sénégalais a introduit un nouveau régime fiscal unique et synthétique afin de lutter contre le fléau du secteur informel. Cette innovation majeure dénommé Contribution Globale Unique est prévue pour les petites entreprises, elle regroupe plusieurs taxes sous forme de paiement unique et synthétique[70]. Ce régime vise à alléger le poids de l'économie informelle reflétant l'étroitesse de l'assiette fiscale et corollaire de la pauvreté d'une large part de la population[71].

Plus récemment, avec la dernière réforme du Code Général des Impôts intervenue en 2013, les autorités ont procédé à une refonte de la législation fiscale pour la rendre plus flexible et lisible. A l'agenda des réformes figure « la simplification de la fiscalité, le renforcement de l'attractivité de l'économie, l'amélioration de la compétitivité des entreprises et la hausse du taux d'IS qui repasse de 25 à 30% en 2012 »[72].

En effet, « l'augmentation de son taux à 30% parait avoir inscrit le Sénégal dans la pratique internationale » en à croitre le premier ministre de l'époque M. Abdoul MBAYE[73]. Le degré d'efficacité budgétaire de l'IS place le Sénégal dans une situation relativement favorable comparé à d'autres pays d'Afrique subsaharienne mais reste très inférieur à celui de la France qui a mis en place des politiques de recouvrement d'IS plus efficaces. Enfin, la création d'un identifiant unique commun aux impôts, aux douanes et au Trésor public, vise à lutter contre la fraude et l'évasion fiscale. L'identifiant unique commun permet une meilleure traçabilité de l'activité des entreprises[74]. Le croisement des données entre l'administration fiscale, de la douane et du public trésor rend plus efficace la lutte contre la fraude et permet d'améliorer les recettes étatiques.

[69] La patente est une taxe commerciale payée à la ville et proportionnelle à la surface de l'établissement où a lieu le commerce ou l'activité.
[70] Loi n° 2004-12 du 6 février 2004.
[71] Arona BA et Youssoupha Sakrya DIAGNE, *Evaluation du Potentiel fiscal du Sénégal*, DGPPE/DPEE/DEPE, Document d'Etude n°34, 2016, p. 20.
[72] Loi n°2012-31 du 31 décembre 2012 portant code général des Impôts ; Source : http://www.impotsetdomaines.gouv.sn.
[73] Abdoul MBAYE, Point de presse avec les journalistes à l'hôtel « *King Fad Palace* » en 2000.
[74] Arona BA et Youssoupha Sakrya DIAGNE, *Evaluation du Potentiel fiscal du Sénégal, op. cit*., p. 17.

Ainsi, entre 1997-2014 les recettes fiscales représentent 79,5%[75] des recettes publiques de l'État, dont l'impôt sur les sociétés ne représente que 8,5%[76].

Les agendas des réformes fiscales

L'IS a été introduit, pour la première fois, aux États-Unis en 1909, il a été testé une première fois mais il fut jugé inconstitutionnel, par la suite un taux de 1% a été appliqué aux sociétés américaines lorsque leur profit accédait 5000 dollars.

En 1920, la Grande-Bretagne lui emboite le pas, en taxant pour la première fois les sociétés étrangères ayant une exploitation sur son territoire.

En 1917, La France instaura, l'impôt cédulaire qui est la version partiellement similaire de l'IS puis qu'il frappe les professions commerciales, industrielles et artisanales. Le décret du 9 décembre 1948[77] remplaça tous les impôts cédulaires et assimilés par deux nouveaux impôts : d'une part, l'impôt sur les revenus des personnes physiques, et, d'autre part l'impôt sur les bénéfices des sociétés et autres personnes morales.

Le Sénégal ne fit pas évoluer sa fiscalité lors de son accession à l'indépendance. De 1960 à 1976, il n'y a pas de législation fiscale unifiée. A partir 1976 jusqu'en 1990, on rentre dans l'époque de la grande codification et l'année 1990 est l'année de référence. Avec l'entrée en vigueur de la loi n ° 90-01 du 02/01/90 supprimant les impôts cédulaires et instituant le système d'imposition unique, l'histoire du droit fiscal sénégalais a profondément mué. Dans le même mouvement, la loi n°90-10 du 26/06/90 instaura un système généralisé de la TVA. La grande codification est intervenue avec la loi 92-40 du 09/07/92 portant Code Général des Impôts et plusieurs textes ont été supprimé. Hormis les mesures intervenues entre 1994 et 1995 pour adapter la réglementation fiscale à la dévaluation du Franc CFA en janvier 1994, le système fiscal sénégalais a connu une phase de stabilité jusqu'en 1997. Une nouvelle ère s'ouvre au niveau régional et le Sénégal doit tenir compte des politiques d'harmonisation des législations initiées, soit dans le cadre de l'UEMOA, soit dans le cadre de l'OHADA[78].

[75] Impôt sur le revenu 13,6% des recettes de l'État, TVA 39,2% des recettes publiques de l'État, Droits de porte 18,2% des recettes publiques de l'État.
[76] Arona BA et Youssoupha Sakrya DIAGNE, *Evaluation du Potentiel fiscal du Sénégal*, DGPPE/DPEE/DEPE, Document d'Etude n°34, 2016, p. 18 ; Direction Générale de la Comptabilité Publique et du Trésor (Sénégal) ; Source : http://www.tresor.gouv.sn.
[77] Décret n° 48-1986 du 9 décembre 1948 du Livre II du décret nº 48-1986 du 9 décembre 1948 portant réforme fiscale.
[78] Loi n°97-11 ; n°98-34 du 17 avril 1998 ; la directive n°02-98 CM-UEMOA du 22-12-1998 ; la loi n°2001-07 du 18-09-2001.

Au Sénégal, ’instauration de l’IS est plus récente, il date des années 1990, avec la suppression des cédules débouchant sur la création de l’IS en sa forme actuelle.

En France, en 1948, l’IS se présente comme un impôt séparé avec un taux de 24% qui a été doublé dans les dix premières années de son existence[79]. Il était de 50 % jusqu'en 1985 puis a diminué progressivement pour atteindre son taux contemporain. Cette diminution est due en partie à un effort d'harmonisation inachevée de l'impôt sur les sociétés dans l'espace communautaire européenne. Le taux d'imposition normal de l'IS était de 331/3 % depuis le 1er janvier 1993. Un taux réduit à 15 % fut prévu pour les PME suivant les conditions fixées par le législateur français[80]. La loi de finances 2017 a prévu une baisse progressive du taux normal de l’impôt sur les sociétés de 331/3 % pour parvenir à 28 % en 2020 sur tous les bénéfices de toutes les entreprises.

Au Sénégal, un taux de 30% est appliqué depuis la réforme de 2007. Avec l’avènement de l’alternance politique en 2000, le dispositif fiscal sénégalais va être profondément modifié pour s’adapter à la nouvelle vision du pouvoir en place qui est de financer les secteurs prioritaires en recourant, en partie, aux investissements directs privés étrangers. Ainsi, ont été votées en février 2004 : la loi 2004-07 du 06/02/04 instituant une procédure spéciale d’aide à la régularisation fiscale ; la loi 2004-12 du 06/02/04 modifiant certaines dispositions du CGI ; la loi 2004-06 du 06/02/04 portant code des investissements. Toutes ces dispositions législatives visent à simplifier le système d’imposition et à augmenter la pression fiscale.

De 2000-2013, les textes ont été orientés vers un accroissement de la fiscalité incitative ; en revanche, depuis 2013, on assiste à une démarche inverse avec l’atténuation des mesures incitatives. Le système fiscal sénégalais a été refondu avec l’entrée en vigueur, depuis le 1er janvier 2013, du nouveau Code Général des Impôts. On constate notamment une innovation répondant à plusieurs objectifs figurant dans l’exposé des motifs du nouveau CGI. Il s’agit : « d’améliorer la qualité du dispositif fiscal ; d’accroître le rendement budgétaire de l’impôt par l’élargissement de l’assiette ; de promouvoir une meilleure justice fiscale et le consentement à

[79] Loi de finances 2013 et ce taux enterré en 2013, a été ressuscité par la loi de finance 2017.
[80] Les 15 % s'appliquent sur la tranche inférieure à 38 120 € de bénéfices pour les entreprises dont : le CA est inférieur à 7,63 millions d'€, le capital entièrement libéré est détenu à au moins 75 % par des personnes physiques (ou par une société appliquant ce critère). Au-delà de 38 120 € de bénéfice, les bénéfices sont soumis au taux normal 33 1/3 %.

l'impôt ; de mettre en place un droit fiscal commun incitatif pour promouvoir la croissance économique et d'améliorer l'environnement des affaires »[81].

De 2014-2015, en France, deux mesures phares ont concerné les entreprises. D'une part, le crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi en faveur des entreprises (CICE) situées dans les départements d'outre-mer sont majorés : une première fois de 6 à 7,5% au titre des rémunérations versées en 2015, une seconde fois de 9% en 2016[82]. D'autre part, le crédit d'impôt en faveur des entreprises réalisant des dépenses de recherche dans les départements d'outre-mer bénéficie d'un taux porté de 30 à 50% au 1er janvier 2015[83].

Au Sénégal, sur le plan national, une nouvelle loi a été adoptée en 2015 ; elle fait référence au « *Waqf* »[84], classé dans la catégorie des trusts et fondations du fait qu'il est un modèle de trust au sens du droit musulman. Un décret du 14 avril 2016 vient compléter la loi en fixant les règles d'organisation et de fonctionnement de la haute autorité du « *Waqf* » et d'autres textes ont été adoptés[85]. Sur le plan international, le Sénégal a signé, le 4 février 2016, la Convention relative à l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale ; l'État s'inscrit ainsi dans une logique de transparence, de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale et de développement plus étendu de son réseau conventionnel. De même, une nouvelle Directive de lutte contre le blanchissement de capitaux et le financement du terrorisme dans la zone UEMOA a été adoptée par le conseil des ministres de l'UEMOA le 2 juillet 2015[86]. Cette Directive donne « un pouvoir à la cellule de renseignement financier de transmette à l'administration fiscale, qui peut les utiliser pour l'exercice de ses missions, des informations sur des faits susceptibles de relever de la fraude ou de la tentative de fraude fiscale »[87].

[81] Exposé des motifs dans la loi n° 2012-31 du 31 décembre 2012 – publiée au J.O. n° 6706 du 31-12-2012, source : http://www.impotsetdomaines.gouv.sn; Voir également : http://www.ambasseneparis.
[82] Article 65 de la loi n° 2014-1654 du 29 décembre 2014 de finances pour 2015.
[83] Article 66 de la loi n° 2014-1654 du 29 décembre 2014 de finances pour 2015.
[84] « *Waqf* » dans la langue arabe signifie legs pieux ou « *Biens habous* » selon l'expression juridique marocaine et désigne des biens inaliénables dont l'usufruit est consacré à une institution religieuse ou d'intérêt public.
[85] Loi n° 27/2014 du mai 2015 modifiant certaines dispositions du CGI sénégalais.
[86] Directive n° 02/2015/CM/UEMOA relative à la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme dans les États membres de l'UEMOA
[87] Loi n° 2014-1654 du 29 décembre 2014 ; Article 66 de la loi de finances pour 2015,

II/ Les relations ancestrales entre la France et le Sénégal

En France, la croissance est de + 0,4 % au premier trimestre 2017 selon l'INSEE[88], tandis que le Sénégal, malgré ses difficultés à renouer avec une dynamique de croissance soutenue, ces dernières années[89], obtient une croissance de + 5,7 % au premier trimestre[90].

En 2016, la France est la 5e puissance économique mondiale, derrière les États-Unis, la Chine, le Japon et l'Allemagne[91], tandis que le Sénégal est la deuxième économie en Afrique de l'Ouest Francophone derrière la Côte d'Ivoire.

Dans la période de 2014 à 2015, il a une trajectoire de croissance ascendante avec 4,3% en 2014, qui s'est confirmée en 2015 par une progression du taux de croissance à 6,5% et, en 2016, un taux de croissance 6,6% est attendu et à confirmer[92]. Le Sénégal confirme sa position de pays le plus stable dans la sous-région, confortant ainsi une attractivité auprès des investisseurs étrangers.

En France, s'il existe de grandes entreprises leaders dans leur domaine, au Sénégal les rares grandes entreprises sont des filiales des entreprises françaises. Si le talon d'Achille de la France est l'insuffisance de ses petites et moyennes entreprises (PME), le Sénégal est marqué par le fléau du secteur informel. Parmi les 500 plus grands groupes mondiaux en 2015, 31 sont français, de plus la France est au 4e rang du Fortune Global 500.

Au-delà de sa position géographie avantageuse[93], le Sénégal se positionne comme « une porte d'entrée sur les marchés dynamiques de la sous-région grâce notamment aux progrès réalisés ces dernières années en matière d'intégration régionale au sein de l'UEMOA (réglementation des changes, ouverture commerciale, etc.) »[94].

---

[88] L'« Economie française : croissance, 2016 », https://www.insee.fr/fr/statistiques/1906703?sommaire=1906743.
[89] Le Sénégal a eu une croissance annuelle moyenne de 3% entre 2008-2014, http://www.ansd.sn/.
[90] Données du ministère de l'économie et des finances du Sénégal, http://www.finances.gouv.sn.
[91] L' « Economie française : croissance, 2016 », op, cit.
[92] Rapport sur la situation économique et sociale du Sénégal, mai 2015, http://www.ansd.sn.
[93] Ouverture sur l'Océan atlantique, le Sénégal est le pays le plus avancé sur le continent, il est considéré comme la porte de l'Afrique.
[94] Les IDE au Sénégal en 2015, Source : https://www.tresor.economie.gouv.fr/Ressources/16793_les-ide-au-senegal-en-2015. Après un premier échec d'intégration à travers CEAO, les États d'Afrique de l'Ouest se sont engagés dans un processus d'intégration, à l'image de l'Union européenne, avec la signature du traité de l'UEMOA le 1er janvier 1994 ; Voir sur le thème : Sylvain OUEDRAOGO, *Les compétences nationales en matière fiscales et la communautarisation des règles de l'espace ouest-africain*, Thèse de doctorat en droit, Université Bordeaux, 2015, p. 11.

Or, si le Sénégal et la France sont deux États que tout semble opposer, ils ont derrière eux plus de 300 ans d'histoire commune. Cette relation Franco-sénégalaise touche tous les domaines politiques[95], économiques[96], historiques[97] et sociaux[98].

1/ Sur le plan politique et diplomatique :

Bien avant la décolonisation, l'Assemblée nationale française avait compté en son sein des députés sénégalais, Blaise DIAGNE, Ngalandou DIOUF, Lamine GUEYE et Léopold Sédar SENGHOR. Premier président du Sénégal, Léopold Sédar SENGHOR a établi un lien très fort avec la France, perpétué par ses successeurs. Les deux États ont toujours eu un dialogue politique de qualité dans le respect des intérêts de chaque pays. Des relations diplomatiques constantes et des accords bilatéraux multiples ont marqué cette relation.

Le Sénégal et la France sont dans une logique de coopération dynamique en matière d'environnement, de défense, d'éducation, de santé, de sécurité intérieure et de justice. Plusieurs traités ont été signés, parmi lesquels on peut citer « la Convention Franco-sénégalaise relative à la circulation et au séjour des personnes signée le 1er août 1995 »[99], « la Convention fiscale Franco-sénégalaise relative à l'élimination de la double imposition signée le 29 mars 1974 »[100].

2/ Sur le plan économique : La France, premier partenaire et investisseur au Sénégal

Le Sénégal est l'un des principaux partenaires de la France en Afrique sur le plan commercial. Le Sénégal se positionne ainsi comme le 57e partenaire économique de la France dans le monde en 2015, et le 3e en Afrique de l'Ouest après le Nigéria (1,5 Millions d'euros) et la Côte d'Ivoire (1 Millions d'euros).

---

[95] Le lien très fort que le Président Léopold Sédar Senghor entretenait avec la France a été perpétué par ses successeurs, le Président Abdou Diouf, le Président Abdoulaye Wade, puis le Président Macky SALL depuis avril 2012.

[96] Echanges commerciaux : il existe des échanges bilatéraux denses et déséquilibrés en faveur de la France. En matière de commerce, le Sénégal est l'un des principaux partenaires de la France en Afrique. Les échanges entre les deux pays se sont élevés à 853 Millions d'euros (560 Millions de dollars) en 2015. Si la France demeure de loin le principal fournisseur du pays, cette position est fortement contestée depuis le début des années 2000 avec la montée en puissance de la Chine et du Nigéria. Les exportations françaises vers le Sénégal se sont établies à 767 Millions d'euros (503,2 Millions de dollars) en 2015, en hausse de 5,2% par rapport à 2014.

[97] La République du Sénégal est une ex-colonie française ayant accédé à l'indépendance le 4 avril 1960, comme la plupart des pays ouest-africains francophones.

[98] La langue officielle du Sénégal est le français, il existe un centre culturel français à Dakar dont l'objectif est de véhiculer la culturelle française.

[99] Décret n° 2002-337 du 5 mars 2002, et entrée en vigueur le 1er avril 2002.

[100] Convention publiée au Journal Officiel le 30 novembre 1976, modifiée par les avenants des 16 juillet 1984 et 10 janvier 1991 (respectivement publiés les 25 février 1986 et 27 février 1993).

Les échanges commerciaux sont chiffrés à environ 853 Millions d'euros en 2015, soit 559 Milliards de Francs CFA et la balance bilatérale en faveur de la France est de 681 Millions d'euros, soit 446 Milliards de Francs CFA. C'est le premier excédent en Afrique de l'Ouest et le deuxième en Afrique subsaharienne après l'Afrique du Sud. Les exportations sénégalaises vers la France, composées très majoritairement de produits des filières agricoles et de la pêche, sont comprises entre 70 Millions d'euros, soit 45916 Milliards Francs CFA, et 100 Millions d'euros, soit 65,595 Millions de Francs CFA, depuis plus de dix ans.

Avec un stock d'IDE[101] de 1 989 Millions d'euros en 2014, la France est non seulement le premier partenaire du Sénégal mais aussi le premier investisseur[102]. Selon la Conférence des Nations unies sur le commerce et le développement (CNUCED), « le stock d'IDE au Sénégal est passé de 242 Millions de dollars en 2002 à 2 808 Millions de dollars en 2015, soit une multiplication par plus de onze en treize années »[103]. Le Sénégal a été classé 153e sur 189 pays dans le classement *Doing Business* 2016 établi par la Banque mondiale, progressant de trois places par rapport à 2015[104].

La masse d'IDE (ou investissements directs à l'étranger) du Sénégal est l'une des plus dynamique de la sous-région. En 2014, le Plan Sénégal Emergent (PSE) vient renforcer ce dynamisme et ce en faveur du développement des infrastructures, du réseau électrique, de l'agriculture, de l'eau potable et de la santé[105]. Les flux d'investissements étrangers au Sénégal représentent approximativement 300 millions de dollars[106]. Plusieurs entreprises françaises sont présentes sur le territoire sénégalais. Elles sont plus de 250, près de la moitié étant des filiales de sociétés françaises. Parfois, elles sont majoritaires dans des sociétés sénégalaises, la première et la plus grande entreprise, étant la SONATEL[107], une filiale d'Orange.

---

[101] L'excédent commercial en faveur de la France s'établit à 681 Millions d'euros (447 Mds XOF) en 2015, contre 647 Millions d'euros (424 Mds XOF) en 2014, faisant ainsi du Sénégal le 4ème excédent de la France en Afrique après l'Algérie (2,4 Millions d'euros), l'Egypte (1,7 Millions d'euros) et l'Afrique du Sud (1,1 Millions d'euros) et le 2ème en Afrique subsaharien.

[102] Données reprises par la Direction générale du Trésor française : Les services économiques à l'étranger (Sénégal), « Les IDE au Sénégal en 2015 », Publié le 08/06/2017; Source : http://www.tresor.economie.gouv.fr.

[103] Idem.

[104] Banque Mondiale, *Doing Business*, *Mesure la Réglementation des Affaires*, Sénégal, 2017 ; Source : http://francais.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/senegal.

[105] Profil économique du Sénégal, Publié le 27 juillet 2015, Source : http://www.senegal-export.com/Profil-economique.html.

[106] Idem.

[107] Société National des Télécommunications (Sénégal). Le groupe Orange, détenteur de 42,33% des actions de l'entreprise.

Les principales entreprises françaises qui sont présentes au Sénégal incluent Total (produits pétroliers) et le groupe hôtelier Accor[108]. Elles s'implantent dans d'autres secteurs d'activités. Les entreprises de compagnie fruitière, Castel, Avril (anciennement SOFIPROTEOL), CASL interviennent dans les domaines de l'agriculture et de l'agro-industrie. Vicat (cimenterie SOCOCIM) et Air Liquide sont aussi présents dans les secteurs des Carrières, Mines et Industrie. Eiffage avec la première concession autoroutière du pays et SOGEA SATOM sont des acteurs majeurs dans le bâtiment et les travaux publics (BTP). Il faut noter aussi la présence et le monopole de TOTAL dans le domaine de la distribution de carburants au Sénégal, de Casino et d'Auchan. Air France et Corsair, Accor, Club Méditerranée sont présents dans le transport aérien et tourisme.

Le groupe Bolloré, NECOTRANS, Delmas (CMA-CGM) monopolisent les transports maritimes et logistiques. Les entreprises Atos et Canal+ occupent les médias. Dans le domaine des banques et assurances, même si le groupe Marocain « *ATTIJARIWAFA Bank »* confirme sa place de leader, la Société Générale des Banques du Sénégal (SGBS) filiale de la Société Générale et la Banque internationale du commerce et de l'industrie du Sénégal (BICIS), filiale de la BNP Paribas, occupent successivement la 2e et 3e place. L'agence française de développement (AFD) a investi plus de 1,2 milliard d'euros au Sénégal dans plusieurs secteurs comme l'éducation, la formation professionnelle, la santé, etc. Sur la période 2008-2014, 152 Millions d'euros ont été engagé par l'AFD, contre. 149,8 Millions d'euros en 2015[109].

Le reste est composé de petites et moyennes entreprises appartenant à des hommes d'affaires français implantés localement dans divers secteurs comme le tourisme, l'hôtellerie, en accord avec le droit sénégalais et généralement en partenariat privé avec des Sénégalais[110].

Ces entreprises françaises produisent plus de 2 milliards d'euros par an de biens et services. Elles représentent 20 % du secteur de l'emploi légal. Plus de 90 % du personnel est recruté localement[111].

[108] Données reprises par la Direction générale du Trésor française : Les services économiques à l'étranger (Sénégal), « Les IDE au Sénégal en 2015 », Publié le 08/06/2017; Source : http://www.tresor.economie.gouv.fr.
[109] Tony CHAFER, *Les Relations Franco-Sénégalaises 2000–2012*, *op. cit.,* p. 7.
[110] Idem*,* p. 7.
[111] Ministère des Affaires Etrangères, *Les relations France et Sénégal* ; http://www.diplomatie.gouv.fr. Données complémentaires, communication personnelle, fonctionnaire français, Paris, avril 2012.

Elles contribuent à hauteur de 25 % au produit intérieur brut et représentent 28 % des recettes fiscales du Sénégal. Elles génèrent 14 % des exportations et 18 % des importations sénégalaises[112].

III/ Les recettes fiscales, une source de financement du budget étatique

La place des recettes fiscales dans les budgets étatiques français et sénégalais est importante. Les recettes fiscales ont considérablement évolué dans les deux États. En France tout comme au Sénégal, l'activité économique et les performances en matière recouvrement des impôts sont intimement liées.

En France, les recettes fiscales de l'État représentent plus de 90 % de l'ensemble de ses recettes budgétaires. Tandis que le levier le plus important de l'économie sénégalaise, c'est l'impôt. En effet, l'État ne compte que sur ses recettes fiscales qui représentent à peu près 95,8% de ses recettes budgétaires au cours des sept dernières années[113].

Dans les deux États, les recettes fiscales sont composées d'impôts directs[114] et indirects[115]. Au Sénégal, les réformes fiscales entreprises entre 1985 à 1992 ont impacté des recettes fiscales représentant 14% du PIB. Concernant les catégories d'impôts, les impôts indirects représentent 41,5% des recettes fiscales, dont 17,8% pour l'IR et 6,6% pour l'IS. Concernant l'évolution des recettes fiscales, le recouvrement de l'IS a connu une augmentation de 9,2% contre 5% pour l'IR et 7,7% pour les taxes prélevées sur le commerce extérieur c'est-à-dire sur la fiscalité de porte[116].

En France, dans la loi de finances pour 2014, elles atteignent 284,4 milliards d'euros nets[117] alors qu'au Sénégal, elles atteignent 1 362, 26 Milliard de Francs CFA. En matière de pression fiscale, la France et le Sénégal se positionnent au premier rang dans leur espace communautaire (UE et UEMOA V. ANNEXE 1).

---

[112] Idem.
[113] RA, rapport d'activité sur la Situation Economique et Sociale Nationale (SESN), Thème, « Statistiques économiques », Chapitre, « Finances Publiques », éd. 2008-2014, Agence Nationale de la Statistique et de la Démographie du Sénégal ; Source : http://www.ansd.sn.
[114] Prélèvement fiscal payé directement et définitivement par le contribuable au trésor public. Voir sur ce sujet : *Dictionnaire du vocabulaire juridique*, Lexis-Nexis, 6e éd., 2015, p. 278.
[115] Idem, p. 278.
[116] Arona BA et Youssoupha Sakrya DIAGNE, *Evaluation du Potentiel fiscal du Sénégal*, DGPPE/DPEE/DEPE, Document d'Etude n°34, 2016, p. 10.
[117] Michel BOUVIER, Marie-Christine ESCLASSAN, Jean-Pierre LASSALE, *Finances publiques*, LGDJ Lextenso, 15e éd., 2016-2017, p. 86.

Si la France se caractérise par une économie formelle, la configuration de l'économie sénégalaise est affectée par le fléau du secteur informel. En effet, 2 millions de personnes soit 48,8% de la population active sont concentrés dans ce secteur et ils contribuent à 51,5% du PIB et pour une moyenne de 60% en UEMOA[118].

C'est un secteur qui occasionne énormément de pertes de recettes fiscales pour l'État. C'est la raison pour laquelle, « l'État sénégalais afin d'aider le secteur privé[119] et stimuler l'investissement, accorde d'importants avantages fiscaux. A ce titre, le rapport d'évaluation des dépenses fiscales[120] estime ces faveurs à 280 milliards de Francs CFA en 2012, soit 20,7% des recettes fiscales et 3,9% du PIB. Ainsi, la dynamique du recouvrement des recettes fiscales ne peut être examinée en marge de l'évolution de l'activité économique (V. Annexe 3 : les dépenses fiscales) »[121].

Les politiques fiscales mise en œuvre par les pouvoirs publics poursuivent un objectif de performances fiscales. Pour atteindre ces performances fiscales, les administrations fiscales doivent cibler les recettes fiscales les plus rentables. En effet, tout comme en France, la pression fiscale au Sénégal augmente constamment depuis 2000 s'approchant du seuil de 20% retenu par l'UEMOA. Avec le Plan de Développement Stratégique de l'Administration Fiscale (PDSAF), on assiste à une nouvelle stratégie lancée en 2008 par le Ministère de l'Economie et des Finances. Cette politique a considérément impacté les recettes des impôts indirects à hauteur de 30 milliards Francs CFA, avec une légère baisse en 2008[122].

Les années qui ont suivi la dévaluation, les recettes fiscales ont relativement baissé en matière d'impôts directs. Au Sénégal, les dépenses fiscales au titre des années 2010, 2011 et 2012 varient progressivement de 220, 258 et 280 milliards Francs CFA. Ces montants représentent respectivement 18,4%, 20% et 20,7% des recettes fiscales et 3,4%, 3,8% et 3,9% du PIB[123].

---

[118] Rapport OCDE, Afrique de l'Ouest, Chapitre « Economie Informelle », 2008, p. 170. Source : https://www.oecd.org/fr/csao/publications/42358563.pdf.

[119] Une variété de régime fiscal dérogatoire visant à inciter les entreprises étrangères à l'investissement : exonérations fiscales, réduction d'impôts.

[120] L'expression « dépenses fiscales » (traduite de l'anglais « *tax expenditures* ») a été utilisée pour la première fois en 1967 par le professeur Stanley S. SURREY, secrétaire adjoint au Trésor du gouvernement fédéral des États-Unis.

[121] Arona BA et Youssoupha Sakrya DIAGNE, *Evaluation du Potentiel fiscal du Sénégal*, *op. cit.,* p. 4.

[122] Idem, p. 4.

[123] Rapport : *L'évaluation des dépenses fiscales des années 2010, 2011 et 2012*, Ministère de l'Economie et des Finances, 2014, p. 14.

Les recettes fiscales d'IR ont représenté 53 % des impôts directs perçus par l'État entre 2009 et 2014. L'IR est collecté à 92% par retenue à la source sur les salaires[124]. Ces chiffres révèlent une forte concentration autour des recettes d'impôt sur le revenu (IR) déclarés pour le compte des personnes physiques.

Le niveau des recettes fiscales de l'IR justifie le caractère déséquilibré des contributions aux finances de l'État. L'impôt sur les sociétés, autre grande composante des impôts directs, représente environ 24 % du total des recettes des impôts assis sur le revenu, soit la moitié de l'IR acquitté par les personnes physiques. Une part importante de l'IS est supporter par les secteurs d'activités dynamiques comme les télécommunications[125] et le secteur financier[126].

La contribution de l'entreprise dans les budgets étatiques français et sénégalais n'est pas négligeable, quel que soit son niveau de rentabilité. La recherche d'une croissance économique durable est devenue la nouvelle norme morale à l'aune de laquelle l'engagement des États est évalué comme en atteste la place prise par l'économie dans la sphère géographique française et sénégalaise. En France tout comme au Sénégal, l'entreprise constitue la pierre angulaire de la croissance économique. Aucune croissance économique n'est possible sans la contribution des entreprises. Elles sont les moteurs même de la croissance comme en atteste certaines économistes contemporaines. Bien que recouvrant des réalités socio-économiques très variées, un rapide coup d'œil dans les systèmes juridiques français et sénégalais montre qu'elles ne peuvent échapper à la sphère juridique et fiscale[127].

En effet, dotées d'une personnalité juridique reconnue par l'État à raison de l'accomplissement d'actes particuliers d'enregistrement, elles sont des sujets de droit à part entière, titulaires de droits et d'obligations. Toutefois, leur spécificité leur ouvre le droit à un traitement juridique spécial et diffèrent de celui des individus. Ce particularisme est d'autant plus fort en matière fiscale, où l'entreprise se voit assujettie à des impôts spécifiques, dans des conditions et modalités qui dérogent très sensiblement à la fiscalité des particuliers, mais avec une intensité variant selon les États.

[124] Idem, p. 14-15.
[125] Les entreprises comme SONATEL (Orange-Sénégal), TIGO etc.
[126] La Société générale des banques du Sénégal (SGBS), la BICIS (BNP-Paribas), la Banque Islamique du Sénégal etc.
[127] La constitution, les normes internationales, les lois, les ordonnances, les normes réglementaires (décrets et arrêtés), les actes administratifs encadrent les entreprises en France et au Sénégal.

Force est de reconnaitre que les entreprises incarnent aujourd'hui une réalité de plus en plus incontournable. Accompagnant la modernisation économique des États, elles ont acquis avec la mondialisation une importance telle qu'elles sont devenues des partenaires privilégiés des États dans l'exécution de leur contrat de croissance, instruments primordiaux de la compétitivité économique dans la compétition mondiale.

Elles vont même parfois jusqu'à faire jeu égal avec les États eux-mêmes[128], qui peuvent être amenés à traiter avec elles directement à grand renfort de conseils juridiques, amenant ainsi d'éminents praticiens à s'interroger sur l'avenir de la souveraineté étatique.

Elles peuvent aussi être partie intégrante de l'identité d'un pays, jalousement protégées. On voit également l'État tout faire tant pour garantir la pérennité de ses champions nationaux, notamment industriels, que pour attirer les investissements de grands groupes internationaux. Pour ce faire, au-delà de la satisfaction des garanties de bonne exploitation qu'attendent traditionnellement les entreprises, de la qualité des infrastructures nationales, de la stabilité politique et juridique ou de l'éventuelle proximité de marchés émergents, les États portent une attention toute particulière à l'environnement fiscal qu'ils proposent aux entreprises et dont on sait qu'il est devenu un facteur décisif de localisation des activités et des investissements, tout spécialement dans les zones présentant les caractéristiques d'une union douanière, telle que l'Union Européenne (UE) ou l'Union Economique et Monétaire Ouest-Africaine (UEMOA). Afin de capter et de garder les investissements sur le territoire national, les États cherchent à offrir des conditions privilégiées d'imposition aux entreprises pour leurs bénéfices, notamment par la conduite de politiques fiscales visant à la mise en place de régimes incitatifs ou de faveurs, limitant l'imposition du résultat. Les entreprises sont tout autant sensibles à la stabilité et la prévisibilité de la norme fiscale, qui participent de l'instauration d'un climat de « sécurité fiscale » favorisant le développement à long terme de l'entreprise.

En France tout comme au Sénégal, la fiscalité est donc devenue un outil préférentiel d'intervention de l'État dans la croissance économique dont il a la charge. La fiscalité est un outil permettant à l'État de réguler l'économie afin de conserver une certaine stabilité[129]. Une analyse comparée des systèmes fiscaux français et sénégalais fait apparaître différentes ressemblances.

---

[128] Google, Apple, Facebook et Amazon dénommé les quatre géants du net.

[129] Mehdi MEZOUAR, *L'analyse en droit comparé, français Italien, des méthodes de lutte contre l'évasion fiscale internationale pratiquée par les grandes entreprises via les prix de transfert*, Thèse de doctorat en droit, Université d'Aix-Marseille, 2014, p, 10.

Il faut souligner que dans un environnement régional marqué par une concurrence fiscale accrue, la France doit renforcer la compétitivité fiscale de ses entreprises en adoptant un système spécifique d'imposition. Le Sénégal doit renforcer sa politique d'attractivité afin d'attirer les investisseurs et renforcer la compétitivité des entreprises. A cet égard, le modèle fiscal sénégalais revêt une insuffisance, l'examen de la composition des recettes fiscales a montré une relative faiblesse de la contribution des impôts directs.

Selon le rapport de l'Agence nationale des statistiques et de la démographie, les impôts directs sont chiffrés à 389,9 milliards Francs CFA en 2013 contre 399,1 milliards Francs CFA en 2012, soit un repli de 2,3%, en lien avec la diminution des impôts sur le revenu soit 10,0% et de l'IRVM/IRCM soit 29,5%[130]. Toutefois, cette baisse est atténuée par le relèvement de l'IS, soit 19,1%. L'IS, autre grande composante des impôts directs, représente environ 24 % du total des recettes des impôts assis sur le revenu, soit la moitié de l'IR acquitté par les personnes physiques. Le recouvrement au titre de l'IS a également augmenté pour atteindre 135,7 milliards Francs CFA en 2013 après 113,9 milliards Francs CFA en 2012, soit un relèvement de 19,1%[131]. Cette augmentation s'explique, en partie, par la révision à la hausse du taux d'impôt sur les sociétés de 25% à 30%, consécutif à la mise en application du nouveau Code Général des Impôts[132].

Problématique

Cette thèse traite de l'imposition des bénéfices des entreprises en France et au Sénégal, tout en essayant de faire ressortir les similitudes et les spécificités dans les mécanismes d'imposition des bénéfices des entreprises en droit français et sénégalais. Nos recherches se sont organisées autour de deux axes principaux : un mimétisme constaté dans les droits nationaux et une dissociation nouvelle démontrant la trajectoire pris par les droits nationaux. Dans cette perspective, il convient de s'appuyer sur les relations économiques, sociales, juridiques entre ces deux pays et d'en dégager les interactions qui pourront apparaitre dans les mécanismes d'imposition des entreprises. L'entreprise en tant que contribuable, personne morale, profite d'un traitement juridique spécifique du fait de sa nature originale, qui diffère de celui du contribuable personne physique.

[130] Rapport : Agence Nationale de la statistique et de la démographie, Situation économique et sociale du Sénégal en 2013, p. 298-299, http://www.ansd.sn/ressources/ses/chapitres/21-finances-publiques-SESN2013.pdf.
[131] Idem.
[132] Loi n°2012-31 du 31 décembre 2012 portant code général des Impôts ; Source : http://www.impotsetdomaines.gouv.sn.

En matière fiscale, l'entreprise est particulièrement assujettie à un impôt qui lui est propre, selon les modalités fixées par les lois fiscales. L'entreprise en contribuant au budget étatique, à l'instar de la personne physique contribuable, accompagne l'État dans la modernisation de l'économie[133]. Si l'on revient à la question soulevée plus haut, la réponse que l'on voudrait apporter est que : L'imposition de l'entreprise est opportune et tout à fait légitime[134]. En effet, l'entreprise détient un capital, un patrimoine qui lui est juridiquement propre et distinct de celui des associés. Selon le professeur BELTRAME, imposer l'entreprise, c'est procédé « au transfert définitif de l'impôt du patrimoine privé de l'entreprise vers le patrimoine public de l'État, ce qui permet à ce dernier de mener des politiques publiques »[135]. La création de l'impôt sur les sociétés est un avantage pour les actionnaires minoritaires de l'entreprise ou les filiales dans le cadre d'un régime de groupe, car l'imposition sur le bénéfice net de l'entreprise préserve les actionnaires minoritaires ou la filiale[136] d'une double imposition. De même, il est plus pratique de collecter l'impôt qui devra être payé spontanément par l'entreprise plutôt que d'ordonner le paiement de l'impôt à plusieurs filiales ou actionnaires,[137] c'est une sorte de pragmatisme fiscal. L'impôt sur les sociétés, symbolise un acte de puissance public, il est la locomotive déplaçant une partie du patrimoine privé de l'entreprise vers le patrimoine public afin que l'État puisse prendre en charge la communauté[138]. La souveraineté budgétaire[139], notion plus connue sous le concept de principe d'autorisation budgétaire et qui désigne le droit reconnu au Parlement de donner au gouvernement l'autorisation de percevoir les recettes nécessaires en vue d'assurer le bon fonctionnement des services publics, est une conception qui continue de prospérer dans la conscience collective en science des finances publiques[140].

---

[133] « L'article 9 de la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie assouplit les obligations comptables et fiscales des entreprises relevant du régime des micro-entreprises et harmonise sur ce point les règles prévues aux plans comptable et fiscal », Voir : Source : Précis de fiscalité 2013 DGFIP en France, infra n° 551 et suivant, p. 543, http://www2.impots.gouv.fr/documentation/2013/precis_fiscalite/tome1.pdf.

[134] « L'imbrication des intérêts publics et privés et la socialisation des risques qui en résulte font que, en définitive, les profits des sociétés peuvent, pour une part, être regardés comme provenant de l'action de la collectivité tout entière. Le prélèvement direct par l'État d'une fraction des bénéfices réalisées par les sociétés se trouve ainsi politiquement légitimé » ; voir sur ce sujet Pierre BELTRAME, « *La fiscalité en France* » 20e éd., Les fondamentaux, Hachette Livre, p.55.

[135] Pierre BELTRAME, *La fiscalité en France*, 20e éd., Les fondamentaux, Hachette Livre, 2014, p.10.

[136] Article 223 A du CGI français.

[137] Mehdi MEZOUAR, *L'analyse en droit comparé, français-italien, des méthodes de lutte contre l'évasion fiscale internationale pratiquée par les grandes entreprises via les prix de transfert*, *op. cit.,* p. 348.

[138] Idem, p. 349.

[139] Jean-Marc SOREL, de Régis CHEMAIN, *Quelle souveraineté budgétaire pour les États* ?, éd., Pedone, acte de colloque, 2013.

[140] Sylvain OUEDRAOGO, *Les compétences nationales en matière fiscale et la communautarisation des règles dans l'espace Ouest-africain*, Thèse de doctorat en droit, Université de Bordeaux, 2015, p. 34-35.

Certes, dans les deux législations fiscales, la fiscalité indirecte, dominée par la TVA, constitue un enjeu d'importance croissante de la construction européenne et subsaharienne. La fiscalité directe en général, celle des entreprises en particulier, reste tributaire des droits nationaux, l'UE et l'UEMOA devrait fixer comme objectif ultime l'harmonisation de la fiscalité des entreprises. Celle-ci doit être un objectif ultime vers lequel les Communautés doivent s'efforcer de tendre.

L'intérêt de passer en revue l'histoire comparée de la France et du Sénégal, dans le cadre de cette thèse, sur un sujet aussi important que l'imposition des bénéfices des entreprises réside dans le fait que le Sénégal s'inspire du modèle fiscal français qui a une influence sur sa législation fiscale. La coopération Franco-sénégalaise s'étend dans le domaine fiscal depuis plusieurs années, elle couvre fiscalement les champs de « la législation fiscale, de l'assiette, du recouvrement, les services à l'usager, l'utilisation des nouvelles technologies, le contrôle fiscal, la gestion des ressources humaines, le pilotage par la performance, ainsi que tout sujet relatif à l'organisation de l'administration fiscale elle-même »[141].

La stratégie de coopération entre la France et les pays d'Afrique subsaharien est un moyen d'accompagnement vers le développement. L'objectif principal est d'une part de moderniser les administrations fiscales des pays d'Afrique subsaharienne afin de sécuriser les recettes fiscales en fonction des moyens administratifs, d'autre part de favoriser le développement du civisme fiscal par la mise en place de voies de recours garantissant les droits des contribuables[142]. C'est le constat de l'ensemble de ces éléments qui sont autant de facteurs qui nous pousse à faire une étude comparative sur l'imposition des bénéfices des entreprises en France et au Sénégal.

À partir d'une analyse élargie sur l'ensemble des secteurs de l'entreprise, le droit comparé « a pour objet de contrôler un certain nombre de systèmes juridiques, plus directement comparables en raison de leur parenté interne »[143]. L'étude comparative du droit français et sénégalais fait apparaitre cette parenté interne.

---

[141] Rapport d'activité : *Les Orientations pour la coopération française en matière fiscale*, DGMDP (Direction générale de la mondialisation, du développement et des partenariats) ; 2011, p. 8 ; Source : https://www.diplomatie.gouv.fr/IMG/pdf/Rapport_cooperation_en_matiere_fiscale.pdf

[142] Idem, p. 6.

[143] Emile DURKHEIM, « Extrait de l'année sociologie » 1904, *in Textes*, volume 3, éd., Minuit p. 226, cité par Marie-Laure IZORCHE, p. 292.

En effet, sur le fondement des liens juridiques issus des décennies d'héritage d'une fiscalité coloniale, on constate des similitudes entre les mécanismes d'imposition des bénéfices des entreprises. L'héritage colonial est toujours présent, la législation coloniale a laissé une encre indélébile dans le corpus juridique du Sénégal. Cette première partie vise à montrer les ressemblances entre les mécanismes d'imposition des bénéfices quant à la typologie des sociétés, leur méthode d'imposition, les régimes fiscaux applicables à l'entreprise individuelle et aux sociétés. Ainsi, en droit français tout comme en droit sénégalais, l'impôt sur les bénéfices des entreprises est le plus important impôt direct que supportent les entreprises.

On constate une similitude des systèmes fiscaux car, dans les deux droits, l'impôt sur les sociétés (IS) est dû principalement aux sociétés anonymes (SA), aux sociétés par actions simplifiées (SAS), aux sociétés anonymes à responsabilité limitée (SARL), aux entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée (EURL) dont l'associé est une personne morale, aux sociétés en commodité par actions et aux sociétés civiles exerçant des activités industrielles ou commerciales. Il ajoute les entreprises soumises à l'IS par option. Là aussi ce sont les mêmes types de sociétés : les sociétés en nom collectif (SNC), les sociétés en commodité simple (SCS) et EURL dont l'associé est une personne physique. A la différence de l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés n'est pas dû par les associés, mais directement par la société, qui constitue une personne morale indépendante. Cet impôt est exigible lors de la réalisation des bénéfices, quelle que soit l'affectation qui leur est donnée par la suite (report à nouveau, mise en réserve, distribution). Le principe de territorialité est appliqué dans tout le système fiscal français et sénégalais, ce qui veut dire, dans notre cas, que la personne morale est imposable sur l'impôt sur les sociétés et sur ses bénéfices uniquement si elle est exploitée en France et si elle est exploitée au Sénégal. Ce mécanisme relève d'un mimétisme juridique dont la constance doit être soulignée depuis l'accession du Sénégal à l'indépendance[144] **(Première partie).**

Or, si l'influence française a perduré, le droit de l'Union européenne, le droit fiscal international ont inféré dans ce lien juridique historique.

Le Sénégal est quasi inévitablement en retard sur différents plans, notamment administratif.

[144] Le 20 août 1960, le Sénégal quitte la fédération du Mali et proclame son indépendance mais c'est la date du 4 avril 1960 qui est officiellement retenue.

Les méthodes de collecte, de gestion et d'exploitation du renseignement fiscal en France sont à présent bien structurées en France et ont montré leur efficacité.

En revanche, même si des efforts ont eu lieu ces dernières années, le Sénégal a subi un certain retard à cause de problèmes d'ordre organisationnel (matériel et humain).

Trois segments tournent autour de la fiscalité : le secteur national formel ou structuré, le secteur international et l'économie souterraine ou le secteur informel. En 2013, la part de l'économie souterraine a été estimée à 9,9% et représente 204, 090 millions d'euros[145], en France.

Au Sénégal, le secteur national formel ou structuré englobe l'ensemble des entreprises régulièrement constituées et assujetties à un régime d'imposition et disposant d'une comptabilité. La densité du secteur national structuré en France aide à comprendre la performance des recettes fiscale de la France et la largesse de l'assiette fiscale. En revanche, au Sénégal, le secteur national structuré a du mal à exister du fait de l'économie informelle qui représente une part importante dans l'économie du Sénégal. Parfois, certaines entreprises se cachent derrière ce secteur pour éviter de payer l'impôt, ce qui réduit considérablement l'assiette fiscale. D'une manière générale, une différence fondamentale se dégage entre les deux États, permettant de comprendre la faiblesse et la performance des recettes fiscales issues des bénéfices imposés aux entreprises en France et au Sénégal.

En effet, la question de l'économie informelle aide à comprendre les difficultés que rencontre un État comme le Sénégal même s'il existe un secteur national structuré qui supporte la totalité de l'effort fiscal. La France, en voulant greffer des institutions sur un territoire dont les réalités économiques sociales et culturelles sont différentes de celles de la métropole, a provoqué un retard institutionnel pour le Sénégal. Le Sénégal, en voulant s'inspirer d'un droit français, constate une incompatibilité avec ses réalités économiques et sociales. La faible performance fiscale du Sénégal s'explique par cette économie souterraine, le nombre insuffisant des grandes entreprises, la carence des petites et moyennes entreprises, l'absence de moyens financiers dans la formation et dans les mécanismes de contrôle fiscal. L'activité économique sénégalaise est faible comparée à la France et l'assiette de l'impôt sur les entreprises est beaucoup plus large en France, avec une pression fiscale plus importante en France.

[145] Michel BOUVIER, Marie-Christine ESCLASSAN, Jean-Pierre LASSALE, *Finances publiques*, *op. cit*., p. 83.

En Afrique sub-saharienne, le Sénégal a l'une des plus fortes pressions fiscales dans la sous-région. La problématique de l'influence des institutions communautaires sur les politiques intérieures mérite d'être soulevée. La France et le Sénégal ont des performances différentes au regard de la faiblesse ou de la force des institutions auxquelles ils sont intégrés. En effet, en France, les efforts fournis à l'échelle de l'Union sont importants, le droit de l'Union européenne prime sur le droit national.

A l'instar des autres États membres, la France doit éliminer les entraves fiscales, lutter contre la concurrence fiscale dommageable, coopérer administrativement et mutuellement avec les autres États européens dans le cadre des contrôles fiscaux. Une coordination renforcée de la politique fiscale aiderait les États membres à atteindre la stratégie « Europe 2020 » fixée dans le cadre de l'UE. L'Union européenne dispose de plus de pouvoir coercitif que l'UEMOA. La CJCE a sanctionné plusieurs fois la France sur des décisions fiscales contraires à la législation européenne.

De fait, plus largement, la question du Sénégal renvoie à la situation de l'ensemble des États africains.

Les États d'Afrique sont souvent dans la même situation (faible performance en matière fiscale, difficulté à prélever l'impôt, poids important de l'économie informelle).

Il faudrait instaurer des institutions fortes tant à l'échelon national que régional. Pour ce qui est du niveau régional, il faudrait dépasser la fixation de simple seuil à atteindre, comme cela est le cas dans le cadre de l'UEMOA. Ainsi les faibles efforts fournis dans le cadre de l'UEMOA n'aident pas le Sénégal à progresser. Ces traits caractéristiques reflètent les différences fiscales semblant subsister entre les deux pays. A l'accroissement du nombre des entreprises multinationales (entreprise du CAC 40), des entreprises intermédiaires, des PME en France, on oppose l'insuffisance d'entreprises ou d'industries dans le tissu économique sénégalaise justifiant une difficulté à asseoir une fiscalité de masse en matière d'impôts sur les entreprises et le poids de l'économie informelle reflétant l'étroitesse de l'assiette fiscale sénégalaise. Malgré les carence du tissu économique sénégalaise, le secteur des petites et moyennes entreprises (PME) représente environ 90% des entreprises privées et contribue à hauteur de 20% du PIB et à 40% des emplois créés[146].

[146] Le guide fiscal des PME, DGID/MEF, Sénégal, 2016, p.1 ; http://www.unacois.org/assets/guide-fiscal-des-pme.pdf.

La trajectoire initiée par l'État sénégalais en matière de politique fiscale va d'abord dans le sens d'une augmentation de l'impôt sur les sociétés, il est passé de 25% à 30%. Depuis la réforme de 2012. Ensuite, le Sénégal a baissé son taux d'impôt sur les revenus le 1er janvier 2013. Enfin, le législateur sénégalais a mis en place un nouveau droit commun incitatif, alors que la France a adopté au cours du dernier quinquennat, une politique de réduction des déficits mais aussi une démarche incitative (CICE).

En effet, les dernières années du quinquennat de François Hollande ont été marquées par la mise en œuvre du pacte de responsabilité. Le CICE[147] a permis aux entreprises de bénéficier d'une économie d'impôt substantielle[148] ; les entreprises ont ainsi bénéficié de nouvelles marges de manœuvres pour investir, innover, et recruter[149]. Or, avec la globalisation de l'économie, les politiques fiscales menées par les États font nécessairement place à la concurrence fiscale.

Attirer l'entreprise sur son territoire constitue une motivation forte imprégnant les politiques fiscales. Ce phénomène, qui s'exerce désormais à l'échelle mondiale, n'épargne ni la France, ni le Sénégal et dans un cadre plus général l'UE et l'UEMOA ; dans un tel contexte, le Sénégal a été amené à développer des dispositifs fiscaux qui se différencient de ceux initiés en France. En outre, il y a lieu de s'interroger sur le rôle et la place de certaines organisations internationales comme la FMI dans un tel processus de baisse du poids fiscal pesant sur les entreprises. Le Sénégal n'a pas hésité au cours des dernières années à user de l'arme fiscale pour drainer vers son territoire la matière imposable à coup d'incitation fiscale. Cette différenciation des trajectoires suivies en matière de politique fiscale justifie la dissociation nouvelle impactant l'imposition des bénéfices des entreprises **(Seconde partie).**

[147] Le pacte de responsabilité créé en 2013, englobant le crédit d'impôt compétitivité et visant à instaurer des baisses de cotisations patronales et des mesures de réduction fiscale pour les entreprises.
[148] En 2015 environ 24 milliards d'euros ont été versés aux entreprises ou non-prélevés, après 10 milliards en 2014. En 2016, neuf milliards d'euros de plus doivent s'y ajouter, pour arriver à un total de 33 milliards. Source reuters.com ;
[149] Document de d'information du ministère de l'économie et des finances de l'État français, Le pacte de responsabilité, Le CICE, c'est quoi ? 30/12/2016, https://www.economie.gouv.fr/pacte-responsabilite/cice/detail.

PREMIÈRE-PARTIE : UN MIMÉTISME JURIDIQUE CONSTANT

Au lendemain de l'indépendance, nombre de structures juridiques coloniales ont été maintenues, et en particulier le droit hérité de l'époque coloniale[150] ; il n'est pas difficile d'imaginer les points communs qui rapprochent les textes législatifs français et sénégalais.

Les développements qui suivent permettent de décrire une identité juridique entre les deux législations fiscales.

En Afrique subsaharienne, le système fiscal français a été maintenu après l'indépendance. En effet, au moment de mettre en place le régime d'imposition des revenus, le législateur sénégalais s'est inspiré des grands principes du droit français. Sous l'effet soit des pesanteurs de l'histoire, soit des conditionnements idéologiques qui amènent à suivre le modèle juridique occidental, le Sénégal en tant qu'ancienne colonie française, a été une terre conquise et une terre d'expérimentation du droit français.

Les types de sociétés, les dispositions en matière d'assiette, les techniques de liquidation et de paiement des impôts des entreprises au Sénégal sont ainsi très proches du système français. Amal AKASHA AMIN a affirmé que « l'Afrique fiscale[151] est soumise au moins à deux influences, à deux sources de mimétisme fiscal[152] : Francophone pour l'Afrique-Occidentale française et anglophone pour les colonies anglaises »[153].

---

[150] Bernard DURAND, *Introduction historique au droit colonial*, Paris : Economica, coll. « Corpus Histoire du droit », 2015, p. 441.

[151] Amal AKASHA AMIN, *L'Afrique fiscal*, Thèse pour le doctorat d'État en droit, Montpellier I, 1990-1991, Tome 1, p.10.

[152] La notion de mimétisme fiscal se distingue de la notion de « diffusion imitative » comme l'ont affirmé les Professeurs BELTRAME et MONTAGNIER, « Le mimétisme fiscal implique plutôt l'idée d'une imitation, plus ou moins superficielle, d'un modèle dominant qui est reproduit servilement, ou tout au moins avec minimum d'adaptations, afin d'aboutir à l'identité ou d'en donner l'illusion. Le mimétisme fiscal conduit donc à une uniformisation réductrice, même si celle-ci n'est que de façade comme dans les "copies" des systèmes fiscaux des pays industrialisés que l'on rencontre dans les pays en voie de développement ». Tandis que, « La diffusion imitative fait référence à un processus d'imitation généralisée et réciproque qui ne s'exerce pas unilatéralement à partir d'un modèle dominant. Aussi, loin de conduire à l'uniformité, la diffusion imitative en matière fiscale tend à rapprocher les systèmes fiscaux, à les rendre compatibles, tout en maintenant, voire en développant, leur variété interne qui seule permet l'innovation et l'adaptation aux conditions de temps et de lieu ». Voir sur ce thème : Pierre BELTRAME et Gabriel MONTAGNIER, « L'Europe des impôts », AJDA, 20 avril 1990, p. 246. Voir sur la notion de mimétisme : Ange BANGO, *L'élaboration et la mise en œuvre de la fiscalité dans les pays de la communauté économique et monétaire de l'Afrique centrale (CEMAC),* Thèse pour le doctorat en droit, Université Lyon 3, 2009, p.16.

[153] Paul SEKA, *Le mimétisme fiscal des États d'Afrique*, Thèse pour le doctorat en droit, Paris II, 1993, p. 20 et ss.

Ce mimétisme semble justifier l'identité constatée des champs d'application et des régimes d'imposition des bénéfices dans les deux États (**titre I**) et les similitudes constatées dans les modalités de détermination de l'assiette, de la liquidation et du paiement de l'impôt (**titre II**).

TITRE I : UNE IDENTITÉ DANS LES FONDEMENTS DE L'IMPÔT

L'imposition des revenus des entreprises est le produit d'une histoire heurtée[154] surtout en France dans un premier temps, puis au Sénégal dans un second temps.

Après l'indépendance en 1960, le système fiscal français a été finalement maintenu au Sénégal en particulier s'agissant des entreprises.

On aurait pu penser, comme le pouvoir de créer l'impôt est un phénomène de souveraineté étatique, une nécessité sociale, que le Sénégal allait rapidement se doter d'un régime fiscal en propre.

Toutefois, un tel processus d'analyse et de travail sur la fiscalité au Sénégal fut entrepris relativement tardivement, débouchant sur la grande codification de 1976[155].

C'est donc une longue histoire commune qui a marqué ces deux pays en matière fiscale et en particulier en matière d'imposition des bénéfices des entreprises. Cette longue histoire commune et de pratique fiscale partagée a conduit à initier des régimes fiscaux très proches voire identiques.

En tout état de cause, la législation fiscale sénégalaise s'est au moins inspirée de l'ordre juridique français. Ce cadre favorable au rapprochement juridique va justifier et faciliter leur comparaison dans la définition des champs d'application (**chapitre I**) et des régimes d'imposition (**chapitre II**).

[154] Daniel GUTMANN, *Droit fiscal des affaires*, 8e éd., LGDJ, 2017-2018, p. 120.
[155] Loi 76/93 du 12 Août 1976.

CHAPITRE I : Des champs d'application comparables

La détermination du champ d'application de l'imposition des bénéfices des entreprises est fonction, d'une part, de la nature et de la forme de ces dernières, et, d'autre part, du lieu de réalisation des bénéfices. En effet, en France tout comme au Sénégal, les règles d'imposition des résultats de l'entreprise sont différentes selon le type d'entreprise. Ainsi, très souvent les législateurs français et sénégalais distinguent selon la forme sociale adoptée par l'entreprise. Les sociétés « de personnes », visées à l'article 8 du Code général des impôts, ou plus exactement, les associés de ces sociétés, seront soumis à l'impôt sur le revenu pour la part des bénéfices correspondant à leurs droits dans la société. En revanche, les personnes morales visées aux articles 206-1 du CGI français et 4 II du CGI sénégalais qui sont principalement des sociétés dites « de capitaux », ainsi que les sociétés de personnes qui auront expressément opté pour ce régime, seront personnellement redevables de l'impôt sur les sociétés en raison des bénéfices qu'elles réalisent.

Le régime fiscal applicable aux entreprises en France tout comme au Sénégal dépendra de la nature de la société. Le régime fiscal n'est pas le même selon qu'il s'agit d'une société transparente, telle qu'une SNC, ou d'une société « opaque », dont l'exemple type est la société anonyme. Le champ d'application n'est pas également le même, tantôt c'est le principe de mondialité qui s'applique, tantôt c'est celui de territorialité[156]. « La notion clé est celle de l'entreprise exploitée en France »[157] ou de l'entreprise exploitée au Sénégal.

En effet, si l'entreprise est imposée sur le lieu de situation de son domicile, c'est le principe dit « de mondialité » qui s'applique, c'est l'hypothèse où on ne tient pas compte du lieu de réalisation du bénéfice. Si les résultats sont réalisés dans des entreprises exploitées en France dans l'hypothèse où on est en droit français ou au Sénégal dans l'hypothèse où on est en droit sénégalais, c'est le principe dit « de territorialité » qui s'applique, tel qu'il figure dans les dispositions des articles 209-I du CGI en France et 4 du CGI au Sénégal. La détermination du champ d'application de l'imposition des bénéfices des entreprises est fonction, d'une part de la nature et de la forme de ces dernières (**Section I**), et, d'autre part, du lieu de réalisation des bénéfices (**Section II**).

[156] Claire TOUZET, *La territorialité de l'impôt sur les sociétés*, Mémoire de D.E.A mention droit des affaires, 2002, p. 5.
[157] Olivier DEBAT, *Droit fiscal des affaires*, Montchrestien, Lextenso-éditions, 2013, p. 247.

Section I : Dans leur délimitation personnelle

Avec l'introduction de l'impôt sur le revenu en sa forme contemporaine, on assista en France en 1914 à la naissance d'une véritable imposition des bénéfices des entreprises. Il n'existait en effet à l'époque aucune distinction spécifique entre les bénéfices des « entreprises » et les revenus des « particuliers ». À la même période, le Sénégal, sous administration coloniale connaissait l'impôt colonial lequel paraissait avoir été accepté par les indigènes[158]. Après l'accession du Sénégal à l'indépendance, la situation n'a guère varié en ce qui concernait les structures fiscales.

Pendant la seconde guerre mondiale, d'autres impôts ont été créé, c'est une sorte de contribution à l'effort de guerre et des ressources propres aux pays d'Afrique noire coupés de la métropole. Ainsi au Sénégal, « la structure du système fiscal sénégalais était centrée sur les contributions directes, l'impôt général sur le revenu avec ses différentes cédules : revenus fonciers, revenus des capitaux mobiliers, revenus des professions industrielles et commerciales, traitements et salaires, bénéfices non commerciaux »[159]. En général, le droit fiscal évolue, sinon dans le sens d'une uniformisation des concepts, du moins dans le sens d'un rapprochement des régimes applicables à l'activité professionnelle. Cette évolution est beaucoup plus aboutie en droit français qu'en droit sénégalais où le secteur informel constitue un maillon faible de l'activité économique.

Si le terme « entreprise » se retrouve dans les textes récents, en droit français et sénégalais, c'est de façon presque systématique, dans le seul cadre des dispositions visant les « bénéfices industriels et commerciaux ».

Si l'on considère l'entreprise comme un groupement de moyens matériels et humains ordonnés à la poursuite d'un objectif économique, force est alors de constater que le droit fiscal est globalement cohérent. Ce constat justifie que, dans la suite de notre analyse, nous aborderons l'entreprise sous un angle délibérément large, en regroupant les entreprises individuelles et les exploitations sous forme sociétaire en précisant le commerçant individuel ayant une clientèle de proximité, appartient au monde de l'entreprise, ainsi que la société anonyme exerçant des activités internationales.

---

[158] Cheikh DIOUF, *Fiscalité et Domination Coloniale : l'exemple du Sine : 1859-1940*, Mémoire de maitrise, Université Cheikh Anta Diop de Dakar, 2005, p. 25 et ss.

[159] A. Hamid FALL, « Une brève histoire de l'impôt au Sénégal », « *Le soleil-oneline* », 13 Juin 2016 ; Source : http://www.lesoleil.sn/component/k2/item/50907-une-breve-histoire-de-l-impot-au-senegal.html.

Une telle approche permet de distinguer l'entreprise individuelle et la société. Cette distinction est commune aux deux droits et semble justifier l'analogie constatée dans l'imposition des entreprises individuelles (**Paragraphe I**) et des sociétés de capitaux (**Paragraphe II**).

Paragraphe I : L'analogie dans l'imposition de l'entreprise individuelle

La délimitation du champ d'application des entreprises individuelles permet de repérer les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BIC, les personnes imposables et les activités imposables. Les entrepreneurs non commerçants soumis à l'IR, c'est-à-dire pour l'essentiel les professions libérales et les agriculteurs, voient leurs bénéfices imposés selon les règles calquées sur celles intéressant les commerçants (BIC). De même que les régimes des BNC, des BA. D'ailleurs les deux droits opèrent un même renvoi de principe aux règles applicables aux entreprises industrielles et commerciales pour déterminer le résultat imposable au titre des bénéfices agricoles et artisanales[160]. Cette délimitation revient apparemment à travers les deux législations aussi bien dans le choix des personnes imposables (**A**) que dans le choix des activités imposables (**B**).

A/ Dans le choix des personnes imposables

L'article 8 du CGI français et l'article 14 du CGI sénégalais énumèrent les personnes imposables. Les bénéfices sont taxés selon des règles appropriées à leur nature exacte : industrielle et commerciale, agricole ou non commerciale[161]. Ce qui signifie que les personnes passibles de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BIC sont, soit l'exploitant d'une entreprise individuelle (**1**), soit les associés (ou les membres) d'une société de personnes (ou assimilées) non soumise à l'IS, mais à l'impôt sur le revenu (**2**).

1/ L'exploitant individuelle

Le schéma des différentes formes juridiques empruntées pour l'exercice d'une activité à titre individuel sont multiples et souvent similaires en droit français et sénégalais. En France, l'entrepreneur individuel peut constituer une société unipersonnelle autonome (EURL, SASU,

[160] Article 72 du CGI Français et article 117 du CGI sénégalais.
[161] Martin COLLET, *Droit fiscal,* 4e édition, 2015, p. 327.

EARL), dotée d'un patrimoine propre[162]. La France qui avait déjà créé par la loi du 11/07/1985 l'Entreprise Unipersonnelle à Responsabilité Limitée, a institué la Société Anonyme Unipersonnelle[163] en 1999 mais uniquement sous la forme simplifiée, se refusant à étendre ce concept au Société Anonyme classique[164].

Depuis l'entrée en vigueur de l'Acte Uniforme OHADA relatif au droit des sociétés commerciales et du GIE (AUDS/GIE)[165], repris dans le Code des Obligations Civiles et Commerciales (COCC)[166], « la société ne serait plus nécessairement un contrat puisqu'il est possible qu'une société résulte de la volonté d'une seule personne »[167]. Ainsi, l'entrepreneur individuel a la possibilité de constituer une société unipersonnelle autonome à responsabilité limité (SUARL)[168]. Il en va de même pour le Mali, le Burkina Faso et la Côte d'Ivoire. Les autorités du Mali[169], du Burkina Faso[170] et de la Côte d'ivoire[171] à l'instar du Sénégal, ont procédé à la relecture de leurs Codes Généraux des Impôts (CGI). La fiscalité définit l'entreprise individuelle de manière pragmatique. C'est en effet, la réalisation de bénéfices qualifiés fiscalement de « bénéfices industriels ou commerciaux » qui fait reconnaitre l'existence d'une entreprise individuelle[172]. En droit fiscal français, l'entrepreneur individuel est imposé personnellement sur les bénéfices réalisés par l'intermédiaire de son activité en nom propre dans la catégorie des BIC, pour les activités commerciales, artisanales ou industrielles, et, dans la catégorie des BNC, pour les activités libérales.

---

[162] Daniel GUTMANN, *Droit fiscal des affaires*, *op. cit.*, p. 99.
[163] S.A.S.U. instituée par la loi n° 99-587 du 12 juillet 1999
[164] Rejet amendement à la loi Breton n°842 du 26/07/2005
[165] L'acte uniforme sur les sociétés commerciales et le groupement d'intérêt économique est entré en vigueur en 1998, acte uniforme révisé et adopté le 30/01/2014 à Ouagadougou (BURKINA FASO) et entré en vigueur le 05/05/2014, publié dans le Journal Officiel n° Spécial du 04/02/2014.
[166] Dans la présentation de l'ouvrage du nouveau code des obligations civiles et commerciales, « Le législateur sénégalais, pour se conformer à l'OHADA, a pris certains textes notamment la loi n° 98-21 du 26 Mars 1998 abrogeant les dispositions de son COCC modifiées et remplacées par celles de l'OHADA » ; Source : http://www.droit-afrique.com/upload/doc/senegal/Senegal-Code-1976-obligations-civiles-commerciales-avant-abrogation.pdf.
[167] El Hadji Dialigué BA, *Le Sénégal à l'épreuve de la réglementation des prix de transfert*, Thèse de doctorat en droit, Université Paris XII, 2011, p. 42.
[168] Article 309 Acte uniforme OHADA relatif au droit des sociétés commerciales et du GIE.
[169] La loi n°08-020 du 22 juillet 2008 portant modification du Code général des impôts ; - la loi n°08-021 du 22 juillet 2008 portant modification du livre de procédures fiscales ; - le décret n°09-503-P-RM du 23 septembre 2009 portant suspension de la perception de la TVA, des droits et taxes sur les équipements d'énergies renouvelables à l'importation.
[170] La Loi n° 038/98/AN portant modifications du code des impôts relatives à l'impôt sur les bénéfices industriels, commerciaux et agricoles sur les professions industrielles et commerciales et aux procédures de recouvrement.
[171] Le Code Général des Impôts ivoirien est issu de la loi de la loi n°63-524 du 26 décembre 1963. Ses articles ont été refondus conformément aux dispositions de l'article 45 de l'ANNEXE fiscale à la loi de finances pour 2003, en une nouvelle numérotation applicable depuis 2005.
[172] Jean-Pierre LE GALL, *Droit fiscal des entreprises commerciales*, Dalloz, 10e éd., 2002, p. 75.

Les charges supportées sont prises en compte pour le calcul du bénéfice imposable, mais aucune rémunération ne peut être déduite.

En droit sénégalais, en revanche l'entrepreneur individuel est imposé dans la catégorie de la Contribution Globale Unique (CGU), impôt synthétique, regroupant les six impôts : « l'impôt sur le revenu assis sur les bénéfices industriels et commerciaux, l'impôt du minimum fiscal, la contribution des patentes, la taxe sur la valeur ajoutée, la contribution forfaitaire à la charge des employeurs »[173]. Avec la mise en place de la CGU, les entrepreneurs individuels payer en une seule fois et définitivement leurs obligations fiscales.

Malgré les ressemblances de principe, les régimes des entreprises individuelles en France et au Sénégal semblent évoluer à des degrés différents. En France, il existe quatre options : la micro-entreprise, le régime réel normal, le régime réel simplifié et le régime de la déclaration contrôlée. Au Sénégal, il existe trois options : le régime normal, le régime réel simplifié, la CGU. En France, on peut affirmer que l'un des avantages majeurs de l'entreprise individuelle réside dans la possibilité de bénéficier de deux dispositifs ultra-simplifiés, le régime microentreprise et le statut d'autoentrepreneur, et de pouvoir opter pour l'EIRL. En effet, le législateur français a pu créer, établir, clarifier un régime pour l'entrepreneur individuel, il en est autrement de son homologue sénégalais qui à cause de l'anarchie du secteur informel, était dans l'incapacité d'appréhender les agents économiques de ce secteur.

Ainsi dans un souci de simplification, il a créé une nouvelle catégorie d'impôt nommée Contribution Globale Unique (CGU)[174], englobant et fusionnant en un impôt unique l'ensemble des impôts que nous venons de citer ci-dessus. C'est une évolution non négligeable. Cette nouvelle catégorie d'impôt présente les caractéristiques d'être un impôt synthétique et un impôt de droit commun mais il ne permet pas de résoudre l'un des problèmes auquel est confronté les entrepreneurs individuels, à savoir la confusion de leur patrimoine professionnel avec leur patrimoine personnel. Pour pallier à cette difficulté, le législateur français va plus loin que son homologue sénégalais, en créant le régime de l'EIRL[175].

[173] Loi n° 2004-12 du 6 février 2004 modifiant certaines dispositions du Code général des impôts (loi n° 92- 40 du 9 juillet 1992).
[174] Créée le 6 février 2004 par la loi n°2004-12 du 06 février 2004 et remplaçant l'ancien impôt synthétique. L'objectif était de faciliter la création d'entreprise individuelle et d'imposer l'ensemble des revenus issus de ces activités.
[175] Loi n° 2010-658 du 15 juin 2010 relative à l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée.

Le statut de l'EIRL permet aux entrepreneurs individuels de séparer leur patrimoine personnel et leur patrimoine professionnel sans création d'une personne morale. Ce statut est ouvert à toutes les entrepreneuses et tous les entrepreneurs individuels, y compris les auto-entrepreneurs, quelle que soit la nature de l'activité exercée. Il peut être adopté lors de la création de l'entreprise ou en cours d'activité. Seules les EIRL soumises à un régime réel d'imposition peuvent opter pour leur assimilation à une EURL. Cette option entraîne l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés. Donc l'entrepreneur peut sans constituer de société, agir pour son compte.

2/ L'imposition de l'associé de la société de personne

La notion de transparence s'applique en différentes branches du droit : le droit civil, le droit commercial et le droit fiscal[176] en ce qui concerne la France, le droit fiscal et le COCC en ce qui concerne le Sénégal[177], reprenant l'AUDS/GIE[178]. L'article 35 alinéa 3 de la loi 31-2012 du 31 décembre 2012 consacre la transparence fiscale des sociétés de personnes en droit fiscal sénégalais. Cette transparence fiscale des sociétés de personnes est reconnue par de nombreux systèmes juridiques dans le monde. La transparence et la semi-transparence d'une entreprise sont la traduction d'une vision imagée pour reprendre la conception du professeur Maurice COZIAN[179]. Les fiscalistes ont une vision imaginée des entités économiques à raison de leur mécanisme d'imposition. La transparence des sociétés de personnes est opposée à l'opacité des sociétés de capitaux[180]. Cette opposabilité est une vision classique partagée en droit français[181] et sénégalais[182].

---

[176] Georges RIPERT, René ROBLOT, *Traité de droit commercial*, Revue internationale de droit comparé, 1994, n°1, p. 290-291 ; Yves DE CORDT, Gaëtane SCHAEKEN WILLMAERS, *La transparence en droit des sociétés et en droit financier*, Larcier, 2008, p. 381.

[177] Loi n°1976-60 du 12 juin 1976 portant Code des obligations civiles et commerciales.

[178] Article 97 et suivant de l'Acte Uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière, adopté le 26/01/2017 à Brazzaville (CONGO) ; Source : https://www.droit-afrique.com/uploads/OHADA-Acte-uniforme-2017-droit-comptable-information-financiere.pdf.

[179] Maurice COZIAN, « *Images fiscales, Transparence, Semi-transparence, Translucidité et Opacité des sociétés* », in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, 4e éd., Paris, Litec, 2000, Doc. 20, p.271 et ss.

[180] Philippe DEROUIN, « *La transparence fiscale des sociétés de personnes ou faut-il dissuader les étrangers de participer à des sociétés de personnes françaises* ? », *Dr. fisc*. 1997, n° 50, chron. p. 1443 et chron. p. 1484 ; MEYER-ALAUZEN, « *La notion fiscale de personnalité morale en droit fiscal* », *Dr. fisc*. 1966, n°31-36, doct. et n° 37, doct. ; PUYRAVEAU, *La fiscalité des sociétés de personnes, Pratique et solutions nouvelles*, Levallois, Nouvelles Editions Fiduciaires, 1986, n° 1, p. 19 et ss.

[181] Maurice COZIAN, *Précis de fiscalité des entreprises*, LITEC, 33e éd., 2015, p. 211.

[182] Ange Constantin MANCABOU, *Gestion fiscale et comptable de l'entreprise, fiscalité sénégalaise et comptabilité OHADA*, éd., L'Harmattan, 2013, p. 21 ; Delphine NDIAYE WADE et Mohamed DIEYE, *La pratique fiscale Sénégalaise*, 4e éd., PF, 2016, p. 12-18.

Les sociétés de personnes énumèrent un ensemble de personnes morales caractérisées par la responsabilité indéfinie de leurs membres[183]. Parmi elles se trouvent notamment les SNC, les SCS, les SCI, présentes aussi bien en droit français[184] que sénégalais[185]. Cette interprétation n'est toutefois pas celle que retient le Code général des impôts.

De façon traditionnelle en droit fiscal, les législateurs fiscaux ont dressé une liste de sociétés comparativement identiques dans leur forme[186]. Ainsi, la transparence fiscale peut se définir comme l'absence de conséquences fiscales attachées à l'existence juridique de l'entité dans le cadre de laquelle les associés se regroupent pour exercer une activité en commun. En d'autres termes, c'est une situation dans laquelle la société n'est pas reconnue comme contribuable. C'est plutôt l'associé qui est redevable de l'IR sur l'ensemble de sa quote-part au sens de l'article 4 B du CGI français et de l'article 5 de l'acte uniforme de l'OHADA relatif au droit des sociétés commerciales qui précisent que la société commerciale peut être créée, par une seule personne, dénommée « associé unique »[187], qui est redevable de l'IR sur l'ensemble de sa quote-part.

Donc, il y a une transposition de la capacité fiscale de la société aux associés. Ces derniers sont considérés comme propriétaires des biens représentés par les droits sociaux qu'ils détiennent. En effet, la société transparente n'a pas de « personnalité fiscale ». C'est d'ailleurs cette absence de personnalité distincte de celle de ses membres qui est le critère déterminant pour apprécier la transparence fiscale[188]. L'acception de la notion de transparence fiscale est prospère en droit français et sénégalais. La société immobilière de copropriété est l'illustration parfaite de la société transparente[189].

---

[183] Maurice COZIAN, *Précis de fiscalité des entreprises*, *op. cit.,* p. 211.
[184] Article 206 du CGI français modifié par la loi n°2016-1918 du 29 décembre 2016 - art. 102 (V) et article 239 du CGI français modifié par l'ordonnance n°2004-281 du 25 mars 2004 - art. 18 JORF 27 mars 2004 ; Source : https://www.legifrance.gouv.fr.
[185] Loi n°1976-60 du 12 juin 1976 portant Code des obligations civiles et commerciales ; Loi 92-40 du 9 juillet 1992 portant Code Général des Impôts sénégalais ; Loi n° 2004-12 du 06 février 2004 portant Code Général des Impôts sénégalais ; Loi n° 2012-31 du 31 décembre 2012 – publiée au J.O. n° 6706 du 31-12-2012 ; Loi n°2015-06 du 23 mars 2015 modifiant certaines dispositions du CGI.
[186] Articles 8 et 8 ter du Code général des impôts auxquels s'ajoutent les personnes morales visées par l'article 238 ter, 239 quater, 239 quater A et B, 239 ter du Code général des impôts français ; les articles 3 et s du CGI sénégalais.
[187] Selon Maitre IPANDA « Le législateur africain privilégie l'entreprise au détriment du groupement de personnes puisqu'il s'occupe moins de la structure que du but de la société », propos repris par Ange Constantin MANCABOU, « *Gestion fiscale et comptable de l'entreprise : Fiscalité sénégalaise et comptabilité OHADA* », *op. cit*., p. 41.
[188] Philippe DEROUIN, *La transparence fiscale des sociétés des sociétés de personnes ou la fin programmée du sac d'embrouilles*, *op. cit*., p. 2.
[189] Ange Constantin MANCABOU, « *Gestion fiscale et comptable de l'entreprise : Fiscalité sénégalaise et comptabilité OHADA* », *op. cit*., p. 26.

D'ailleurs dans les législations fiscales françaises et sénégalaises, l'exemple type de la société fiscalement transparente est la société immobilière de copropriété[190] visées aux articles 1655 ter du CGI français et 35 de la loi 31 décembre 2013 disposant que « les sociétés qui ont en fait pour unique objet la construction ou l'acquisition d'immeuble en vue de leur division par fraction destinée à être attribuée aux associés en propriété et en jouissance sont réputées quelle que soit leur forme juridique ne pas avoir de personnalité distincte de celle de leurs membres pour l'application de l'impôt »[191].

Le régime fiscal des sociétés immobilières de copropriété est caractérisé par une transparence particulièrement étendue[192] et une neutralité fiscale voulue par les législateurs français et sénégalais. Ainsi, les revenus issus d'un immeuble en copropriété sont automatiquement taxés entre les mains de ses membres selon leurs catégories. Lorsque l'associé imposables dans la catégorie des BIC, ses revenus affectés seront obligatoirement taxés dans la même catégorie. En effet, le droit fiscal sénégalais accepte la transparence partielle de certaines sociétés en cas responsabilité de la société dans la détermination du résultat. Dans cette hypothèse, les revenus de l'associé sont directement imposés, pour leur quote-part détenue dans le capital[193].

En droits nationaux, quand on invoque la notion de semi-transparence[194] très souvent qualifiée de « translucide »[195], c'est que les résultats sont déterminés, déclarés et vérifiés chez la société ou le groupement lui-même. Mais ils sont imposés au nom des associés, chacun pour la part lui revenant[196]. Certaines sociétés sont qualifiées de semi-transparentes dans la mesure où elles ne sont pas personnellement soumises à l'impôt.

---

[190] Maurice COZIAN, *Les grands principes de la fiscalité des entreprises,* 2016-2017, Lexis-Nexis, 4e éd., 2016, *infra* 10, p. 262.
[191] Ange Constantin MANCABOU, « *Gestion fiscale et comptable de l'entreprise : Fiscalité sénégalaise et comptabilité OHADA* », *op. cit*., p. 27.
[192] Paul PUYRAVEAU, *La fiscalité des sociétés de personnes, Pratique et solutions nouvelles,* Levallois : Nouvelles Editions Fiduciaires, 1986, n° 3301 et ss., p. 337 et ss.
[193] Ange Constantin MANCABOU, « *Gestion fiscale et comptable de l'entreprise : Fiscalité sénégalaise et comptabilité OHADA* », *op. cit*., p. 33.
[194] Maurice COZIAN, *Précis de Fiscalité des entreprises*, *op. cit*., p. 271 et ss. ; Axel DEPONDT, « Variations pratiques et d'actualité sur la personnalité morale des sociétés de personnes », *JCP* éd., N 1999, I, 1133 ; Patrick SERLOOTEN, *Droit fiscal des affaires*, 16e éd., 2017, *infra* 497, p. 371.
[195] André CHAPPERT, « La notion de personnalité morale en droit fiscal », *Defrénois*, 2000, art. 37 248, p. 1201 ; source : https://www.lextenso.fr/numero_revue/defrenois/162/22/723078000.
[196] Patrick SERLOOTEN, *Droit fiscal des affaires*, *op. cit*., p. 445.

Les sociétés de personnes, telles que les SNC ou les SC, sont soumises à un régime fiscal comparable à celui des entreprises individuelles[197]. D'abord, on calcule le bénéfice imposable réalisé par la société. Celle-ci pas plus qu'une entreprise individuelle n'est redevable de l'impôt correspondant. Ensuite, le bénéfice est réparti entre les associés, chacun déclarant au titre de l'impôt sur le revenu la quote-part de bénéfice correspondant à ses droits dans la société[198].

B/ Dans le choix des activités imposables

L'exercice d'une activité professionnelle est la condition pour qu'un revenu soit qualifié de BIC. La distinction entre les activités des entreprises imposées selon leur nature (**1**) ou selon la loi (**2**) est une réalité dans les législations fiscales françaises et sénégalaises.

1/ Les activités naturellement imposables

Pour analyser les activités imposables par nature, il est de coutume de se référer aux droits commerciaux[199]. Les deux pays ont une approche classique et similaire. En envisageant la profession commerciale ou industrielle, les deux législations fiscales se réfèrent à la définition des droits commerciaux telle qu'elle figure aux articles L. 110- 1 et L. 110- 2 du Code de Commerce en France (CC) [200] et aux articles 2 - 3 et 4 de l'Acte uniforme du traité OHADA (portant sur le droit commercial général)[201] repris par le Code des Obligations Civiles et Commerciales du Sénégal (COCC). Dans chaque législation, la distinction est faite entre les bénéfices industriels et commerciaux (BIC), les bénéfices non commerciaux (BNC) et les bénéfices agricoles (BA). En droit fiscal français, les bénéfices passibles de l'IS sont déterminés d'après les règles fixées par les articles 34 et 35 du CGI[202].

---

[197] Article 8 TER du CGI français issue de la loi n° 66-879 du 29 novembre 1966 relative aux sociétés civiles professionnelles.

[198] Maurice COZIAN et Florence DEBOISSY, *Précis de fiscalité des entreprises*, 36e éd,. 2012-2013, Lexis-Nexis, p. 24.

[199] La législation sur les sociétés commerciales en France figure dans la partie législative du Code de Commerce, issue de la codification « à droit constant » de la loi du 24 juillet 1966 opérée par l'ordonnance 2009-912 du 18 septembre 2000. Elle est modifiée depuis lors à plusieurs reprises, notamment par l'ordonnance 2004-274 du 25 mars 2004 portant simplification du droit des sociétés. Loi n°1976-60 du 12 juin 1976 portant Code des obligations civiles et commerciales ; Acte uniforme révisé 30 janvier 2014 relatif aux droits des sociétés commerciales et des GIE.

[200] BOI-BNC-CHAMP- 10-20-20120912, n° 50.

[201] Acte uniforme du traité OHADA (portant sur le droit commercial général) adopté le 15 décembre 2010 à Lomé.

[202] Jean LAMARQUE, Olivier NEGRIN, Ludovic AYRAULT, *Droit fiscal général*, 3e éd., Lexis-Nexis, n° 1640 p. 1206 ; Daniel GUTMANN, *Droit fiscal*, *op. cit.,* p. 146.

L'article 34 du CGI définit les bénéfices industriels et commerciaux comme les bénéfices réalisés par les personnes physiques et provenant de l'exercice d'une profession commerciale, industrielle ou artisanale[203]. Cet article a pour équivalent l'art. 117 du CGI sénégalais. La reproduction du contenu de l'art. 34 du CGI à travers l'art. 117 du CGI sénégalais montre un mimétisme fiscal, « c'est un code génétique codé avec la même protéine normative » pour reprendre l'expression du Dr Norma Caballero GUZMAN[204].

En effet, les activités imposables par nature comme son nom l'indique sont les activités commerciales, industrielles ou artisanales exercées dans le cadre de l'exercice d'une profession[205]. La qualification fiscale des bénéfices réalisés par la société est uniquement fonction de l'activité qu'elle exerce. On distinguera à cet égard selon que cette activité présente ou non un caractère professionnel. Cependant, l'entreprise de commerce doit revêtir une forme juridique et faire du commerce sa principale activité. La commercialité se traduit par l'intention d'acheter ou de produire un bien, une prestation avec l'intention de les revendre pour en tirer un bénéfice[206]. Les droits commerciaux français et sénégalais se veulent très proches car ils ont tous deux une source identique, le droit sénégalais est d'inspiration française, qui est elle-même issu du Code de Commerce napoléonien de 1807.

Toutefois, dans son ordonnancement juridique, le droit commercial français jouit de sa propre autonomie. Tandis qu'en droit sénégalais, le législateur, depuis 1976, ne distingue plus le droit commercial et le droit civil en adoptant un COCC, ainsi la matière commerciale perd son autonomie. Ce choix s'explique par la volonté d'unification du droit des obligations (droits des obligations et des contrats) et de rapprocher cette discipline sur celle des droits dits réels (droit de propriété). Cette commercialisation des rapports civils en droit sénégalais n'existe pas en droit français, mais on la constate en droit italien[207]. Les articles 121-1 du CC français et 121 du COCC sénégalaise qualifient à l'identique les commerçants comme : « ceux qui exercent des actes de commerce et en font leur profession habituelle ».

---

[203] BOI-BIC-CHAMP-80-10-10-10-20150603 : « Pour les activités commerciales, un arrêt du Conseil d'État du 29 avril 2002, n° 234133, précise que l'exercice à titre professionnel d'opérations ayant le caractère d'actes de commerce au sens de l'article L. 110-1 du Code de Commerce est une activité commerciale au sens de l'article 34 du CGI » ; Source : http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/4587-PGP.html.

[204] Norma Constanza Caballero GUZMAN, *Les codes des impôts comparés : contribution à une théorie de la codification fiscale*, Thèse, Paris II, éd., L'Harmattan, 2011, p. 55.

[205] Jean LAMARQUE, Olivier NEGRIN, Ludovic AYRAULT, *Droit fiscal général*, *op. cit.,* p. 1206-1207.

[206] Maurice COZIAN, Alain VIANDIER, Florence DEBOISSY, *Droit des sociétés*, 28e éd., Lexis-Nexis, 2015, p. 136.

[207] Mehdi MEZOUAR, *L'analyse en droit comparé, français-italien, des méthodes de lutte contre l'évasion fiscale internationale pratiquée par les grandes entreprises via les prix de transfert*, *op. cit*., p. 160.

Le caractère habituel suivi de la redondance de l'acte, constituent les critères de commercialité dans les deux droits. La redondance est une condition de la professionnalité, elle fait de la personne qui exerce un commerçant, c'est son *intuitu personae* qui lui permet de se démarquer du vendeur occasionnel.

Donc toute personne qui effectue de façon habituelle des opérations d'achat et de revente sera juridiquement qualifiée de commerçant, même si elle ne se considère pas comme telle et n'a pas fait les démarches administratives obligatoires (inscription sur les registres du commerce et/ou des sociétés en France tout comme au Sénégal). La jurisprudence en France et au Sénégal s'attache, quant à elle, à la corrélation entre la répétition du geste et la rentabilité. Le commerçant doit de toute évidence en tirer un bénéfice. C'est ce caractère lucratif qui est recherché même si les deux législations ne sont pas claires sur la notion d'acte réputé commercial. Par conséquent, il faut distinguer trois grandes catégories d'activités professionnelles : les sociétés exerçant une activité commerciale, dans ce cas les bénéfices réalisés sont évalués et imposés en tant que BIC ; les sociétés exerçant une activité agricole, dans ce cas les bénéfices réalisés sont évalués et imposés en tant que BA ; les sociétés exerçant une activité libérale, dans ce cas les bénéfices réalisés sont évalués et imposés en tant que BNC.

Mais, lorsque la société n'exerce pas une activité professionnelle, les règles de la fiscalité des ménages ont vocation à s'appliquer. Il s'agit de société qui, à l'instar des particuliers, se contente de gérer leur patrimoine personnel, tel est le cas des SCI de copropriété dont le statut fiscal est en opposition avec leur forme juridique[208]. Cependant, l'évolution des droits nationaux a montré que les législateurs français et sénégalais ont étendu le champ d'application des activités commerciales et industrielles à d'autres activités.

Ainsi en France, le régime d'exonération ou d'allégement d'impôt sur les bénéfices prévus en faveur des entreprises nouvelles a récemment donné lieu à deux précisions importantes concernant l'étendue de son champ d'application, l'une émanant de la jurisprudence, l'autre de l'administration[209]. Le Conseil d'État et la Cour administrative d'appel de Paris ont en effet jugé que les activités d'agent immobilier et de marchand de biens exercées à titre professionnel présentaient un caractère commercial par nature au sens de l'article 34 du CGI et

[208] Daniel GUTMANN, *Droit fiscal*, *op. cit.,* p. 146.

[209] L'administration fiscale française confirme l'interprétation juridique adoptée par le Conseil d'État quant à la portée de l'article 34 du CGI. Son champ d'application recouvre toutes les activités qualifiées de commerciales par l'article L 110-1 du Code de Commerce, sans exclure les opérations énumérées par l'article 35 du CGI, lorsqu'elles sont accomplies à titre professionnel ; B.O.I. N° 75 du 23 AVRIL 2003 [BOI 4A-6-03].

est à ce titre, éligibles au dispositif[210]. Toutefois, la définition des activités industrielles et commerciales ne suffit pas parfois à qualifier le revenu des entrepreneurs individuels. Elle peut être utilisée à l'occasion de l'application des régimes spéciaux réservés aux entreprises nouvelles[211]. Au-delà de la définition restrictive du droit commercial, le droit fiscal étend la définition du bénéfice commercial aux artisans.

D'ailleurs, il est conforme à la tendance du droit privé qui assimile de plus en plus les artisans[212] aux commerçants[213]. Il s'agit de prendre en compte le fait que les artisans réalisent leur bénéfice de la même façon que les commerçants puisqu'ils achètent les marchandises et les façonnent avant de les revendre[214]. L'extension du champ d'application des activités commerciales et industrielles à d'autres activités est prévue en droits nationaux conformément aux dispositions législatives des articles 155 du CGI français[215] et 120, 121 du CGI sénégalais dans sa rédaction issue de la loi n° 2012-31 du 31 décembre 2012, stipulant que : « les professions artisanales sont celles exercées par des contribuables qui réalisent, pour leur propre compte, une activité manuelle et qui tirent leur profit de la rémunération de leur propre travail. Et lorsqu'une entreprise individuelle ou commerciale étend son activité à des opérations relevant du domaine des professions non commerciales, les résultats de ces opérations sont déterminés suivant les règles propres aux bénéfices industriels et commerciaux et sont inclus dans les bases d'impôt »[216].

A la lecture de ces dispositions législatives, nous constatons que le législateur sénégalais a la même volonté que son homologue français d'étendre la définition du bénéfice commercial aux activités relevant des professions artisanales, agricoles et des professions non commerciales réalisées par une entreprise industrielle ou commerciale.

---

[210] CE, 27 mai 1957, n° 36076 bis, RO, p. 345 ; BOI-BIC-CHAMP-20-60-2017.

[211] CE 29-4-2002 n° 234133 recueil le bon ; CAA Paris 2211-2002 n° 99-3902. « La haute juridiction administrative française a estimé que les bénéfices tirés des opérations d'intermédiaire pour l'achat, la souscription ou la vente d'immeubles, de fonds de commerce, d'actions ou parts de sociétés immobilières, ouvraient droit au dispositif de l'allègement fiscal prévu par l'article 44 sexies du CGI, lorsqu'elles étaient réalisées à titre professionnel ».

[212] Loi n° 96-603 du 5 juillet 1996 relative au développement et à la promotion du commerce et de l'artisanat définit la qualité d'artisan.

[213] La distinction historique entre les artisans et les commerçants existent toujours mais elle a perdu de son utilité ; Voir sur le thème Dominique LEGEAIS*, Droit commercial et des affaires*, 23e éd, 2017, *infra* 123, p.55.

[214] Françoise DEKEUWER-DEFOSSEZ, Edith BLARY-CLEMENT, *Droit commercial, acte de commerce, Fonds de commerce, concurrence*, 11e éd., LGDJ, 2015, p. 53.

[215] Patrick SERLOOTEN, *Droit fiscal des affaires*, 16e éd., 2017, *infra* 162, p. 147-148.

[216] Boubacar SONKO, *Fiscalité de l'entreprise au Sénégal : La pratique*, co-éd. Cabinet Fidusen bs@ et Doro Editions, 2008, p. 232 ; reprenant les 120, 121 du CGI sénégalais dans sa rédaction issue de la loi n° 2012-31 du 31 décembre 2012.

Par exemple, un agent d'affaires, effectuant accessoirement des expertises, peut voir ses revenus calculés d'une seule et même manière, bien que ses activités relèvent à la fois des BIC et des bénéfices non commerciaux.

Le réalisme du droit implique que soient traitées fiscalement de façon identique les personnes dont les bénéfices sont acquis de façon comparable. Aussi, le législateur français surmonte-t-il le caractère désuet de la définition trop restrictive du commerçant donnée par le droit commercial, en énumérant dans l'article 35 du CGI un certain nombre d'activités assimilées aux activités commerciales[217]. Dans chacun des deux États, on peut distinguer les activités industrielles et commerciales par leur nature, d'un côté, et les activités industrielles et commerciales par la loi, de l'autre.

2 / Les activités légalement imposables

La France et le Sénégal partagent de nombreux dispositifs en matière d'imposition des activités commerciales[218]. Le législateur sénégalais a, comme son homologue français, étendu le champ des activités commerciales[219]. Sur le fondement de la loi, certaines activités économiques relèvent expressément de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux en vertu de dispositions légales particulières[220]. Ce sont des activités dont les bénéfices, qui bien que réalisés par des personnes n'ayant pas la qualité de commerçant, sont qualifiés de bénéfices industriels et commerciaux. Cependant l'extension fréquente des activités commerciales à d'autres domaines lui accorde un champ d'application plus élargi. Il s'agit d'admettre qu'une activité soit commerciale alors même qu'à l'origine elle ne l'est pas. L'article 35 du CGI français énumère un certain nombre d'activités assimilées aux activités commerciales. Quant au législateur sénégalais, il rattache certaines activités à la catégorie des BIC, quand bien même les contribuables n'auraient pas la qualité de commerçant au regard du droit privé. Ainsi, les actions ou parts revendues ou émises par ces sociétés sont imposées dans la catégorie des BIC. Pour retenir les personnes imposables dans la même catégorie que les commerçants et les industriels, les législateurs ne font que reprendre un critère du droit commercial, c'est-à-dire l'achat en vue de revendre pour en tirer un bénéfice[221].

[217] Patrick SERLOOTEN, *Droit fiscal des affaires*, *op. cit*., p. 148.
[218] Daniel GUTMANN, *Droit fiscal des affaires*, *op. cit.,* p 143.
[219] Loi 2012-31 du 31 décembre 2012 portant Code général des Impôts du Sénégal.
[220] Article 4-II du CGI sénégalais.
[221] Article L110 du Code de Commerce français et article 120 du COCC sénégalais.

C'est « le cas des personnes qui, habituellement, achètent en leur nom, en vue de les revendre des immeubles, des fonds de commerce, des actions ou parts de sociétés immobilières ou qui, habituellement, souscrivent, en vue de les revendre, des actions ou parts créées ou émises par les mêmes sociétés »[222]. Ce principe retenu en droit français et repris en droit sénégalais traduit un mimétisme fiscal assumé et atténué. En effet, le Sénégal, avec une architecture normative et institutionnelle inspirée du modèle français, peine à traduire ce mimétisme. Cela pose un réel problème car le législateur sénégalais n'a pas tenu compte des réalités sociales. Alors faut-il opter entre mimétisme[223] ou spécificité ?

Compte tenu des réalités historiques, le mimétisme n'est pas un problème en soi, le législateur sénégalais peut s'inspirer des sources du droit français, tout en créant un droit compatible avec les réalités socio-économiques. Mais ce dilemme semble être très difficile à résoudre[224]. Car, l'imposition des bénéfices agricoles telle qu'elle est conçue en droit fiscal français ne peut être reproduite à l'identique en droit fiscal sénégalais du fait des réalités socio-économiques différentes. On constate que les moyens techniques, financiers et légaux sont opposés.

Même si le Sénégal est un pays où l'imposition des bénéfices agricoles et artisanaux est prévue par la législation fiscale, contrairement en droit fiscal français, il y a une marge certaine entre les dispositions légales et la réalité de l'imposition qui est pratiquement nulle. La fiscalité locale sénégalaise n'est ni dynamique ni variée. Elle se limite à un ensemble de sept impôts directs : six propres aux communes, c'est-à-dire l'impôt du minimum fiscal et la taxe représentative de l'impôt du minimum fiscal[225], la contribution des patentes[226], la contribution

[222] Article 118 alinéa du CGI sénégalais.
[223] « La notion de mimétisme peut revêtir plusieurs sens. Elle peut consister, dans le règne animal ou végétal en une capacité à se confondre avec des éléments d'une autre espèce, mais il peut aussi s'agir d'une reproduction involontaire du comportement d'autrui. Ramené à la matière constitutionnelle, on pourrait définir le mimétisme comme la transposition d'une Constitution d'un État vers un autre État, une exportation plus ou moins consciente et plus ou moins complète ». Voir : Fleur DARGENT, atelier n°4, *Les échecs du mimétisme constitutionnel en Afrique noire francophone.*
[224] « La fiscalité locale est très résiduelle et déstructurante : l'État reste difforme du fait de l'hypertrophie du développement de certains terroirs qui se nourrissent de l'atrophie des autres terroirs » ; Voir : Moussa ZAKI, *Les entraves à l'autonomie financière des collectivités locales au Sénégal.*
[225] Article 230 du Code général des impôts sénégalais.
[226] Articles 242, 260, 273 du Code général des impôts français. Elle a fait l'objet de réforme par la loi 2004-12 du 7 février 2004, avec notamment la création de la contribution globale unique (art.74 à 83 du Code général des impôts).

globale unique[227], la contribution des licences[228] et deux contributions foncières[229], auxquels s'ajoute la taxe rurale[230]. Cet état de fait tient à des facteurs à la fois socio-économiques et socio-politiques. La faiblesse des recettes fiscales d'origine agricole s'explique par l'insuffisance du tissu cadastral, ainsi que par les difficultés pratiques d'évaluation du rendement des terres, les conséquences de la pluviométrie et les exigences de l'autoconsommation familiale. Dans le même ordre d'idées, la fiscalisation du secteur agricole est relativement faible au Sénégal. Force est de constater que le Sénégal dispose d'une agriculture de subsistance, manque d'infrastructures et une base taxable très faible. Il a été soutenu que ce secteur est souvent difficile à imposer.

Si la fiscalité agricole n'a pu se mettre au rythme des réformes macroéconomiques, au-delà des choix politiques et des contraintes ci-dessus relevées, la raison principale est qu'elle pose de redoutables questions techniques aux décideurs. Faute de pouvoir bénéficier d'une exonération totale, la fiscalité agricole est d'abord et surtout confrontée à un problème de base adéquate. L'agriculture est souvent peu intensive et la grande majorité de la population active est déjà confrontée à une pauvreté aiguë. De même, elle tire peu de bénéfices des dépenses publiques puisque ne disposant que d'une part congrue des services sociaux de base. A côté de ces éléments, on dénote « l'existence de pesanteurs sociologiques liées à la détention de la plupart des terres rentables par une oligarchie religieuse non encore sensibilisée à ses devoirs fiscaux »[231].

Mais comme le décrit Moctar DIOURI, « une évolution est toutefois espérée car les exigences découlant de la nécessaire amélioration du recouvrement fiscal subordonnent tout progrès dans ce sens à 1'efficacité de l'imposition aussi bien de certains domaines agricoles qui ont presque atteint le stade industriel que des Jardins du dimanche qui procurent des revenus conséquents à leurs détenteurs »[232]. La faiblesse des recettes fiscales est liée aux activités commerciales et artisanales qui sont également peu productives, malgré la multiplicité des systèmes de taxation : IS, IR et TVA.

---

[227] Article 74 à 83 du Code général des impôts sénégalais.
[228] Article 275 à 277 du Code général des impôts sénégalais.
[229] Article 215 à 241 du Code général des impôts sénégalais. Elles sont scindées en contribution foncière des propriétés bâties, contribution foncière des propriétés non bâties et surtaxe foncière sur les propriétés non bâties ou insuffisamment bâties.
[230] Impôt spécifique aux communautés rurales.
[231] Abdou Hamid FALL, *Le Sénégal à l'épreuve de la réforme fiscale : les champs vectoriels d'une fiscalité de développement,* Tome 2, p. 105.
[232] Moctar DIOURI « *L'introduction de la Fiscalité dans les domaines dont elle est absente* », communication au colloque Fiscalité et développement, Paris 1985.

Plusieurs facteurs justifient la faible rentabilité fiscale des activités commerciales et artisanales. La première justification réside dans l'hypertrophie du secteur informel, espace de prédilection des petites et moyennes entreprises, des commerçants ambulants mais aussi de quelques entreprises[233]. La difficulté d'une correcte application de la loi fiscale provient de la nature même des activités exercées dans ce secteur.

Deux éléments explicatifs peuvent être avancés pour comprendre le niveau très faible des recettes fiscales tirées de l'économie informelle. L'une des failles du système sénégalais a trait aux caractéristiques intrinsèques à l'informel, l'autre provient des dysfonctionnements de l'administration elle-même.

En revanche, la situation est tout à fait différente en France où bon nombre de petites exploitations agricoles voient leur bénéfice imposable évalué chaque année, sous forme de négociation menée entre l'administration fiscale et les représentants des agriculteurs, sous la direction du CDI (commissions départementales des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires). Ces négociations débouchent sur la détermination d'un bénéfice moyen par hectare, pour chaque région et chaque type de culture ou d'élevage conformément aux dispositions de l'article 64 CGI français[234].

Cependant, au-delà des activités imposables, l'accent est mis dans les deux droits sur les sociétés de personnes imposables est clairement exprimé. Dans les sociétés de personnes, français (et ou sénégalais), l'accent est mis sur *l'intuitu personae*, c'est-à-dire sur les personnes qui la composent en l'occurrence l'entrepreneur individuel et l'associé de la société de personne. En revanche, dans une société anonyme (SA) par actions ou une société anonyme à responsabilité limitée (SARL), la personne de l'associé joue un moindre rôle. En effet, l'entrée et la sortie d'un associé n'ont aucune conséquence sur la continuation de la société, l'essentiel étant le capital qu'apporte l'associé investisseur. C'est pourquoi ces sociétés sont communément appelées des sociétés de capitaux.

[233] Arona BA et Youssoupha Sakrya DIAGNE, *Evaluation du Potentiel fiscal du Sénégal*, DGPPE/DPEE/DEPE, Document d'Etude n°34, 2016, p. 1.
[234] Martin COLLET, *Droit fiscal*, 5e éd., PUF, 2016, p. 339.

Paragraphe II : Une similitude dans l'imposition des sociétés de capitaux

Selon Norma Caballero GUZMAN, « L'humanité fiscale converge, les codes des impôts en portent la trace »[235]. En Afrique, cette convergence des législations fiscales est tantôt due au mimétisme juridique qui perdure au-delà de l'indépendance, tantôt due à l'héritage de la législation coloniale. Les sociétés de capitaux sont des sociétés dans lesquelles les apports effectués se substituent à la personnalité des associés. Elles ne sont responsables des dettes de la société que dans la limite de leurs apports. En revanche, dans les sociétés de personnes, la personnalité des associés est prépondérante. L'intangibilité du capital des sociétés de personnes ne revêt pas un caractère aussi absolu comme dans les sociétés de capitaux. Les associés sont ainsi indéfiniment responsables des dettes de la société. Cette distinction entre société de capitaux et société de personnes reste le critère objectif qui détermine le régime fiscal applicable dans les deux États. Quelle que soit la typologie des sociétés, elles sont assujetties soit de plein droit, soit sur option à l'IS (**A**), et la détermination du résultat de l'entreprise est indispensable, celle-ci revêt un caractère uniforme et peut être répartie entre les associés (**B**).

A/ Les assujettis à l'impôt sur les bénéfices

Les droits fiscaux des deux États ont une conception dualiste de la notion de société. Les sociétés « dites opaques » ont la personnalité morale. Leur opacité explique que le droit fiscal accepte toutes les conséquences de la personnalité morale et notamment le rigorisme de la double imposition de la société et des associés. Cette reconnaissance de la plénitude de personnalité fiscale justifie qu'elles soient soumises de plein droit à l'IS (**1**). En revanche les sociétés de personnes (non passibles de l'impôt sur les sociétés) se voient reconnaître une personnalité fiscale, mais limitée. En principe, elles ne sont pas assujetties à l'IS mais elles sont autorisées à opter pour leur assujettissement (**2**).

[235] Norma Caballero GUZMAN, *Les codes des impôts comparés : contribution à une théorie de la codification fiscale,* Thèse pour le doctorat en droit, Université Panthéon Assas, 2010, p. 33.

1/ Les entreprises soumises de plein droit

Les sociétés de capitaux, telles que les sociétés anonymes (SA), sociétés par action simplifiée (SAS) ou les sociétés anonymes à responsabilités limités (SARL), ont la plénitude de personnalité fiscale[236]. Elles sont assujetties à l'IS quel que soit leur objet. En droit national français et sénégalais, les articles 206 du CGI français et 4 du CGI sénégalais énumèrent la liste des sociétés soumises de plein droit à l'IS. Elle a une portée générale, concerne en principe les SA, les SAS, les sociétés en commandite par action (SCA), les SARL, les entreprises unipersonnelles à responsabilités limitées et Sociétés unipersonnelles en responsabilité limitées, les SARL dans lesquelles l'associé unique est une personne morale ; les Sociétés civiles quand elles se livrent à des opérations de nature industrielle, commerciale, agricole, artisanale, fruitière et minière, etc.[237].

En revanche, les SA, les SAS constituent les deux formes de sociétés commerciales les plus répandues en Afrique subsaharienne, malgré la relative lourdeur de leur processus de constitution et de fonctionnement[238]. C'est une tradition législative qui tire sa source de sa proximité avec la législation française. Dans la quasi-totalité des États d'Afrique de l'Ouest, la société anonyme (S.A.) est encore régie par l'ancienne loi française du 24 juillet 1867 et par divers textes subséquents, tels que cette loi et ces textes ont été rendus applicables en outre-mer. Il faut retenir « qu'en 1960, lors de l'indépendance des États africains, la législation qui y était applicable, n'était pas exactement différente celle qui était en vigueur dans la métropole à cette époque »[239].

En effet, en vertu de la règle dite de la « spécialité législative » inscrite dans la Constitution française, les lois et décrets adoptés en France métropolitaine ne s'appliquaient pas de plein droit en outre-mer[240]. Il fallait pour cela que des décrets particuliers, dits décrets portant Règlement d'Administration Publique (DRAP.) en décident, par territoire ou ensemble de territoires (AOF[241] AEF[242]), l'extension complète ou partielle après que, le cas échéant, des

[236] Maurice COZIAN, Florence DEBOISSY, Martial CHADEFAUX, *Précis de fiscalité des entreprises*, 40e éd., Lexis-Nexis, 2016-2017, p. 20 ; Ange Constantin MANCABOU, *Gestion fiscale et comptable de l'entreprise, fiscalité sénégalaise et comptabilité OHADA*, *op. cit*., p. 42.
[237] Régie par les dispositions de l'article 4-III du CGI du Sénégal et les articles 385 et suivant de l'acte uniforme sur le droit des sociétés commerciales et des GIE l'OHADA.
[238] Droit OHADA, articles 386 et ss de l'acte uniforme.
[239] Amadou Yaya SARR, *L'intégration juridique dans l'Union économique et monétaire ouest africaine (UEMOA) et dans l'organisation pour l'harmonisation du droit des affaires en Afriques (OHADA),* éd., Presses universitaires d'Aix-Marseille, 2008, p. 39-40.
[240] Aux articles 73 et 74 du titre XII intitulé « Les collectivités territoriales »
[241] Afrique Occidentale française.
[242] Afrique Equatoriale française.

aménagements ont été apportés aux textes métropolitains, pour les adapter aux réalités et aux impératifs locaux[243].

Cette différence de législation a longtemps rendu et rend encore bien souvent difficile, pour le praticien du droit africain, la connaissance exacte du droit applicable dans la plupart des États et, en particulier, pour ceux d'entre eux qui n'ont pas encore légiféré en la matière et restent donc soumis à la législation de l'époque de leur indépendance[244]. C'est l'ancienne loi française du 7 mars 1925 qui régit les SARL dans les États d'Afrique Francophone sauf au Sénégal, en Guinée et au Mali. Le Sénégal et le Mali ont adopté une nouvelle législation : le code des obligations civiles et commerciales COCC du Sénégal[245]et le Code de Commerce du Mali[246].

En effet, dans les deux systèmes fiscaux, trois notions sont ancrées et méritent d'être analysées. Il s'agit de « l'opacité », « l'assujetti » et « la personnalité fiscale » qui ne sont pas des termes synonymes. Les sociétés de capitaux sont des sociétés dites opaques. L'opacité entraîne comme conséquence que la société bénéficie de la qualité de redevable donc d'assujetti à l'impôt[247]. Ce qui signifie qu'elle a une personnalité fiscale et qu'elle doit en conséquence s'acquitter elle-même de l'impôt sur les bénéfices.

Dans les sociétés de capitaux, il est plus facile de séparer la société des associés, car la société a « la personnalité juridique » donc un patrimoine social distinct de celui des associés. Pour reprendre le professeur Maurice COZIAN, « la plénitude de personnalité fiscale explique que la société soit tenue de payer elle-même l'impôt sur les bénéfices qu'elle réalise »[248]. Mais, dans certains cas il peut y avoir transparence fiscale, les associés étant imposés sur les bénéfices de la société comme si celle-ci n'existait pas.

Dans certains cas, la responsabilité personnelle des dirigeants peut être engagée quand les pertes de la société résultent de leur faute de gestion. Cependant, différentes opportunités s'offrent aux sociétés de capitaux, après avoir payé l'IS, elles peuvent mettre en réserve la partie qui contribuera à son autofinancement. Elles peuvent également la distribuer aux associés sous forme de dividendes imposables au nom des associés.

---

[243] *Droit commercial et des sociétés en Afrique*, Université francophones, UREF, édition EDICEF, 1989, p. 8-9.
[244] Idem, p. 9.
[245] Loi 85-40 du 29 juillet 1985) JO du 29 juillet 1985.
[246] Loi 86-13 du 21 mars 1986) JO du 21 mars 1986.
[247] Maurice COZIAN, Alain VIANDIER, Florence DEBOISSY, *Droit des sociétés*, Lexis-Nexis, 28e éd,. 2015, p.101.
[248] Maurice COZIAN, *Images fiscales : transparence, semi-transparence, translucidité et opacité des sociétés* : LPA, 24 janv. 1996, p. 5.

Lorsque les résultats de l'entreprise sont positifs, il peut y avoir une double imposition : celle des bénéfices réalisés et celle des bénéfices distribués. À l'inverse, lorsque les résultats sont négatifs, le déficit ne s'impute pas sur le revenu des associés.

C'est le principe cardinal de l'opacité de la société de capitaux qui le veut[249], c'est une situation que l'on ne rencontre ni dans les sociétés de personnes, ni dans les entreprises individuelles[250].

Cependant, le déficit est reportable dans le temps, en avant (report en avant) ou en arrière (report en arrière). En France, le régime du report de déficit est codifié dans le CGI, aux articles 209 en ce qui concerne le report en arrière et 220 quinquies en ce qui concerne le report en avant. En revanche, au Sénégal, le législateur ne fait pas référence au report en arrière, seul le report en avant du déficit est codifié à l'article 16 al 1 du CGI. Dans la législation française, c'est l'article 209 du CGI qui clarifie le mécanisme du report en avant du déficit, en démontrant que « la réalisation d'un déficit au cours d'une année fait naitre, pour la société concernée, un droit d'imputer ledit déficit sur les résultats d'exercice à venir »[251].

Ce droit d'imputer le déficit sur les résultats à venir est ancré en droit fiscal sénégalais, Le Code Général des Impôts prévoit sur la base de l'article 16 du CGI la possibilité en cas de déficit subi pendant un exercice, de déduire ce déficit du bénéfice réalisé pendant l'exercice suivant[252]. L'entreprise qui constate un résultat déficitaire au titre d'un exercice, est autorisée à imputer sur ses résultats bénéficiaires des exercices suivants, un montant à hauteur de celui dudit déficit[253]. C'est une position tout à fait proche du régime de report de déficit retenu en droit fiscal français. Ainsi, le déficit subi par une société au cours de l'année lui donne le droit d'imputer ledit déficit sur les résultats à venir. C'est un mécanisme avantageux pour l'entreprise, car il permet à l'entreprise de baisser ses charges fiscales.

En effet, l'application du droit d'imputer s'oppose dans les deux droits. En droit sénégalais, le déficit pourra être imputé sur les résultats bénéficiaires des trois prochains exercices, mais l'entreprise qui n'aura pas pu imputer la totalité du déficit sur les trois prochains exercices, perd le droit d'imputer le reliquat dudit déficit[254]. Alors qu'en France, c'est une logique différente qui prévaut avec le report du déficit, report illimité mais encadré par le législateur français.

---

[249] Daniel GUTMANN, *Droit fiscal des affaires*, *op. cit.,* p. 174.
[250] Maurice COZIAN et Florence DEBOISSY, *Précis de fiscalité des entreprises*, 33e éd., Lexis-Nexis, 2017-2018 p. 24.
[251] Jean LAMARQUE, Olivier NEGRIN, Ludovic AYRAULT, *Droit fiscal général*, *op. cit*., p. 1240.
[252] Marie DELPHINE NDIAYE, Mohamed DIEYE, *La pratique fiscale sénégalaise*, *op. cit*., p. 58.
[253] Article 16 alinéa 1 du CGI français.
[254] Article 16 alinéa 2 du CGI sénégalais.

Parce que l'article 209 du CGI prévoit que le déficit réalisé lors d'un exercice n'est plus imputable sur le bénéfice de l'exercice suivant qu'à hauteur de 1 millions d'euros majoré du montant correspondant au bénéfice imposable dudit exercice excédant ce premier montant[255]. Il s'agit là d'instaurer un impôt minimal annuel à la charge de l'entreprise.

Par conséquent, le second mécanisme d'utilisation du déficit de l'entreprise constitue le report en arrière du déficit, encore appelé *carry-back,* codifié à l'article 220 quinquies du CGI français[256].

Le législateur sénégalais ne fait aucune précision sur le mécanisme de report en arrière dans le nouveau Code général des impôts. Il n'envisage pas de modifier substantiellement les règles de report de déficit, alors qu'en France dans un souci de rendement budgétaire et de rapprochement avec son voisin allemand, le législateur a décidé de faire évoluer ses propres règles relatives au report des déficits. Ainsi, la 2e loi de finances rectificative pour 2011 a modifié les règles relatives au report des déficits réalisées par les entreprises soumises à l'IS[257].

Concernant le report en avant des déficits, l'article 209-1 du CGI prévoit que l'imputation de déficits antérieurs sur le bénéfice constaté au titre d'un exercice n'est dorénavant possible qu'à hauteur d'un plafond égal à 1 1 millions d'euros majoré d'un montant de 60 % du bénéfice imposable de l'exercice excédant cette première limite[258]. La fraction de déficit, non admise en déduction du bénéfice du fait de l'application de ces dispositions, demeure déductible dans les mêmes conditions que les exercices suivants, sans limitation dans le temps.

Concernant le report en arrière des déficits, jusqu'à présent, les entreprises pouvaient sous certaines conditions imputer un déficit sur les bénéfices réalisés au titre des trois exercices précédant l'exercice de réalisation du déficit et obtenir ainsi le remboursement de l'IS acquitté à raison des bénéfices faisant l'objet de cette imputation. L'option pour un tel report en arrière pouvait en outre rester ouverte plusieurs années, tant que les déficits n'étaient pas utilisés. De même, la faculté de report des déficits sur les exercices antérieurs (*carry back*) est limitée à trois exercices en France[259]. Désormais, l'article 220 quinquies prévoit d'une part, que le déficit n'est plus reportable que sur le seul bénéfice de l'exercice précédent et, d'autre part, que le montant du déficit reportable est plafonné à 1 Millions d'euros.

---

[255] Daniel GUTMANN, *Droit fiscal des affaires*, *op. cit.,* p. 174.
[256] Modifié par Décret n°2014-549 du 26 mai 2014 en son article 1; Source : https://www.legifrance.gouv.fr.
[257] Article 2 de la loi n° 2011-1117 du 19 septembre 2011 de finances rectificative pour 2011.
[258] Livre vert, La convergence franco-allemande en matière de fiscalité des entreprises, p. 30 et ss ; Source : http://www.circuloeconomia.com/wp-content/uploads/2014/10/Livre-vert-convergece-fiscale.pdf.
[259] La loi de finances pour 1985 a institué un dispositif optionnel qui, propre à l'impôt sur les sociétés, permet à une société de procéder au report en arrière de ses déficits.

L'option porte sur tout ou partie du déficit de l'exercice, dans la limite du bénéfice de l'exercice précédent et du plafond de 1 Millions d'euros[260]. Aussi, l'option doit dorénavant être exercée dans le même délai que celui du dépôt de la déclaration de résultat au titre de laquelle le déficit est constaté.

Concernant l'option pour l'application du *carry-back,* elle n'est admise qu'au titre de l'exercice au cours duquel le déficit est constaté. Ainsi, deux décisions de jurisprudence récentes viennent assouplir les modalités des reports des déficits tant en avant qu'en arrière[261]. Cependant, à coté cette plénitude de personnalité fiscale reconnue aux sociétés de capitaux, les législateurs français et sénégalais autorisent les sociétés de personnes à opter à l'IR ou à l'IS selon leur choix.

2/ Les entreprises soumises sur option

Les entreprises peuvent opter à l'IR ou à l'IS selon leur choix. Ainsi, les deux régimes fiscaux présentent des similitudes selon l'option choisie. Parfois les sociétés de capitaux peuvent opter pour l'IR et les sociétés de personnes peuvent opter pour le régime des sociétés de capitaux. Concernant l'option des sociétés de capitaux à l'IR, on peut affirmer qu'en règle générale les sociétés de capitaux ne peuvent pas choisir un autre régime fiscal.

Dans les deux droits, certaines sociétés sont autorisées à opter pour le régime dit des « sociétés de personnes ». Il en est ainsi pour les SA, des SAS, des SEP, des SCS. D'autres comme les SARL en droit français et les SARL dans lesquelles l'associé unique est une personne physique (SURL), en droit sénégalais les SUARL, peuvent également opter pour leur assujettissement à l'IR[262]. Depuis la loi de modernisation de l'économie du 4 août 2008, en France, les entreprises citées ci-dessus peuvent opter pour l'impôt sur le revenu (IR), dès lors qu'elles remplissent les conditions[263].

---

[260] Livre vert, La convergence franco-allemande en matière de fiscalité des entreprises, p.34-35 ; Source : http://www.circuloeconomia.com/wp-content/uploads/2014/10/Livre-vert-convergece-fiscale.pdf.

[261] CE 30 juin 2006, n°285201, CE 30 Juin 1997 N° 178742, CAA Paris 12 février 2010 N°08PA01073. « Ces décisions ouvrent de nouvelles opportunités aux entreprises. Au regard du droit comparé, la France en modifiant sa règlementation sur la déductibilité des pertes cherche à se rapprocher plus étroitement du système allemand. La pertinence de cette évolution a été, entre autres, la prise de conscience d'un besoin évident de nombreux législateurs nationaux dans les pays européens de consolider les recettes fiscales. L'Italie et l'Espagne ont mis en place des régimes d'utilisation des pertes comparables à l'imposition minimale des bénéfices. Une comparaison internationale fait apparaître que les dispositions en ce sens existent en Autriche et en Pologne ».

[262] Article 4-III al 2 du CGI français.

[263] L'option prévue au I de l'article 239 bis A du CGI est subordonnée au respect des conditions suivantes : « la société exerce à titre principal une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, à l'exclusion de la gestion de son propre patrimoine mobilier ou immobilier ; 2° La société emploie moins de cinquante salariés

En effet, dans les deux législations l'option pour l'IR nécessite aussi l'accord de toutes les associées et tous les associés et doit être formulée au service des impôts dont dépend la société concernée.

Cependant si l'option en droit français est prévue dans les trois premiers mois du premier exercice pour lequel elle prend effet, en droit sénégalais en revanche, elle doit être notifiée à l'administration avant la fin du quatrième mois de l'exercice au titre duquel la personne morale souhaite être soumise à l'IS.

Concernant l'option des sociétés de personnes à l'IS, on peut affirmer qu'en France les sociétés placées sous le régime des sociétés de personnes ont la possibilité d'opter pour le régime des sociétés de capitaux. Elles sont en grande partie régies par les articles 8 quinquies, et 206 alinéa 3 du CGI français[264] et l'article 4 du CGI sénégalais[265], qui autorisent expressément aux sociétés de personnes à opter pour le régime de l'IS. La catégorie de ces sociétés de personnes regroupe : les sociétés en nom collectif (SNC), les sociétés civiles immobilières (SCI), les sociétés en commandite simple (SCS), les entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée (EURL) soumises au régime des sociétés de personnes pour l'associé-personne physique, l'EARL exploitation agricole à responsabilité limitée.

Il ressort d'un examen du droit sénégalais que cette possibilité d'option à l'IS, est reconnue aux sociétés de personnes. La réforme fiscale du 21 février 2007 portant loi de finances 2006 a consacré l'option à l'IS pour les SCS et pour les SEP, dont les associés, conviennent qu'elles ne seront pas immatriculées au registre de commerce, les sociétés à responsabilité limitée dans lesquelles l'associé unique est une personne physique (SURL), les sociétés civiles professionnelles[266]. Les options « croisées » entre sociétés de personnes et de capitaux sont parfois acceptées en droit français. Toutefois, elles sont très encadrées car si l'option en faveur de l'IR exercé par une SARL de famille peut être révoquée librement à la fin d'un exercice, celle des sociétés de personnes à l'IS est quant à elle irrévocable[267]. Elle ne peut, de plus, être exercée par des sociétés de personnes issues d'une transformation préalable d'une société de capitaux.

---

et a réalisé un chiffre d'affaires annuel ou a un total de bilan inférieur à 10 millions d'euros au cours de l'exercice ; 3° La société est créée depuis moins de cinq ans » ; Source : https://www.legifrance.gouv.fr.

[264] Cet article est modifié par Décret n°2017-698 du 2 mai 2017 en son article 1.

[265] Loi n°2012-31 du 31 décembre 2012 portant code générale des impôts (Sénégal).

[266] Article 4 III alinéa 1 du CGI sénégalais.

[267] Daniel GUTMANN, *Droit fiscal*, *op. cit.,* p. 143.

Au-delà de trois mois à compter de la transformation, l'option à l'IR ou à l'IS ne peut en aucun cas être motivée par un objectif d'optimisation fiscale. En droit sénégalais, au-delà de l'assujettissement à raison du statut juridique et à raison de la nature de l'activité, le législateur donne l'opportunité, à certaines entreprises assujetties au régime d'imposition des sociétés de personnes, ou à un régime d'imposition à l'IS[268], d'opter pour une imposition de l'ensemble de leur résultat à l'IS[269]. Pour cela, une notification envoyée à l'administration est obligatoire avant fin du mois d'avril de l'exercice au titre duquel l'entreprise souhaite être soumise pour la première fois à l'IS.

Cependant, la comparaison du droit français avec le droit sénégalais laisse apparaître une divergence quant à l'évolution de la typologie des sociétés et l'étendue des options de certaines sociétés de personnes à l'IS. Ainsi, la France, en mettant en place le régime fiscal de l'EIRL, crée un régime novateur, en ce sens que l'exercice professionnel sous forme d'EIRL relève en principe de l'IR, mais que l'entrepreneur est néanmoins autorisé à opter pour l'IR.

Certes, il existe en droit sénégalais le régime de l'EURL, qui est d'ailleurs le régime fiscal le plus proche de l'EIRL. Si le régime d'une entreprise individuelle identique à l'EIRL était appliqué au Sénégal, il pourrait permettre de supprimer la différence de traitement fiscal entre les sociétés et les entreprises individuelles. La liquidation de l'EIRL emporte alors les mêmes conséquences fiscales que la cessation d'entreprise et l'annulation des droits sociaux d'une EURL ou d'une exploitation agricole à responsabilité limitée[270].

Désormais, l'assimilation des EIRL à des EURL ou à des EARL pour le paiement de l'impôt sur les sociétés résulte d'un choix à caractère irrévocable de l'entrepreneur individuel. En effet, le choix d'une forme juridique pour choisir son mode d'imposition IS ou IR se présente tout au plus comme une simple question théorique, d'autant plus que les disparités réelles entre les deux types d'imposition subsistent, encore faut-il réussir à localiser qualitativement et quantitativement les bénéfices.

[268] Il s'agit des SNC dans lesquelles les associés sont tous des commerçants sur qui pèse une responsabilité solidaire et illimitée ; des SCS, des SUARL, des SCI, des SCI professionnels, des SCP, des sociétés de fait et des GIE.
[269] Article 4 II du CGI ; voir sur le thème : Ange Constantin MANCABOU, *Gestion fiscale et comptable de l'entreprise, fiscalité sénégalaise et comptabilité OHADA*, *op. cit*., p. 53 ; Boubacar SONKO, *Fiscalité de l'entreprise au Sénégal : La pratique*, *op. cit*., p. 176.
[270] Article 1655 sexies, modifié par LOI n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 - art. 33.

B/ Les conséquences de l'option

La frontière entre sociétés de capitaux et sociétés de personnes n'est pas totalement étanche[271]. Certaines sociétés de personnes peuvent opter de façon irrévocable pour l'IS. Certaines sociétés de capitaux peuvent opter pour l'impôt sur le revenu. En effet, en portant son choix sur une société de capitaux ou une société de personnes, l'assujetti fixe en même temps le régime fiscal applicable aux revenus qu'il réalisera dans le cadre de l'exploitation de son activité : régime de l'opacité fiscale par opposition à celui de la transparence fiscale. Mais quelle que soit l'option, l'assujetti devra s'acquitter de ces obligations fiscales ce qui engendre des conséquences plus ou moins importantes. Il convient cependant d'étudier les avantages (**1**) et les inconvénients de l'option à l'IS et l'IR (**2**).

1/ Les avantages de l'option

L'option à l'IS peut être motivée par plusieurs considérations. Ainsi, en France, un des avantages les plus importants à l'application du régime de l'IS est la déduction intégrale des intérêts des emprunts du revenu du travail. Un autre intérêt en France comme au Sénégal, c'est que l'IS est aussi largement utilisé pour le lissage des revenus[272].

En effet, les bénéfices laissés à la disposition de l'entreprise ne seront taxés qu'au taux fixe de l'IS[273]. De plus, par le biais de ce régime, il est également possible de reporter une partie de l'impôt final à payer. Ainsi, en France, le bénéfice de l'entreprise est imposé au taux fixe de 33,33 %, mais l'article 11 de la loi de finance pour 2017 prévoit la baisse de ce taux à 28% dès 2017 pour les PME jusqu'à 75 000 euros de bénéfice, puis progressivement pour toutes les entreprises[274].

---

[271] Daniel GUTMANN, *Droit fiscal*, *op, cit*., p. 142.

[272] En plus de l'impôt sur les bénéfices, la fiscalité des entreprises comprend les charges patronales versées en proportion de la masse salariale, les impôts fonciers et d'autres taxes secondaires. Chacun de ces impôts est sujet à différents traitements, interprétations et allègements fiscaux.

[273] Chaque pays fixe le taux de l'IS applicable selon la politique qu'il compte mener. Lorsqu'on parle de la fiscalité des entreprises, ce qui vient souvent à l'esprit est le taux de l'impôt sur les sociétés qui s'élève à 33,3 %. Cependant, ce n'est pas le seul impôt que les entrepreneurs doivent prendre en compte lorsqu'ils décident de créer une société, d'élargir une entreprise existante ou d'investir dans un pays donné.

[274] « Conformément aux dispositions de l'article 11 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017, le taux normal de l'impôt sur les sociétés de 33,33 % prévu au deuxième alinéa du I de l'article 219 du code général des impôts (CGI), est abaissé progressivement à 28 % entre 2017 et 2020. Cette diminution échelonnée sur quatre ans tient compte du chiffre d'affaires et des bénéfices réalisés par les redevables de l'impôt sur les sociétés ». Source : http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/10804-PGP.

Au Sénégal, ce taux est de 30%, mais il était de 25%, il a été revu à la baisse en 2006, le faisant passer de 30% à 25%[275]. Lorsque le bénéfice est prélevé, il est imposé comme du revenu personnel.

Dans les droits fiscaux, le régime de l'IS est très intéressant pour plusieurs raisons. En France il est possible d'intégrer les intérêts sur les emprunts de l'entreprise et d'utiliser le mécanisme du *carry-back*[276] en cas de déficit et de bénéficier ainsi d'un crédit d'impôt[277]. En revanche, au Sénégal, ces intérêts d'emprunts ne sont pas déductibles, ils sont imposables à un taux de 8%[278]. Le mécanisme du *carry-back* n'est pas utilisé en droit fiscal sénégalais, il est toutefois possible de bénéficier d'un crédit d'impôt[279].

En France, cette option, ouverte dès 1948, permet à des sociétés de personnes ayant une activité économique comparable à celle de sociétés de capitaux de bénéficier du régime applicable à ces dernières et, par exemple, de constituer des réserves en les soustrayant à l'IR des personnes physiques. L'option pour l'IS se révèle intéressante pour les entreprises atteignant un certain niveau de bénéfices. Outre l'évitement de l'application du taux marginal du barème de l'IR, en France, l'avantage consiste dans le fait que les bénéfices mis en réserve échappent aux contributions sociales et aux cotisations sociales. Ceci permet un autofinancement à moindres frais fiscaux. L'option pour l'IS des personnes morales a également des conséquences essentiellement sur le traitement fiscal des rémunérations des associés. En effet, avec l'option, l'IS frappe le bénéfice réalisé par l'entreprise. Mais, l'option pour l'IS de la société de personnes n'a de conséquences importantes que sur le traitement fiscal des rémunérations des associés. En effet avec l'option, l'IS frappe le bénéfice réalisé par l'entreprise après déduction des sommes versées aux associés au titre de la rémunération normale des fonctions de direction ou autres qu'ils exercent dans l'entreprise. À défaut d'option, cette rémunération des fonctions de direction ne serait pas déductible.

---

[275] « Cette réforme fiscale visait à installer un régime de droit commun incitatif pour les entreprises sénégalaises, avec une extension des techniques de l'amortissement accéléré dans le secteur touristique et une suppression de la provision pour le renouvellement du matériel et de celle de la réduction d'impôt pour investissement de bénéfices » voir dans ce sens, L'agence pour la promotion de l'investissement et des grands travaux (APIX), Les impôts directs, www.investinsenegal.com/IMG/pdf/les_impots_directs_au_senegal.pdf.

[276] La loi de finances pour 1985 a institué un dispositif optionnel qui, propre à l'IS, permet à une société de procéder au report en arrière de ses déficits. Voir : Jean LAMARQUE, Olivier NEGRIN, Ludovic AYRAULT, *Droit fiscal général*, *op. cit*., p. 1242.

[277] Article 220 quinquies du CGI français ; Voir : La loi n° 2011-1117 du 19 septembre 2011 de finances rectificative pour 2011. Source/ https://www.legifrance.gouv.fr.

[278] Article 37 du CGI sénégalais. Voir : La loi n°2012-31 du 31 décembre 2012 portant code général des Impôts ; Source : http://www.impotsetdomaines.gouv.sn/fr/documentation/code-general-des-impots-cgi.

[279] Article 55 alinéa 7 du CGI sénégalais ; Voir : La loi n°2012-31 du 31 décembre 2012 portant code général des Impôts, Source : http://www.impotsetdomaines.gouv.sn/fr/documentation/code-general-des-impots-cgi

Les dividendes distribués aux associés échappent en principe aux cotisations sociales. C'est le cas, du moins, pour certaines sociétés qui exercent une activité commerciale. En effet, si les rémunérations allouées aux associés correspondent à un travail réel, elles sont déductibles des résultats de l'entreprise. Elles sont imposables à l'impôt sur le revenu avec un abattement de 10% pour frais professionnels. L'option de l'EURL pour l'IS est donc particulièrement avantageuse. Si l'EURL est toujours bénéficiaire après avoir payé la rémunération du dirigeant, il est possible de réinvestir les bénéfices dans l'entreprise pour la développer.

Cependant, il est toujours possible d'opter à tout moment pour l'IS, si le mode d'imposition se révèle plus avantageux au vu du développement de la société. Ce premier cas est bien souvent la principale motivation d'un changement de régime fiscal au profit de l'IR. Il n'existe pas de régime fiscal parfait, mais l'option pour l'impôt sur le revenu présente certains avantages.

En France, si l'entreprise a moins de 5 ans, qu'elle réalise un faible bénéfice et qu'elle a des déficits ou des crédits d'impôt sur les autres revenus (fonciers, agricoles, BNC, etc.), elle ne paiera aucun impôt sur les bénéfices. Si l'entreprise est en déficit, celui-ci est déductible, sans limitation, des revenus des associés ou de leurs conjoints. Dans le cas de l'EIRL ou de l'EURL, si l'activité est déficitaire, l'option pour l'impôt sur le revenu permettra au contribuable de compenser les autres revenus fiscaux de son foyer avec son déficit d'exploitation de l'EIRL /EURL. Par exemple, s'il a d'autres revenus imposables dans le foyer fiscal, tels que le salaire du conjoint ou certains revenus fonciers. L'intérêt de cette option réside notamment dans le fait que les associés ou actionnaires de ces sociétés pourront faire remonter les pertes. Toutefois, l'option présente parfois des inconvénients.

2/ Les inconvénients de l'option

Le niveau des prélèvements est l'un des principaux inconvénients de l'option. Dans les sociétés dont les bénéfices sont imposés à l'impôt sur le revenu, le même bénéfice est aussi soumis à cotisations sociales. C'est-à-dire qu'en plus de l'IR, l'entreprise devra aussi payer des cotisations sociales, entre 30 et 45 % du bénéfice si on est en France. En revanche, ce pourcentage pour les charges de cotisations sociales n'est pas chiffré, mais l'entreprise devra payer des charges dans une fourchette de 30% à 35% du bénéfice. Comparer au régime de l'impôt sur les sociétés en cas de bénéfice, en cas d'option à l'impôt sur le revenu, le coût fiscal est généralement très supérieur, sauf en cas de déficits issus d'autres activités du foyer fiscal.

Le passage de l'IR à l'IS entraîne la soumission à une fiscalité plus lourde pour l'entreprise. D'abord, quel que soit le pays, le revenu réalisé est imposable à l'IS au taux de 33,33% du bénéfice fiscal si l'entreprise est située en France et au taux de 30% du bénéfice fiscal si l'entreprise est située au Sénégal.

Dans l'hypothèse où la société accumule des pertes sur plusieurs années consécutives, l'associé qui a d'autres revenus ne pourra pas utiliser en temps réel son déficit social. Donc, en cas de pertes et si le contribuable dispose d'autres revenus imposables, il ne pourra pas les compenser. Ce principe de non-compensation des pertes de la société avec les revenus du foyer fiscal est reconnu en droit fiscal français et sénégalais.

En ce qui concerne les entreprises individuelles, en droit français, depuis le 8 novembre 2011, lorsque l'EIRL est soumise à l'IS, ses cotisations sociales sont calculées non seulement sur la rémunération du gérant, mais également sur la part des revenus distribués[280] qui excède 10 % du montant de la valeur des biens du patrimoine affecté, constaté en fin d'exercice, ou bien 10 % du bénéfice net si ce dernier est supérieur[281]. Les plus-values sont passibles de l'IS au taux normal et ne bénéficient plus du taux réduit du long terme applicable à l'impôt sur le revenu. Ensuite, ledit revenu, au moment de la distribution aux associés, est imposé à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (IRVM) au taux de 10% sauf exonération pour les entreprises admises à un régime dérogatoire. En droit sénégalais, sont considérées comme distribuées par la société, au titre des revenus des valeurs mobilières, toutes les sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou incorporés au capital[282].

Enfin, l'option pour le régime d'imposition des sociétés, une fois prise est définitive et irrévocable. En optant à l'IS les sociétés de personnes habituellement soumises à l'IR peuvent perdre leur transparence.

La fiscalité est une matière qui évolue constamment, c'est la raison pour laquelle les associés de la société doivent s'adapter en mettant en place leur stratégie. Ainsi, l'irrévocabilité de l'option pour l'IS limite considérablement les possibilités d'évolution du choix et de la stratégie fiscale des associés de l'entreprise, à long terme.

[280] Article 108 à 115 du CGI français et articles 80, 84 et 87 du CGI sénégalais.
[281] Article L. 131-6-3 du CGI français.
[282] Article 85 du CGI sénégalais.

Au Sénégal, la possibilité pour l'entreprise individuelle de pouvoir bénéficier du régime de la contribution globale et unique, mais aussi d'adhérer à un centre de gestion agréé pour pouvoir bénéficier des allégements fiscaux y afférents vont disparaitre dès leur option à l'IS.

En conclusion, on peut dire que l'option pour l'IS est avantageuse pour des petites structures qui réalisent des résultats qui ne sont pas intégralement appréhendés chaque année par les associés. Ainsi, les sociétés qui réalisent un bénéfice supérieur aux prélèvements des associés ou qui réinvestissent des résultats peuvent tirer avantage de l'IS plutôt que de l'IR.

En droit français et sénégalais, la détermination du champ d'application de l'imposition des bénéfices des entreprises est fonction de la nature et de la forme de ces dernières, mais aussi du lieu de réalisation des bénéfices.

Section II : Dans la délimitation du champ d'application territoriale

Le lieu de réalisation des bénéfices est un élément essentiel dans la détermination du champ d'application de l'imposition des bénéfices des sociétés est fonction. Il fait allusion au critère de territorialité qui doit être distingué du principe de mondialité.

Deux principes théoriques peuvent se concevoir pour aborder l'imposition des revenus des sociétés de capitaux : le principe mondial et le principe territorial. La France et le Sénégal sont, avec quelques pays d'Afrique Francophone[283] et d'Asie, font parties des États qui pratiquent le principe de territorialité en matière d'impôt sur les sociétés. Ce principe s'oppose en revanche au principe de la mondialité en vigueur en Belgique, en Allemagne, aux États-Unis, conduisant à l'imposition de tous les bénéfices réalisés par les sociétés même en dehors de leur territoire.

La théorie de la territorialité appliquée en France et au Sénégal, est vigoureusement défendue par des auteurs comme le professeur MANN qui soutient que « la souveraineté est territoriale, donc l'est également sa compétence »[284], par le professeur CHRÉTIEN, qui soutient que « les lois fiscales d'un État sont territoriales au sens où elles n'ont d'effet qu'à l'intérieur de son territoire »[285].

Ce principe de territorialité trouve son fondement dans les articles 209-I du CGI français et l'article 3-III du CGI sénégalais. Ces deux articles sous-entendent que « les bénéfices passibles de l'IS sont déterminés en tenant compte uniquement des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées sur le territoire »[286], « ceux dont l'imposition est attribuée par une convention internationale relative aux doubles impositions »[287]. Le principe de territorialité doit être étudié à la lumière des droits nationaux **(Paragraphe I),** sans toutefois négliger l'impact des conventions internationales en matière de double imposition (**Paragraphe II**).

---

[283] Les États d'Afrique subsaharienne, anciennes colonies françaises comme le Sénégal, le Mali, le Burkina Faso, la Côte d'Ivoire.

[284] Frederick A. MANN, « *The doctrine of international jurisdiction revised after twenty years* », repris cite et repris, de la thèse de Nicolas MELOT, *Territorialité et mondialité de l'impôt, étude de l'imposition des bénéfices des sociétés de capitaux à la lumière des expériences françaises et américaines*, Thèse, 2004, Dalloz, p. 20.

[285] Michel CHRETIEN, *Contribution à l'étude du droit international fiscal actuel*, article cité et repris de la thése de Nicolas MELOT, *Territorialité et mondialité de l'impôt, étude de l'imposition des bénéfices des sociétés de capitaux à la lumière des expériences françaises et américaines*, op. cit., p.15.

[286] Article 209 I alinéa 1er du CGI français et 4 du CGI sénégalais.

[287] Olivier DEBAT, *Droit fiscal des affaires*, Montchrestien, Lextensoéditions, 2013, p. 247.

Paragraphe I : Une application similaire du principe de territorialité

En droit fiscal, la notion d'exploitation a une double portée : à l'égard des activités en France des sociétés ayant leur siège à l'étranger et à l'égard des activités à l'étranger des sociétés ayant leur siège en France[288]. Les législateurs n'apportant pas une définition de la notion d'entreprise exploitée, il revient à la jurisprudence de poser les fonds baptismaux à travers trois critères. Ces critères permettent de localiser les exploitations de l'entreprise (**A**) mais aussi les bénéfices sur le territoire et à l'étranger (**B**).

A/ La localisation des exploitations de l'entreprise

Le droit fiscal sénégalais offre une particularité qu'il partage avec le droit français, à savoir celle de la territorialité de l'IS. Les articles 209-1 du CGI français et 3-III du CGI sénégalais visent à définir la territorialité de l'IS. L'article 3 du CGI sénégalais précise que l'impôt sur les sociétés est dû en raison des bénéfices réalisés au Sénégal, c'est presque une reprise de l'article 209 du CGI français.

Cela signifie que l'identification des bénéfices sur le territoire est un classique dans les deux droits. En plus, les sociétés imposables au Sénégal ne peuvent pas faire état des pertes réalisées par les entreprises qu'elles exploitent à l'étranger. Sur ce point, le contenu de l'art 3 du CGI sénégalais est très proche de celui de l'art 209 du CGI français. La jurisprudence française à travers d'importantes décisions et la doctrine administrative sénégalaise à travers des réponses, ont eu l'occasion d'apporter les précisions ci-après : l'exploitation d'une entreprise s'entend de l'exercice habituel d'une activité qui peut, soit s'effectuer dans le cadre d'un établissement, c'est-à-dire une installation matérielle autonome présentant une certaine permanence (**1**), soit être réalisée par l'intermédiaire de représentant n'ayant pas de personnalité indépendante (**2**), soit résulter de la réalisation d'opérations formant un cycle commercial complet (**3**) [289].

[288] Bernard CASTAGNEDE, *Précis de fiscalité internationale*, PUF, 2013, p. 301-302.
[289] Rapport d'activité, RA n° 0141 du 16 décembre 1992 et RA n° 0369 du 28 Mai 2004.

1/ Le critère de l'établissement : Un élément indispensable de la notion d'exploitation

La notion d'entreprise exploitée est indispensable pour cerner le critère de l'établissement, c'est la raison pour laquelle la jurisprudence et la doctrine administrative[290] ont clarifié ce qu'il convenait d'entendre par « entreprise exploitée » en France et au Sénégal. Cela signifie que les activités des sociétés françaises ou sénégalaises qui ne sont pas exercées en France ou au Sénégal ne sont pas soumises à l'IS.

Par conséquent, on peut affirmer que le critère d'établissement autonome est proche de celui développé par les modèles de convention de l'OCDE et de l'ONU[291] mais elle s'en distingue en raison de la mobilité du concept conventionnel d'établissement stable, dont le contenu précis est spécifique à chaque traité fiscal[292]. L'évolution jurisprudentielle du concept d'établissement s'est faite en plusieurs étapes : tout d'abord le concept a été utilisé pour l'application des patentes, ensuite en vue de délimiter le champ d'application de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, enfin pour imposer les bénéfices des entreprises.

L'établissement, au sens du droit fiscal français, peut être défini, en matière d'impôt sur les sociétés, comme « une installation permanente où s'exerce une activité génératrice de profit et qui dispose d'un certain degré d'autonomie permettant de lui attribuer (des) profits »[293]. Ainsi, dans un contentieux lié à une exonération d'IS, Jean COURTIAL définit la notion d'établissement comme « un ensemble de moyens et d'installations affectés avec le personnel nécessaire à une activité déterminée, exercée de manière suffisamment autonome par rapport au reste de l'entreprise. C'est-à-dire, une division suffisamment nette de l'entreprise qui serait susceptible de constituer elle-même une entreprise »[294].

A travers cette définition, on remarque que le caractère permanent et autonome des installations semble incontournable pour qualifier la notion d'établissement. Ce qui signifie que la confirmation de l'existence d'un établissement nécessite que l'entreprise étrangère sur le territoire, exerce son activité par le moyen d'une installation matérielle possédant une certaine permanence.

[290] Doctrine de base (DB) 4H 1412, § 3 et suivants.
[291] Article 5.1 Convention modèle OCDE et ONU en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune.
[292] Idem p. 204.
[293] CE, 8è et 9è s-s., 22 déc. 1982, n°, 26 338, *Dr. fisc.* 1983, n 39, p. 1134.
[294] Jean COURTIAL, *Commentaires sur CE*, 1 juin 2001, SA SOGEC, BDCF 8 –9/ 2001, n° 107.

La condition d'exercice habituel d'une activité est notamment remplie lorsque l'entreprise exploite un « établissement » qui se caractérise par l'existence d'un organisme professionnel, dont l'installation présente un certain caractère de permanence et qui possède une autonomie propre[295].

En pratique, l'existence ou non d'un « établissement » doit être appréciée dans chaque cas particulier, selon les circonstances de fait. C'est ainsi que doit être regardé comme exploitant un établissement autonome hors de France ou une société française ayant dans un pays étranger un représentant rémunéré à la commission, qui occupe un local loué à son nom, mais portant l'enseigne de la société.

Ce représentant doit avoir la qualité de représentant de la société pour traiter avec la clientèle et établir les factures au nom de la société et il est assisté par un employé payé par la société. Celle-ci n'est dès lors pas imposable en France à raison des bénéfices réalisés par son établissement étranger[296]. Il a également été jugé par le CE qu'en raison de la durée, de la continuité, de l'importance des travaux et de l'autonomie technique des opérations réalisées sur place, un chantier à l'étranger d'une entreprise française doit être considéré comme une entreprise exploitée hors de France[297].

Les législations fiscales à travers les dispositions des articles 209-I du CGI français et l'art 3-III du CGI sénégalais[298] convergent sur la reconnaissance du principe de territorialité et sur l'acceptation de la notion « d'entreprise exploitée » qui signifient dès lors que l'entreprise est exploitée sur le territoire, les droits nationaux sont applicables. Donc en vertu du principe de territorialité de l'impôt, l'entreprise n'est assujettie à l'impôt que sur les bénéfices réalisés en France ou au Sénégal. Ce qui montre d'ailleurs qu'en matière de territorialité de l'impôt, l'essentiel c'est le lieu de situation de l'entreprise et non la nationalité. Tout bénéfice issu de l'activité et situé sur le territoire y est imposable au nom de l'établissement qui l'a réalisé, peu importe la nationalité de l'entreprise. La doctrine administrative sénégalaise a eu l'occasion d'apporter une précision sur la notion d'entreprise exploitée.

---

[295] Daniel GUTMANN, *Droit fiscal des affaires*, 8e éd., LGDJ, 2017-2018, p. 468.

[296] RM Bureau n°, 277, JO déc. cham. 17 février 1933, p. 814).

[297] CE, arrêts des 29 mars 1978, n° 04883, RJ 1978, vol. II, p. 67 et 29 juin 1981, n°, 16095, RJ 1981, vol. II, p.

[298] L'art. 3 du CGI dispose que « sous réserve des dispositions des conventions internationales relatives aux doubles impositions, l'impôt sur les sociétés est dû à raison des bénéfices réalisés au Sénégal. Sont réputés réalisés au Sénégal, les bénéfices provenant des entreprises exploitées au Sénégal » ; Voir dans ce sens la loi n° 2012-31 du 31 décembre 2012 loi n° 2012-31 du 31 décembre 2012.

Saisie par un contribuable par lettre visée en référence, le contribuable demandait la confirmation que ses bureaux ne pouvaient pas être assimilés à des établissements stables pour éviter l'impôt sur les sociétés. Pour étayer sa position, l'administration fiscale sénégalaise invoquait dans son argumentaire que ces bureaux avaient généralement pour activité la coordination des activités de la sous-région, le recueil d'informations, la publicité et les relations publiques. Dans sa réponse du 28 mai 2004, l'administration fiscale se fonde d'abord sur les dispositions de l'article 3 de la loi n 92-40 du 9 juillet 1992, pour rappeler que « l'impôt sur les sociétés est dû à raison des bénéfices réalisés au Sénégal », c'est-à-dire des bénéfices provenant des entreprises exploitées au Sénégal.

Ensuite, elle ajoute que l'exploitation d'une entreprise s'entend de l'exercice habituel d'une activité qui peut s'effectuer dans le cadre d'un établissement (c'est-à-dire en général d'une installation matérielle autonome présentant une certaine permanence […]). La condition d'exercice habituel d'une activité est notamment remplie par « l'existence d'un organisme professionnel dont l'installation présente un certain caractère de permanence et qui possède une autonomie propre »[299]. Lorsque le bureau n'a pas de personnalité professionnelle indépendante de celle de la société étrangère, il agit pour son compte et apparaît en fait comme son représentant, l'entreprise est considérée comme exerçant une activité imposable au Sénégal[300].

À la lecture de cette réponse, les critères de permanence et d'autonomie qui donnent sens à la définition de la notion d'établissement sont invoqués. Cela signifie que l'exercice habituel d'une activité professionnelle, industrielle et commerciale peut se manifester par l'existence d'un établissement. Ainsi, comme son homologue français, l'administration fiscale sénégalaise se fonde sur les critères de permanence et d'autonomie pour expliquer la présence d'un établissement. Dans sa doctrine à travers les arbitrages qu'elle a pu résoudre entre la DGID et les contribuables, elle a coutume de fonder son argumentation sur ces critères.

Au terme de notre analyse, il apparaît qu'en droit interne, on ne s'attache pas à un seul critère, celui de dépendance pour identifier et individualiser la présence d'un établissement sur un territoire étranger, mais aussi à celui d'un représentant.

[299] BOI-IS-CHAMP-60-10-10, Voir : Revue fiduciaire en France ; http: //revuefiduciaire.grouperf.com.
[300] Doctrine administrative de la DGID N° 0369/DGID/BLEC/ du 28 mai 2004.

2/ Le critère du représentant

Les entreprises exercent très souvent leurs activités à l'étranger en dehors de toute installation présentant le caractère d'un « établissement » par l'intermédiaire de représentants, de préposés ou d'agents. Sous peine d'ouvrir une brèche à la fraude fiscale ou à l'évasion fiscale, les administrations fiscales ne peuvent pas ignorer la présence de cette forme d'activité sur leurs territoires[301]. Alors, dans quelle circonstance la présence du représentant implique-t-elle celle du représenté ? Selon la doctrine administrative, une distinction est nécessaire entre les représentants ayant une personnalité professionnelle indépendante et les représentants ayant une personnalité dépendante.

Lorsque les « représentants » ont une personnalité professionnelle indépendante, commissionnaires, courtiers et tous intermédiaires à statut indépendant, l'entreprise qui effectue des opérations par leur entremise dans un pays étranger, doit être considérée comme n'exerçant personnellement aucune activité dans ce pays. Elle doit être regardée comme n'exploitant qu'une seule entreprise et elle est par suite imposable dans son propre pays à raison de l'ensemble des bénéfices afférents à cette entreprise[302].

Lorsqu'au contraire, les « représentants » n'ont pas de personnalité professionnelle indépendante de celle de l'entreprise qui les emploie, agissent pour son compte, apparaissent comme ses préposés, représentants permanents par exemple, l'entreprise doit être considérée comme exerçant directement et personnellement dans le pays en cause une activité imposable[303]. Ce qui signifie que le représentant continue à agir pour le compte de l'entreprise principale en exerçant sur le territoire de son activité, une fonction qui lui permet de prendre certaines décisions susceptibles d'engager le siège. En qualité de préposé, il doit agir pour le compte du commettant. Pour mener à bien sa mission et lui donner sens aussi, le représentant doit disposer d'une certaine liberté.

Toutefois, il ne doit pas se détacher complètement de son « commettant » pour éviter que les bénéfices générés par l'activité soient imposés distinctement de ceux du siège.

---

[301] La législation fiscale française et sénégalaise prévoit un régime d'imposition des bénéfices industriels et commerciaux des personnes morales étrangères, ainsi qu'un régime d'imposition des personnes n'ayant pas d'installation professionnelle en France et au Sénégal ; voir ce thème, Bernard CATAGNEDE, *Précis de fiscalité internationale, op. cit*., p. 349 et ss ; Marie DELPHINE NDIAYE, Mohamed DIEYE, *La pratique fiscale sénégalaise*, *op. cit*., p. 105.

[302] BOI-IS-CHAMP-60-10-10-20140627, cf : http://bofip.impots.gouv.fr/bofip.

[303] Idem.

De même, le représentant doit être, simultanément investi des pouvoirs lui permettant de réaliser directement des affaires au nom de l'entreprise étrangère[304]. La notion de représentant, en France, résulte souvent d'une construction jurisprudentielle comme dans d'autres pays européens (Belgique, Suisse, etc.).

Ainsi, la jurisprudence fiscale admet qu'une société étrangère exerce habituellement une activité commerciale en France, en l'absence d'un établissement, quand elle y réalise des opérations par l'intermédiaire d'un représentant dépourvu de personnalité distincte[305]. Elle admet aussi la qualité de représentant à une société qui exerce une activité par l'intermédiaire de ces salariés occupant régulièrement un bureau en France. Dans cette décision, le tribunal avait jugé que la société suisse était redevable de l'impôt sur les sociétés pour les prestations qu'elle réalisait en France à partir de ses bureaux.[306].

En revanche, au Sénégal, la notion de représentant n'a pas été clarifiée par la jurisprudence fiscale, le contentieux dans ce domaine est inexistant. Cette notion découle plutôt de la doctrine administrative. Ainsi, l'administration fiscale sénégalaise sollicitée par un contribuable a eu l'occasion d'apporter une précision sur le critère de représentant. En fondant son argumentation sur l'article 3 du CGI sénégalais[307], elle met l'accent sur la notion d'entreprise exploitée.

L'entreprise est considérée comme exerçant une activité imposable au Sénégal lorsque le bureau n'a pas de personnalité professionnelle indépendante de celle de la société étrangère et agit pour son compte, elle apparaît comme son représentant. Les bureaux de liaison ou encore, appelés aussi bureaux de représentation, ne relèvent pas de la notion d'entreprise exploitée au Sénégal et ne sont pas assujettis à l'IS, dans la mesure où ils ne sont censés réaliser aucune opération lucrative et même si ledit bureau de liaison est immatriculé au registre du commerce et du crédit mobilier comme succursale[308]. Ainsi, l'administration fiscale a interprété ce qui peut être qualifié de représentant *:* « Dès lors qu'il n'est pas établi que son gérant serait investi de pouvoirs lui permettant d'établir des contrats au nom de la société ou d'intervenir comme

[304] Bernard CASTAGNEDE, *Précis de fiscalité internationale*, *op. cit*., p. 267.
[305] CAA de Bordeaux, 4ème chambre (formation à 5), du 5 février 2004, 00BX00833, *inédit*.
[306] TA du 16 avril 2002, « *SA International Office of Technical Assistance », RJF* 10/02 n° 1069.
[307] Article 3 de la loi n°92-40 du 9 juillet 1992.
[308] Note de service n°271 du 22 aout 2008.

instance de décision dans le traitement d'affaires, un bureau de représentation, ne peut être regardé comme exploitant une entreprise au Sénégal »[309].

Cette interprétation administrative met l'accent sur la notion de pouvoir, qu'elle qualifie : « de pouvoirs d'agir ou d'intervenir pour le compte de la société »[310], qui est un élément indispensable pour qualifier le représentant de la société. Cependant, la notion de représentant dépendant a fait l'objet d'interprétation entre le Sénégal et la France, dans une affaire mettant en cause une entreprise nommée établissement X et compagnie. En l'espèce, il s'agit d'une SARL créée en 1956 et qui avait installé son siège social au Sénégal. Elle commercialisait des produits industriels français en Afrique et avait un établissement à Paris et à Abidjan, mais son siège social était à Dakar. Elle était imposable au Sénégal au titre de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. À la suite d'un contrôle fiscal en date du 4 octobre 1978, l'administration fiscale française lui adresse une notification de redressement fiscal sur les années 1975, 1976 et 1977. À l'époque, l'administration fiscale française avait taxé d'office son établissement situé à Paris. En vertu de l'article 41 de la Convention Franco-sénégalaise, tout contribuable lésé peut invoquer les dispositions de la convention. Sur le fondement de cet article, la SA X et compagnie, par lettre en date du 31 août 1979, contestait la procédure de redressement fiscal et la mise en recouvrement. L'entreprise sollicitait la réunion de la commission mixte Franco-sénégalaise prévue par la Convention Franco-sénégalaise signée à Paris le 29 mars 1974. Dans sa requête adressée aux autorités françaises, la SA X et compagnie soutenait l'application du droit sénégalais, car son siège social était à Dakar. Elle ne devrait donc pas être imposée en France.

Ce grief a fait l'objet d'une interprétation par les services fiscaux français dans une lettre du Ministre français du Budget citée ci-dessous : « les dispositions de l'alinéa c) de l'article 3 de la convention fiscale franco-sénégalaise trouve également à s'appliquer au cas particulier et confirmant l'existence en France d'un établissement stable de la société X et compagnie. En effet, aux termes de cet alinéa, les personnes agissant pour le compte d'une entreprise et habilitées à conclure des contrats au nom de cette entreprise peuvent constituer un établissement stable pour l'entreprise dont elles dépendent. Or, Monsieur P.C., Président directeur général de la société X et compagnie, ainsi que deux cadres de l'entreprise, tous trois domiciliés en France, dirigent l'entreprise à Paris ».

[309] DGID n° 0369/DGID/BLEC/ du 28 mai 2004, Sénégal.
[310] DGID n° 0369/DGID/BLEC/ du 28 mai 2004, Sénégal ; Source : http://www.impotsetdomaines.gouv.sn.

Au regard des arguments des autorités françaises, ces cadres, par la nature de leurs fonctions, disposent sans aucun doute de pouvoirs suffisants pour obliger l'entreprise lorsque celle-ci participe aux activités commerciales de l'entreprise en France. C'est sans équivoque que les autorités françaises affirment que l'établissement utilisé par la société X et compagnie à Paris doit être considéré comme un établissement stable de cette entreprise au regard des dispositions de la convention fiscale Franco-sénégalaise du 29 mars 1974 »[311].

Selon les autorités françaises, le choix de l'expression conclure des contrats au nom de l'entreprise démontre que les représentants en question disposaient des pouvoirs nécessaires pour engager la société établissements X et compagnie. La participation de celle-ci à l'activité économique en France était considérée comme suffisamment établie pour justifier une imposition. À la lecture de la lettre du Ministre du Budget, on constate que la réponse des autorités françaises était d'autant plus intéressante qu'elle reprenait les dispositions de l'alinéa c) de l'article 3 de la convention fiscale Franco-sénégalais pour justifier l'existence en France d'un établissement de la société établissements X et compagnie[312].

3/ La notion de cycle commercial complet

La notion de cycle commercial complet est le troisième et dernier critère permettant à l'administration fiscale de localiser la présence d'un établissement. Pour qualifier la notion, la jurisprudence française a apporté d'importantes clarifications. Même si très simplement, le professeur Bernard CASTAGNEDE affirme que l'exercice habituel d'une activité commerciale est retenu lorsqu'une entreprise étrangère, sans disposer en France d'un établissement ou d'un représentant dépendant, y réalise un cycle commercial et lucratif complet[313]. Pour revenir sur la position de la jurisprudence fiscale, le cycle complet correspond généralement à une série d'opérations commerciales, industrielles ou artisanales dirigées vers un but déterminé dont l'ensemble forme un tout cohérent[314]. L'exemple le plus caractéristique du cycle complet est celui des opérations d'achat de marchandises suivies de leur revente.

---

[311] Lettre N°03338 R du 27 mai 1980 adressée à son homologue sénégalais, le Ministre français du Budget a exposé les positions françaises.

[312] Abdou Hamid FALL, *Le régime d'imposition des bénéfices des sociétés dans la Convention fiscale franco-sénégalaise,* mémoire de fin d'étude, école nationale de l'administration ENAM, 1993-1994, p. 24-30 ; Voir ces observations.

[313] Bernard CASTAGNEDE, *Précis de fiscalité internationale*, op. cit., p. 267.

[314] CE, 1er mars 1995, DB 4H 1412, n°19.

En droit français, le concept jurisprudentiel de cycle commercial complet trouve son origine dans une décision du Conseil d'État. Dans une interprétation, a contrario de ses motifs, il écarte l'imposition en France des profits réalisés par une société d'expédition de fruits à l'occasion d'actes de commerce faits exclusivement à l'étranger, sans aucune installation fixe[315]. Pour identifier le cycle commercial complet, le juge français ne tergiverse pas, il se réfère à la dépendance et à l'autonomie et il utilise le terme rattachement.

Mais pour rattacher les bénéfices générés par une activité à un pays, il faut d'abord pouvoir l'isoler et l'individualiser. C'est ce caractère « détachable » de l'exploitation qui trouve toute sa force dans la localisation d'un cycle commercial complet. C'est le même cheminement qu'utilise d'ailleurs le juge fiscal français pour identifier les cycles commerciaux.

En revanche, au Sénégal, la notion de cycle commercial complet n'a pas fait l'objet d'une interprétation par la jurisprudence sénégalaise. Elle ne s'est jamais prononcée sur la notion, ce qui confirme la rareté de la saisine du juge par les entreprises. Elle découle plutôt de la doctrine administrative, qui a admis le critère du cycle commercial complet dans ses instructions.

Dans sa doctrine dite « *Fiscalité des bureaux de représentation ou de liaison* », elle se fonde sur les dispositions de l'article 3 de la loi n° 92-40 du 9 juillet 1992 en précisant que « l'impôt sur les sociétés est dû à raison des bénéfices réalisés au Sénégal »[316], c'est-à-dire des bénéfices provenant des entreprises exploitées au Sénégal. Ainsi, lorsque le bureau n'a pas de personnalité professionnelle indépendante de celle de la société étrangère, il agit pour son compte et apparaît en fait comme son « représentant ». L'entreprise est considérée comme exerçant une activité imposable au Sénégal. Le cycle commercial complet correspond généralement à une série d'opérations commerciales, industrielles ou artisanales dirigées vers un but déterminé et dont l'ensemble forme un tout cohérent[317].

Donc, il y a lieu de considérer qu'une entreprise étrangère exerce, en France ou au Sénégal, une activité la rendant imposable, même si elle n'y possède ni établissement ni représentant qualifié, dès lors qu'elle effectue dans l'un ou l'autre État un cycle complet d'opérations tel qu'achat de marchandises. Au-delà du caractère autonome, la jurisprudence fait appel à d'autres considérations d'ordre territorial pour déterminer les bénéfices de l'entreprise sur le territoire français mais aussi à l'étranger.

---

[315] CE, 14 février 1944, req n° 67442, RO, p.38.

[316] Article 3 de la loi n° 92-40 du 9 juillet 1992 portant CGI du Sénégal.

[317] Instruction administrative N° 0369/DGID/BLEC du le 28 mai 2004, États des réponses à caractère général adressées aux contribuables au cours de 2004, p. 10-12-13.

En effet, la jurisprudence dite « des usines clés en main » organise un partage des bénéfices entre la France et l'étranger, elle vise les grands travaux et chantiers effectués à l'étranger, d'après des études et des modèles conçus en France.

Dans ce cas, les opérations préalablement effectuées au siège de la société française sont rattachées aux résultats français, tandis que les opérations matériellement réalisées sur place sont localisées à l'étranger et échappent donc à la fiscalité française.

Ainsi, Bruno GOUTHIERE affirme, concernant la fameuse notion de « livraison d'usines clefs en main » que le Conseil d'État (…) « ne s'intéresse non pas à la présence d'un cycle commercial complet et détachable, mais simplement au lieu de réalisation des différentes prestations pour déterminer les résultats de l'activité exercée à l'étranger »[318]. C'est une position originale et simpliste, mais cela signifie aussi qu'on risque d'assimiler lieu de réalisation et cycle commercial complet. Étant donné que le juge administratif ne court jamais deux lièvres à la fois, dans sa jurisprudence « des usines clés en main », il considérait que le fait de livrer un tel ensemble à l'étranger ne constituait pas pour la société française l'exercice habituel d'une activité hors de France détachable de son activité.

Pourtant, le fait de scinder les différents stades de l'opération pour les imposer séparément selon le lieu de leur réalisation, pousse certaines parties de la doctrine à déduire que le conseil d'État revenait sur sa jurisprudence.

En tout état de cause, pour les juges, la livraison d'une usine ne formait qu'un tout [...][319]. En procédant antérieurement à une séparation des différentes étapes de l'opération, le juge n'a pas opéré un revirement, il a simplement pris en compte certaines réalités économiques. On a envie d'affirmer que les juges n'ont pas le choix vu le contexte de la mondialisation marquée par les transferts directs ou indirects de bénéfices et le phénomène de la délocalisation[320].

Certains grands groupes français, pour développer leurs activités, ont été amenés, à se diversifier. Ils vont externaliser une partie de leurs opérations à l'étranger, tout en gardant un centre de décision en France.

---

[318] Bruno GOUTHIÈRE, *Les impôts dans les affaires internationales*, 11e éd., Francis Lefebvre, 2015-2016, infra 5102-5106, p.169-170-171.

[319] Obs. sur CE, Sect., n°99444, 23 juin 1978, *RJF* 9/78, n°343, p. 245.

[320] Lionel FONTAGNÉ, Université Paris 1 et Aurélien D'ISANTO, Insee, Chaînes d'activité mondiales : Des délocalisations d'abord vers l'Union européenne : http://www.insee.fr/fr/themes/document.asp?ref_id=ip1451.

On peut être enclin à penser que le juge poursuit toujours la même application du principe de territorialité tout en sachant que le contexte économique a changé, que les entreprises mettent en place des montages de plus en plus complexes, pour minimiser leurs charges ou minorer l'impôt à payer.

C'est pour cette raison qu'une partie de la doctrine pense que le juge a tendance à abandonner la notion de cycle commercial complet au profit de celle du lieu de réalisation des opérations. Mais ce n'est pas un abandon, ce qui constituait par le passé un seul et unique cycle constitue aujourd'hui une succession de « petits » circuits de production détachables les uns des autres.

La jurisprudence française est très abondante et d'autres décisions témoignent d'une interprétation extensive du cycle commercial complet[321]. Malheureusement, la jurisprudence sénégalaise est inexistante dans ce domaine. Le renvoi ou la saisine du juge fiscal est très rare. En effet, le contentieux fiscal est scindé en deux phases, une phase administrative et une phase juridictionnelle. Du fait de la complexité de cette dernière, les contribuables privilégient la phase administrative de la réclamation préalable jugée plus rapide et plus simple[322]. Cette phase est constituée de plusieurs recours devant la direction générale des impôts et des domaines, avant toute saisine du juge. Au moment d'élaborer sa doctrine, l'administration fiscale sénégalaise s'inspire de la jurisprudence française. Pour le moment, le contentieux trouve une solution dans sa phase administrative.

Ces recours permettent à l'administration de pouvoir dénouer le litige, plutôt que de le voir tranché par le juge. A la même occasion, le juge fiscal perd du pouvoir, de l'opportunité de rendre des décisions qui s'imposent à l'administration. Même si, l'administration fiscale vérifie la régularité de ses actes dans le respect des droits et garanties du contribuable, ses décisions ne sont pas exemptes de toutes erreurs.

[321] Le Conseil d'État, dans un arrêt du 8 mai 1967, reconnait, en ce domaine, l'existence d'un cycle complet d'opération en France lorsque le service y est rendu à un client qui s'y trouve, le prix du service y étant payé cf. n. 62113, DF 1967, n°42, p. 19). CAA Paris, 26 mai 1992, n°1404, 3° ch., Cie Maritime Wallisienne, RJF 7-92, n°961, Voir : Bernard CASTAGNÈDE, *Précis de fiscalité internationale,* 5e édition, PUF, fiscalité, p.354.

[322] Chaque année la DGID établit un rapport d'activité de l'ensemble des arbitrages opposant le fisc et les contribuables titré État récapitulatif des réponses adressées aux contribuables au cours de l'année ; Voir sur la documentation : http://www.impotsetdomaines.gouv.sn.

Donc, le contribuable a tout intérêt à s'habituer à la saisine du juge fiscal sénégalais en cas de litige. Les deux articles, 209-I du CGI et de l'art 3 III du CGI, laisse la place à la convention fiscale pour attribuer à l'un des États contractants les bénéfices réalisés.

Mais une fois encore, avant de déterminer l'assiette qui sera soumise à l'impôt dans l'un des deux pays, il appartiendra aux rédacteurs de la convention de se mettre d'accord sur les critères propres à caractériser une exploitation dont les profits seront susceptibles d'être rattachés à l'un ou l'autre État. La répartition du droit d'imposer des bénéfices est fondée sur le critère de l'établissement stable, un critère très proche du critère d'établissement et utilisé par la doctrine administrative française et sénégalaise, et plus spécifiquement par la jurisprudence française, pour déceler l'existence d'une « entreprise exploitée en France »[323]ou d'une « entreprise exploitée au Sénégal »[324].

En résumé, les trois critères appliqués pour déterminer si l'activité est ou non constitutive d'une entreprise exploitée à l'étranger, ne visent qu'à un seul et même but, celui de localiser cette activité et d'apprécier si elle est suffisamment « importante » pour être constitutive d'une véritable entreprise. L'administration et le juge des États feront référence à ces critères, qui se chevauchent, se superposent, parce qu'ils constituent des « présomptions » et qu'ils permettent de faire entrer l'activité en cause dans une catégorie. Cela facilitera dès lors son identification ou sa localisation et permettra de la rattacher à un État.

B/ La localisation des bénéfices sur le territoire et à l'étranger

Les dispositions des articles 209 du CGI français et 3-III du CGI sénégalais semblent d'écrire une approche similaire des législations fiscales au moment de la localisation des bénéfices sur le territoire et à l'étranger. La situation est cependant complexe lorsque les revenus sont générés par des activités réalisées par une société étrangère à la fois sur leur territoire et à l'étranger.

En droit fiscal, il arrive fréquemment qu'une entreprise possède plusieurs établissements, les uns sur le territoire français et sénégalais, les autres à l'étranger, concourant ensemble à la réalisation d'une même activité. Ces entreprises peuvent être tantôt des filiales ou tantôt des succursales concourant à la réalisation des bénéfices.

[323] Bernard CASTAGNÈDE, *Précis de fiscalité international*, *op. cit.,* p. 282.
[324] Boubacar SONKO, *Fiscalité de l'entreprise au Sénégal : La pratique*, co-éd. Cabinet Fidusen bs@ et Doro Editions, 2008, p. 173.

En effet, des opérations habituelles peuvent être réalisées en France ou au Sénégal et se poursuivre dans un pays étranger. Si tel est le cas, le résultat total retiré de l'ensemble des activités n'est taxé que partiellement sur le territoire français et sénégalais, et à l'étranger. Pour résoudre cette difficulté, différentes méthodes sont utilisées pour localiser les revenus attribuables aux entreprises françaises de sociétés étrangères et aux entreprises sénégalaises de sociétés étrangères. La première des méthodes est basée sur la comptabilité (**1**), la deuxième consiste à une répartition forfaitaire (**2**).

1/ La méthode comptable

La méthode reposant sur la comptabilité de l'entreprise exploitée sur le territoire est en pratique la première méthode envisagée pour déterminer l'assiette des revenus des entreprises étrangères soumises à l'IS. En application de l'article 54 du CGI français, les entreprises étrangères qui exercent une activité en France sont obligatoirement soumises à la tenue d'une comptabilité qui doit établir leur propre bilan et remplir leur déclaration annuelle. C'est sur la base de cette comptabilité que les revenus générés par les entreprises exploitées en France de sociétés étrangères doivent être dégagés[325].

Les principes comptables sont tout à fait les mêmes au Sénégal, mais l'approche est plus communautaire au Sénégal car les normes comptables sont régies par le cadre comptable du SYSCOA. Les entreprises étrangères qui exercent leurs activités au Sénégal et à l'étranger sont soumises à la tenue d'une comptabilité. La déclaration du résultat imposable est une obligation en droit comptable régissant les pays d'Afrique de l'Ouest en général en général et en droit sénégalais en particulier.

Chaque entreprise doit respecter cette obligation. Les sociétés appartenant à un group devront impérativement et simultanément fournir, la production de la déclaration de revenus, les documents comptables visés aux articles 8 et 12 du règlement relatif au droit comptable dans les États de l'UEMOA. Les États d'Afrique de l'Ouest régis par le cadre comptable du SYSCOA, doivent respecter cette exigence. Les entreprises implantées dans la zone UEMOA sont tenues de fournir une comptabilité légalement constituée[326].

---

[325] Nicolas MELOT, *Territorialité et mondialité de l'impôt, étude de l'imposition des bénéfices des sociétés de capitaux à la lumière des expériences françaises et américaines*, *op. cit*., p. 314.
[326] Ernest Aly THIAW, *L'imposition du bénéfice des groupes de sociétés au Sénégal*, Mémoire DEA, 2012, Université Gaston Berger de Saint- Louis Sénégal, p. 22 et ss.

De même, toute entreprise exerçant son activité au Sénégal et à l'étranger doit déclarer annuellement, avant le 30 avril, auprès des services fiscaux, la totalité de leur bénéfice réalisé au Sénégal et l'étranger. En application de l'article 31 al 1 et 2 du CGI sénégalais, les entreprises étrangères sont tenues au surplus, de fournir les copies des déclarations souscrites, les pièces ANNEXES à ces déclarations au service chargé de l'assiette.

En résumé, les administrations fiscales se servent de cette comptabilité comme point de départ pour faire les ajustements et les rectifications nécessaires. Elles peuvent légalement vérifier et rectifier les bilans comptables dans la limite des délais prescrits. En effet, il est malaisé de calculer les bénéfices de l'entreprise sur la base d'une comptabilité distincte, par exemple le bénéfice d'un cycle commercial complet.

Dans ce cas, le bénéfice pourra être déterminé en répartissant le bénéfice global entre les deux pays. En somme, la détermination des bénéfices ou des pertes ne posent généralement pas de difficultés lorsque les opérations sont distinctes et effectuées dans des entités autonomes dotées d'une comptabilité particulière ou bien lorsque l'entreprise possède une structure comptable centralisée telle qu'il soit possible d'en extraire les éléments propres à chaque entité ou à chaque branche d'activité autonome. En revanche, la tâche est plus délicate lorsqu'il n'existe qu'une seule comptabilité qui enregistre l'ensemble des résultats de l'entreprise ou bien lorsque l'entreprise en question est sur le territoire, il convient alors de procéder à certains correctifs. Pour déterminer le montant des correctifs à apporter, plusieurs méthodes sont envisageables : la première est la méthode de répartition fractionnaire ou proportionnelle, la seconde est la méthode par comparaison.

2/ Les méthodes de répartition applicables

Parfois pour des raisons liées à la nature de l'activité ou à la volonté d'éluder l'impôt, les entreprises étrangères présentes sur le territoire français ou sénégalais disposent volontairement ou involontairement d'une comptabilité incomplète. Dans cette hypothèse, il faudra utiliser les méthodes suivantes pour la détermination du résultat imposable.

-La méthode de répartition proportionnelle :

C'est une méthode qui consiste « à appliquer aux résultats globaux, ou à certains postes comptables qui n'ont pu être ventilés de manière exacte, un coefficient permettant d'obtenir la

part française et la part étrangère de ces résultats »[327]. C'est par exemple le cas d'une société qui possède en France une fabrique et des services commerciaux et qui dispose à l'étranger, d'un dépôt de marchandises dont la direction est confiée à un agent spécial résidant sur place et chargé soit d'exécuter les ordres reçus du siège, soit de recevoir directement les commandes des clients et d'y pourvoir à l'aide de marchandises en magasin. Le bénéfice réalisé sur les affaires traitées à l'étranger doit être regardé comme provenant à la fois de l'entreprise industrielle française et de l'entreprise commerciale exploitée à l'étranger.

Il y a donc lieu de rechercher si et comment ce bénéfice total doit être réparti en un bénéfice de fabrication imposable en France et un bénéfice de vente imposable pour partie en France et pour partie à l'étranger[328].

Lorsqu'une entreprise industrielle ou commerciale effectue, dans un État étranger, des opérations dont le résultat entre dans ses bénéfices imposables en France, ce résultat doit, conformément aux dispositions de l'article 39 alinéa 1 du CGI, être déterminé sous déduction de toutes charges ayant grevé la réalisation desdites opérations. Il doit notamment être regardé comme tel, à moins d'une stipulation conventionnelle spécifique y faisant obstacle. La déduction d'une imposition mise à la charge d'une entreprise par un État lié à la France par une convention fiscale tendant à éviter les doubles impositions ne saurait légalement être refusée à cette entreprise au seul motif que ledit État aurait, en l'imposant, enfreint les règles fixées par la convention[329].

En effet, la doctrine fiscale française a eu l'occasion étendre la méthode de répartition, « Elle a été, notamment, retenue à l'égard d'une entreprise étrangère de navigation aérienne ne possédant pas de comptabilité spéciale pour la partie de ses lignes de transport exploitées en France[330]. Au cas particulier, le bénéfice imposable de l'exploitation française a pu être valablement déterminé en appliquant au bénéfice accusé par le bilan de la société le rapport existant entre le chiffre d'affaires réalisé en France et le chiffre d'affaires total de ladite entreprise »[331]. Dans la pratique, cette méthode de répartition proportionnelle trouve à s'appliquer plus spécialement à l'égard des entreprises françaises dont une partie de l'activité, réalisée hors de France, échappe par conséquent à l'impôt sur les sociétés.

[327] Bernard CASTAGNÈDE, *Précis de fiscalité international, op. cit.,* p. 417.
[328] CE, 25 juillet 1929, req. n° 87324, RO 5336, p. 436.
[329] CE, 20 novembre 2002 N° 230530.
[330] BOI-IS-CHAMP-60-10-10-20140627 ; Source : http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/4262-PGP.html.
[331] CE, 25 mars 1941, req. n° 51558, RO, p. 108.

C'est ainsi que, dans le cas d'une société possédant des établissements en France et à l'étranger, il a été jugé que les frais engagés dans l'intérêt de l'ensemble de l'entreprise notamment ceux concernant la gestion du capital et la direction générale de la société devaient donner lieu à ventilation. La part de ces frais imputable à l'établissement sis en France a pu être valablement fixée, dans les circonstances de l'affaire, d'après la proportion existante entre le chiffre d'affaires de l'établissement français et le chiffre d'affaires global de la société[332].

A titre de règle pratique, et à défaut de stipulations contraires d'une convention fiscale internationale, « cette société peut, pour ventiler la fraction des frais généraux du siège social afférente à cette dernière activité, se référer au rapport existant entre le chiffre d'affaires de cet établissement et son chiffre d'affaires total »[333]. En droit fiscal sénégalais, les entreprises ne disposent pas de comptabilité reprenant leurs pertes et profits sur le territoire et à l'étranger, pourront procéder à la répartition de l'ensemble de leurs résultats globaux aux proratas des chiffres d'affaires réalisés dans chaque pays[334]. Donc en cas d'absence de comptabilité sur le territoire, l'administration fiscale sénégalaise pourra recourir à la méthode de répartition proportionnelle comme en droit français.

Par application du bénéfice mondial du rapport existant entre le chiffre d'affaires réalisé au Sénégal et le chiffre d'affaires total de l'entreprise. En effet, le recours à l'alinéa 5 de l'article 30 du CGI sénégalais qui institue l'application de la méthode proportionnelle pour la détermination du bénéfice imposable dans l'hypothèse où la société étrangère ne tient pas une comptabilité, ne constitue pas la solution idéale. Elle risque de pénaliser les entreprises qui peuvent être déficitaires, ou qui ne peuvent pas déterminer un bénéfice précis (cas cycle commercial complet). Pourtant, la méthode de répartition proportionnelle ou fractionnaire[335] présente des avantages. Elle est en effet conforme aux réalités économiques et juridiques, dans la mesure où la répartition ne peut avoir pour objet que des revenus juridiquement réalisés.

Elle reflète l'approche qui pourrait mettre fin aux difficultés liées aux prix de transfert. En tout état de cause, la doctrine française n'est apparemment pas favorable à cette méthode de répartition fractionnaire lorsque l'activité française ne représente pas un cycle lucratif complet.

---

[332] CE, 8 mai 1944, req. n° 66968 et 68362, RO, p. 96.
[333] CE, 16 février 1983, req. n° 28383.
[334] Article 30 alinéa 5 du CGI sénégalais ; voir sur ce thème : Ernest Aly THIAM, L'imposition des groupes de sociétés au Sénégal, *op. cit,*. p. 20.
[335] MELOT, *Territorialité et mondialité de l'impôt, étude de l'imposition des bénéfices des sociétés de capitaux à la lumière des expériences françaises et américaines*, *op. cit*., p. 317.

Elle prône dans cette hypothèse, « l'application de la méthode comparative qui contribue à imposer les sociétés étrangères en France sur des revenus purement fictifs »[336].

Concernant la méthode de répartition par comparaison, elle consiste « à comparer l'exploitation étrangère à des entreprises similaires pour tirer de cette comparaison un pourcentage moyen de bénéfice, en fonction du chiffre d'affaires, valable pour cette exploitation »[337].

En France, la méthode consiste à dégager les revenus des entreprises exploitées en France de sociétés étrangères par comparaison avec les revenus que réalisent des sociétés françaises exerçant les mêmes activités. Au Sénégal, le législateur précise qu'il établit les revenus des entreprises exploitées au Sénégal de sociétés étrangères par comparaison avec les revenus que réalisent des sociétés sénégalaises exerçant les mêmes activités.

Cette méthode de répartition par comparaison a été notamment retenue dans le cadre des transferts indirects de bénéfices entre sociétés mère et filiales. Ainsi, l'article 17 du CGI Sénégalais stipule que « Pour l'établissement de l'impôt sur les sociétés dû par les sociétés qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors du Sénégal, les bénéfices indirectement transférés à ces derniers soient par majoration ou diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout moyen, seront incorporés aux résultats accusés par les comptabilités »[338].

D'un point de vue historique, il convient de préciser que l'article 17 du CGI sénégalais reprend les dispositions de l'article 57 du CGI français, lequel s'inspire de la législation américaine de 1920 qui permettait à l'administration fiscale de procéder à un redressement des résultats d'une société qui s'était livrée à un transfert indirect de bénéfices[339]. Le décret français n° 48-1986 du 9 décembre 1948 portant réforme fiscale incorpore l'article 76 de la loi du 31 mai 1933 dans l'article 57 du CGI. Les techniques de réintégration prévues par les deux textes se fondent sur la méthode de répartition par comparaison.

---

[336] Idem, p. 317- 318.
[337] *Mémento pratique fiscal*, 2011, Francis LEFEBVRE, n° 35765, p. 535.
[338] Loi n° 92 du 9 Juillet 1992 portant CGI, JORS N° 5476 du 11 Juillet 1992.
[339] O. MARICHAL, *Prix, dépendance et transfert de bénéfices en droit fiscal américain et français*, Thèse de droit, Université de Strasbourg III, 2002 ; A.-G. HAMONIC-GAUX, *Le régime fiscal des prix de transfert pratiqués entre les sociétés américaines et françaises (le cas des droits de propriété incorporelle),* Thèse de droit, Paris II, 1999.

Il s'agit à partir de cette méthode de recourir à une évaluation forfaitaire tirée de comparaison avec les résultats des entreprises indépendantes exerçant les mêmes activités.

Les articles 17 du CGI sénégalais et 57 du CGI français retiennent la méthode de répartition par comparaison qui précise : « qu'à défaut d'éléments précis pour opérer les redressements prévus à l'alinéa précédent, les produits imputables seront déterminés par comparaison avec ceux des entreprises similaires exploitées normalement ». En France, la mise en œuvre de ces procédés en droit interne a permis d'éclairer la jurisprudence et la doctrine. Ainsi, dans ses conclusions sous l'arrêt du 13 avril 1964, le commissaire du gouvernement Poussière a estimé que « cette disposition spéciale est bien nécessaire pour faire admettre qu'à défaut d'éléments précis, il serait procédé par comparaison avec les résultats obtenus dans des entreprises similaires, car ce procédé est par nature antinomique du régime d'imposition d'après le bénéfice réel… »[340].

En effet, si la comptabilité ne permet pas de chiffrer fidèlement les résultats de l'activité déployée, la méthode de répartition par comparaison peut être retenue[341]. Si la méthode de répartition au prorata du chiffre d'affaires ne peut être retenue, la méthode de répartition par comparaison peut être appliquée également[342]. Dans la pratique, elle trouvera donc à s'appliquer essentiellement à l'égard des entreprises étrangères exerçant une activité imposable en France[343]. Donc, la jurisprudence et la doctrine française sont claires lorsque la société qui exploite une entreprise en France est étrangère.

En revanche, on ne peut en dire autant de la jurisprudence et de la doctrine sénégalaise. Pourtant cette jurisprudence pouvait inspirer le juge sénégalais ou la doctrine administrative en cas de saisine. Malheureusement, au Sénégal, le juge de l'impôt est rarement saisi par les entreprises et comme le pense l'expert fiscaliste A.H FALL, si la jurisprudence est inexistante, « on ne saurait en dire autant pour l'éclairage doctrinal des milieux universitaires ou professionnels au Sénégal où les écrits sont quasi-inexistants, ce qui est du reste valable pour la doctrine administrative »[344].

[340] CE, 3 janvier 1946, n° 71963. RO, p. 3.
[341] BOI-IS-CHAMP-60-10-10-20140627 ; http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/4271-PGP.html.
[342] Idem.
[343] CE, 18 décembre 1931, req. n° 6245, RO 5742, p. 437.
[344] Abdou Hamid FALL, *Le Sénégal à l'épreuve de la réforme fiscale : les champs vectoriels d'une fiscalité de développement*, Tome1, 2001-2011, p. 125.

Pourtant, cette dernière a considérablement évolué au cours des dernières années, elle fait un état des lieux annuels des réponses administratives sur les litiges liant l'administration et le contribuable.

En effet, ces méthodes de répartition par comparaison permettent donc de sauvegarder les recettes fiscales des États et de protéger les intérêts de chacun. Selon le professeur Bernard CASTAGNÈDE, « la méthode de répartition par comparaison est plus appropriée à l'évaluation du bénéfice imputable à l'établissement français d'une société étrangère.

Elles sont toutefois critiquables dans la mesure où elles s'éloignent des réalités économiques et juridiques en déterminant des revenus qui peuvent n'être que purement virtuels dès lors qu'aucun revenu n'est effectivement réalisé au niveau de la société »[345].

En somme, les méthodes françaises de détermination des bénéfices des entreprises françaises dégagés dans la pratique sont imprécises, mais souples.

Elles permettent notamment d'appliquer une méthode de répartition. Aussi elles nécessitent un dialogue entre l'administration fiscale française et les contribuables afin d'éviter de nombreux contentieux. En effet, il n'existe aucune hiérarchisation dans le choix des méthodes. L'administration fiscale française laisse aux entreprises le choix d'utiliser la méthode qui leur convient. Ce qui d'ailleurs pourrait inspirer les experts fiscaux de la DGID au Sénégal.

[345] Nicolas MELOT, *Territorialité et mondialité de l'impôt, étude de l'imposition des bénéfices des sociétés de capitaux à la lumière des expériences françaises et américaines*, *op. cit.*, p. 319.

Paragraphe II : Une application identique du principe de territorialité en droit conventionnel

L'internationalisation de l'économie, la recherche de nouveaux débouchés, le risque de doubles impositions sont à la base de la conclusion des conventions fiscales internationales. Ces dernières contribuent à améliorer la sécurité juridique des entreprises. En fixant le régime applicable à une opération, elles permettent au contribuable qui exerce une activité à l'étranger de connaitre le régime applicable aux profits réalisés. Il y a une substitution de la notion d'activité exploitée sur le territoire français ou sénégalais à celle d'établissement stable. Les juges s'appuient sur les articles 209 du CGI français et 3-III du CGI sénégalais pour passer directement du droit interne au droit conventionnel.

Les conventions fiscales internationales, dont la finalité est l'élimination des doubles impositions, réservent une place privilégiée à la notion d'établissement stable. Véritable pierre angulaire de tout accord international, la définition de l'établissement stable est très élaborée et de nombreux commentaires y ont été consacrés. Il peut être constitué lorsque l'entreprise est présente physiquement par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires (**A**) ou lorsque l'entreprise est présente par personne interposée, c'est-à-dire par l'entremise d'un agent (**B**).

A /La présence par l'intermédiaire d'installation fixe d'affaires

L'établissement stable étant un concept essentiellement utilisé pour l'attribution du droit d'imposer à un ou plusieurs États, il va de soi que les définitions qui sont fournies sont celles de conventions fiscales internationales. Il est ainsi défini par l'article 3 de la Convention Franco-sénégalais et le Modèle de Convention O.C.D.E en son article 5, en des formulations presque identiques, comme « une installation fixe d'affaires » par l'intermédiaire de laquelle « une entreprise exerce tout ou partie de son activité ». De cette définition quasi unanime, il ressort l'exigence de la réunion de deux éléments pour la reconnaissance d'un établissement stable : une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle l'entreprise étrangère exerce des activités (**1**). Par conséquent, la notion est élargie à d'autres cas particuliers prévus par les conventions fiscales (**2**).

1/Le principe d'installation fixe d'affaires

La recherche de la définition d'un établissement stable par les institutions internationales s'est faite en plusieurs étapes. La notion d'établissement stable en tant que

concept de fiscalité internationale fit sa première apparition dans le rapport de 1927 du comité élargi d'experts techniques de la Société Des Nations (SDN)[346]. Conçue comme un critère de rattachement fiscal pour éviter la double imposition internationale, elle a connu une évolution importante, particulièrement marquée par les 1er et 11ème congrès de l'Association fiscale internationale d'abord en 1957 puis en 1999 et les deux conférences régionales du comité fiscal de la SDN à Mexico d'abord en 1940 puis en 1943.

Cette évolution a été couronnée par la définition contenue dans les modèles ONU et OCDE et appuyée par plusieurs commentaires. C'est la SDN en premier lieu, l'OCDE ensuite qui ont élaboré chacun une définition de l'établissement stable. L'ONU a constitué un groupe spécial d'experts chargé de mettre au point des moyens de faciliter la conclusion de convention fiscale entre les pays développés et les pays en voie de développement[347].

Les conventions-modèles de Mexico et de Londres fondent la notion d'établissement stable, sur la théorie de la réalisation. Ainsi, « seules les installations qui acquièrent ou réalisent directement un bénéfice sont considérées comme un établissement stable soumis à la souveraineté fiscale de l'État où elles se trouvent »[348]. Cette théorie a été combattue par certains auteurs[349]. Elle encourait la critique de ne pas correspondre à la réalité économique. Une autre théorie dite de l'appartenance économique ou de l'allégeance économique[350] stipule que toute installation qui s'intègre à l'économie d'un pays constitue un établissement stable.

Le projet de convention de l'OCDE a pris en considération la théorie de la réalisation et celle de l'appartenance économique[351]. Les accords bilatéraux conclus par la France et le Sénégal retiennent tous la notion d'établissement stable comme critère unique de la territorialité de l'impôt qui touche les résultats des entreprises[352].

---

[346] Le comité financier de la SDN fut chargé en 1920 de l'étude du problème de la double imposition internationale et d'en rechercher les remèdes. Avec un comité d'experts de 27 pays, on assiste à l'élaboration en 1927 d'un rapport et quatre modèles de conventions bilatérales. En 1943, parurent trois nouveaux modèles de conventions bilatérales appelées convention-type de mexico qui furent eux-mêmes qui furent eux-mêmes modifiés en 1946 et devinrent les conventions de Londres.

[347] *Conventions fiscales entre pays développés et pays en voie de développement*, 1er rapport, op.cit., Première partie, p. 5.

[348] E. GARLATTI, « L'entreprise internationale face à l'impôt », Revue internationale de droit comparé, Volume 26, 1974, p. 42.

[349] J. Michel, C.F.D.I., vol. I, p. 217.

[350] Cette théorie a été formulée par les professeurs J. BRUINS, EINAUDI et SELIGMAN, Rapport sur la double imposition, présenté 1923.

[351] André COLONNA WALEWSKI, *Les conventions fiscales contre la double imposition passées entre la France et les pays en voie de développement*, Thèse pour le doctorat en droit, le 17 Juin 1977, Université de Paris XII Val de Marne, p. 77

[352] Hervé LACHAIZE, *La notion fiscale d'établissement stable à l'épreuve du commerce électronique, en droit fiscal français et en droit fiscal communautaire*, mémoire DEA droit des affaires, ROBERT SCHUMAN STRASBOURG, 1999-2000, p. 20.

Tous les accords bilatéraux s'accordent sur cette règle et reprennent généralement la définition proposée par les conventions modèles OCDE et ONU[353]. « Ces textes contiennent des définitions quasi identiques de l'établissement stable dont le caractère matériel est nettement marqué »[354].

Ces deux modèles inspirent concurremment l'article 3 de la Convention du 29 mars 1974 entre le Sénégal et la France aux termes duquel la notion « établissement stable désigne une installation fixe d'affaires où une entreprise exerce tout ou partie de son activité »[355]. Cette définition générale est complétée par une énumération non exhaustive de plusieurs exemples d'activités caractérisant un établissement stable. La définition s'enrichit parfois d'une liste non exhaustive, afin d'étendre la notion, ainsi le commissaire du gouvernement Jean COURTIAL, retient que « l'établissement stable peut être définit comme un ensemble de moyens et d'installations affectés avec le personnel nécessaire à une activité déterminée exercée de manière suffisamment autonome par rapport au reste de l'entreprise. C'est-à-dire une division suffisamment nette de l'entreprise qui serait susceptible de constituer elle-même une entreprise »[356].

Cependant, « l'avènement du commerce électronique, fondé sur des serveurs difficiles à localiser, tend à rendre évanescent l'établissement stable »[357] pour reprendre les professeurs Jacques GROSCLAUDE et Philippe MARCHESSOU. Mais, la définition de l'établissement stable dépend de chaque convention[358] et la définition de la notion au regard de la convention fiscale Franco-sénégalais en est une preuve. En réalité, les conventions établies selon le modèle OCDE, ne reprennent que deux des trois critères dégagés par le droit fiscal français, il s'agit du critère d'établissement et de représentant regroupés sous un même vocable, celui d'établissement stable. La définition de l'article 5 des modèles ONU et OCDE reprise par l'article 3 de la Convention Franco-sénégalaise doit être éclairée, à la lumière des commentaires

[353] Jacques GROSCLAUDE ET Philippe MARCHESSOU, *Droit fiscal général*, Dalloz, 11e édition, 2017, p. 312.
[354] Hervé LACHAIZE, *La notion fiscale d'établissement stable à l'épreuve du commerce électronique, en droit fiscal français et en droit fiscal communautaire, op. cit*., p. 20.
[355] Article 5 des Modèles de Conventions fiscaux OCDE et ONU concernant le revenu et la fortune ; Source : https://www.oecd.org/fr/ctp/conventions/47213777.pdf et http://www.un.org.
[356] CE, 1er juin 2001, SA SOGEC, *BDCF* 8 –9/ 2001, n° 107. Avec les conclusions de commissaire au gouvernement Jean COURTIAL ; voir sur ce thème : Claire TOUZET, *La territorialité de l'impôt sur les sociétés*, Mémoire de D.E.A mention droit des affaires, 2002, p. 15.
[357] Jacques GROSCLAUDE et Philippe MARCHESSOU, *Droit fiscal général, op, cit,.,* p. 313.
[358] Bernard CASTAGNEDE, *Précis de fiscalité internationale*, PUF, 3e éd., p.282.

de l'OCDE, sous trois angles : le critère de l'installation d'affaires[359], le critère de fixité[360] et le critère d'intermédiation. Les activités commerciales ou de négoces menés par l'entreprise, peuvent s'exercer entièrement ou partiellement, par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires. Peu importe que ces activités aient un caractère productif, la réalisation de l'activité de l'entreprise dans l'État où est située l'installation fixe, suffit largement. En outre, les activités de l'entreprise doivent être ponctuelles pour ne pas dire permanentes.

Selon la convention modèle OCDE, la qualification de la notion d'établissement stable ne doit pas être reconnue aux installations fixes d'affaires qui sont le support d'activités simplement préparatoires ou auxiliaires. Si l'installation fixe sert à l'exercice d'une activité préparatoire ou auxiliaire, elle ne pourra, par exception, constituer un établissement stable. Tel sera par exemple le cas d'un bureau de liaison dont la mission est de recueillir des informations dans le pays d'implantation afin de pouvoir envisager d'y développer ultérieurement une activité commerciale[361]. Au Sénégal, la jurisprudence est silencieuse sur la question.

Mais, la doctrine à travers la réponse administrative ci-après a apporté quelques précisions : « les bureaux de liaison ou encore appelés bureaux de représentation ne recoupent pas la notion d'entreprise exploitée au Sénégal et ne sont donc pas assujettis à l'IS, dans la mesure où ils ne sont censés réaliser aucune opération lucrative, et ce, même si ledit bureau est immatriculé au registre du commerce et du crédit mobilier comme succursale ou société à part entière »[362]. Dans la Convention fiscale Franco-sénégalaise, la notion d'établissement stable, telle qu'elle vient d'être précisée, a fait l'objet d'une interprétation dans une affaire qui impliquait les établissements X et compagnie créés sous forme de SARL en 1956 devenus société anonyme par la suite. Son objet était la représentation commerciale de produits industriels français au niveau de certains pays africains. Dans les faits, les commandes des clients africains sont prises par le siège social à Dakar et par l'établissement situé à Abidjan.

---

[359] Selon le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, « Le premier critère est celui de l'existence d'une installation d'affaires. Il s'agit d'une installation telle que des locaux ou des machines ou de l'outillage utilisés pour l'exercice des activités de l'entreprise, qu'ils servent ou non exclusivement à cette fin. Il peut même y avoir une installation d'affaires lorsque aucun local n'est disponible ni nécessaire pour l'exercice des activités de l'entreprise et que celle-ci dispose simplement d'un certain emplacement. Peu importe que l'entreprise soit ou non propriétaire ou locataire du local, du matériel ou de l'installation » ; voir sur le sujet : Projet de mise à jour 2017 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE mise à jour 11 juillet 2017, p.79; CAA Paris, 10 nov. 1998, n° 95-1188, Sté France touristique service : Dr. Fisc. 1999, comm. 503, concl. D. Kimmerlin.

[360] La fixité de l'installation doit être géographique et temporelle. Pour qu'une installation soit géographiquement qualifiée de fixe, elle doit être établie en un emplacement précis, avec un certain degré de permanence.

[361] Philippe OUDENOT, Florence DEBOISSY, Pierre-François RACINE, *Fiscalité des sociétés et des restructurations*, Lexis-Nexis, p. 146.

[362] Note de service n°271 du 22 août 2008, DGID, Sénégal ; Source : http://www.impotsetdomaines.gouv.sn.

Elles sont transmises à l'établissement parisien qui se charge des relations avec les fournisseurs français, lesquels livrent directement les marchandises aux importateurs africains et les établissements X et compagnie reçoivent une commission rémunérant leurs services. En effet, depuis sa création, l'entreprise souscrivait régulièrement ses déclarations au Sénégal et était soumise à l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux. Cependant, à la suite d'un avis de vérification de comptabilité en date du 4 octobre 1978, l'administration fiscale française, par une notification en date du 1er août 1979, avait procédé successivement à des redressements fiscaux en 1975, 1976 et 1977. Par une lettre en date du 31 août 1979, la société répondait qu'elle contestait la régularité de la procédure, la double imposition et sollicitait la réunion de la Commission mixte Franco-sénégalaise prévue par la Convention. Sa requête était doublée d'une réclamation contentieuse.

En effet, lorsque deux pays sont liés par une convention fiscale, le contribuable bénéficie d'une protection conventionnelle donc les sollicitations des établissements X et compagnie étaient tout à fait en droit d'invoquer l'application de l'article 41 de la Convention fiscale Franco-sénégalaise. En dehors des aspects des échanges de renseignements, de la mise en œuvre de la procédure amiable et de l'incidence du contrôle fiscal sur la répartition du pouvoir d'imposition, c'est l'interprétation de la notion d'établissement stable qui nous intéresse ici. Elle sera éclairée à l'aide de l'exposé détaillé et critique des différentes positions.

Ainsi, dans sa lettre adressée au Ministre français du Budget, les établissements X et compagnie soutenaient d'abord que leur entreprise était une personne morale de droit sénégalais avec un siège social situé à Dakar. Ensuite que toutes les commissions encaissées étaient déclarées au Sénégal où les impôts y afférents étaient régulièrement payés. Elle ne devrait donc pas être imposée en France. Ce qui provoque et suppose que les deux États lisent et interprètent de manière identique ou divergente la notion d'établissement stable. Pour élucider l'affaire, le Ministre de l'Économie et des Finances du Sénégal, rappelle dans sa lettre du 29 février 1980 adressée à son homologue français que « l'établissement X et compagnie est une entreprise de droit sénégalais. Elle exerce sur le territoire plus précisément à Dakar (siège social) une activité commerciale par l'intermédiaire d'un établissement stable. Elle déclare ses revenus commerciaux au Sénégal et elle est assujettie annuellement à l'impôt sur les BIC »[363]. Il est tout à fait vrai qu'à la lecture de ce texte, on constate qu'il ne se pose aucun problème d'ordre fiscal entre le contribuable et l'administration fiscale sénégalaise.

[363] Circulaire n°0331/MEF/DGID/BLEC du 29 février 1980 ; Source : http://www.impotsetdomaines.gouv.sn.

Parce que les entreprises X et compagnie disposent au Sénégal d'une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle elles exercent tout ou partie de leurs activités.

Donc, dès l'instant qu'elle déclare régulièrement leurs bénéfices industriels et commerciaux, il est normal qu'elle soit considérée comme une entreprise soumise au droit sénégalais. En effet, l'argumentaire qui nourrit le débat était à rechercher du côté de l'administration fiscale française.

C'est là où l'on retrouve d'intéressants développements tendant à qualifier l'imposition de l'établissement stable et notamment de justifier les redressements effectués. En France, dès lors que l'existence d'une installation fixe d'affaires était prouvée, l'administration française a cherché à déterminer la présence d'une activité en France en soutenant que « constitue un établissement stable, or l'installation fixe d'affaires par laquelle une entreprise exerce une activité qui n'a pas pour elle un caractère préparatoire ou auxiliaire ». Il ressort que l'objet général de l'installation fixe d'affaires qu'utilise la société X et compagnie à Paris depuis 1969 est identique à celui exercé par l'assemblé de l'entreprise, c'est-à-dire : agent intermédiaire entre les sociétés clientes africaines et des fournisseurs français dans le domaine de la métallurgie, de l'outillage, des pièces détachées pour l'automobile et du matériel sanitaire. A cet égard, une enquête effectuée auprès de trois entreprises françaises, dont la société X et compagnie a assuré la représentation, a révélé que la société traite avec elles exclusivement à Paris.

Par ailleurs, dans le cadre de l'exercice de son activité dans les départements et territoires d'outre-mer français, la société X et compagnie n'informe à ses clients que la seule adresse de son bureau parisien. Il est tout à fait juste que l'établissement stable constitue une émanation de l'entreprise. Il ne constitue pas une entité juridique distincte, mais simplement une installation formant sur le plan juridique, une unicité avec l'entreprise située dans l'autre État. L'interprétation des services fiscaux français est juste. Car, les critères constitutifs de l'établissement stable prévus à l'article 3 de la Convention étaient réunis dans cette affaire. Il est évident que la société X et compagnie possède un établissement stable en France dans la mesure où les deux protagonistes avaient d'ailleurs accepté le principe de l'existence d'un établissement stable en France. Les divergences se situaient plutôt au niveau de l'imposition de l'établissement stable sur le territoire. Pour conclure sur l'étude de ces critères, on peut souligner que la Convention Franco-sénégalaise ne retient pas le « caractère productif » comme élément indispensable de l'établissement stable.

Elle s'inspire ainsi du modèle OCDE qui, à la différence du modèle Mexico de 1943, n'a pas retenu un tel critère en faisant observer dans ses commentaires.

Ainsi comme en témoigne le paragraphe 3 des commentaires afférents à l'article 5 du dernier modèle de convention OCDE[364]. L'évolution des conventions fiscales a montré que le concept d'établissement stable pouvait être étendu dans d'autres domaines.

2/ Le principe de l'élargissement du concept d'établissement stable

La notion d'établissement stable est appréhendée dans les accords signés entre les États. La définition de l'établissement stable comporte une liste d'exemples complétée par une liste non limitative de divers types d'établissement stable. Néanmoins, les conventions conclues par les deux pays ne se limitent pas à l'énumération proposée par le modèle OCDE et/ou le modèle ONU en matière d'établissement stable. Elles consacrent par ailleurs un certain élargissement de la notion, avec notamment le cas particulier des chantiers. Les articles 5 du Modèle de l'OCDE et du Modèle de Convention des Nations-Unis fournissent une énumération indicative des installations qui doivent être regardées comme des établissements stables : « un siège de direction, une succursale, un bureau, une usine, un atelier, etc. »[365].

En effet, l'analyse de la notion siège de direction nous parait très intéressant dans les deux droits. En France, suivant les dispositions des articles 218-A-1 et 218-A-2 du CGI l'impôt sur les sociétés est établi au lieu du principal établissement de l'entreprise c'est-à-dire de la personne morale[366]. La direction effective de la société ou le lieu de son siège social est parfois retenu pour l'imposition de l'entreprise, si l'administration fiscale en dispose ainsi. Cependant, ces dispositions législatives mettent l'accent sur le lieu du principal établissement ou du principal centre de ses activités. Lorsque la société exerce ses activités en France ou y possède des biens, sans y avoir son siège social, elle y sera imposable si elle y possède son « principal établissement », ou ses « propriétés immobilières » ou simplement y si elle y « exerce une activité »[367].

[364] Convention modèle OCDE, C (5) -1, nov. 1997.
[365] Articles 5 du Modèle de convention OCDE et du modèle de convention des Nations Unies ; Source : http://www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/projet-mise-a-jour-2017-modele-de-convention-fiscale.pdf.
[366] Articles 218-A-1 et 218-A-2 du CGI voir sur ce thème : BOI-IS-DECLA-10-10-40-20130318, DGPIP, 2013 ; Source : http://bofip.impots.gouv.fr.
[367] Article 23 ter de l'ANNEXE IV du CGI français.

En effet, la localisation du siège social de la société a plus de clarté en droit commercial. On se réfère à l'article L 210-3 du CC qui stipule que « les sociétés dont le siège social est situé en France sont soumises à la loi française et que si les tiers peuvent se prévaloir du siège statutaire, celui-ci leur est inopposable par la société si son siège réel est situé en un autre lieu »[368]. Au Sénégal, le COCC[369] qui reprend l'acte uniforme[370], en son article 26 dispose que : « le siège doit être fixé au choix des associés, soit au lieu du principal établissement de la société, soit à son centre de direction administrative et financière[371] ».

L'élargissement de la notion d'établissement stable touche deux domaines intéressants : le cas des chantiers et le cas particulier des usines « clés en main ». L'analyse du cas des chantiers de construction reviendrait à s'interroger sur le sens et la portée que nous accordions à la notion. Les commentaires de l'article 5 du Modèle ONU et OCDE concernant la définition de l'établissement stable, modèle révisé en 1977, énonçant que l'expression « chantier de construction ou de montage ne couvre pas seulement la construction de bâtiments, mais celle de route, de ponts ou de canaux, la pause de conduite ainsi que le terrassement et le dragage »[372]. L'expression englobe également l'organisation de la construction d'un bâtiment, si ces activités sont exercées par l'entrepreneur. Elle peut s'étendre « aux chaines temporaires de montage ou les activités de surveillance s'y exerçant lorsque ce chantier, cette chaine temporaire ou ces activités, faisant suite à la vente de machines ou d'équipement, ont une durée inférieure à six mois »[373].

Si la Convention de type OCDE retient une durée de chantier d'un minimum de douze mois, en revanche, les conventions fiscales ONU retiennent en pratique des solutions très variables. Ainsi, la durée minimum peut être de trois mois (Mauritanie, Nigeria), six mois (Argentine) ou douze mois (Allemagne, États-Unis).

En effet, les pays en voie de développement réclament la durée la plus brève possible afin de pouvoir imposer plus souvent les bénéfices provenant des chantiers réalisés sur leur territoire.

---

[368] Article 210-3 CC ; Source : https://www.legifrance.gouv.fr.
[369] Code des obligations civiles et commerciales.
[370] Acte adopté le 17 avril 1997 et paru au JO OHADA n°2 du 1er octobre 1997.
[371] Article 24 de l'Acte Uniforme relatif au droit des Sociétés Commerciales et du Groupement d'Intérêt Economique.
[372] Article 5, § 3, a/ du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement, Révision de 2011 ; Source : http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/02/UN_Model2011_UpdateFr.pdf.
[373] Idem.

La pratique conventionnelle est assez variable en ce qui concerne la qualification des chantiers de construction[374]. En raison de l'incompatibilité de la spécificité des besoins des pays en voie de développement avec la définition étroite de l'établissement stable dans la conception classique[375], la France a adopté, dans les conventions qu'elle a passées avec les pays en voie de développement, une définition plus large de la notion d'établissement stable.

Cette spécificité est caractéristique des conventions passées entre la France et les pays en développement (Inde[376], Gabon[377], Côte d'Ivoire[378]). Elles s'inspirent du Modèle de Convention de l'ONU qui retient une conception élargie de l'établissement stable en autorisant facilement aux pays en voie de développement le droit d'imposer les activités d'entreprises de pays développés sur leur territoire.

L'élargissement de la notion d'établissement stable apparait dans la qualification donnée aux chantiers de construction ou de montage. On retiendra ainsi que dans les conventions conclues par la France avec les pays d'Afrique subsaharienne, un chantier de construction ou de montage est le plus souvent réputé constituer un établissement stable dès sa création, sans condition de durée. La même solution est retenue dans la Convention Franco-algérienne[379] et dans la Convention Franco-marocaine[380].

Ainsi, l'accord Franco-sénégalais se démarque encore des modèles de référence qui fixent des conditions de durée des chantiers de construction (douze mois pour le Modèle OCDE et 6 mois pour le Modèle ONU). Certains experts des pays en voie de développement[381] se sont déclarés partisans de la suppression de toute limitation dans le temps. Cette suggestion est fondée sur la constatation, qu'en raison des techniques modernes, les activités analogues peuvent durer très peu de temps et assurer un bénéfice important à l'entreprise. Cette position est tout à fait justifiable. Comment peut-on ainsi concevoir qu'un chantier de construction ne soit pas traité de la même façon que le régime des artistes, des sportifs et des professionnelles

[374] Bernard CASTAGNÈDE, *Précis de fiscalité internationale*, 4e éd., PUF, p. 407.
[375] Leurs échanges économiques sont relativement équilibrés, les pays industrialisés s'accommodent de la conception plutôt restrictive de l'établissement stable qui est proposé par l'OCDE.
[376] Convention fiscale du 29 Septembre 1992.
[377] Convention fiscale du 21 Avril 1966.
[378] Convention fiscale du 6 Avril 1966.
[379] Convention fiscale du 17 Mai 1982.
[380] Convention fiscale du 29 Mai 1970.
[381] ONU « Conventions fiscales entre les pays développés et pays en voie de développement », 2e rapport, op.cit., première partie, p, 7 et 8, p. 29 suggestion de l'expert philippin.

du spectacle, lesquels sont imposés au lieu de leur activité professionnelle, indépendamment de la durée de cette activité ?

C'est la raison pour laquelle des propositions ont été lancées et la période de six mois pourrait être réduite à une durée d'au moins trois mois. Certains experts[382] ont même estimé qu'il ne devrait y avoir aucune limitation de temps.

Ils prônent la suppression de la condition relative à la durée et du reste de toute indication de délai pour attribuer la qualité d'établissement stable à un chantier de construction ou de montage[383].

L'accord Franco-sénégalais ignore toute référence à une limitation de durée. Ce compromis parait être suffisamment proche de la réalité des relations économiques privilégiées entre les deux pays. Ainsi, la France a voulu, à travers cette disposition, accorder un avantage à la DGID sénégalaise, conformément à la position qu'elle a adoptée vis-à-vis de ses anciennes colonies. En citant, dans la liste des établissements les « chantiers de construction ou de montage » sans condition de durée, la Convention Franco-sénégalaise se démarque des deux modèles de référence (ONU, OCDE). Elle semble se rapprocher plus de la Convention OCAM[384] qui élargit la notion d'établissement stable à d'autres secteurs dans lesquels la Convention Modèle OCDE énonce expressément qu'il n'y a pas d'établissement stable. Il s'agit des chantiers de construction (quelle que soit la durée prévue pour la construction et le montage) ; des dépôts de marchandises ou entretien d'une installation utilisée à des fins de stockage, d'exposition ou de livraison de marchandises ; des bureaux d'achats et centres de documentation, de dépôt d'un stock de marchandises en consignation chez un agent etc. A l'instar de la Convention OCAM[385], la Convention Franco-sénégalaise réalise ainsi un élargissement assez intéressant de la notion d'établissement stable qui ne couvre pourtant pas toutes les formes d'activités pouvant s'y rattacher, notamment le cas particulier des usines « clés en main ». C'est un vocable d'économie générale souvent associé à des opérations de transmission de biens, par exemple, les transferts de technologies.

[382] Le professeur Stanley S. SURREY avait pour sa part, proposé à l'ONU un projet de convention de double imposition entre les pays développés et pays en voie de développement, il préconisait une limitation de six mois en matière de chantier de construction ou de montage, qui peut être abaissé à « mois par accord bilatéral. Cf. Havard International Law journal-volume 19-number 1-winter 1978, Stanley S. Surrey: proposed double taxation convention, p.108.

[383] Convention fiscale ONU conclut entre les pays développés et pays en voie de développement 2° rapport n°E/4936 ST/ECA/137 ANNEXE IV, p. 29.

[384] Convention fiscale signée à fort Lamy en 1971.

[385] Convention fiscale OCAM, Convention signée le 29 juillet 1971.

En principe, le transfert portant sur l'usine « clés en main » n'est qu'une opération de construction ou de montage sans transfert de savoir-faire. Cependant, bien souvent elle s'accompagne de ce type de transfert que la doctrine économique désigne par l'expression « produit en main » (accessoire au savoir-faire de production). Cette élucidation conceptuelle s'impose dans la mesure où la Convention Modèle OCDE ne traite pas du cas particulier des chantiers « clés en main »[386]. C'est d'ailleurs pourquoi certains protocoles négociés par la France réaffirment de façon expresse que les marchés « clés en main » constituent des contrats mixtes. Ainsi, cette qualification renvoie, surtout aux modalités d'imposition. Il est vrai qu'au regard de la notion d'établissement stable, ces chantiers peuvent être rangés dans l'expression « chantier de montage ».

Cependant, pour tenir compte de leur développement et des enjeux fiscaux qui s'y rattachent, ils pourraient faire l'objet de développements particuliers quant à leur nature et leur régime d'imposition. Dans le cas de la livraison à l'étranger d'une usine « clés en main » par une société française, le bénéfice correspondant à l'ensemble des opérations effectivement réalisées sur place, c'est-à-dire les pays d'implantation de l'usine, ne doit pas être pris en compte pour la détermination du résultat imposable en France à l'impôt sur les sociétés[387]. La France et la Suède sont parmi les pays de l'OCDE qui ont consenti le plus d'aménagements à la notion d'établissement stable. L'action de la France, nous l'avons indiqué, s'inscrit dans le cadre d'une coopération qu'elle entretient avec les pays de l'ancienne Communauté française d'Afrique. Tel est le cas de la Convention Franco-sénégalaise signée en 1974. Nous précisons qu'à l'état actuel, il est impératif d'accepter une notion plus large du principe d'établissement stable dans les futurs accords entre pays développés et pays en voie de développement.

Au Sénégal, la DGID doit préconiser une révision des accords en vigueur afin d'y introduire une notion plus extensive du principe d'établissement stable. L'objectif de parachever l'élargissement de la notion d'établissement stable est de permettre ainsi au Sénégal d'accroître son pouvoir d'imposition sur un territoire où tout est encore à construire. Elle s'inscrit par ailleurs, dans le droit fil de l'évolution des conventions internationales.

Toutefois, les conventions modèles ne tiennent pas compte seulement de la matérialité de l'établissement stable décrit ci-dessus, même en l'absence de toute installation fixe

[386] Nguyen PHU DUC, *La fiscalité internationale des entreprises*, Massons, Paris 1985, p. 350.
[387] CE, arrêt du 23 juin 1978, req. n° 99444, RJ 1978, vol. II, p. 92 ; cf. H 1413, n° 19.

d'affaires, elles tiennent compte de la représentation physique, c'est l'hypothèse de la présence par l'intermédiaire d'un agent[388].

B/ La présence par l'intermédiaire d'un agent

La répartition entre les États du pouvoir d'imposer les bénéfices d'une entreprise repose principalement sur le concept d'établissement stable. Schématiquement et en dehors de certains revenus catégoriels, un État peut uniquement imposer les profits attribuables à un ES exploité sur son territoire. Dans la plupart des conventions fiscales internationales, en l'absence d'installation fixe d'affaires, la présence d'un « agent dépendant » (**1**) habilité à conclure localement des contrats au nom de l'entreprise étrangère suffit à caractériser un établissement stable, en revanche la présence d'agent indépendant ne suffit pas à caractériser un établissement stable (**2**).

1/ Le principe : l'agent jouissant d'un statut dépendant

Classiquement, pour que l'agent d'une société étrangère constitue un ES, la jurisprudence pose deux conditions cumulatives, à savoir l'existence d'un lien de dépendance, juridique ou économique, et l'exercice habituel du pouvoir de conclure des contrats au nom de l'entreprise. La notion de dépendance s'apprécie tant sur le plan juridique qu'économique. La notion de dépendance juridique consiste à déterminer s'il existe un lien de subordination entre l'agent et l'entreprise consécutive à un contrat de travail. Même si, contractuellement, l'agent n'est pas dans un lien de subordination juridique, il sera néanmoins considéré comme dépendant s'il exerce totalement son activité pour la société ou s'il perçoit une rémunération fixe de la même entité de sorte qu'il transfère les risques liés à son activité sur la tête de cette dernière.

En France, la notion d'agent dépendant a déjà donné lieu à de nombreux débats et à plusieurs décisions jurisprudentielles. Le juge français s'est fondé sur les dispositions conventionnelles pour clarifier la notion. Ainsi, dans une affaire concernant une filiale française de la SNCF, la qualification d'agent dépendant a été rejetée par la Cour en précisant que la société belge n'exerçait pas un contrôle détaillé sur l'organisation et le personnel de la société française.

[388] Hervé LACHAIZE, *La notion fiscale d'établissement stable à l'épreuve du commerce électronique, en droit fiscal français et en droit fiscal communautaire*, *op. cit.,* p. 23.

Il n'était pas démontré qu'elle exerçait son activité de façon exclusive ou prépondérante au bénéfice de la société belge. Il n'y avait donc ni dépendance juridique, ni dépendance économique[389].

À la lecture de ces décisions, le juge français semble être beaucoup plus sollicité que son homologue sénégalais en la matière.

Au Sénégal, seule la doctrine a pu apporter des précisions sur la notion d'agent dépendant[390], elle ne s'est pas prononcée sur des cas spécifiques. En effet, la Convention Franco-sénégalaise donne une interprétation de la notion d'agent dépendant à travers l'article 3, c). L'existence d'un établissement stable reposant cumulativement sur une relation de dépendance et sur le pouvoir d'engager l'entreprise, le contenu de l'article 3, c/ pose les deux critères, - la dépendance et le pouvoir -, et vise les rapports contractuels entre les différentes parties. Il énonce qu'« une personne agissante dans un État contractant pour le compte d'une entreprise de l'autre État contractant, autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant visé à l'alinéa e) ci-après, est considérée comme établissement stable dans le premier État si elle dispose dans cet État de pouvoirs qu'elle y exerce habituellement lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise »[391].

Cette clause visée par la Convention fiscale Franco-sénégalaise figure sous une forme identique dans l'ensemble des accords auxquels les deux États sont partis. Elle reprend intégralement les dispositions de l'article 5 du Modèle OCDE qui a renoué avec le principe posé par les Conventions Modèles de Mexico et de Londres[392]. L'article 3, c) de la Convention précise que l'agent doit bénéficier du pouvoir de conclure des contrats au nom du commettant[393].

---

[389] CAA Paris 26 novembre 2003, n°00-134, Sté Intercontainer.
[390] Doctrine administrative, lettre DGID N° 0369/DGID/BLEC/ du 28 mai 2004.
[391] Article 5.5 du modèle de convention OCDE, ONU. Source : https://www.oecd.org/fr.
[392] Article V du protocole des conventions modèles de Mexico et de Londres stipule que : « lorsqu'une entreprise de l'un des États contractants entretient régulièrement des relations d'affaires dans l'autre État par l'intermédiaire d'un agent qui y est établi et qui est autorisé à agir pour le compte de ladite entreprise, celle-ci sera considérée comme ayant un établissement stable dans l'État en question » (COMITÉ FISCAL N° officiel : C. 88. M. 88. 1946. II.A. Genève, novembre 1946) ; Source : http://biblio-archive.unog.ch/Dateien/CouncilMSD/C-88-M-88-1946-II-A_FR.pdf.
[393] « Une personne agissante dans un État contractant pour le compte d'une entreprise de l'autre État contractant, autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant visé à l'alinéa e) ci-après, est considérée comme « établissement stable » dans le premier État, si elle dispose dans cet État de pouvoirs qu'elle y exerce habituellement lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise ».

Ce point ressort des termes mêmes de la Convention Modèle OCDE, et dans les Conventions fiscales conclues par la France avec la Belgique[394] (art 4° -6 de la Convention) ou la Suisse[395], également dans les Conventions fiscales conclues par le Sénégal avec la Belgique[396] et l'Italie[397] (article 4-4.de la Convention) et la France.

Le modèle de convention OCDE, ONU, la convention fiscale Franco-Sénégal ont la même acception de la notion d'établissement stable.

De même, la notion d'agent dépendant avait fait l'objet d'une interprétation par les services fiscaux français dans « l'affaire X et cie » suivi dans les deux pays. Par une lettre, le Ministre français du Budget a clarifié la situation des parties dans cette affaire : « enfin, j'ajouterai que les dispositions de l'alinéa c) de l'article 3 de la convention fiscale trouve également à s'appliquer au cas particulier et confirmant l'existence en France d'un établissement stable de la société « X et cie ».

En effet, aux termes de cet alinéa, « les personnes agissant pour le compte d'une entreprise et habiletés à conclure des contrats au nom de cette entreprise peuvent constituer un établissement stable pour l'entreprise dont elles dépendent. Or, Monsieur P.C., Président directeur général de la société « X et cie », ainsi que deux cadres de l'entreprise, tous trois domiciliés en France, dirigent l'entreprise à Paris. Par la nature de leurs fonctions, ces personnes disposent sans aucun doute de pouvoirs suffisants pour obliger l'entreprise lorsque celle-ci participe à ces activités commerciales en France. Dès lors, j'estime que l'établissement utilisé par la société « X et cie » à Paris doit être considéré comme un établissement stable de cette entreprise au regard des dispositions de la convention fiscale Franco-sénégalaise du 29 mars 1974 ». En effet, l'expression « conclure des contrats au nom de l'entreprise » retenue dans cette affaire est un classique qui revient dans la Convention Modèle OCDE et dans les Conventions Modèles ONU. Le choix de cette expression a surtout pour objectif de démontrer que l'agent dépendant dispose du pouvoir juridique de lier l'entreprise. Ce qui signifie qu'il a les mains liées, il ne peut agir pour son propre compte. En revanche, il n'y a pas d'établissement stable si l'agent n'est pas habilité à conclure des contrats au nom du commettant permettant d'engager ce dernier dans une relation commerciale ayant trait aux opérations constituant ses activités propres.

[394] Convention fiscale du 10 Mars 1964.
[395] Convention fiscale France et suisse du 9 septembre 1966, article 5-4.
[396] Convention fiscale signée le 29 septembre 1987, entrée en vigueur le 4 février 1993, article 5 - a)
[397] Convention fiscale signée le 20 juillet 1998, entrée en vigueur le 24 octobre 2001, article 4-4.

Ce point ressort des termes des conventions fiscales conclues par la France. C'est le cas dans la Convention fiscale Franco-britannique[398].

Par ailleurs, à l'instar de plusieurs accords fiscaux internationaux, la Convention Franco-sénégalaise déroge à ce principe en ce qui concerne les entreprises d'assurances. Elle prévoit qu'une entreprise d'assurance de l'un des États est considérée comme étant un établissement stable dans l'autre État si, par l'intermédiaire de ses agents, elle perçoit des primes sur le territoire dudit État ou des risques sur ce territoire.

En effet, si on appliquait les critères classiques de l'agent dépendant, les entreprises d'assurances ne seraient pas des établissements stables, car dans la pratique, les agents locaux ne sont pas habilités à contracter, au nom de l'entreprise, des polices d'assurance devant être signées au siège social. Cette dérogation expresse pour les entreprises d'assurances ne constitue toutefois pas une spécificité de la Convention Franco-sénégalaise. Fidèle au Modèle OCDE, la France l'a adopté dans plusieurs conventions notamment dans celles conclues avec l'Allemagne (article 2-7. d. de la Convention)[399], le Luxembourg (art 2-3.5° de la convention)[400], la Suisse (article 5.1-5 de la convention)[401]. Au-delà du critère de dépendance, l'agent doit avoir un certain degré de permanence. Ce caractère de permanence ou de continuité est tellement inhérent à l'activité exercée par l'intermédiaire d'un établissement stable que le comité fiscal de l'OCDE s'abstient de développer cet aspect du problème dans ses commentaires. En d'autres termes, le caractère d'établissement stable de ces éléments s'impose à l'évidence, ce qui explique que les négociateurs des conventions n'aient pas éprouvé le besoin de les définir[402].

---

[398] CE du 31 mars 2010 Arrêt ZIMMER, en l'espèce, la société britannique Zimmer Ltd a commercialisé ses produits en France par l'intermédiaire de son distributeur, la société française Zimmer SAS jusqu'en mars 1995. L'entreprise britannique Zimmer Ltd vend ses produits via son distributeur installé en France. L'entreprise Zimmer SAS installé en France était considérée par l'administration fiscale comme un établissement stable. Cette dernière mis à sa charge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés et de taxe professionnelle. Au regard du contrat de commissionnaire liant les deux structures, la CAA de Paris a considéré que l'entreprise française était un agent dépendant de l'entreprise britannique, et qu'elle pouvait engager cette dernière pour des activités qui lui sont propres. Les juges du fond en ont déduit que l'entreprise Zimmer SAS constituait un établissement stable de l'entreprise Zimmer Ltd au sens de l'article 4 paragraphe 4 de la Convention fiscale franco-britannique du 22 mai 1968. Mais le Conseil d'État n'a pas suivi l'administration fiscale dans son raisonnement, il estime qu'un commissionnaire ne peut constituer un établissement stable de son commettant étranger, sauf fonctionnement anormal du contrat de commission; Voir ce thème : Alerte fiscale ; Décision Zimmer : commissionnaire et établissement stable, édité par le cabinet « *Lanwell et associés* » cabinet d'avocats membre du réseau PricewaterhouseCoopers ; Source : http://landwell.cabestan.com/commissionnaire_et_etablissement_stable.cfm.

[399] Convention fiscale signée entre la France et l'Allemagne du 21 juillet 1959.

[400] Convention fiscale signée entre la France et le Luxembourg du 1e Avril 1958.

[401] Convention fiscale signée entre la France du 9 septembre 1966.

[402] Guy GEST, *L'imposition des bénéfices des sociétés françaises aux États-Unis, les rapports entre droit fiscal interne et convention fiscale internationale*, LGDJ, Thèse, Paris 1979, p.119.

Bien que la Convention Franco-sénégalaise n'ait pas expressément stipulé cette condition, elle demeure nécessaire dans la mesure où c'est un critère général retenu à l'issue de la définition de l'établissement stable. Elle doit toutefois être déterminée suivant les cas. M. SURRY, secrétaire au Trésor, rappelait dans un échange de notes se rapportant à la Convention entre les États-Unis et le Luxembourg qu'un « certain degré de continuité et de permanence est inhérent au concept d'installation fixe d'affaires »[403].

La notion d'établissement tout en assurant l'assujettissement à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux doit garantir un degré de permanence dans l'économie de l'État d'accueil.

2/ L'exception : l'agent jouissant d'un statut indépendant

L'agent est considéré comme un indépendant quand il agit à titre personnel, pour son propre compte et engage sa responsabilité individuelle. Vis-à-vis de l'entreprise, il n'est pas lié par un contrat de travail, mais par un contrat de mandat. Il bénéficie d'une liberté de gestion et d'action et se fait rémunérer par une commission. Aux termes de l'article 5, paragraphe 6, de la Convention Modèle OCDE, « une entreprise n'est pas considérée comme ayant un établissement stable dans un état contractant du seul fait qu'elle y exerce son activité par l'entremise d'un courtier, d'un commissaire général ou tout autre agent jouissant d'un statut indépendant, à condition que ces personnes agissent dans le cadre ordinaire de leur activité »[404]. Cette clause figure sous une forme identique dans l'article 3- e) de la Convention fiscale Franco-sénégalaise. Elle figure également dans la majeure partie des conventions fiscales signées par les deux États avec d'autres. Dans la pratique conventionnelle, le juge français fiscal français a statué à maintes reprises. Ainsi, la CAA de Paris[405] avait appliqué cette disposition conventionnelle dans une affaire Franco-suisse. Le Conseil d'État avait jugé que la seule perception de revenus immobiliers imposables en France en vertu d'une disposition spécifique de la Convention Franco-suisse ne saurait caractériser l'existence d'un établissement stable[406].

---

[403] "*Sen. Committee on foreign relation, tax convention and protocols with Luxembourg, the Netherlands, sweeden and Japan*", S Exec. Rep n° 10, 88th cong. 2d sess. 41-44 (1964); Voir sur le thème: Guy GEST, *L'imposition des bénéfices des sociétés françaises aux États-Unis, les rapports entre droit fiscal interne et convention fiscale internationale,* LGDJ, Thèse, Paris 1979, p.119.

[404] Modèle de Convention fiscale de L'OCDE article 5 paragraphe 6; http://landwell.cabestan.com..

[405] CAA Paris, 2 juill. 1996. N° 94-765, SA New Building Promotion Limited: RJF 11/1996. N° 1334: BDCF 6/1996, p. 53, concl. Martel.

[406] CE. 20 Oct. 2000, n° 182165, SA New Building Promotion Limited: Dr. Fisc.2001, comm. 134.

Cette décision est une reprise des indications fournies par les commentaires du paragraphe 6 de l'article 5 du Modèle OCDE qui mentionne que « si les activités commerciales que l'agent exerce pour le compte de l'entreprise sont soumises à des instructions détaillées de celle-ci, ou à un contrôle général, l'agent ne peut être considéré comme indépendant »[407]. En principe, l'intermédiaire ayant la qualité d'agent indépendant ne peut pas constituer un établissement stable.

Mais la Convention Franco-sénégalaise déroge à cette clause, elle vise un cas où l'agent indépendant constitue un établissement stable. Elle précise que si l'intermédiaire dispose d'un stock de marchandises en consignation à partir duquel sont effectuées les ventes et livraisons, il est admis que ce stock est caractéristique de l'existence d'un établissement stable[408]. Cette clause, expressément visée par la Convention fiscale Franco-sénégalaise, figure également dans plusieurs conventions fiscales signées entre la France et les pays en voie de développement, il en est ainsi dans la Convention fiscale des pays de la CEAO (Burkina Faso, Côte d'Ivoire, Mali, Mauritanie, Niger et le Sénégal)[409]. Elle est présente également dans la Convention entre la France et le Maroc[410] mais absente dans la Convention entre le Sénégal et le Maroc[411]. Elle est présente dans la Convention entre le Sénégal et la Tunisie[412] mais absente dans la Convention entre la France et la Tunisie[413].

Cette clause serait mieux admise par les entreprises étrangères, si elle était généralisée à l'ensemble des conventions fiscales pour éviter des situations inégalitaires entre les entreprises. Prenons, pour exemple, une entreprise marocaine qui serait imposable au Sénégal alors qu'une entreprise tunisienne ne le serait pas au Sénégal, ou encore, une entreprise tunisienne imposable en France alors qu'une entreprise marocaine ne le serait pas. Il ressort de ces diverses appréciations que l'agent dépendant est érigé en critère autonome et alternatif de la définition générale. Cette dernière renvoie toutefois à des réalités concrètes qu'il convient de préciser et d'approfondir, pour avoir une vue complète, à la fois théorique et pratique de la notion d'établissement stable.

---

[407] Article 5 de la Convention fiscale Modèle OCDE et ONU.
[408] Convention fiscale franco-sénégalaise signée à Paris le 29 mars 1974, approuvée par la loi n° 75-1181 du 19 décembre 1975 ; Source : https://www.impots.gouv.fr (JO du 21 décembre 1975).
[409] Convention fiscale signée le 29 octobre 1984, entrée en vigueur le 1er janvier 1985 article 3) e.
[410] Convention fiscale signée le 29 Mai 1970 article 3) e.
[411] Convention fiscale signée le 1er mars 2002.
[412] Convention fiscale signée le 5 mai 1984, entrée en vigueur le 2 juillet 1985.
[413] Convention fiscale signée le 28 Mai 1973.

Ces règles s'appliquent pour caractériser l'établissement stable, en France ou au Sénégal, d'une entreprise étrangère mais aussi pour caractériser l'établissement stable à l'étranger d'une entreprise française ou sénégalaise.

Il en résulte que les bénéfices et les pertes des établissements stables sont imposés dans le pays où ces établissements stables exercent leur activité, s'ils répondent comparativement à la définition d'entreprise exploitée hors de France ou hors du Sénégal. Toutefois, des entreprises résidentes de France peuvent déduire directement ou indirectement des pertes de leurs établissements à l'étranger, s'ils ne sont pas considérés comme des entreprises exploitées hors de France.

Une telle déduction est autorisée dans certaines conditions. En droit conventionnel, il n'existe généralement pas de divergence dans la notion d'établissement stable entre le droit interne et les conventions signées par la France. En définitive, les règles d'imposition prévues par l'article 4 de la Convention Franco-allemande aboutissent généralement, sauf rare exception, à retenir les mêmes règles d'imposition que celles de droit interne.

Conclusion chapitre I

Les critères d'application de l'impôt sur les bénéfices des sociétés en France et au Sénégal sont à la fois personnels et territoriaux. D'abord, les champs d'application personnels s'apparentent par leur principe (sociétés de capitaux et sociétés de personnes) et par leurs exceptions (les sociétés hybrides, les SARL de famille qui peuvent emprunter l'un ou l'autre type de société selon leur option). Ensuite, les champs d'application territoriaux sont similaires. Ainsi, la France et le Sénégal appliquent tous deux, en droit national et conventionnel, le principe de territorialité de l'imposition des bénéfices des sociétés.

L'application de ce principe constitue un arsenal de mesures compatibles aux réalités économiques des deux États. Comme nous avons tenté de le démontrer dans ce premier chapitre, ce principe de territorialité de l'IS ne pose aucune difficulté d'application au Sénégal et en France. Force est de reconnaitre qu'il est favorable aux entreprises puisqu'il leur évite d'être imposées doublement à raison des bénéfices qu'elles ont pu réaliser à l'étranger, sans avoir à recourir à la méthode du crédit d'impôt[414].

Dans ce chapitre, les règles de mise en œuvre du principe de territorialité sont construites autour de la notion de l'établissement, qui au sens de la loi fiscale des deux États est d'ailleurs proche de celle d'établissement stable mais s'en distingue, cependant. L'ancrage de cette conception territorialiste, dans les systèmes fiscaux français et sénégalais, signifie que toutes les entreprises sont imposables en France et/ou au Sénégal à raison des profits tirés des exploitations situées dans ces territoires. Une entreprise étrangère sera donc soumise à l'impôt sur les sociétés en France et au Sénégal à raison des résultats provenant de son exploitation sur le territoire français ou sénégalais.

En revanche une société française ou sénégalaise ne sera pas soumise à l'impôt sur les sociétés en France ou au Sénégal à raison des bénéfices ou des pertes réalisées dans une exploitation localisée dans un autre État. Même si la jurisprudence et la doctrine administrative ont mis en place des moyens de consolidation du principe, même si le droit conventionnel ne remet pas en cause le principe de territorialité, il est absolument important pour les législateurs

[414] Claire TOUZET, *La territorialité de l'impôt sur les sociétés*, *op. cit.,* p. 78.

de lever les équivoques liées à l'imprécision constatée au niveau des critères de définitions de l'établissement stable et du rattachement des revenus à un territoire déterminé.

Cependant, le législateur français est beaucoup plus volontariste que son homologue sénégalais car il a permis à certaines sociétés de retenir pour la détermination de l'assiette imposable sur son territoire, les résultats de certains de leurs établissements à l'étranger. Toutefois, le principe de territorialité est parfois atténué par des facteurs de politique économique extérieure et de protection contre la fraude ou l'évasion fiscale[415].

Pour éviter ces doubles impositions et se protéger, les États ont signé une série de conventions fiscales. Le raisonnement du juge est le même au moment de répartir une assiette entre des États liés entre eux par une convention fiscale. Ces conventions sont calquées sur le Modèle OCDE, et reconnaissent, elles aussi, le principe territorial de rattachement des revenus, même si les termes employés par les conventions se distinguent sensiblement de ceux que nous connaissons en droit interne[416].

Cependant, le principe de territorialité n'a plus ou moins de valeur que le principe de mondialité appliqué aux États-Unis, en Belgique et par la majorité des États. Il faut juste retenir que c'est deux principes différents dans leur application. Après la délimitation des champs d'application se pose ainsi l'étude du régime applicable dans les deux droits parce qu'il permet la classification des entreprises selon leur taille et leur chiffre d'affaires. Ainsi, le droit fiscal a pour particularité de s'intéresser, non seulement à l'entreprise prise isolément, mais aussi à la société en tant qu'elle appartient à un groupe.

[415] Idem, p. 78.
[416] Idem, 14.

CHAPITRE II : Des choix comparables de régime d'imposition

En droit fiscal, la multiplicité des impôts montre à quel point les techniques d'imposition sont variées. Notre objectif est de mesurer cette diversité fiscale, qui est de mettre en place les différents choix de régimes qui s'offrent à l'entreprise prise individuellement et aux sociétés prises dans le cadre du groupe.

Partant de ce constat, les deux législateurs proposent dans leurs dispositifs fiscaux des régimes fiscaux, l'activité et la réalité économique de l'entreprise. D'abord, selon la taille et l'activité de l'entreprise, les régimes d'imposition qui les mettent en œuvre peuvent être soit soumis à l'IR, soit l'IS, selon des régimes différents. De façon générale, on peut invoquer les BIC ou les BNC, les BA, mais également sur la TVA et de façon particulière les régimes du réel normal, simplifié, microentreprises.

Ensuite, selon la réalité économique dans ce cas, les législateurs, en vue de mieux assurer la neutralité de la fiscalité à l'égard des structures économiques et de renforcer la compétitivité des entreprises, ont prévu des dispositions codifiées dans les CGI qui instituent un régime fiscal des groupes de sociétés. C'est un régime optionnel applicable aux sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun[417].

Les développements qui suivent se proposent d'approfondir le régime d'imposition des entreprises prises individuellement (**Section I**) et celui de la société appréhendée dans le cadre du groupe (**Section II**).

[417] BOI-IS-GPE-20160302 publié le 02/03/2016 ; Source : http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/5917-PGP.html.

Section I : L'imposition des sociétés prises individuellement

Les entreprises relevant d'un régime réel d'imposition, normal ou simplifié, dès lors qu'elles sont identifiées s'appliquent aux exploitants individuels et aux personnes morales soumis à l'IR ou à l'IS.

En effet, si le chiffre d'affaires de l'entreprise atteint un seuil fixé par les textes législatifs, le réel simplifié et le réel normal s'appliquent de plein droit. Parfois, le législateur ouvre le droit à certaines entreprises d'opter pour un régime (réel, simplifié).

Au regard des régimes cités ci-dessus, les entreprises sont imposées sur la base de leurs bénéfices réellement réalisés, contrairement aux règles applicables dans le régime de la microentreprise, en droit français et par simplicité aux règles applicables dans le régime de la contribution globale unique CGU[418], en droit sénégalais.

Ces différents régimes d'impositions (**Paragraphe I**) ont des conséquences sur le plan comptable et fiscal, puisqu'ils engendrent des obligations comptables et fiscales **(Paragraphe II)**. Celles-ci prennent différentes formes selon la nature de l'activité exercée et le régime fiscal de la société.

Paragraphe I : Les différents régimes d'imposition

C'est lors de la création de l'entreprise que l'on choisit le régime fiscal le plus adapté. En droit français et sénégalais, ces choix de régimes d'imposition sont dans leurs principes similaires et variés.

Ainsi, il existe en droit français deux modes d'imposition des bénéfices des entreprises individuelles relevant des BIC, le régime des microentreprises appelé micro-BIC et le régime réel comportant lui-même deux variables, le « réel simplifié » et le « réel normal ». Seul le régime réel français avec ses variantes a un pendant en droit fiscal sénégalais. Le régime du micro-BIC n'existant pas en droit sénégalais, le législateur a jugé plus simple de créer un impôt synthétique, la contribution générale unique regroupant sept types d'impôt.

Dans les droits fiscaux, notre analyse renvoie à trois catégories de régimes : le réel normal français appelé système réel en droit comptable OHADA, mais le CGI sénégalais garde la notion du réel normal comme en droit français (**A**), les régimes du réel simplifié appelé

[418] « La C.G.U a été introduite dans le système fiscal sénégalais par la loi n°2004-12 du 6 février 2004. Elle remplace l'ancien régime du forfait » ; Voir ce thème : Instruction administrative N° 0369/DGID/BLEC du le 28 mai 2004.

système simplifié (**B**) et le régime des « microentreprises » appelé système de trésorerie (**C**). Nous allons passer en revue successivement les dispositifs qui caractérisent chacun de ces régimes conformément aux normes juridiques en vigueur dans les deux États.

A / Le champ d'application du régime réel normal

Les législations fiscales française et sénégalaise ont été explicites, les entreprises qui remplissent les critères en respectant les seuils peuvent bénéficier du régime réel normal. En effet, il est couramment réservé aux grandes structures du fait d'obligations comptables et déclaratives contraignantes.

Dans les deux législations, l'impôt est déterminé à partir du bénéfice réel réalisé par l'entreprise. En principe, c'est un régime de plein droit (**1**), toutefois l'option est permise (**2**).

1/ Une application de plein droit

Le régime du réel normal français[419] et le régime du réel normal sénégalais[420] sont très proches dans le fond. Les législations fiscales française[421] et sénégalaise [422] fixent un seuil d'assujettissement au régime du réel normal des entreprises industrielles et commerciales. Les seules différences à noter entre les deux pays résident dans les limites à ne pas dépasser pour demeurer au régime du réel normal. En France, les entreprises soumises de plein droit au réel normal sont celles dont le chiffre d'affaires excède 783 000 euros HT[423], si « leur activité principale est la vente de marchandises, d'objets ou de denrées à emporter ou à consommer sur place, ou la fourniture de logements ; 236 000 euros HT, s'il s'agit de prestations de services »[424]. Au Sénégal, ce seuil est fixé à « un montant de 100 millions de Francs CFA pour les mêmes entreprises de ventes qui sont censées être des redevables de plein droit en la matière et de 75 millions de Francs CFA pour les entreprises réalisant des prestations de services lorsque leur chiffre d'affaires annuel, toutes taxes incluses, excède ce montant »[425].

---

[419] Article 221 du CGI français modifié par Décret n°2013-463 du 3 juin 2013 - art. 1.
[420] Article 126-1 du CGI sénégalais.
[421] Article 50-0 du CGI (France).
[422] Article 126 du CGI (Sénégal).
[423] Emmanuel DISLE, Jacques SARAF, Nathalie GONTHIER-BESACIER, Jean-Luc ROSSIGNOL, *Droit fiscal*, DCG, 2014-2015, p. 124.
[424] LE LAMY FISCAL, éd,. 2017, Tome 1, p.776 et ss, voir infra 1796 et ss.
[425] Loi n°2012-31 du 31 décembre 2012 publiée au J.O. n°6706 du 31-12-2012, article 26 alinéa 1 de la loi.

En effet, en dessous de la limite, elles sont soumises au régime du bénéfice simplifié prévu dans les deux droits, ou au régime de la CGU pour le Sénégal à condition que leur chiffre d'affaires soit resté inférieur à cette limite pendant trois années d'exercices consécutives.

Cependant, le choix du régime réel d'imposition présente un intérêt pour les entreprises soumises au régime réel d'imposition, le réel simplifié ou réel normal. L'adhésion à un centre de gestion ou à une association agréée permet aux entreprises, soumises à l'impôt sur le revenu, de bénéficier d'avantages fiscaux.

Ainsi, en France, les entreprises implantées dans des zones géographiques prioritaires (AFR[426]) peuvent bénéficier des avantages fiscaux ou des allégements fiscaux dès l'instant qu'elles sont imposables selon un régime réel[427]. Tandis qu'au Sénégal, les entreprises agréent au statut EFE[428] et peuvent bénéficier des avantages ou des allégements fiscaux dès qu'elles sont imposables au régime du réel[429]. Concernant le régime des BNC, dont l'imposition est assise essentiellement sur les bénéfices nets, les droits nationaux prévoient les régimes applicables. En France, c'est le régime de la déclaration contrôlée prévue à l'article 93 du CGI français et le régime déclaratif spécial ou micro-BNC. Tandis qu'au Sénégal, c'était le régime de l'évaluation administrative, mais elle est remplacée par le système de la déclaration contrôlée. Certes, le socle du champ d'application des régimes BNC semble proche, car les BNC imposables à l'IR sont ceux résultant de la différence entre les recettes effectivement encaissées et les dépenses effectivement payées[430]. Il n'en demeure pas moins que les régimes dans leur application effective sont véritablement différents.

En effet, deux mécanismes s'offrent au titulaire des BNC en France, le régime spécial BNC et le régime de la déclaration contrôlée. En revanche un seul s'offre au titulaire des BNC, le régime de la déclaration contrôlée. En France, le régime de la déclaration contrôlée s'applique de plein droit lorsque le montant des recettes annuelles, hors taxe, excède 32 000 euros. Le bénéfice est déterminé sur la base d'une comptabilité de caisse avec une possibilité d'option pour le régime de la comptabilité d'engagement.

---

[426] Les entreprises nouvelles peuvent bénéficier d'une exonération d'impôt sur les bénéfices en cas d'implantation avant le 31 décembre 2020 dans des zones d'aide à finalité régionale (AFR).
[427] Voir sur ce point le décret n° 2014-758 du 2 juillet 2014 relatif aux zones d'aide à finalité régionale et aux zones d'aide à l'investissement des petites et moyennes entreprises pour la période 2014-2020.
[428] Entreprise franche d'exportation (Sénégal).
[429] La loi 95-34 ; loi 2004-11/ Décret n°96-869, Décret n°2000-422, les entreprises franches d'exportation peuvent bénéficier des exonérations.
[430] Article 157 alinéa 1 du CGI sénégalais.

Les contribuables soumis au régime de la déclaration contrôlée doivent déclarer le montant exact de leur bénéfice, déterminé à partir de leur comptabilité. Leur déclaration est soumise au droit de contrôle de l'administration qui peut la vérifier et, le cas échéant, la rectifier dans les limites de la prescription[431]. Ce qui signifie que l'administration fiscale française contrôle l'ensemble des professions libérales.

En revanche, au Sénégal, le législateur faisait plutôt référence au régime de l'évaluation administrative qui s'appliquait aux contribuables dont le montant des recettes brutes n'excédait pas 50 Millions Francs CFA et qui n'avaient pas opté pour leur imposition selon le régime du bénéfice réel. Ce régime, encore appelé « régime forfait » en matière de BNC, a été supprimé par la loi n° 97-19 portant loi de finances rectificatives pour l'année 1997 et qui par la combinaison de ses articles 6 et 7 soumet désormais obligatoirement les BNC et revenus assimilés au régime réel d'imposition. La suppression de ce régime s'explique au travers de l'exposé de cette loi par le fait que « l'équité fiscale serait que les contribuables, notamment d'une profession libérale (avocats, médecins, experts…) du fait de leur niveau d'éducation, soient capables de présenter une comptabilité régulière pour l'assiette de l'impôt »[432]. La législation fiscale sénégalaise prévoit que « les contribuables qui perçoivent des BNC ou des revenus assimilés sont obligatoirement soumis pour la détermination du bénéfice imposable, au régime de la déclaration contrôlée »[433].

Si le législateur sénégalais se contente d'un seul mécanisme de contrôle pour les titulaires des BNC, en revanche, son homologue français combine le régime de la déclaration contrôlée et le régime déclaratif spécial, pour diversifier et ouvrir le choix aux contribuables. Ce dernier s'adresse, sauf exclusion expresse, aux contribuables dont le montant annuel des recettes n'excède pas un seuil fixé à 32 900 euros pour 2016 et qui sont exonérés de TVA ou bénéficient de la Franchise de base de TVA. En effet, les contribuables sont imposés sur un bénéfice évalué à 66% de leurs recettes, mais il leur est possible d'opter pour le régime de la déclaration contrôlée. Ce seuil, lorsqu'il n'est pas obligatoire, peut s'appliquer sur option aux contribuables relevant de plein droit du régime spécial « micro »[434]. Le législateur sénégalais excluait expressément du régime de la CGU les personnes disposant de revenus BNC.

[431] Idem, p. 255.
[432] Loi n° 97-1239 du 29 décembre 1997 de Finances rectificative pour 1997 ; Source : https://www.legifrance.gouv.fr.
[433] Article 161 du CGI sénégalais
[434] *Mémento pratique fiscal,* 2016, Francis LEFEBVRE, p. 254-255.

En réalité, l'absence de procédures simplifiées pour les contribuables titulaires de BNC alourdit le fardeau administratif du passage du régime de la CGU au régime réel. Pourtant en 2008, les institutions de BRETTONS WOODS avaient recommandé au Sénégal de soumettre les professions libérales au régime de la CGU, en conservant l'option de passer au régime du réel[435].

Finalement, cette recommandation a été suivie, car l'article 131 du CGI dans sa nouvelle version[436] permet « aux contribuables soumis au régime de la CGU d'opter pour le régime réel simplifié au plus tard le 30 avril de chaque année »[437]. C'est une avancée non négligeable, mais la situation est beaucoup plus complexe pour le régime des exploitants agricoles en France et au Sénégal. Cependant, les deux droits fiscaux retiennent le fameux principe de la transposition aux BA des règles applicables aux BIC. En droit français, les exploitants agricoles sont obligatoirement placés sous le régime normal de bénéfice réel lorsque la moyenne des recettes annuelles, calculée dans les conditions prévues à l'alinéa du paragraphe I de l'article 69 du CGI, excède 350 000 euros[438]. De même qu'en droit sénégalais, le bénéfice de l'exploitation agricole est déterminé dans les mêmes formes que celles prévues en matière de BIC au sens de l'article 155 du CGI, avec notamment l'existence d'un régime du forfait et d'un régime du réel. Mais, dans la pratique il existe des différences non négligeables. Le système fiscal agricole français génère sans aucun doute des recettes pour le budget de l'État, malgré les difficultés du secteur et les lourdes charges fiscales subies par les exploitants.

En revanche, le Sénégal, en tant que pays à vocation agricole, ne contribue pas à la dimension de son potentiel fiscal dans le secteur agricole. Paradoxalement, les textes du CGI sénégalais qui régissent l'imposition des bénéfices de l'exploitant agricole sont étriqués. Quand on analyse les dispositions législatives fiscales traitant le cas des bénéfices agricoles[439], on aperçoit qu'elles cadrent mal avec les réalités socio-économiques et socio-politiques du secteur. On se rend compte qu'il existe bien une législation fiscale applicable aux activités agricoles, mais il y a de réelles difficultés pour la rendre effective.

---

[435] Le Sénégal : la réforme de la TVA dans le cadre de l'intégration UEMOA, FMI, département de finances publiques, septembre 1999.
[436] Loi n°2012-31 du 31 décembre 2012-publié au J.O du n°6706 du 31-12-2012.
[437] Article 131 du CGI sénégalais.
[438] *Précis de fiscalité*, 2e éd., 2015, Direction générale des finances publiques, Bureau Études générales, pilotage et documentation - JF2A, p. 907.
[439] L'article 153 du CGI (les bénéfices imposables), 154 du CGI (les exemptions) et l'article 155 du CGI (la détermination du bénéfice).

Il est intéressant de constater que différents pays ont mis en place ou non une politique fiscale spécifiquement dédiée à l'agriculture.

En effet, la France a mis en place, en plusieurs étapes, une véritable fiscalité agricole : « le 1er janvier 1968 pour la TVA pour être en conformité avec la réglementation européenne 1e et 2e Directives du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires ; le 1er janvier 1970 pour les droits de mutation et le 1er janvier 1972 pour les bénéfices réels agricoles »[440].

La France est le seul pays, excepté l'Allemagne, à élaborer un régime fiscal spécifique pour les bénéfices agricoles. Les Pays-Bas[441] et le Danemark[442] ne disposent pas d'un régime fiscal spécifiquement dédié à l'agriculture.

Au Sénégal, certes, il a toujours été difficile pour les pouvoirs politiques successifs d'envisager l'imposition du secteur agricole. Cette incapacité résulte en grande partie de la difficulté de définir des techniques d'assiette et de perception adéquates.

2/ Une application sur option

L'option est un choix qui s'offre aux entreprises pour changer de régime. En France, les entreprises imposables selon le régime réel normal n'ont pas la possibilité d'opter pour une comptabilité « super simplifiée »[443]. Toutefois, les entreprises placées de plein droit sous le régime du réel simplifié ou sous le régime micro peuvent opter pour le régime du réel normal[444]. Quand l'entreprise fait le choix du régime réel normal, elle doit obligatoirement informer l'administration fiscale, son choix avant le 1er février de l'année au titre de laquelle elle souhaite bénéficier de ce régime. Non seulement l'option est valable pour ladite année mais elle est aussi valable pour l'année suivante pendant lesquelles elle est irrévocable[445].

[440] Rapport d'étude n°11.08 Août 2012, intitulé, l'influence des régimes de fiscalité de l'entreprise agricole sur les structures de production : une analyse comparée dans quatre pays européens : Allemagne, Danemark, France et Pays-Bas, p. 30. Cf. http://agriculture.gouv.fr/ministere.
[441] Les Pays-Bas prennent en compte les spécificités des différents secteurs d'activité par le biais d'abattements spécifiques sur le revenu imposable.
[442] Le Danemark conserve, quant à lui, une approche générale de son économie en traitant le secteur agricole de la même manière que les autres secteurs d'activité.
[443] Article 38 sexdecies-00 A de l'ANNEXE III au CGI, articles L. 123-25 à L.123-27 du Code de Commerce.
[444] Article 50-0-4 du CGI français.
[445] LE LAMY FISCAL, *op. cit.,* p.776 et ss, voir infra 1797 et ss.

L'option est valable 2 ans et peut être reconduite tacitement tous les 2 ans, mais en cas de renonciation, l'entreprise doit informer l'administration avant le 1er février de l'année au titre de laquelle elle souhaite appliquer le régime réel[446]. Les exploitants agricoles, soumis au régime simplifié, peuvent également opter pour le régime normal dans le délai du dépôt de la déclaration de résultat de l'année ou de l'exercice précédant celui au titre duquel elle s'applique.

Les nouveaux exploitants agricoles disposent du délai de quatre mois à compter de la date du début d'activité et l'option vaut pour l'ensemble des activités agricoles. En droit sénégalais, les modalités d'option retenues par les dispositions de l'article 127 du CGI sénégalais sont identiques à celles du régime français.

En effet, les assujettis sous le régime du bénéfice réel simplifié peuvent opter pour le régime du réel normal chaque année avant le 30 avril. En revanche, les dates limites du choix de l'option et les dates d'effet sont différentes de celles appliquées en droit français. Les assujettis au réel simplifié peuvent opter avant le 30 avril et l'option prend effet à compter du 1er janvier de l'année au cours de laquelle elle est exercée, et l'option révocable après les trois exercices comptables qui suivent sa date d'effet.

En France, les entreprises nouvelles peuvent opter pour le régime du réel normal ou du réel simplifié. L'option pour le régime simplifié est possible jusqu'à la date de dépôt de la première déclaration de résultat. Quant à l'option pour le régime du réel normal il est possible dans les trois mois à compter du début d'activité. La jurisprudence française dans un arrêt du 22 juillet 1997, la CAA de Nantes a considéré qu'une entreprise qui n'a pas opté pour un régime réel d'imposition dans les délais trois mois à compter de la date de début d'activité est définitivement exclue du régime d'exonération des entreprises nouvelles, même si l'option pour le régime réel simplifié a par la suite été exercée au titre de la deuxième année d'activité[447].

En revanche, le législateur sénégalais impose une contribution forfaitaire à la charge de l'employeur et accorde des exonérations aux entreprises nouvelles dans les conditions prévues dans l'article 263 alinéa 1 et 2-c du CGI, mais concrètement le régime applicable aux entreprises nouvelles est obscur.

[446] Idem p. 777 ; BOI-BIC-DECLA-10-10-10, n° 60.
[447] CAA Nantes 22 juillet 1997, n°94-469, Gressey, *RJF* 1/98, n°23.

B / Le champ d'application du régime réel simplifié

Qualifié de régime de bénéficie réel, le réel simplifié, régime de droit commun est fait au profit des petites et moyennes entreprises. Dans les deux droits, il est applicable de plein droit (**1**) ou sur option (**2**), et certaines exclusions sont prévues.

1/ L'application de plein droit

Le régime simplifié d'imposition, dit « réel simplifié », est celui pour lequel l'impôt est déterminé à partir du bénéfice réel. Il est prévu en droit français et sénégalais. En droit français, le régime simplifié d'imposition du revenu des entreprises vise le bénéfice imposable qui est déterminé à partir des créances acquises et des dettes certaines constatées au cours de l'exercice comptable de l'entreprise[448]. Ce bénéfice imposable, ou bénéfice net, est ensuite ajouté aux autres revenus du contribuable pour former le revenu global. Lorsque l'activité exercée dégage un déficit, celui-ci est reportable sur le revenu global de l'année[449]. Le régime est ouvert à toutes les entreprises, quelle que soit leur forme juridique, il ne dépend que de la nature et du montant du chiffre d'affaires[450]. Il est ouvert notamment aux entreprises bénéficiant d'un allégement des formalités aussi bien pour la TVA que pour la détermination du bénéfice imposable (BIC).

En France, ce régime s'applique aux contribuables exclus du régime micro-BIC, ainsi qu'aux exploitants dont le chiffre d'affaires hors taxes est compris entre 76 300 euros et 763 000 euros pour les activités de vente et de fourniture de logement ou entre 27 000 euros et 230 000 euros pour les prestations de services.

Au Sénégal, pour la détermination du régime réel simplifié encore appelé système allégé en droit comptable OHADA[451], le législateur vise les entreprises dont le chiffre d'affaires ne justifie pas nécessairement le recours au réel normal. Cela concerne les entreprises commerciales et de négoce dont le chiffre d'affaires annuel se situe entre 50 millions de Francs CFA et 100 millions de Francs CFA ; les entreprises artisanales dont le chiffre d'affaires annuel se situe entre 20 millions de Francs CFA et 100 millions de Francs CFA ; les entreprises de

[448] Félix G-IMBRECQ, *Impôt sur le bénéfice global : Essai d'une refonte des impôts sur les revenus français*, 1930, p. 23.
[449] Jean-Georges PAGÈS, *De la détermination du bénéfice réel imposable par l'impôt cédulaire sur les revenus industriels et commerciaux*, S.N., 1926, p. 43.
[450] Emmanuel DISLE, Jacques SARAF, Nathalie GONTHIER-BESACIER, Jean-Luc OSSIGNOL, *Droit fiscal, manuel et applications*, Dunod, 2014-2015, p. 284.
[451] Dans le droit comptable régional on utilise le terme système allégé.

services dont le chiffre d'affaires annuel est au moins égal à 10 millions de Francs CFA sans dépasser 100 millions[452].

En effet, l'instauration d'un régime du régime réel simplifié est le fruit d'un processus entamé dans le cadre du droit communautaire, c'est l'article 17 de la Directive n°02/98/CM/UEMOA du 22 décembre 1998 portant harmonisation des législations des États en matière de TVA, « les États membres ont la faculté d'instaurer un régime simplifié pour limiter les obligations déclaratives et faciliter la gestion administrative des entreprises dont le chiffre d'affaires annuel dépasse le seuil retenu »[453]. Ce régime réel de TVA nécessitait plusieurs formalités. Les entreprises relevant de ce régime devaient déposer une déclaration mensuelle récapitulant le chiffre d'affaires exonéré, la ventilation des opérations imposables en fonction du taux, les déductions imputables pour ne citer que ceux-là[454].

Le FMI avait recommandé l'adoption de ce régime qui pourrait s'appliquer à toutes les personnes morales et aux entreprises individuelles dont le chiffre d'affaires était supérieur au seuil d'imposition, dans la limite inférieure d'application du régime du réel[455].

Ces recommandations ont été suivies. Ainsi, la limite d'application du régime réel pourrait être fixée à 100 millions de Francs CFA pour les entreprises réalisant des opérations d'achat-revente, et à 50 millions de Francs CFA pour les autres entreprises. C'est tout à fait le cas au Burkina Faso, au Mali, en Côte d'Ivoire, etc.

L'intérêt du régime, c'est qu'il ne modifie pas l'assiette de l'impôt ni le montant de la TVA due au titre d'un exercice, mais il permet un allégement significatif des formalités pour le contribuable. Le constat est fait dans les droits fiscaux français et sénégalais.

Toutefois des options s'ouvrent pour les entreprises françaises et sénégalaises placées de plein droit sous le régime du réel simplifié. Concernant le régime des BA, en droit français, le régime simplifié s'applique de plein droit, sauf option pour le régime réel normal. Le régime des BA ne présente pas de différence dans son principe, le régime simplifié d'imposition sénégalaise s'applique de plein droit. Il y a toutefois une différence des seuils.

---

[452] La limite de 100 millions est compatible avec celle retenue par l'UEMOA dans le cadre du système comptable ouest-africain (SYSCOA) pour l'application du système allégé.
[453] Article 17 de la directive n°02/98/CM/UEMOA du 22 décembre 1998.
[454] Abdou Hamid FALL, *Le Sénégal à l'épreuve de la réforme fiscale : les champs vectoriels d'une fiscalité de développement*, *2001-2011*, p. 101.
[455] Le Sénégal : la réforme de la TVA dans le cadre de l'intégration UEMOA, FMI, département de finances publiques, septembre 1999.

En France, le régime s'applique lorsque « la moyenne des recettes hors taxes des trois années précédentes est supérieure à 82 200 euros et n'excède pas 350 000 euros. Au-dessus de 350 000 euros de recettes moyennes, le régime réel normal est obligatoirement applicable à compter du premier exercice suivant la période triennale de référence »[456].

Tandis qu'au Sénégal, le régime s'applique lorsque le chiffre d'affaires annuel toutes taxes comprises est inférieur à 100 millions Francs CFA. Cependant la loi leur offre la possibilité d'opter à d'autres régimes.

2/ Une application sur option

L'option est accordée aux entreprises individuelles par les législations fiscales française et sénégalaise. En France, toutes les entreprises placées sous le régime réel simplifié ont la possibilité d'opter pour le régime réel normal. L'option doit être adressée à l'administration fiscale avant le 1er février de la 1e année au titre de laquelle l'entreprise désire se placer sous ce régime. Cette option est valable pour une durée de deux ans pendant laquelle elle est irrévocable. Au bout des deux ans, une reconduction tacite de deux ans est possible[457].

Toutefois, en vertu de l'art 267 quinquies du CGI français, « les entreprises qui souhaitent renoncer à leur option doivent notifier leur choix avant le 1er février de l'année suivant la période pour laquelle l'option a été exercée ou reconduite tacitement »[458]. En revanche, au Sénégal, l'option pour le régime réel simplifié concerne les contribuables relevant de la CGU, qui peuvent opter pour le régime du réel simplifié, au sens de l'article 131 du CGI.

En effet, le passage du régime de la CGU au régime réel facilite la procédure pour les assujettis. Elles doivent notifier leur choix au chef du service des impôts compétent. Cette option n'est révocable qu'après trois ans, contrairement, en France, où c'est deux ans.

La loi précise bien qu'elle prenne effet à compter du 1er janvier de l'année au cours de laquelle elle est exercée[459].

[456] Article 33 issue de la loi 2015-1786 du 29-12-2015 (France).
[457] Article 267 quinquies du CGI français modifié par Décret n°99-545 du 30 juin 1999 - art. 15 JORF 1er juillet 1999.
[458] BOI-BIC-DECLA-10-30-20120912 ; Source : http://bofip.impots.gouv.fr/bofip ; Article 267 quinquies du CGI français ; article 50-0 du CGI soit aux articles 302 septies A et 302 septies A bis du CGI.
[459] Article 131 du CGI sénégalais.

Lorsqu'une entreprise est placée sous le régime réel simplifié, elle dispose de certaines obligations comptables. Elle doit produire un bilan, un compte de résultat et des ANNEXES. Les entreprises doivent être à même de justifier les chiffres qu'elles ont déclarés et être en mesure de produire une comptabilité régulière et sincère.

En effet, l'option au régime réel simplifié permet, aux exploitants individuels ainsi qu'aux sociétés civiles de moyens de bénéficier d'une comptabilité « super simplifiée ». Une telle comptabilité leur permet de ne constater les créances et les dettes qu'en fin d'année. Elles ont aussi la possibilité de ne pas produire de bilan lorsque leur chiffre d'affaires n'excède pas 153 000 euros HT pour les entreprises de ventes, et 54 000 euros HT pour les entreprises de fourniture de services.

Toutefois, l'exploitant dont l'exercice coïncide avec l'année civile, peut opter pour le régime réel normal d'imposition sur la déclaration des résultats de l'exercice clos au 31 décembre de l'année précédant celle au titre de laquelle l'option doit s'appliquer. Cette déclaration est déposée à une date fixée par décret et au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1er mai de l'année suivante[460]. La différence principale entre le réel simplifié et le réel normal se situe au niveau des obligations déclaratives et comptables. En effet, sous le régime simplifié, les déclarations de bénéfices sont allégées alors que sous le régime du réel normal, les contribuables doivent tenir une comptabilité complète et régulière de nature à justifier l'exactitude des résultats déclarés et notamment un livre journal, un grand livre d'inventaire et les comptes annuels (bilan et compte de résultat et ANNEXE)[461].

Les contribuables doivent joindre à leur déclaration annuelle des résultats des tableaux comptables et fiscaux. Ces entreprises ont l'obligation de déposer leur déclaration de résultats au plus tard le 30 avril de chaque année accompagnée des documents ANNEXES que l'on appelle la « liasse fiscale ». Les législateurs français et sénégalais accordent aux petites entreprises un régime plus spécial.

[460] Art 175 du CGI, ann. III. 344 I-0 bis.
[461] Patrick VIAULT, *Les aides fiscales accordées aux entreprises nouvelles*, Thèse de doctorat en droit, Université Paris XII, 2000, p. 30.

C/ Le champ d'application des microentreprises

En droit fiscal français, il existe un régime spécial réservé aux PME et TPE, à savoir le régime de la microentreprise qui n'a pas d'équivalent en droit fiscal sénégalais, mais on peut le comparer avec la CGU prévue pour les petites structures. Le régime est applicable de plein droit (**1**) et sur option dans les deux droits (**2**).

1/ Une application de plein droit

Les régimes fiscaux sont en quête d'une fiscalité adaptée aux réalités économiques. Les deux pays ont suivi des trajectoires chronologiquement différentes. Dans un objectif de simplification et d'harmonisation de l'imposition des petites entreprises, le législateur français a apporté des changements en matière de BIC, de BNC et enfin de BA. Les régimes forfaitaires ont été supprimés et remplacés par les régimes « micro ». Mais, le régime du forfait mis en place en 1949 était le seul régime d'imposition existant encore sous cette forme[462] , il a subi de récentes mutations.

Ainsi, R. MACART considère que le bénéfice agricole forfaitaire est « le bénéfice le plus faible que le cultivateur le plus maladroit peut tirer de la terre la plus maigre au cours de l'année la plus calamiteuse, d'où l'impératif de le réformer »[463]. Après soixante années d'application, le régime du bénéfice forfaitaire agricole laisse la place à un régime de type « micro », qui selon les spécialistes du milieu agricole, « le secteur agricole est mieux adapté aux caractéristiques propres de chaque exploitation, plus transparent dans sa mise en œuvre, plus proche de la réalité économique, plus simple et moins coûteuse dans sa gestion par les services fiscaux »[464]. En France, depuis le 1er janvier 2016, le forfait agricole devient la micro-BA. Au Sénégal, le régime du forfait était le régime de droit commun pour les petites entreprises classées suivant le niveau de leur chiffre d'affaires annuel[465] et de leur secteur d'activités, soit 20 millions Francs CFA s'il s'agit d'activités artisanales, soit 10 millions de Francs CFA s'il s'agit d'autres activités. Mais, le forfait n'a jamais fonctionné dans la zone « Franc ».

---

[462] Amendement N°113 du 25 novembre 2015, PLFR POUR 2015 - (N° 3217). Cf. http://www.assemblee-nationale.fr/14/amendements/3217/AN/113.asp.

[463] René MACART, *Echec au fisc*, Paris, Gallimard, 1958, p. 239 et 240.

[464] http://agriculture.gouv.fr/le-forfait-agricole-devient-le-micro-ba-benefice-agricole.

[465] Chiffre d'affaire annuel HT n'excédait pas 30 millions de Francs CFA s'il s'agit de contribuables dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets et fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir de logement.

Plusieurs pays africains ont été confrontés au débat entre le régime du forfait et l'impôt synthétique pour fiscaliser les petits contribuables, appelés « petit informel ». Il doit reposer sur un minimum d'obligations fiscales et sur une déclaration annuelle, s'appuyer surtout sur une déclaration annuelle et des monographies mises à jour régulièrement, et être administré par un service fiscal compétent où la corruption est réduite à sa simple expression. Aucune de ces conditions n'a jamais été remplie en Afrique.

Devant toutes ces difficultés, plusieurs auteurs et spécialistes de la fiscalité en Afrique subsaharienne ont proposé l'adoption d'une fiscalité indiciaire. Gérard CHAMBAS avait proposé de remplacer les multiples impôts existants à faible rendement par un seul impôt représentatif des précédents[466]. Cette proposition a d'ailleurs inspiré certains pays africains. Certaines expériences de régime fiscal spécifique se sont mises en place ces dernières années, notamment en Côte d'Ivoire, au Burkina Faso et au Sénégal. Au Burkina Faso, le régime fiscal spécifique mis en place s'appelle la contribution du secteur informel, son équivalent ivoirien est l'impôt synthétique, son équivalent sénégalais est la CGU.

En effet, en 2004, le législateur sénégalais a supprimé le régime du forfait pour le remplacer par la CGU, qui se traduit par une simplification des méthodes de calcul et qui regroupe plusieurs autres impôts[467] en un seul impôt. Ainsi, les entreprises domiciliées au Sénégal sont soumises du fait de leur forme juridique individuelle, soit à la CGU, soit à l'impôt sur le revenu au titre des BIC au sens de l'article 134 du CGI sénégalais. C'est un régime très intéressant pour les entreprises qui ont une activité de vente, puisque l'abattement forfaitaire pour charges est de 71%. Les charges de l'exercice ne sont donc pas retenues pour leur montant réel, mais pour un montant forfaitaire égal à 71% des recettes pour les entreprises de vente, et à 50% pour les entreprises de fourniture de services. Elles tireront un réel avantage si les charges réelles de leur exercice sont inférieures au montant du forfait. Ce régime peut donc se révéler être particulièrement intéressant pour les PME et PMI. Le texte de l'article 74-b nouveau du CGI assujettit à la CGU deux catégories de personnes : « les personnes physiques dont le chiffre d'affaires, tous droits et taxes compris, n'excède pas 50 millions de Francs CFA lorsqu'elles effectuent des opérations de livraisons de biens c'est-à-dire les commerçants ; les personnes

[466] G. CHAMBAS, *Fiscalité et développement en Afrique subsaharienne*, éd. Tiers-Monde, Année 1994, Volume 35, N° 138, p. 476

[467] Il regroupe 6 impôts : « l'IR sur les BIC, l'impôt minimum forfaitaire IMF, la contribution des patentes, la contribution des licences des débits de boissons, la TVA et la contribution forfaitaire à la charge des employeurs CFCE » ; voir : la réforme du système fiscal sénégalais en 2004 http://www.impotsetdomaines.gouv.sn/fr.

physiques dont le chiffre d'affaires, tous droits et taxes compris, n'excède pas 25 millions de Francs CFA, lorsqu'elles effectuent des opérations de prestations de services »[468].

Dans les deux cas de figure, il s'agit de personnes physiques imposables à la CGU. Le contribuable éligible à cet impôt doit impérativement être une personne physique ne dépassant pas un certain seuil de chiffre d'affaires suivant la nature de son activité. Cependant cette notion de personne physique imposable ne se limite pas toujours à la personne qui exploite une entreprise individuelle. En effet au nom du principe de transparence fiscale, le législateur étend souvent l'impôt sur des personnes physiques, même lorsque l'activité est accomplie par des personnes morales. C'est le cas des dirigeants ou membres des sociétés civiles et de certaines sociétés commerciales (GIE, SCI).

Cependant, le régime de la CGU prévu pour les petites entreprises au Sénégal est différent dans sa structure du régime français spécialement dédié aux microentreprises[469]. Concernant le régime des micro-BIC, il a chronologiquement évolué au fur des années, compte tenu du gel du barème de cet impôt, ces seuils se sont trouvés maintenus à 32 600 euros (limite normale) et 34 000 euros (limite majorée) pour les revenus de 2010, 2011, 2012. En 2013, ces seuils sont fixés à 32 900 euros (limite normale) et 34 900 euros (limite majorée). Jusqu'en 2014, c'était les mêmes seuils qui étaient appliqués. Mais depuis décembre 2015, un dispositif simplifié consistant schématiquement à aligner plus étroitement les seuils applicables dans le régime micro-BNC sur ceux de la Franchise en base de TVA[470] a été mis en place.

En 2016, le régime s'adresse, sauf exclusion, aux contribuables dont le montant annuel de recettes n'excède pas un seuil fixé à 32 900 euros pour 2016 et qui sont exonérés de la TVA ou bénéficie de la Franchise de TVA[471]. Concernant les micro-BNC, formellement dénommés régime déclaratif spécial, il consiste à arrêter, dans le cadre de l'année, les dépenses fiscalement déductibles à un pourcentage fixe, des recettes imposables. En effet, le seuil d'application du régime est réévalué chaque année dans la proportion de la première tranche du barème progressif de l'IR.

[468] Loi n°2004-12 du 6 février 2004 portant réforme du CGI ; Source : http://www.impotsetdomaines.gouv.sn.
[469] Il s'agit du régime du micro-BIC, micro-BNC et micro-BA.
[470] Jean LAMARQUE, Olivier NÉGRIN, Ludovic AYRAULT, *Droit fiscal général*, 3e éd., Manuel, Lexis-Nexis, p. 1028.
[471] *Mémento pratique fiscal 2016*, éd. Francis LEFEBVRE, p. 254.

Pour le régime de la micro-BA, en principe, « le bénéfice réel de l'exploitation agricole est déterminé et imposé selon les principes généraux applicables aux entreprises industrielles et commerciales relevant d'un régime réel »[472].

La particularité majeure du régime micro-BA ne résulte pas seulement de la coexistence d'un régime d'imposition forfaitaire et d'un régime réel[473]. Elle tient aux caractères propres et à l'importance pratique de ce régime forfaitaire[474]. En pratique, la réforme fixe le seuil du régime micro-BA à 82 200 euros au lieu de 76 300 euros actuellement pour le forfait. A compter de l'imposition des revenus de 2016 un régime dit micro BA s'applique aux exploitants dont la moyenne triennale des recettes appréciées n'excède pas 82 200 euros[475]. Ce seuil, apprécié sur une moyenne de trois années, fera l'objet d'une revalorisation triennale dans les mêmes conditions que le régime micro-BIC. En effet, la réforme est entrée en vigueur en 2016. Une mise en œuvre progressive de la mesure sera opérée pour les années 2017 et 2018. Elle prendra en compte les bénéfices forfaitaires agricoles des années 2014 et 2015 dans le calcul des moyennes pour obtenir les résultats imposables des dites années[476].

En revanche, le législateur sénégalais a eu une approche différente de son homologue français. Au moment de taxer le bénéfice de l'entreprise, il ne distingue pas les revenus en micro-BIC, micro-BNC, micro-BA, mais il regroupe l'ensemble des activités et des catégories d'impôt. La CGU permet aux entrepreneurs individuels de s'acquitter en une seule fois ou par anticipation de leurs obligations fiscales.

Malheureusement, cet impôt n'a pas encore connu le succès attendu. Il s'applique seulement à 5000 entreprises individuelles[477] qui déposent une déclaration en dépit d'un barème fortement allégé à la suite de négociations avec les opérateurs tandis qu'il est difficile de disposer d'un chiffre pour les entreprises s'acquittant de l'impôt à travers la procédure de paiement par anticipation.

---

[472] Idem, p. 1018.
[473] Idem, p. 1019.
[474] Le mécanisme du forfait collectif agricole consiste à déterminer le bénéfice de l'exploitant à partir de bénéfices unitaires moyens déterminés, dans chaque département, par catégorie ou par nature d'exploitation art 64 alinéa 2 du CGI
[475] Loi 2015-1786 du 29 décembre 2015, article 33 du CGI.
[476] Amendement n°113 du 25 novembre 2015, PLFR pour 2015, n° 3217, www.assemblee-nationale.fr/14/amendements/3217/AN/113.asp.
[477] Evaluation des recettes publiques au Sénégal, étude réalisée par le Groupe de la Banque africaine de développement à la demande du Gouvernement de la République du Sénégal, p. 29.

Les recettes dégagées sont faibles et il est aussi difficile de recenser les entreprises qui sont toujours dans le secteur informel. Pourtant, le législateur sénégalais a réalisé une série de réformes entre de 2000 et 2012, le CGI sénégalais a subi trois modifications marquantes en 2004, 2009 et 2012. Ces réformes n'ont vraiment pas impacté ce secteur. Elles ont peu concerné le régime de l'exploitation agricole dont la vétusté n'a d'égale que l'absence de rendement. La faiblesse de l'assiette est due aux pesanteurs sociologiques, au faible niveau de revenus en milieu rural. Traditionnellement, « l'organisation fiscale sénégalaise s'arrête aux chefs-lieux de régions, sauf la présence de quelques bureaux d'anciennes contributions dans quelques départements. Les préfets et sous-préfets n'agissent que pour aider au recouvrement de la taxe rurale, qui revient directement aux collectivités locales concernées, en l'occurrence les communautés rurales »[478]. Ce constat explique l'éloignement physique des services fiscaux.

En effet, ces derniers ne sont pas implantés en milieu rural et n'y effectuent pratiquement aucune tournée de recouvrement. La pression fiscale est peu élastique et le recouvrement de la taxe rurale pose souvent un problème du fait de la faiblesse des revenus ruraux et l'absence de coordination entre les services impliqués, les Impôts et Domaines, le Trésor, les Collectivités locales. L'insuffisance des moyens matériels et humains empêche un recensement annuel et exhaustif des contribuables, d'où l'étroitesse de l'assiette fiscale. Ainsi, il faudrait effectuer un recensement des activités agricoles à l'échelle nationale pour procéder à une évaluation de l'assiette potentielle. Le suivi de ces activités passe par les CGA[479] qui aideraient périodiquement les contribuables à souscrire leurs déclarations et procéderaient également aux titularisations nécessaires, par voie de redressement, en cas de manquements.

Il est d'une nécessité absolue de réglementer l'activité agricole pratiquée au Sénégal par une certaine oligarchie composée d'hommes d'affaires, d'hommes politiques, de riches commerçants du secteur informel qui bénéficie de privilèges leur permettant d'exploiter injustement des hectares de terres. Ces exploitations leur produisent des revenus qui ne sont jamais imposés par l'administration fiscale faute de moyens techniques pour taxer ces activités ou par complaisance. Des agents gèrent personnellement les dossiers de certains contribuables riches.

[478] Abdou Hamid FALL, *Le Sénégal à l'épreuve de la réforme fiscal : Les champs vectoriels d'une fiscalité de développement, op. cit.*, p. 107.
[479] Centre de gestion agréée CGA.

Ils n'hésitent pas à intercéder auprès des équipes gestionnaires ou du responsable de service afin d'obtenir des arrangements pour ceux-ci. Ce qui provoque un incivisme fiscal dû à la non-déclaration des revenus des activités agricoles réellement encaissés par cette oligarchie.

À cela s'ajoute l'incapacité notoire de l'administration à recenser efficacement les exploitants du secteur agricole et à constituer des banques de données. Il s'agit donc là d'une véritable carence administrative. Selon le Ministre de l'Économie et des Finances, les services fiscaux devraient procéder aux recensements nécessaires, détecter toutes les exploitantes et tous les exploitants et asseoir d'office les impositions adéquates. Au moment où il est question de mobilisation des recettes fiscales suffisantes, de telles actions devraient être fortement recommandées. Elles procèdent également d'une justice fiscale. Ainsi, « l'accentuation de la fiscalisation des secteurs agricoles requiert une exploration de ces différentes voies, susceptibles d'utilisation cumulée »[480]. La piste de l'intégration des exploitants agricoles, au tarif de la CGU est envisageable. Une politique cadastrale plus réglementaire et une administration fiscale plus proche du monde rural semblent indispensables. Ces propositions rendront la fiscalité applicable attractive. Il serait certainement souhaitable de réviser en profondeur le régime d'imposition des microentreprises au Sénégal.

Cette révision pourrait porter à la fois sur le régime d'imposition des entreprises se situant en dessous du seuil d'imposition à la TVA et aussi sur le mode d'administration. Pour les microentreprises qui sont incapables de disposer d'une comptabilité, on pourrait envisager une taxe synthétique libératoire purement indiciaire et payable en une seule fois par année. Dans l'hypothèse où une telle orientation de simplification drastique serait retenue, un nouveau partage des tâches d'assiette et de recouvrement serait envisageable, comme le préconise Gérard CHAMBAS[481]. Pour les petites entreprises, ayant la capacité de tenir une comptabilité basique, une évolution du régime d'imposition vers la simplification pourrait être étudiée pour que l'administration fiscale puisse concentrer son action sur cette catégorie d'entreprises afin d'améliorer la mobilisation de l'impôt sur le bénéfice. La piste d'une synergie entre les banques et le secteur informel est nécessaire, il faut donc faciliter l'obtention de prêts bancaires aux opérateurs économiques par le système de garantie des prêts[482] .

[480] Bernard CASTAGNÈDE, *Précis de fiscalité internationale*, PUF, 4e éd., p. 240.
[481] Gérard CHAMBAS et ALII, *La fiscalité locale*, 2010.
[482] Le FONGIP permettra de garantir au près des banques les prêts au profit des opérateurs économiques ayant remplie les conditions.

En contrepartie, les petites entreprises doivent obligatoirement enregistrer leurs activités, tenir une comptabilité de caisse, disposer d'un compte bancaire. L'État peut même dans certaine situation leur accorder un moratoire fiscal pour faciliter leur démarrage.

2/ Les opportunités d'option

À l'instar les entreprises soumises au régime du réel normal ou du réel simplifié, les entreprises soumises au régime des microentreprises, micro-BIC, micro-BNC, micro-BA pour la France et CGU pour le Sénégal peuvent opter au régime réel. En France, les exploitants qui relèvent normalement du régime micro-BA peuvent opter pour le régime simplifié ou le régime réel normal[483]. Il leur appartient d'apprécier l'opportunité ou non d'exercer l'option.

Deux types d'options sont ouverts aux microentreprises. Une option de deux ans minimums pour une imposition réelle des bénéfices avec un maintien de la Franchise de TVA tant que le contribuable reste de manière continue dans le champ d'application des microentreprises. Une option de deux ans minimums pour le paiement de la TVA, option entrainant de fait l'exclusion du régime des microentreprises et l'imposition à un régime réel.

Ainsi, l'entreprise peut faire le choix du régime réel simplifié avec l'avantage que ce dernier ne tient pas compte des déficits, il les assimile à un résultat nul.

Si l'entreprise risque de se trouver placée d'office sous le régime du réel simplifié du fait de l'augmentation de son chiffre d'affaires, elle a intérêt à opter d'elle-même afin de pouvoir réévaluer en Franchise d'impôt ses éléments incorporels. L'exploitant perd les avantages liés aux déficits, à savoir imputation sur les autres revenus et report sur les exercices ultérieurs. Un exploitant relevant du forfait peut opter pour un régime réel. Cette option peut s'avérer intéressante pour l'exploitant qui réalise un déficit ou qui engage des charges importantes. De même, un exploitant soumis au réel simplifié peut opter pour le régime normal. Hypothèse rare, car cette option ne présente pas davantage. Selon les données fournies par l'administration fiscale, c'est environ 5,2 % des contribuables éligibles au régime forfaitaire, soit près de 20 000 exploitants qui ont opté pour un régime réel d'imposition en 2013. Cependant, une entreprise nouvelle a intérêt à opter d'emblée pour un régime réel d'imposition, afin de bénéficier des avantages et des exonérations réservés à cette catégorie et dont ne peuvent bénéficier les microentreprises[484].

[483] LE LAMY FISCAL, éd,. 2017, Tome 1, p.787 et ss, voir infra 1833 et ss.
[484] Emmanuel DISLE, Jacques SARAF, Nathalie GONTHIER-BESACIER, Jean-Luc ROSSIGNOL, *Droit fiscal, manuel et applications,* Dunod, 2014-2015, p. 287.

En revanche, le législateur sénégalais n'a pas catégorisé le régime des microentreprises comme en France, c'est en parti dût à l'éclatement des micro-entreprises qui sont tantôt dans le secteur structuré ou formel, tantôt dans le secteur informel. Ce qui crée une réelle difficulté de gestion de l'impôt. Pour pallier à cette difficulté, le législateur a créé un impôt synthétique, regroupant plusieurs impôts en un seul[485]. L'avantage de ce régime, est sa simplicité puisque l'entreprise assujetti à la CGU acquitte annuellement en une seule fois son impôt.

En effet, les entreprises relevant du régime de la CGU peuvent exercer une option pour leur assujettissement au régime du bénéfice réel ou bénéfice réel simplifié dans les conditions de droit commun, comme les contribuables soumis au micro-BIC, BNC, BA. À cet effet, ils doivent notifier au plus tard le 31 janvier de l'année d'imposition, leur choix au service des impôts compétents. L'option ainsi exercée est totale et irrévocable au sens de l'article 138 du CGI sénégalais. L'option doit être notifiée au directeur des impôts, au plus tard le 31 janvier de l'année d'imposition.

Ainsi, une entreprise quelle que soit sa taille et quel que soit son régime, a besoin d'une comptabilité qui est un outil de gestion facilitant sa gestion fiscale. C'est une obligation, les entreprises françaises et sénégalaises n'échappent pas à cette règle.

Paragraphe II : Le parallélisme des règles comptables, fiscales et leurs interactions

En général, il est établi que le droit comptable régit le comportement de ceux qui ont des comptes à rendre (les dirigeants d'entreprises en tant que responsables devant les tiers), de ceux qui font ces comptes (les comptables au sens étroit) et, enfin de ceux qui les vérifient (les vérificateurs ou auditeurs). En tout état de cause, il y a des interférences évidentes entre le droit comptable, le droit civil et le droit fiscal.

Les droits comptables français et sénégalais se composent essentiellement des sources législatives et réglementaires insérées dans le CC français, ainsi que dans le COCC sénégalais. En réalité le droit comptable est doublement dépendant du droit civil et du droit fiscal.

Sa dépendance ancienne, à l'égard du droit civil, est soulignée par Pierre GARNIER à travers la notion de patrimoine. Cette notion était le fondement des définitions conceptuelles énoncées dans le PCG qui, par exemple, définissait et définit encore un actif comme un élément du patrimoine ayant une valeur positive.

[485] La contribution globale unique est un nouveau système d'imposition au Sénégal crée par la loi n° 2004-12 du 06 février 2004.

Concernant sa relation avec le droit fiscal, certaines faveurs fiscales sont subordonnées à un enregistrement comptable, notamment en matière d'amortissement. Les Codes généraux des impôts français et sénégalais prévoient que les entreprises doivent respecter les définitions édictées par les plans comptables généraux, sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles applicables pour l'assiette de l'impôt. Ce qui conduit les entreprises à tenir leur comptabilité conformément aux règles fiscales dont elles attendent une économie d'impôt. Notre analyse renvoie à une symétrie des règles comptables (**A**) et à leur interférence avec les règles fiscales (**B**).

A / La symétrie des règles comptables

Les sources du droit comptable sont nombreuses dans les deux droits. C'est la législation commerciale qui fixe les obligations comptables incombant aux commerçants. Le plan comptable général pour la France et le SYSCOA repris en droit national sénégalais fixent les principes selon lesquels doivent être tenues les comptabilités des entreprises. Les sources doctrinales, avec le Conseil national de la comptabilité créé depuis 1957 en France, viennent lever quelques zones d'ombres. Ainsi, notre analyse renvoie au contenu des règles comptables (**1**) et à leur interférence avec les règles fiscales (**2**).

1/ Dans leur contenu

La tenue de la comptabilité correspond à une obligation légale. Toutefois, les entreprises sont tenues d'avoir des livres comptables et de présenter un état des actifs et des passifs. Ceci correspond à la mission première de la comptabilité, qui est la valeur probante de la comptabilité parce qu'en cas de litiges ces documents serviront de preuve.

La comptabilité est un moyen d'information financière, elle est à la base de l'information légale. Elle est destinée aux partenaires[486], à savoir l'État, dans le cadre du paiement des impôts et taxes les organismes sociaux dans le cadre du paiement des cotisations.

En France, toutes les entreprises, qu'importe leur taille, doivent respecter les obligations comptables. Au Sénégal, il en est de même avec une situation plus compliquée en raison de la part importante du secteur informel dans le tissu économique.

[486] Clients, fournisseurs, banquiers, salariés, investisseurs.

En effet, les régimes d'impositions assujettissent les entreprises françaises ou sénégalaises à des obligations comptables selon le régime choisi : régime réel normal, régime réel simplifié dans les deux pays, régime des micro-BIC, BNC, BA en France et régime de la CGU au Sénégal. Les obligations comptables applicables aux commerçants sont codifiées, pour partie, aux articles L123-12 à L123-28 du CC français et aux 137 et suivants de l'AUSC[487] repris par le COCC sénégalais.

Les législations, française [488] et sénégalaise[489], imposent aux commerçants et personnes morales de procéder chronologiquement à l'enregistrement comptable des mouvements affectant le patrimoine de leur entreprise, de contrôler l'existence et la valeur des éléments actifs et passifs du patrimoine par l'inventaire tous les douze mois, dans les deux pays, et d'établir des comptes annuels.

Cette obligation est d'ailleurs renforcée par le Système comptable ouest-africain (SYSCOA)[490] qui est un instrument de normalisation comptable recouvrant un modèle d'analyse des activités, des obligations, de la structure de l'entreprise et de son environnement.

Concernant le régime réel normal à la française, il assujettit les entreprises à des obligations comptables plus strictes que les autres régimes. La tenue d'une comptabilité complète et régulière afin de donner une image fidèle à l'administration est une nécessité. En droit sénégalais, il en est de même. C'est dans le droit communautaire que l'on trouve une des dispositions intéressantes du SYSCOA, à savoir l'existence de trois niveaux d'exigence, selon la taille de l'entreprise : la première fait référence au « système normal de présentation des états financiers et de tenue des comptes »[491], qui correspond au niveau le plus élevé d'exigence. Ce système s'inspire du plan comptable général traditionnel dans l'espace francophone, tout en intégrant certains apports des normes internationales (IAS/IFRS). L'entreprise, qu'elle soit française ou sénégalaise, dès lors qu'elle est assujettie au régime du réel normal, doit en fin d'exercice établir le bilan, le compte de résultat de l'exercice, le tableau financier des ressources et des emplois, un état annexé et un état supplémentaire.

---

[487] « Acte uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises, adopté le 22 février 2000 et paru au JO OHADA n°10 du 20 novembre 2000 » se référer au site : http://www.droit-afrique.com/upload/doc/ohada/Ohada-Acte-Uniforme-2000-Comptabilite.pdf.

[488] Repris par l'art L 123-14, C com. n°273, p. 236.

[489] Acte uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises, op. cit,.

[490] Nom donné au plan comptable commun aux huit pays membres de l'UEMOA (Union économique et monétaire Ouest africain) qui regroupe le Burkina Faso, la Côte d'Ivoire, la Guinée Bissau, le Mali, le Sénégal et le Togo.

[491] Rapport, L'application des normes et des codes (ROSC) : Comptabilité et audit au Sénégal-rapport n°46536, du 1er juillet 2010. Cf. document.banquemondiale.org.

Dans la pratique, ce principe de légalité est parfois abimé par la prévalence des intérêts de l'entreprise. Certaines grandes entreprises manipulent leurs résultats financiers. Sur ce point, les entreprises sénégalaises ne sont pas les plus crédibles en matière de présentation du bilan financier.

Une étude sur les normes et pratiques en matière de comptabilité et d'audit au Sénégal effectuée par la Banque mondiale démontre beaucoup de disparités. Selon Renaud SELIGMANN, représentant de la Banque mondiale, « beaucoup d'entreprises sénégalaises font un état financier destiné à la banque montrant des profits généreux, un autre pour le fisc affichant des pertes et un troisième se situant entre les deux »[492].

Pourtant, il y a des exigences communautaires puisque l'article 10 AU du droit comptable OHADA stipule que « Toute entreprise qui applique correctement le système comptable OHADA est réputée donner, dans ses états financiers, l'image fidèle de sa situation et de ses opérations exigées en application de l'article 8-AU »[493]. Existe-t-il un contentieux fiscal entre le fisc et les entreprises fraudeuses relatives à ces manipulations financières ? Il n'y a aucun contentieux lié à ce type de manipulations financières au Sénégal. Cela s'explique par un manque de moyens techniques pour vérifier et taxer ces entreprises fraudeuses ou par complaisance. Des agents gérant personnellement les dossiers des grandes entreprises n'hésitent pas à intercéder auprès des équipes gestionnaires ou du responsable de service afin d'obtenir des arrangements pour ceux-ci.

L'administration fiscale sénégalaise perd des milliards liés aux manipulations des états financiers. Des réformes sont annoncées, quant aux états financiers, pour permettre aux entreprises de présenter un visa obligatoire venant d'un expert-comptable. Quant au régime réel simplifié, il assujettit les entreprises à des obligations comptables et déclaratives très allégées, avec en France, une comptabilité super simplifiée et une liasse fiscale jointe limitée à quatre documents ; au Sénégal, un important volet de simplification dans le nouveau Code général des impôts a vu le jour[494]. En effet, il s'agit de faire en sorte que le contribuable s'acquitte de ses obligations fiscales de façon allégée.

---

[492] Idem.

[493] Art.8. Acte uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises adopté le 22 février 2000 et paru au JO OHADA n°10 du 20 novembre 2000 dispose que « Les États financiers annuels comprennent le Bilan, le Compte de résultat, le Tableau financier des ressources et des emplois, ainsi que l'État annexé » voir ce thème : http://www.droit-afrique.com/upload/doc/ohada/Ohada-Acte-Uniforme-2000-Comptabilite.pdf.

[494] La loi n°2012-31 du 31 décembre 2012-publié au JO n°6706 du 31-12-2012, précise dans l'exposé des motifs la volonté de simplification, p. 3-4.

C'est dans cette perspective que des aménagements ont été prévus pour les entreprises dont le niveau des activités est assez modeste avec la mise en place du régime réel simplifié encore appelé le « système allégé » en droit comptable OHADA[495]. Mais, dans la pratique, au Sénégal, les entreprises soumises au régime réel simplifié essayent de contourner ces obligations comptables. À cela s'ajoute la prolifération du secteur informel. La majeure partie de ces acteurs du tissu économique sénégalais, commerçants, marchands ambulants, etc., sont dans l'informel ou dans l'économie souterraine. Ce qui pose d'ailleurs un réel problème à l'administration fiscale pour appréhender la matière fiscale.

Très souvent, cette obligation de tenir un livre, un grand journal, un livret d'inventaire n'est pas respecté pour diverses raisons. Il peut s'agir soit d'une volonté délibérée d'éluder l'impôt, soit de ne pas connaitre ou d'ignorer les lois ou parfois d'en avoir assez de payer des impôts sans en voir la contrepartie (un rapport contribution /service public). Aujourd'hui, les droits communautaires ont fortement impacté les droits nationaux.

Ainsi, au sein de l'espace européen, des Directives européennes portant sur la comptabilité ont été prévues, à savoir la Directive fusion, la Directive mère et filiale pour ne citer que celles-là. L'ensemble de ces Directives a été transposé en droit national à travers des lois ou des règlements[496]. De même, dans l'espace UEMOA, une réglementation comptable a été mise en place. Elle repose sur l'Acte uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises[497]. Ces textes prévoient, en particulier, que toutes les entreprises de droit commercial, les entreprises privées ou parapubliques, les entreprises d'économies mixtes ou coopératives, mettent en place une comptabilité destinée à l'information des tiers comme à son propre usage.

---

[495] L'article 26 Acte Uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises adopté en 2000 dispose que « Le SYSCOA comporte l'établissement d'un bilan, d'un compte de résultat de l'exercice et d'un État ANNEXE, simplifiés dans les conditions définies par le Système comptable OHADA. Ils n'exigent pour les entreprises soumis au régime réel simplifié, ni le TAFIRE (Tableau financier des ressources et emplois) ni l'État supplémentaire » ; Source : http://www.ohada.com/actes-uniformes/693/697/chapitre-3-etats-financiers-annuels.html.

[496] 4ème directive du 25/07/1978 transposée en droit national par loi n°83-353 du 30 avril 1983, décret n°83-1020 du 29 novembre 1983. -7ème directive du 13/06/1983 transposé en droit interne par la loi n°85-11 du 3 janvier 1985 et Décret n°86-221 du 17 février 1986. - Directive du 17 mai 2006, par ordonnance transposé en droit interne n° 2008-1278 du 8 décembre 2008.-Directive 2013/34/UE du 26 juin 2013, transposé par la loi n° 2014-1 du 2 janvier 2014, par ordonnance n° 2014-86 du 30 janvier 2014.

[497] Acte uniforme portant Organisation et Harmonisation des Comptabilités des Entreprises du 22 février 2000 et Acte uniforme relatif au Droit des Sociétés Commerciales et du Groupement d'Intérêt économique du 17 avril 1997. Cet acte uniforme relatif à la comptabilité abroge toutes les dispositions contraires dans l'espace OHADA à partir de son entrée en vigueur : 1er janvier 2001 pour les comptes personnels des entreprises et 1er janvier 2002.

Les modalités d'établissement des comptes et des états financiers des entreprises sont définies dans le Système Comptable ouest-africain (SYSCOA)[498] ou Système Comptable de l'OHADA (SYSCOHADA)[499]. Ces textes supranationaux transposés en droit interne s'appliquent ainsi aux contribuables de l'Union, UE et UEMOA, qui exerce une activité industrielle et commerciale, agricole, quelle que soit la nature de l'activité ou le régime d'imposition. En France, les obligations comptables sont très allégées pour les microentreprises. Les entreprises soumises au régime des micro-BNC ont l'obligation de tenir un document retraçant le détail journalier des recettes.

En revanche les articles L. 12, L. 13 du Livre de Procédure fiscale dispensent aux contribuables relevant du régime micro-BNC de la souscription de la déclaration complémentaire exigée aux titulaires de BIC selon le régime réel. Pour l'autorité des normes comptables (ANC), « la comptabilité est source de sécurité financière et juridique des PME, elle n'a pas besoin d'être compliquée »[500]. La France a adopté « un cadre comptable national autonome »[501] hors du système IFRS. L'objectif est de garantir « la sécurité juridique et fiscale des entreprises et de renforcer l'attractivité du droit comptable français »[502].

Donc, les entreprises individuelles doivent nécessairement en disposer de la manière la plus simple possible[503]. C'est la raison pour laquelle en France, les entreprises de petite taille, qui ne dépassent pas certains seuils[504], ont des obligations comptables allégées par rapport aux autres entreprises.

---

[498] Le SYSCOA est un texte de loi qui comporte 113 articles et neuf ANNEXES. Il traite à la fois des comptes individuels des entreprises (Titre I, qui vise aussi les personnes physiques) et des comptes consolidés et combinés (Titre II).

[499] Le SYSCOA a été développé et adopté officiellement par l'UEMOA sous la forme du Règlement 04/96 du 20 décembre 1996 relatif au Droit Comptable (amendé par le Règlement 07/01 du 20 septembre 2001). Le SYSCOHADA correspond à l'AU Portant Organisation et Harmonisation – ROSC Comptabilité et Audit, p. 3.

[500] Les « Mesures de simplification du droit au bénéfice des acteurs économiques » - Aspects comptables –Mars 2011 ; p. 3 ; Source : http://www.anc.gouv.fr.

[501] Revue de presse, Patrick de Cambourg, Autorité des normes comptables (ANC) Nouvelle composition du Collège, Journal Spécial des Sociétés - Samedi 15 avril 2017 – numéro 30 ; http://www.anc.gouv.fr.

[502] Idem.

[503] Article L. 123-16 du Code de commerce : « Les petites entreprises peuvent, dans des conditions fixées par un règlement de l'Autorité des normes comptables, adopter une présentation simplifiée de leurs comptes annuels » ; Source : https://www.legifrance.gouv.fr.

[504] Pour les microentreprises : total du bilan : 350 000 €, chiffre d'affaires net 700 000 €, nombre de salariés ne dépassant pas 10. Pour les petites entreprises : 4 millions d'€, chiffre d'affaires 8 millions d'€, nombre de salariés 50.

Ces allégements sont issus de la Directive comptable unique du 26 juin 2013 et transposés en droit français par le biais d'une ordonnance et d'un décret de 2014[505]. Ils concernent la présentation simplifiée des comptes annuels et l'ANNEXE réduite.

L'objectif de cette mesure est d'éviter un « forum shopping »[506] comptable, c'est-à-dire le déménagement d'opportunité ou transfert de domicile afin de bénéficier d'un droit comptable favorable. Au Sénégal, c'est le « système minimal de trésorerie », réservé aux très petites entreprises (TPE), qui prévoit une comptabilité très simplifiée et adaptée aux TPE[507], sous forme de recettes et dépenses[508].

En effet, en France tout comme au Sénégal, les entreprises individuelles sont épaulées dans leurs tâches par les centres de gestion agréés. L'avantage d'adhérer à ces centres de gestions agréés, c'est l'abattement de 20% dont peuvent bénéficier les entreprises sur l'impôt sur le revenu. En effet, le principe de régularité de la comptabilité s'applique par analogie à tous les droits[509]. Toutefois les interférences entre les règles comptables et les règles fiscales sont inévitables.

[505] Ordonnance n° 2014-86 du 30 janvier 2014 allégeant les obligations comptables des micro-entreprises et petites entreprises. Voir : https://www.legifrance.gouv.fr/eli/ordonnance/2014/1/30/EFIT1329401R/jo/texte.
[506] Election de juridiction en français.
[507] Concernant les TPE dont les recettes ne dépassent pas 30 millions de FRANC CFA (soit 60,000 USD environ) pour le secteur du négoce, 20 millions de FRANC CFA pour les entreprises artisanales et assimilées, 10 millions de FRANC CFA pour le secteur des services.
[508] Acte uniforme de l'OHADA du 20 novembre 2000, articles 13, 21 et 28.
[509] Ainsi, en droit américain, les obligations de publication sont indispensables. Selon les règles S-X de la SEC (*Securities and Exchange Commission*), les sociétés non cotées ou cotées en Bourse doivent publier leurs comptes. Toutes les sociétés qui font un appel public à l'épargne doivent présenter un dossier d'information au SEC chaque année, appelées « 10 K », pour les sociétés américaines et « 20 F » pour les sociétés étrangères. En droit suisse, la législation oblige les entreprises individuelles à tenir une comptabilité et à présenter des comptes. Un débat sur la conception des normes comptables différentielles a eu lieu. Il a commencé aux États-Unis depuis 1976 a été relayé par l'Angleterre, d'autres pays européens, l'Australie et le Canada. Aujourd'hui, le cadre de comptabilité et d'information financière différentiel est répandu dans beaucoup de pays à travers le monde y compris les espaces UEMOA et CEMAC. Aux États-Unis, le rapport AICPA de 1976 relatif aux principes comptables applicables aux entreprises de petite taille ainsi qu'aux entreprises fermées fait référence. Toutefois, il n'est pas exempt de contradictions. Certains pensent que les normes comptables doivent être appliquées à tous les États financiers afin d'avoir une image fidèle de toutes les entreprises. D'autres estiment que les entreprises de dimension modeste doivent être dispensées des exigences de certaines normes qui sont indûment pesantes pour elles, ou prétendent que les petites entreprises doivent avoir des normes comptables complètement différentes des autres entreprises.

2/ Leur interférence avec les règles fiscales

Une comptabilité est irrégulière « lorsqu'elle est incomplète ou n'est pas correctement tenue, c'est-à-dire qu'elle est entachée de négligences, d'erreurs ou de lacunes de nature à la rendre impropre à justifier les résultats déclarés »[510]. En France, la tenue d'une comptabilité occulte[511] ou l'absence de comptabilité est généralement sanctionnée, selon le cas, par l'administration dans le cadre d'un contrôle avec une taxation d'office ou par les tribunaux.

De même, au Sénégal, les procédures d'office de redressement sont prévues par le législateur pour sanctionner les contribuables qui ne remplissent pas toutes leurs obligations comptables. Le Bureau de législation et du contentieux (BLEC) pose les jalons lorsqu'il affirme que « la comptabilité que l'administration envisage de rectifier d'office doit être à la fois irrégulière en la forme et impropre à justifier le résultat fiscal et l'irrégularité doit être constatée sur le procès-verbal »[512].

En effet, le rejet de la comptabilité comporte des risques sérieux pour l'entreprise. Lorsqu'elle n'est pas régulière et sincère, la comptabilité peut être rejetée par l'administration fiscale.

En France, les services fiscaux pour rétablir la sincérité des comptes peuvent, suivant les dispositions de l'article L 55 du libre des procédures fiscales LPF, mener une procédure de rectification pouvant aboutir à un bénéfice reconstitué. En général, l'administration fiscale rectifie le bénéfice imposable, si ses services constatent une insuffisance, une inexactitude, une omission ou dissimulation dans les éléments servant de base au calcul de l'impôt[513], ou bien si des omissions ou des dissimulations ont été relevées. Les règles relatives au contrôle et à la rectification des résultats des entreprises sont examinées dans les trois hypothèses suivantes : défaut de valeur probante de la comptabilité ; rectification des déclarations suivant la procédure de rectification contradictoire ; charge et administration de la preuve en cas de contestation des rectifications apportées à la déclaration[514].

[510] François KULBOKAS, *Le contrôle fiscal des entreprises et des particuliers*, éd. Pothier, 2014, p. 374. Voir : BOI-CF-IOR-10-20-20120912. Cf : http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/4298-PGP.html.
[511] CE, 9 nov. 1981, req. 19500, RJF 1982, 1, comm. 110.
[512] Note de service du 22 avril 1986, n°02514/Ministère de l'économie et des finances/DGID/leg.
[513] CE, 7 juill. 1982, req. 25273, RJF 1982, 10, comm. 987. Voir CE, 14 juin 1982, req. 23660 et 23661, RJF 1982, 8-9, comm. 840.
[514] BOI-CF-IOR-10-20-20120912; Source : http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/4298-PGP.html.

A cette occasion, le Conseil d'État a considéré que « devait être rejetée comme étant dépourvue de valeur probante une comptabilité présentant de nombreuses irrégularités et, en particulier, lorsqu'il a été constaté des minorations importantes de recettes provenant des travaux effectués pour le compte de divers clients sans que les factures correspondantes aient été établies et qu'en outre divers documents ANNEXES tels que les bordereaux de livraison et les carnets de clients sont absent »[515]. Cette solution jurisprudentielle montre une fois de plus l'attachement des juges à la valeur probante de la comptabilité parce qu'en cas de litiges ces documents serviront de preuve.

Dans la législation fiscale française[516] et sénégalaise[517], le régime des sanctions est bâti sur le principe selon lequel, en matière fiscale, c'est l'élément matériel qui est constitutif de l'infraction[518]. L'élément intentionnel n'intervient qu'en ce qui concerne l'aggravation ou non de la sanction par le niveau des pénalités et amendes[519]. En France tout comme au Sénégal[520], la loi laisse à l'administration la faculté d'engager des poursuites pénales, à condition qu'elle puisse établir l'intention délibérée de fraude de la part du contribuable et l'existence de faits matériels tendant à permettre au contribuable de se soustraire au paiement de l'impôt[521]. Cependant, dans les législations fiscales française et sénégalaise[522], les sanctions applicables, en matière fiscale, revêtent deux caractères : les sanctions fiscales à caractère pécuniaire qui sont constituées principalement de pénalités, d'indemnité de retard, d'amendes fiscales, et, les sanctions pénales qui sont constituées de peines correctionnelles prononcées par les tribunaux[523].

Certes, la répression pénale participe au respect du principe d'égalité des citoyens devant les charges publiques et au maintien d'une concurrence loyale entre les contribuables. Aussi bien en France qu'au Sénégal, l'objectif de l'administration fiscale n'est pas de saisir le juge de l'impôt mais de recouvrir la matière imposable.

---

[515] CE du 18 avril 1966, req. n° 63762 ;
[516] Article 1728-1 du CGI français.
[517] Articles 689 et ss du CGI.
[518] Gilbert TIXIER, Philippe DEROUIN, *Droit pénal de la fiscalité,* Dalloz, p. 17-18.
[519] RA n°815 du 29 septembre 2003, Doctrine fiscale de la DGID sénégalaise.
[520] Article 657 du CGI sénégalais ; Ange Constantin MANCABOU, *Gestion fiscale et comptable de l'entreprise*, éd., L'Harmattan, 2013, p. 386 ; El Hadji Dialigué BÂ, *Procédures fiscales : Sénégal*, L'Harmattan, 2016, p. 268.
[521] Thierry LAMBERT, *Procédures fiscales*, 2e éd., LJDJ, Lextenso-éditions, p. 231.
[522] Les articles 124, 125,126, 133 du CGI sénégalais, donnent lieu à l'application d'une amende de 25% des sommes non déclarées.
[523] Le contribuable faisant l'objet d'une vérification comptable a la faculté d'user d'un recours gracieux devant l'administration fiscale pour la réduction des pénalités : article L. 247 du LPF (France) et Article 1048 CGI/DGID (Sénégal).

Les législateurs français et sénégalais offrent des voies de recours aux contribuables contre les poursuites dont ils font l'objet : recours gracieux, recours contentieux devant l'administration, procédure devant les tribunaux.

Le professeur Marcel WALLINE considérait que le droit fiscal était un « droit répressif non pénal »[524], et que « la pénalité fiscale a un caractère mixte ; elle n'est pas une peine de droit pénal, mais elle n'a pas non plus, du moins toujours ni exclusivement, le caractère d'une réparation civile »[525].

Donc les droits du contribuable doivent être garantis mais le contribuable aussi respecter les lois fiscales. Sur le plan des règles fiscales[526], les législateurs édictent certaines définitions et règles d'évaluation auxquelles les entreprises doivent se conformer[527]. Les législations fiscales française et sénégalaise laissent peu de véritables options pour les contribuables. L'application des impôts et taxes relève de la situation de fait. Il appartient à l'entreprise de tirer les conséquences pour le traitement fiscal de ses opérations conformément à la réglementation en vigueur. Les risques sont d'ordre financier en cas de redressement fiscal, voire d'ordre pénal en cas de fraude. L'entreprise doit mettre tous les moyens pour éviter des désagréments contraires à sa pérennité. Donc, le respect des règles fiscales est indispensable pour sa survie.

B / La symétrie des règles fiscales

En analysant les règles comptables et fiscales, on constate une nette différence entre le résultat fiscal et le résultat comptable. Le résultat fiscal ressort des écritures comptables de l'entreprise. L'entreprise ne se base que sur celui pour déterminer l'impôt dût, pour l'associé ou l'actionnaire, car c'est lui qui indique si l'activité a généré des bénéfices. Le résultat fiscal découle de ce résultat, auquel on va appliquer un certain nombre de correctifs. Il est important de bien comprendre que le résultat qui sera déclaré à l'administration fiscale n'est généralement pas identique au résultat tel qu'il ressort de la comptabilité. C'est la raison pour laquelle il y a un bilan et un compte de résultat issus de la comptabilité, et un bilan et un compte de résultat fiscal. En principe, le bénéfice net imposable est donné par le compte de résultat de l'exercice.

[524] M. WALINE, *Nature juridique des pénalités fiscales*, RSLF 1949, p. 14.
[525] Thierry LAMBERT, *Procédures fiscales*, 2e éd., LGDJ, Lextenso-éditions, p. 269.
[526] Les articles 38 ter à 38 decies de l'ANNEXE III au CGI français.
[527] *Précis de droit fiscal*, DGIF services des impôts voir infra n° 1372 1, Tome 1 *Fiscalité des entreprises*, p. 178 ; Voir sur ce thème : BOI-BIC-DECLA-30-10-20.

À titre de précision terminologique, le résultat fiscal ou bénéfice imposable doit être distingué du bénéfice comptable. Mais en tout état de cause le respect des règles fiscales est indispensable pour la détermination de l'IS (**1**) et leur interférence avec les règles comptables inévitables (**2**).

1/ Dans leur contenu

Les obligations fiscales s'entendent comme l'ensemble des obligations instituées par la loi en matière fiscale et toutes les entreprises françaises ou sénégalaises y sont contraintes lorsqu'elles entrent dans leurs champs d'application. Comme en matière comptable, elles sont nombreuses et variées, on peut les classer en deux grands groupes : les obligations déclaratives et les obligations de paiement. Caractéristiques des systèmes fiscaux français et sénégalais, les déclarations fiscales sont faites à l'aide de documents papiers ou numériques fournis par les services des impôts. Ces documents sont pré remplis par les services de la DGFiP pour le cas de la France et de la DGID pour le cas du Sénégal, avec l'inscription de leurs différents éléments d'imposition et sont déposés au service des impôts territorialement compétent. Ils sont accompagnés de documents explicatifs ou complémentaires.

Ainsi, toute personne physique ou morale désireuse d'exercer une activité commerciale, industrielle, artisanale ou de créer une entreprise, en France ou au Sénégal, quelle que soit la nature ou la forme juridique, doit faire sa déclaration auprès des services compétents dans un délai qui varie suivant les deux pays. La périodicité des déclarations et paiement des acomptes provisionnels varient également suivant qu'on est au Sénégal, il y a trois acomptes (15 février, 15 avril, 15 juin) alors qu'en France, la déclaration et le paiement des acomptes provisionnels se font (15 mars, 15 juin, 15 septembre, 15 décembre). Quant aux obligations de paiement, on constate que le paiement de l'impôt est généralement concomitant au dépôt de sa déclaration ou de sa télédéclaration. C'est un principe identique dans les deux systèmes fiscaux. Les entreprises connaissent déjà les montants qu'elles doivent au Trésor public.

Qu'ils s'agissent d'impôts ou taxes directs ou indirects, le paiement est immédiat et intervient à la date de dépôt de leurs déclarations. Cette date sert au délai pour l'engagement des procédures de recouvrement. L'entreprise est chargée aussi de la collecte la TVA à son niveau des impôts dus par les redevables réels et de procéder ensuite à son reversement, dans un certain délai, dans les caisses du Trésor. L'entreprise est aussi légalement désignée par la loi pour collecter et reverser l'impôt institué.

Elle supporte les sanctions pécuniaires en cas de non reversement ou de détention des fonds ainsi collectés. En tout état de cause, les différentes obligations sus égrenées n'ont de sens que dans le respect de leur délai respectif.

Les entreprises, en France et au Sénégal, doivent payer leurs impôts et taxes à la date fixée par les administrations fiscales. Les sanctions découlent du non-respect de ces échéances de paiement. Dans cette optique, les entreprises ont des services comptables et fiscaux pour les grandes entreprises et des conseillers juridiques pour les entreprises individuelles qui leur permettent de s'organiser de sorte à pouvoir payer leurs impôts à bonne date sous peine de sanctions.

Cette affirmation dans la réalité est toute évidence en droit français mais elle l'est moins en droit sénégalais à cause du manque de moyens techniques et humains des services fiscaux. La tenue d'une comptabilité régulière est exigée par les lois fiscales. Les entreprises doivent être en règle vis-à-vis de la loi comptable et fiscale, l'interférence entre les deux est d'ailleurs inévitable pour le fisc et pour le contribuable.

2/ Leurs interférences avec les règles comptables

L'écart entre la comptabilité et la fiscalité a profondément terni la véritable nature de leur relation. En droit français, si l'article 38 quater de l'ANNEXE III du CGI établit une relation de proximité entre les deux disciplines. Il n'en demeure pas moins que cette relation complémentaire n'est qu'apparente, car dans l'hypothèse d'une confrontation, la fiscalité instaure probablement une hégémonie arbitraire sur la comptabilité[528].

Mais l'avènement des normes comptables internationales a complètement renversé la donne au profit du droit comptable, en concrétisant le passage de l'ère juridique à l'ère économique[529]. Aujourd'hui, l'impact du droit comptable sur le droit fiscal est indéniable. La comptabilité et la fiscalité entretiennent une relation historique, clairement définie par les règles comptables et fiscales. La relation entre les deux disciplines s'est notamment traduite par des similitudes terminologiques de plus en plus marquées. Les Codes généraux des impôts, qu'ils soient français ou sénégalais, font référence ou parfois renvoient explicitement aux notions comptables telles qu'immobilisations corporelles, incorporelles ou financières, etc.

[528] Siankoloute SAMBOU, *Les relations fiscalo-comptable : vers un passage de l'ère juridique à l'ère économique ?* Thèse de doctorat en droit, Université de Nice, soutenue le 06 avril 2013, p. 11.
[529] Idem, p. 11.

L'imbrication du droit fiscal et du droit comptable favorise un équilibre. Les règles comptables impactent le droit fiscal, dans la mesure où l'assiette d'imposition sur le bénéfice repose sur le bénéfice net de l'entreprise, les traitements comptables entraînent des conséquences sur le calcul de l'impôt et, de cause à effet, sur les recettes fiscales de l'État[530].

Les règles fiscales influencent la comptabilité, dans la mesure où les entreprises ont la possibilité d'utiliser certaines options fiscales qui viendront modifier automatiquement la présentation de leurs comptes annuels.

Comme le souligne le professeur Pascale REVAULT, « les entreprises peuvent notamment profiter d'amortissements exceptionnels concernant certains biens, qui donnent lieu à des écritures dérogatoires en comptabilité, sans effet sur le résultat courant, mais seulement sur le résultat exceptionnel et qui, en apparaissant dans les capitaux propres, permettront aux utilisateurs de l'information financière, d'être avertis du recours à ces mesures »[531].

Avec les règles jurisprudentielles aussi, le juge de l'impôt s'efforce de se référer aux règles comptables, même s'il est parfois obligé de suivre une logique différente de celle poursuivie par les règles comptables. Lorsque les textes le permettent, le juge choisit de faire valoir le droit fiscal avec les règles du droit comptable[532]. Lorsque la solution comptable n'est pas radicalement incompatible avec les règles fiscales, la jurisprudence retient les solutions comptables. C'est la solution adoptée par le Conseil d'État lorsqu'il se réfère aux mécanismes comptables pour apprécier les conséquences d'une sous-évaluation ou d'une surévaluation des stocks. Le considérant de l'arrêt précise que l'inscription d'une marchandise en stocks n'a donc jamais pour effet de réduire le bénéfice imposable d'une entreprise[533].

Avant de s'intéresser à l'assiette fiscale de son impôt, l'entreprise doit déterminer son résultat comptable, ce n'est qu'après prise en compte de nombreuses déductions et réintégrations extra-comptable qu'elle pourra déterminer son résultat fiscal. Cela signifie que les entreprises sont très souvent obligées de procéder à des correctifs extra-comptables pour calculer leur résultat fiscal.

---

[530] Les législateurs français et sénégalais imposent aux entreprises le respect des règles édictées par le plan comptable général, c'est le sens même des articles 38 quater du CGI en France et 8 du CGI au sénégal.
[531] Pascale REVAULT, « La connexion comptabilité et fiscalité, à la fois simple et complexe, est-elle pérenne ? » publié le 9 mars 2011. Cf. http://www.creg.ac-versailles.fr/.
[532] G. GOULARD, RJF 1994.8-9, p. 510. Voir également PLAGNET- « Les rapports entre le droit fiscal et la comptabilité commerciale », RSF 1974.695.
[533] CE, 9 / 8 SSR, du 27 juin 1994, 121748, Lebon. Cf. https://www.legifrance.gouv.fr/.

Les deux droits prévoient expressément des ajustements pour le calcul définitif de l'impôt dû par l'entreprise, en tenant compte des éléments spécifiques à chaque droit. Le résultat du bénéfice net ou du déficit net s'obtient par la mise en œuvre d'un certain nombre de règles et de calculs relatifs aux produits et aux charges. En pratique, pour comprendre les incidences des réintégrations et déductions fiscales, prenons le cas de deux entreprises, « Technique et Air Liquide », ayant chacune comptabilisé des produits pour un montant de 15 000 en devise euros ou Francs CFA. Peu importe la situation des entreprises, le principe juridique est le même.

	Technique	Air Liquide
Produits comptabilisés	15 000	15 000
- Charges comptabilisées	8 000	10 000
= Résultat comptable	**7 000**	**5 000**
+ Réintégrations[534]	5 000	10 000
- Déductions	3 000	3 000
= Résultat fiscal	**9 000**	**12 000**

L'entreprise « Technique » paierait plus d'impôt dans l'hypothèse où le résultat comptable constitue la base de calcul de l'IS. On constate dans cette situation qu'une entreprise pourrait avoir intérêt à augmenter arbitrairement des charges, tels que les amortissements, provisions et dépréciations. Même si ces charges n'impactent pas la trésorerie de l'entreprise, elles constituent un moyen de diminuer le résultat fiscal de l'entreprise. Très souvent ce sont des charges contrôlées par l'administration fiscale, elles sont non remboursées et ne foisonnent pas de sorties de fonds.

[534] Ces rectifications et abattements apparaissent dans le tableau n° 2058-A de « détermination du résultat fiscal » qui doit être joint à la déclaration annuelle des résultats des entreprises placées sous le régime d'imposition du bénéfice réel normal ou dans le tableau n° 2033-B joint à la déclaration annuelle des résultats des entreprises placées sous le régime simplifié d'imposition.

Toutefois, l'administration fiscale en taxant les réintégrations et déductions fiscales, ces dernières impactent considérablement le résultat comptable. On constate l'entreprise « Air Liquide » paie plus d'impôt, car ce dernier est calculé sur le résultat fiscal.

En principe, en droit fiscal français et sénégalais, l'entreprise détermine toujours le résultat comptable avant de procéder à des réintégrations extra-comptables, l'impôt est ensuite comptabilisé en charges. Ce résultat après impôt constitue le résultat net de l'exercice. Ce qui signifie que l'influence du calcul de l'impôt sur la comptabilité inévitable. Les contours du régime de l'entreprise individuelle étant précisés, nous nous intéresserons au régime de groupe.

Section II : Les régimes de groupes

Nous venons de passer en revue les régimes applicables à l'entreprise individuelle dans les droits nationaux mais à côté de ces entreprises prises isolément, il existe un droit réservé aux groupes de sociétés dans les systèmes fiscaux français et sénégalais. Grâce aux pratiques législatives, à la jurisprudence et aux débats doctrinaux, il existe un système juridique relatif au groupe de sociétés en droit français. En dépit de l'écart entre les niveaux de développement des deux pays, le Sénégal dispose, malgré tout, d'un système juridique relatif au groupe de sociétés dont l'inspiration est traditionnellement française.

En effet, le droit réservé aux groupes de sociétés concerne le régime des sociétés mères et filiales et le régime d'intégration fiscale. Les deux systèmes fiscaux convergent sur les principes fondateurs du régime mère-fille. Toutefois, le régime de l'intégration fiscale étant une spécificité française, il n'existe pas en droit sénégalais. Le droit fiscal français se démarque donc du droit fiscal sénégalais. Ce régime ne sera de ce fait pas aborder dans sa plénitude. Alors qu'ils constituent des réalités économiques tangibles, les groupes de sociétés sont très rarement définis et organisés juridiquement. Le régime de l'exonération des dividendes, traditionnellement appelé « régime des sociétés mères », est aussi ancien que l'impôt sur les sociétés lui-même, voire même davantage, car il trouve son origine dans une loi du 31 juillet 1920. Il a subi depuis sa création de nombreuses modifications dont celle de la loi du 12 juillet 1965[535] et la plus récente est celle de l'article 53 de la loi de finances rectificative pour 2007, qui aménage le régime fiscal des groupes, afin de faciliter les opérations de restructurations effectuées sous la forme d'une scission partielle d'un groupe.

[535] Daniel GUTMANN, *Droit fiscal des affaires*, 8e éd., LGDJ, 2017-2018, p.191.

En Afrique noire Francophone, le Sénégal était le seul pays à disposer de textes régissant les groupes de sociétés, il s'agit des articles 1443 à 1448 du COCC[536], avant que le législateur OHADA ne s'intéresse au régime des groupes dont il a essayé de définir la notion de groupe de sociétés sans toutefois légiférer sur le droit des groupes[537]. Cette étude comparative nous permet d'analyse les ressemblances dans la mise en œuvre des régimes mère-fille (**Paragraphe I**) et dans leurs effets consécutifs à l'application du régime (**Paragraphe II**).

Paragraphe I : La mise en œuvre du régime mère et filiale

La mise en œuvre du régime mère et filiale poursuit entre autres objectif, celui de l'évitement des impositions « en cascade » des dividendes. Très souvent, le bénéfice d'une société est taxé au moment de sa réalisation. La personne physique ou morale lorsqu'elle reçoit sa part du bénéfice, peut être exposée à une double imposition[538].

Cependant, l'hypothèse fréquente de participations en chaine, suivi d'un prélèvement à chaque stade, laisse apparaitre une quadruple imposition à laquelle on assisterait. C'est justement pour faire obstacle à ces phénomènes de double ou de multiple imposition que le régime d'exonération mère-fille est institué dans les deux droits fiscaux français et sénégalais. Le régime des sociétés mères et filiales est le seul champ où l'on peut résoudre la problématique de la superposition de sociétés.

Quand deux sociétés entretiennent des relations de filiation, c'est-à-dire une société détient une filiale, chacune de ces sociétés détermine personnellement son résultat et est redevable distinctement de l'impôt. C'est pourquoi l'analyse du régime de groupe doit être vue sous l'angle de la société mère (**A**) et sous l'angle de la société filiale (**B**).

[536] Loi 85-40 du 29 juillet 1985 portant code des obligations civiles et commerciales.
[537] L'article 173 de l'Acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du GIE adopté le 17/04/1997 et publié dans le Journal Officiel n° 2 définit « qu'un groupe de sociétés est l'ensemble formé par des sociétés unies entre elles par des liens divers qui permettent à l'une d'elles de contrôler les autres ». Voir sur ce thème : La thèse de Patrice Christian Ewane Motto, *La gouvernance des sociétés commerciales en droit de l''OHADA*, thèse de doctorat en droit, Université PARIS-EST, 2015, p. 26.
[538] Rapport du Cercle des Européens, « Vers un impôt européen sur les sociétés, Pour une convergence fiscale européenne, réalisé par Noëlle Lenoir et Mirko Hayat », 2011, p. 28 ; Source : http://www.ceuropeens.org/sites/default/files/etude_sur_limposition_des_groupes_de_societes_en_europe.pdf.

A/ Les conditions relatives à la société mère

Le principe de territorialité est au cœur du régime des sociétés mères et filiales. Pour opter au régime de faveur, la société mère doit avoir son siège social sur le territoire, en France ou au Sénégal. En effet, les dispositions législatives prévues dans les deux États montrent que le régime mère et fille ne s'applique qu'aux sociétés assujetties à l'impôt sur les sociétés, car c'est dans ce contexte que se produisent les cumuls d'impositions. Nous allons analyser les conditions d'application liées aux sociétés en présence (**1**) et aux titres de participations (**2**).

1 / Aux sociétés en présence

Une exégèse des dispositions légales permet de conclure qu'il faut obligatoirement qu'il s'agisse d'une société imposable à l'IS. La législation fiscale française en générale et la doctrine fiscale en particulière sont d'autant plus explicites qu'ils précisent que les personnes morales ou organismes, peuvent profiter du régime des sociétés mères, quelle que soit la nature de leur option et quelle que leur nationalité[539]. L'approche est tout à fait la même dans les deux législations. Le régime de groupe est applicable aux sociétés, sans considération de leur forme ou la nature de leur activité. En effet, « le résultat est soumis à l'IS dans les conditions de droit commun ou selon les modalités prévues aux articles 214 et 217 bis du CGI français »[540]. Tandis qu'au Sénégal, les dispositions de l'article 21 du CGI stipule que « les bénéfices sont applicables à condition que la société mère et la filiale soient, indépendamment de leur forme, imposables à l'IS »[541]. En droit fiscal français et sénégalais, les entreprises soumises au régime mère doivent être nécessairement des sociétés de capitaux.

Ainsi en France, les entreprises sont constituées sous la forme de SA, SCA ou de SARL. Il en est de même au Sénégal puisque les dispositions de l'article 23 alinéa 1 du CGI précise explicitement que le régime des sociétés mères et filiale est appliqué à condition que : « la société mère et la société filiale soient constituées sous la forme de sociétés par actions ou à responsabilité limitée »[542].

[539] BOI-IS-BASE-10-10-10-20120912 ; Source : http://bofip.impots.gouv.fr/bofip.
[540] Article 223 L-6/2-b modifié par LOI n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 - art. 23 (V) ; Source : https://www.legifrance.gouv.fr.
[541] Article 21 du CGI Sénégalais ;
[542] Article 23.1 du CGI issue de la loi 2012-31 modifiée portant Code général des Impôts sénégalais.

Une société exonérée d'impôt sur les sociétés, pour la totalité ou pour une partie de ses résultats, ne peut donc pas former un groupe[543]. Cela signifie que dans le cadre du régime des sociétés mères, les sociétés, dont tout ou partie du bénéfice échappe à l'impôt en vertu d'une disposition particulière, sont exclues du bénéfice de ce régime.

Cependant, l'article 73 de la loi n°88-1149 du 23 décembre 1988 a étendu le bénéfice du régime des sociétés et autres organismes soumis à l'IS au taux normal lorsqu'elles détiennent des participations satisfaisantes aux conditions posées par l'article 145 du CGI français. En application de cette disposition, le régime des sociétés mères peut s'appliquer aux établissements stables ou aux succursales en France des sociétés étrangères, sous réserve que les titres figurent à l'actif de l'ES[544]. En revanche, le droit fiscal sénégalais écarte les succursales ou les établissements stables du régime des sociétés mères.

Ce régime de faveur n'est cependant pas possible pour les succursales ou les établissements stables de sociétés étrangères non passibles à l'IS au Sénégal dans la mesure où les dispositions du Code général des impôts insistent sur la domiciliation fiscale de la mère[545]. Pourtant l'idée d'une extension de l'incitation fiscale à ces entités étrangères visées notamment à l'article 51 du CGI semble digne d'intérêt.

En effet, l'application du régime mère et filiale s'est posée dans les domaines des GIE[546]. Ainsi, la jurisprudence fiscale française[547] considère que le régime n'est même pas applicable à une société passible de l'impôt sur les sociétés qui détient le capital d'une autre société passible du même impôt par le biais d'un groupement d'intérêt économique qui relève du régime fiscal des sociétés de personnes.

Dans cette décision, les distributions opérées par la sous-filiale au GIE ont été taxées dans les conditions du droit commun au niveau de la société membre du GIE dans la mesure où le régime d'exonération est subordonné à ce que chacune des deux entités soit passible de l'impôt sur les sociétés pour que le régime puisse s'appliquer.

---

[543] Philippe OUDENOT, *Fiscalité des sociétés et des restructurations*, Lexis-Nexis, p. 271.
[544] Instruction 31 août 1989 ; BOI 4 H-2112, § 5 1 mars 1995, BOI-IS BASE 10-10-10 § 90, 12 septembre 2012.
[545] Ernest Aly THIAM, *L'imposition des groupes de sociétés au Sénégal*, Mémoire de fin d'étude, Université GASTON BERGER, p. 65.
[546] Les groupements d'intérêts économiques.
[547] CE 19 oct. 1982, *RJF* 12/1983 n°1506, concl. Verny.

En clair, il ne faut pas que la société mère détienne ces participations sous le couvert d'une société transparente. Mais, la Directive du 22 décembre 2003 a remis en cause cette vieille jurisprudence, en modifiant le régime fiscal applicable aux distributions effectuées par des filiales à leurs sociétés mères. Par principe, les dividendes versés à des non-résidents par des sociétés françaises subissent une retenue à la source de 10%. Peu importe leur forme juridique, les sociétés doivent être soumises à l'IS.

En droit fiscal sénégalais, la situation est tout à fait différente. Les GIE, ayant opté pour l'impôt sur les sociétés, sont écartés du régime fiscal de faveur parce qu'ils sont dotés d'une personnalité distincte de celle de leurs membres et les personnes morales qui appartiennent à un GIE ne sauraient soutenir que, du fait des participations acquises par le GIE dans certaines sociétés, celles-ci doivent être regardées comme leurs filiales. L'exemple de non-admission au régime mère-fille est encore plus explicite dans le cas de deux sociétés anonymes créant une filiale commune constituée sous forme de société en nom collectif. Les bénéfices générés par la filiale étant taxés au nom de chacune des deux sociétés fondatrices, le risque de double imposition est écarté et l'exonération des sociétés mères est écartée[548]. En dépit de sa forme juridique, la société mère, pour pouvoir bénéficier du régime des sociétés mères et filiales, doit être assujettie à l'IS.

2/ Les titres de participations

La notion de titres de participation est définie par l'article 219 I-ter a du CGI français, « constituent des titres de participation les parts ou actions de sociétés revêtant ce caractère en droit comptable ». Selon le Plan comptable général (PCG) de 1982[549], constituent des titres de participation les titres dont la possession durable est estimée utile à l'activité, notamment parce qu'elle permet d'exercer une influence sur la société émettrice de titres ou d'en assurer le contrôle. Mais peut-on appliquer fidèlement cette définition comptable en droit fiscal ?

[548] Mouhamadou SY, « Les Distributions Intragroupe », *in* Revue de l'Amicale des Inspecteurs des Domaines du Sénégal (AIIDS) N°12, Dossier : Les groupes de sociétés p. 1-2.
[549] Cette définition n'a pas été reprise par le PCG de 1999, mais la doctrine s'accorde à regarder comme toujours valable la définition du PCG de 1982 dès lors qu'elle n'a pas été remplacée par une définition nouvelle et qu'elle n'est pas contredite par d'autres définitions nouvelles.

Pour la première fois en jurisprudence, le Conseil d'État donne une définition des titres de participation au sens de l'article 219, I-a ter du CGI[550].

En droit français, les sociétés participant activement à la gestion de leur filiale par l'exercice d'un droit de vote, bénéficient directement du régime des sociétés mères[551]. L'administrative fiscale française, estime, dans sa doctrine, par référence à la définition comptable des titres de participation, que la détention de 5% du capital visé à l'article 145 du CGI implique une détention de 5% des droits de vote. Le pourcentage en droit de vote est concomitant au pourcentage du capital.

En droit sénégalais, aux termes de l'article 23 alinéa 4 du CGI, le régime fiscal des sociétés mères et filiale est appliqué à condition que « les actions ou parts d'intérêts visées au 3° soient souscrites ou attribuées à l'émission et soient inscrites au nom de la société ou que celle-ci s'engage à les conserver pendant deux années consécutives au moins sous la forme nominative... »[552]. Ainsi, les titres de participation détenus par la société mère dans le capital de sa filiale présentent certaines caractéristiques, en dépit du fait que la détention doit être faite de manière continue. La société mère doit être pleinement propriétaire des titres de participation et ces derniers doivent non seulement comporter un droit aux dividendes, mais aussi un droit de vote. Cela signifie fiscalement que les titres privés de cette qualité ne sont pas pris en compte. C'est le cas des actions à dividende prioritaire, sans vote, des certificats d'investissement et certaines actions comparables émises par des sociétés étrangères.

À la lecture de ces deux articles, on constate que seuls sont retenus les titres nominatifs, qui confèrent à la fois un droit de vote et un droit aux dividendes. Les législations françaises et sénégalaises convergent à la fois sur les conditions de la participation minimale de plus de 5 % et la durée de détention minimale de 2 ans. Ces similitudes ne cachent pas les divergences dans les pratiques législatives et jurisprudentielles qui sont beaucoup plus marquées en France qu'au Sénégal.

---

[550] Les décisions du Conseil d'État du 20 octobre 2010 n° 314247, Sté Alpha prime et n°314248, Sté Hyper Primeurs, *RJF* 1/11 n°16, avec les excellentes conclusions du rapporteur public Edouard GEFFRAT, *BDCF* 1/11 n°5.

[551] Voir sur ce thème les articles 145, 146 et 216 du CGI français.

[552] Loi n° 2012-31 du 31 décembre 2012, cette loi a été publiée au J.O. n° 6706 du 31-12-2012 ; Source : http://www.ambasseneparis.com ; Voir sur ce thème : Ernest Aly THIAW, *L'imposition du bénéfice des groupes de sociétés au Sénégal, op. cit*., p. 42 et ss.

Au moment de la transposition en droit interne français de la Directive européenne mère-fille[553], le régime mère-fille français a été considéré par le législateur comme conforme par anticipation à la Directive. La modification du droit interne a alors seulement porté sur l'exonération de retenue à la source sur les dividendes versés par une filiale française à sa mère européenne.

Mais récemment, le législateur et le juge de l'impôt en France, conscients de la complexité de la transposition des Directives, ont récemment porté une grande attention aux liens entre le régime mère-fille à la française et la Directive européenne mère-fille. Ce sont notamment les liens de ce régime avec la Directive qui ont conduit le juge de l'impôt et le législateur à apporter quelques précisions. Concernant la condition de détention de 5 % du capital pour les titres sans droit de vote. Elle a plus de résonance en droit français qu'en droit sénégalais.

Selon les dispositions de l'article 145 du CGI, pour que le régime mère-fille soit applicable, il faut que la société mère détienne minimum une participation de 5 % du capital de la société attribuant les dividendes. Le législateur français exclut de ce régime les titres de participation sans droits de vote, sauf si la société mère ne détienne concomitamment 5 % du capital et des droits de vote de la société distributrice.

En revanche, contrairement à la position de la doctrine administrative qui exigeait une détention cumulative de 5 % du capital et 5 % des droits de vote[554]. Le Conseil d'État a explicitement jugé que non seulement, le régime mère-fille n'est plus soumis au cumul des pourcentages de 5 % du capital et de plus de 5 % des droits de vote, de même la fameuse régle principe « une action égale un droit de vote » n'est plus indispensable, la proportionnalité entre les droits de vote et à la quotité de capital ne sont plus nécessaire[555]. Concrètement, l'arrêt du Conseil d'État a donc un impact sur une société qui détiendrait 5% des titres d'une filiale, dont 3%, seulement avec droit de vote. Parce qu'avant cette décision, la doctrine administrative estimait que les produits de ces titres ne pouvaient pas donner lieu à l'exonération (pas de détention de 5% du capital et des droits de vote).

[553] Directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et aux filiales d'États membres différents.
[554] BOI-IS-BASE-10-10-10-20, n°60, modifié le 25 juillet 2014.
[555] CE, 5 novembre 2014, Sté Sofina, 3e et 8e sous-sections réunies, 05/11/2014, n°370650, https://www.legifrance.gouv.fr.

Depuis l'arrêt, les produits des 3% de titres de capital avec droit de vote peuvent bénéficier du régime mère-fille puisque la société détient 5% au moins du capital de la filiale.

Ensuite, concernant l'obligation de conservation des titres pendant deux ans, « la condition relative à l'engagement de conserver les titres pendant deux ans ne s'applique qu'aux titres de participation donnant droit à la qualité de société mère comme l'affirme le Conseil d'État[556] »[557]. Une société qui détient 60% des titres de sa filiale depuis un an peut donc en vendre 30% sans remettre en cause le régime mère-fille dès lors qu'elle dépasse toujours le seuil minimum de 5%. Le Conseil d'État a enfin tranché la question de l'interprétation de la condition de conservation des titres de la filiale par la mère dans l'arrêt Technicolor[558]. Le Conseil d'État infirme la décision de la CAA, en adoptant une interprétation contraire à celle retenue par les juges du fond[559].

En effet, la loi de finances rectificative pour 2014, votée en décembre 2014, exclut du régime mère-fille les dividendes versés par une filiale lorsque ceux-ci ont été déduits du résultat imposable de la société distributrice[560]. Mais les ajustements du régime mère-fille ne sont pas seulement jurisprudentiels, ils sont légaux car la Directive mère fille 2011/96/UE est modifiée par la Directive 2014/86/UE du 8 juillet 2014.

Deux mesures ont été adoptées dont l'une pour lutter contre les prêts hybrides et l'autre pour introduire clause anti-abus commune et contraignante qui exclurait du bénéfice du régime mère-fille les arrangements.

Cette modification a été transposée dans le Code général des impôts par la deuxième loi de finance rectificative LFR 2014, notamment l'article 72, et est entrée en vigueur le 1er janvier 2015[561].

---

[556] Conseil d'État, 10ème - 9ème SSR, 15/12/2014, 380942, Publié au recueil Lebon.
[557] Fiscalité internationale, « Régime mère-fille et obligation de conservation des titres : le dénouement de l'affaire Technicolor » ; Source : https://www.lecercledesfiscalistes.com/publication/regime-mere-fille-et-obligation-de-conservation-des-titres-le-denouement-de-laffaire-technicolor/371.
[558] Conseil d'État, 10ème - 9ème SSR, 15/12/2014, 380942, Publié au recueil Lebon.
[559] CAA Versailles 18 mars 2014, n°13VE00873.
[560] Voir également sur ce point la décision 24 novembre 2014 (CE 24/11/2014, n°363556), le Conseil d'État a exclu du régime mère-fille les dividendes versés par une filiale américaine détenue par une mère française par l'intermédiaire d'un « *general partership américain* », ce dernier s'assimilant à une société de personnes qui ne serait pas soumise à l'IS en France. En effet, les titres détenus par une société mère soumise à l'IS dans une société de personnes ne sont pas éligibles au régime mère-fille.
[561] Loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014 de finances rectificative pour 2014, JORF n°0301 du 30 décembre 2014, p. 22898, texte n° 3. Source : https://www.legifrance.gouv.fr/eli/loi/2014/12/29/FCPX1425969L/jo.

Après analyse, on constate que les ajustements d'origines légales et jurisprudentielles apportés à ce régime révèlent sa subtilité. En revanche, dans la mesure où le juge de l'impôt est rarement saisi du contentieux en matière fiscale, pour bénéficier du régime mère-fille, contrairement aux filiales qui doivent être imposables à l'impôt sur les sociétés au taux normal, la société mère ne l'ait pas.

B / Les conditions relatives aux sociétés filiales

En droit français et sénégalais, les personnes morales ou organismes, quelle que soit leur nationalité, quelle que soit leur choix de régime, c'est à dire soumises de plein droit ou sur option à l'impôt sur les sociétés au taux normal sur tout ou partie de leur activité et quelle que soit la nature de celle-ci, peuvent bénéficier du régime des sociétés mères-fille. Dans les deux législations, deux conditions de fonds peuvent être retenues : celle relative au niveau de détention de la filiale par la mère **(B)** et celle relative à l'indifférence de la nationalité des sociétés filiales **(A)**.

1/ L'indifférence de la nationalité des sociétés filiales

La nationalité des sociétés est au cœur du droit des sociétés. Le législateur français a appliqué à de nombreuses reprises la nationalité aux sociétés[562]. En effet, l'emploi du terme nationalité s'explique par le fait que le rattachement des sociétés par l'intermédiaire d'un seul critère, le siège social, va produire certains effets de la nationalité proprement dite[563]. En droit français, le Code de Commerce reconnaît que les sociétés ont une nationalité[564] alors que, dans une formule plus prudente, l'article 1837 du Code civil dispose que « la société dont le siège social est situé en territoire français est soumise à la loi française »[565].

[562] V. en particulier : L. du 24 juillet 1867, art. 31, rédaction 29 fév. 1953 ; L. 7 mars 1925, art. 31 ; L. 24 juillet 1966, art. 3, 31, 60 et 154 ; C. com. art. L. 228-9, L. 223-30, L. 225-97 ; C. civ. art. 1837. Cf. Y. LOUSSOUARN, « Analyse des dispositions de la loi du 24 juillet 1966 relatives au droit international du commerce », RTD com. 1967, p. 327.

[563] N. CASTEL et G. DE LA PRADELLE, « Les entreprises », chapitre 6, in *Droit de l'économie internationale*, (sous la dir. de P. DAILLIER, G. DE LA PRADELLE et H. GHERARI), éd. Pedone, Paris, 2005, pp. 67 à 76.

[564] Art. L. 228-9, L. 223-30, L. 225-97 du Code de Commerce en France.

[565] Article 1837 du Code civil français issus de la loi 78-9 1978-01-04 publié au JORF 5 janvier 1978. Source : https://www.legifrance.gouv.fr.

On retrouve la même solution énoncée dans des termes presque identiques à l'article L. 210-3, alinéa 1e du Code de Commerce[566], disposition spécifique aux sociétés commerciales. Cet article détermine la loi applicable et non la nationalité stricto sensu.

En Afrique subsaharienne, rares sont les législations qui définissent cette notion, à l'exception du Niger et du Burkina Faso. Afin d'établir une distinction entre les sociétés, selon que leur contrôle est détenu par des nationaux ou par des étrangers, notamment pour l'exercice de certaines activités ou l'acquisition de certains droits, il a été juge nécessaire, notamment au Sénégal, de définir la nationalité de la société et l'article 1165 COCC pose le principe.

De la même façon, plusieurs traités internationaux se réfèrent à la nationalité des sociétés, mais sans la définir expressément[567].

En droit français c'est l'expression de « changement de nationalité » qui est utilisé dans les articles L. 222-9, L. 223-30 et L. 225-97 du Code de Commerce pour déterminer les conditions de la modification de la « *lex sociétatis »* consécutive à un transfert de siège à l'étranger[568]. D'après H. BATTIFOL et P. LAGARDE, pour le législateur, « une société de droit français est française aux autres points de vue (…) tant qu'un texte n'oblige pas le contraire »[569]. Pour la consécration de la nationalité de la société, c'est l'usage et la pratique qui sont mis en avant au détriment de la loi et du règlement. Celle-ci a été ensuite entérinée par la jurisprudence des juridictions internationales qui admet qu'« un État peut protéger sur le plan diplomatique les sociétés nationales »[570].

---

[566] Art. L. 210-3 du Code de Commerce pose un principe de territorialité : « Les sociétés dont le siège social est situé en territoire français sont soumises à la loi française. Les tiers peuvent se prévaloir du siège statutaire, mais celui-ci ne leur est pas opposable par la société si son siège réel est situé en un autre lieu ». Source : https://www.legifrance.gouv.fr.

[567] Traité de Rome, art. 48 ; Convention d'établissement conclue entre la France et les États-Unis d'Amérique, 25 nov. 1959 ; Conventions conclues avec les États nouvellement indépendants : *Rev. crit.* DIP 1960, p. 230, Rev. crit. DIP 1961, p. 216, *Rev. crit. DIP* 1964, p. 555.

[568] Rabaï BOUDERHEM, *La nationalité des sociétés en droit français,* Thèse de doctorat en droit, Université BOURGOGNE, 2012, p. 44.

[569] Henri BATIFFOL et Paul LAGARDE, *Droit international privé*, Tome II, 7e éd.

[570] CIJ, 5 février 1970, « Barcelona Traction », *Rec.* 1970, p. 3. Dans cet arrêt, la CIJ a rappelé que « la règle traditionnelle attribue le droit d'exercer la protection diplomatique d'une société à la loi de l'État sous les lois duquel elle s'est constituée et sur le territoire duquel elle a son siège ». Elle a en conséquence repoussé le critère du contrôle et refusé à l'État national des actionnaires qualité pour exercer la protection diplomatique de la société. En revanche, dans son arrêt « *Elettronica Secula* » du 20 juillet 1989 (*Rec*. CIJ 1989, p. 15), la CIJ a admis la recevabilité de la protection diplomatique exercée par l'État national des actionnaires, dans un cas où l'État défendeur était l'État national des actionnaires.

En revanche, au Sénégal, le législateur définit la notion de « nationalité sénégalaise » pour une société[571]. Permettant ainsi, à contrario, de qualifier seulement d'« étranger » toute société qui ne remplirait pas les conditions requises pour revendiquer la nationalité sénégalaise.

Les conditions sont les suivantes : avoir effectivement le siège social en territoire sénégalais ; un capital social détenu pour plus de la moitié par des personnes de nationalité sénégalaise, pour les SA et les GIE avec capital social ; et toutes les actions sous formes nominatives pour les SA[572].

En effet, s'il est possible de déterminer l'existence d'un lien entre une personne morale et un État pourquoi ne pas utiliser, pour des raisons de simplicité et de commodité, le même terme[573] ?

Le législateur français a le même entendement dans la loi du 24 juillet 1966 dont les dispositions ont été codifiées dans le Code de Commerce. Lorsqu'une disposition législative ou réglementaire distingue entre un national et un étranger et qu'elle ne fixe pas le critère de détermination de la nationalité des sociétés auquel elle est susceptible de s'appliquer, il revient tout naturellement aux tribunaux de combler cette lacune[574]. La personnalité juridique reconnue à une société lui permet d'être associée. L'influence d'une société sur une autre peut se manifester de diverses manières, par fusion ou par acquisition.

Cependant, une société peut exercer une influence sur une autre dont elle est membre. Dans ce cas, la deuxième est couramment qualifiée de filiale, parce qu'elle est sous le contrôle de la première, dénommée société mère[575]. Les filiales peuvent être scindées en deux groupes : les filiales appartenant totalement à une seule société et les filiales à capital mixte, dont une partie appartient à la maison mère, et l'autre partie à des nationaux. Les juristes ont souvent désigné par le nom de « filiale » toutes les sociétés d'un même groupe, sans distinguer entre elles celles sur lesquelles s'exerce à titre principal un contrôle financier[576].

[571] Article 1165 du COCC sénégalais.
[572] Equipe HSD, *Droit commercial et des sociétés en Afrique*, édition EDICEF, Paris, 1989, p. 66.
[573] P. COURBE, *Droit international privé*, 2e éd., Dalloz, Armand Colin, Paris, 2003, p. 388, v. spéc. n° 774, p. 369.
[574] Hervé SYNVET, Rép. Internat. Dalloz, « Société », août 2004, n° 190. « la jurisprudence n'a pas toujours été constante », comme le souligne M. SYNVET, « pendant les périodes de guerre, on constate la suprématie du critère de contrôle sur celui du siège ».
[575] Voir J. HÉMARD, F. TERRÉ et P. MABILAT, *Les sociétés commerciales*, tome III, 1978, p. s 427 à 428.
[576] Maurice GEGOUT, *Filiales et groupements de sociétés*, Thèse, Paris, 1949, p. 6.

D'autres définissent la filiale en se basant sur le critère de dépendance[577]. Dans l'encyclopédie Dalloz, on parle de la notion de filiale « lorsque deux sociétés distinctes en apparence, ont entre elles des liens assez étroits pour que l'une ait en réalité le contrôle de l'autre, la première est une société mère, la seconde une filiale »[578].

En droit sénégalais, la notion de filiale est définie dans le COCC qui reprend une disposition de l'Acte uniforme de l'OHADA relatif aux sociétés commerciales (article 179 AUSC). En effet, cet article clarifie d'abord la notion de société mère, qu'elle qualifie comme une société est société mère d'une autre société lorsqu'elle possède la majorité du capital du capital social. Dès l'instant que la première détient plus de la moitié du capital, la seconde société est la filiale de la première. Cette suprématie donne à la société mère un pouvoir de contrôle et une autorisation d'immixtion dans la gestion de la filiale.

La première condition d'application de ce régime de faveur est qu'il soit revendiqué par une société mère pour les bénéfices provenant de sa filiale. Au sens du droit commercial, il n'y a filiale que si une société possède la majorité des droits sociaux d'une autre société. Le droit fiscal est beaucoup moins exigeant puisqu'il suffit que la participation de la société mère dans le capital soit au moins de 5%[579]. En tout état de cause, la forme juridique sous laquelle est constituée la société filiale est indifférente.

Toutefois, les sociétés soumises au régime fiscal des sociétés de personnes ne peuvent pas constituer des filiales pour l'application de ce régime[580]. Le régime des sociétés mères est également susceptible de s'appliquer, quel que soit le lieu d'implantation du siège de la société filiale, dès lors que la société mère est soumise à l'IS sur le territoire, en France ou au Sénégal, c'est le sens du principe de territorialité qui joue. En droit français et sénégalais, il n'est pas nécessaire de mettre en exergue la nationalité des sociétés filiales pour l'application du régime des sociétés mères et filiales. En d'autres termes, du moment où l'impôt sur les sociétés s'applique à la société mère, la nationalité de la filiale importe peu. L'article 23 alinéa 2 du CGI sénégalais, établit le caractère indifférent de la nationalité des sociétés mère ou de la filiale.

[577] Roger PICARD, « Note la définition des filiales », in *Etudes de droit civil à la mémoire du professeur Henri Capitant*, Dalloz, 1939, p. 630 à 631.
[578] Dalloz, *Sociétés*, tome 2 (E-P), n°22.
[579] CE 5 nov. 2014, n°370650, 3° et 8° ss-section, Min.c/sté sofina, *RJF*, 1/2015, n°9, concl. V. Damas, BDCF 1/2015, n°1 ; *Dr. Fisc*.2015, n°11, comm.202, concl. V. Daumas, note O. Fouquet.
[580] BOFiP-IS-BASE-10-10-10-10-§ 150-18/07/2013.

Ainsi, une société sénégalaise peut choisir le régime mère fille, pour les dividendes reçus de filiales sénégalaises et pour ceux de filiales étrangères. La filiale peut indifféremment être sénégalaise ou étrangère.

Tout comme en droit français, c'est le principe de territorialité qui est mis en avant. Le siège social de la société mère doit impérativement demeurer au Sénégal et la société mère est imposable à l'IS au Sénégal. Si l'exonération des distributions soit accordée à une société sénégalaise mère d'une société étrangère.

Dans cette hypothèse, sous réserve des conventions fiscales internationales, les distributions effectuées ne peuvent en principe ouvrir droit au crédit d'impôt prévu à l'article 20 du CGI sénégalais[581].

Les modalités de détermination du bénéfice imposable sont identiques à celles des sociétés nationales, car la filiale tout comme les sociétés nationales, est fiscalement une société résidente du pays de localisation. Cela signifie que c'est la législation fiscale du pays de localisation qui s'applique pour la détermination du bénéfice réalisés par la filiale.

L'argumentaire est le même en droit français. Mais l'indifférence de la nationalité est plus encrée en droit fiscal français que sénégalais. Avant 1989, aussi bien les établissements stables implantés dans les territoires d'outre-mer ou dans la zone CEE que les filiales étrangères pouvaient profiter du régime mère et fille. Désormais, seule une société mère étrangère ayant un établissement stable en France ou une société mère française ayant reçue des bénéfices versés par ses filiales françaises ou étrangères, peuvent bénéficier de ce régime[582].

2/ Le niveau de détention de la filiale par la société mère

En droit comparé, les niveaux de détention de la filiale par la société mère varient d'un État à l'autre et les régimes en question sont relativement avantageux. Certains procèdent à une exonération avec condition de détention, d'autres sans condition de détention. L'exonération avec condition de détention est un principe partagé dans les deux droits nationaux. Dans les zones communautaires, les deux pays se distinguent et parfois se rapprochent de leurs voisins.

[581] Ernest Aly THIAW, *L'imposition du bénéfice des groupes de sociétés au Sénégal*, *op. cit.,,* p.46-48.
[582] Idem, p. 46.

Dans l'espace européen, la Belgique connaît un régime d'exonération des produits de filiales, soumis à de multiples conditions. Mais, un minimum de détention de 10% est exigé[583].

Quant au Pays-Bas, il pratique à peu près le même régime d'exonération que la France. L'exonération y est totale, mais elle n'est possible que si la société qui perçoit les dividendes détient au moins 5% des titres de la filiale qui verse les dividendes. Cette règle prévale que la filiale soit néerlandaise ou étrangère.

En revanche, d'autres pays comme l'Autriche, l'Allemagne[584] et le Royaume-Uni[585] pratiquent une exonération sans condition d'un minimum de détention pour les filiales nationales. En Autriche, on constate une élimination plus efficace de la double imposition.

En effet, « l'exonération des dividendes des sociétés résidentes sur le territoire autrichien n'est soumise à aucune condition tenant à un pourcentage minimal de détention des titres »[586]. De même qu'en Italie, depuis la réforme fiscale de 2004 et la suppression de l'avoir fiscal, l'exonération des dividendes des sociétés italiennes est juridiquement, sans condition de détention minimale, peu importe que la société soit italienne ou étrangère[587].

Dans l'espace UEMOA en revanche, le Mali, le Burkina Faso, la Côte d'Ivoire [588] connaissent un régime d'exonération des produits de filiales avec un pourcentage de détention proche de celui de la France et du Sénégal. Le droit fiscal sénégalais, ayant une idée plus large de la notion de filiale, n'exige qu'une participation de 5% d'une société dans le capital d'une autre pour considérer applicable le régime des sociétés mères et filiales selon l'article 21 du CGI. C'est la même pratique en droit fiscal français puisque le régime d'exonération est soumis à conditions.

---

[583] En Belgique et au Luxembourg, on constate que les régimes des produits de filiales sont similaires ; voir sur ce thème : Noëlle LENOIR, Mirko HAYAT, « Vers un impôt européen sur les sociétés : pour une convergence fiscale européenne », in Rapport du Cercle des Européens, *op. cit*.,, p. 35.

[584] En Allemagne en matière d'exonération, il n'existe pas condition tenant à une participation minimum de la société mère. Seul les dividendes sont exonérés pour les filiales allemandes, pour les filiales étrangères, une déduction d'un montant forfaitaire égal à 5% des sommes perçues, est admise ; voir sur ce th éme : Noëlle LENOIR, Mirko HAYAT, « Vers un impôt européen sur les sociétés : pour une convergence fiscale européenne », in Rapport du Cercle des Européens, *op.cit.,* p. 35.

[585] Au Royaume-Uni admet l'exonération sur la totalité des dividendes perçus de sociétés résidentes implantées sur le territoire. Pour les dividendes provenant de sociétés étrangères, ils sont en principe compris dans la base imposable à l'IS ; voir sur ce thème : idem : Rapport du cercle des Européens, 2011, p. 34.

[586] Noëlle LENOIR, Mirko HAYAT, « Vers un impôt européen sur les sociétés : pour une convergence fiscale européenne », in Rapport du Cercle des Européens, op. cit., p. 34.

[587] Idem, p. 29-30.

[588] « Au sens de l'article 6 du CGI ivoirien, les dividendes nets (après prélèvement de l'impôt de distribution) que les sociétés mères perçoivent de leurs filiales, sont exonérés de l'impôt sur les sociétés à l'exception d'une quote-part égale à 5% dudit bénéfice net ».

Ainsi en droit français, la société mère doit détenir un pourcentage de titres minimum équivalent à 5% du capital de la filiale pendant deux ans[589]. Sous ces réserves, les produits de filiales sont exonérés à hauteur de 95% de leur montant, les 5% restant représente les frais de gestion des participations, françaises ou étrangères.

Dans le cas des holdings, jusqu'en 2010, la base forfaitaire de 5% pouvait être substituée par le montant des frais réels dans l'hypothèse où il est moins important.

Mais à partir de 2011, cette possibilité a été supprimée, impactant l'imposition des gros holdings. L'accès au régime des dividendes versés par des filiales n'ayant pas conclu avec la France de convention fiscale a été considérablement réduit à partir de cette même année[590].

Dans les deux systèmes fiscaux, le niveau de détention minimum de 5% est révélateur de la conception fiscale de la notion de groupe. Le contrôle n'est certes pas exigé, seule est nécessaire une détention relativement faible, significative d'un droit de regard éventuel qui supporte, de surcroit, des dérogations.

Dans les deux systèmes fiscaux, il existe une extrême indulgence des règles fiscales en ce qui concerne le pourcentage de détention de titres nécessaires pour l'application du régime mère-fille. En conclusion, nous pouvons dire que l'application du régime mère et filiale s'explique très souvent par la volonté de connaitre le poids économique des sociétés groupées dans l'activité du pays.

Paragraphe II : Les effets consécutifs à l'application du régime de groupe

Il s'agit des effets produits par l'option du régime des sociétés mères dont il est question. Lorsque toutes les conditions exposées ci-dessus sont réunies, les revenus de l'entreprise ouvrent droit à des dividendes. La mise en œuvre du régime des sociétés mères et filiale produit un certain nombre d'effets. Parmi ceux-ci, on peut noter, notamment les effets du régime sur les transactions intragroupes (**A**) et les effets du régime sur l'imposition des distributions de dividendes (**B**).

[589] Article 145, 1-b du CGI français.
[590] Loi 2009-1674 du 30 décembre 2009 art. 22, I-I.

A / Les effets sur l'imposition des distributions de dividendes

Au moment d'imposer les distributions de dividendes, une société peut subir une double imposition : économique ou juridique. Dans cette hypothèse, on parle d'imposition économique, lorsqu'un même revenu est taxé deux fois, au nom de deux sociétés différentes (**1**), on parle de double imposition juridique, lorsque c'est la même société qui est imposée deux fois pour un même revenu (**2**).

En réalité, la constitution d'un groupe de sociétés ne débouche pas pour autant sur la création d'un être juridique nouveau. Chacune des sociétés appartenant à un groupe conserve sa personnalité juridique et fiscale, même s'il s'agit d'une filiale à 100% sous l'entière dépendance économique et financière de la société mère[591]. Le groupe n'est donc pas doté de la personnalité morale. C'est pourquoi la société mère ne peut pas répondre des dettes de ses filiales. Celles-ci n'ont pas non plus la possibilité d'obtenir réparation du préjudice qu'elles subissent par suite de la mauvaise décision du groupe. Ces décisions ne sont d'ailleurs pas reconnues, car le pouvoir qu'exerce le groupe est diffus et ne s'exerce pas de manière formelle[592].

1/ L'élimination de la double imposition juridique

Le Professeur Bernard Castagnède nous éclaire la lanterne, sur l'origine de la double imposition, en soulignant que « La révolution industrielle a provoqué une mutation des formes de la création de richesse et a favorisé l'apparition de nouvelles formes d'impôts notamment applicables à des catégories de revenus, bénéfices industriels et commerciaux ou revenus de valeurs et capitaux mobiliers, dont la source territoriale n'est pas toujours assurée, et qui, de ce fait, peuvent être le lieu de prétention concurrentes de juridictions fiscales distinctes. De ces transformations des systèmes fiscaux, intervenant dans un contexte de développement des échanges internationaux, ont surgi des phénomènes de double imposition internationale »[593].

[591] J.-P. BERTREL, « Liberté contractuelle et société. Essai d'une théorie du juste milieu en droit des sociétés », *RTD* com. 1996, p. 595.
[592] Elhadj Dialigue BÂ, *Le droit fiscal à l'épreuve de la mondialisation : la réglementation des prix de transfert au Sénégal*, Thèse de doctorat, Université Paris XII, 2011, p. 137.
[593] Bernard CASTAGNEDE, *Précis de fiscalité internationale*, PUF, 4e éd., 2013, p. 8.

Le Comité des affaires fiscales de l'OCDE définit, de manière classique, « la double imposition juridique comme celle qui résulte du fait pour un même contribuable d'être imposé au titre d'un revenu ou d'une fortune par plus d'un État »[594].

En effet, la double imposition juridique apparait pendant les distributions transfrontalières. Dans ce cas, c'est la même société qui subit doublement l'imposition. « Une première fois lorsque le dividende versé par une filiale située dans un autre État que celui de résidence de la mère fait l'objet de la part de cet autre État, d'une retenue à la source, et, une seconde fois, lorsque le revenu est taxé dans l'État d'arrivée du dividende »[595].

Cependant, la lutte contre la double imposition varie selon que les dividendes sont d'origine communautaire ou extra communautaire.

Dans un cadre communautaire, les droits fiscaux français et sénégalais sont fortement marqués par le droit communautaire. Ainsi, trois Directives demeurent des réalisations législatives les plus notables de l'UE dans le domaine de la fiscalité des entreprises[596].

Cinq Directives et un règlement[597] relatif à la fiscalité des entreprises demeurent les plus notables dans l'espace UEMOA[598]. En 2008, le Conseil des Ministres de l'UEMOA a adopté un règlement visant à éviter la double imposition au sein de l'Union, en même temps qu'il fixe les règles d'assiette en matière fiscale. Ce règlement vise à créer un cadre fiscal communautaire harmonisé.

Les « Directives mères filiales »[599] exigent avec la plus grande fermeté aux États membres de lutter contre la double imposition.

---

[594] Voir le Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, dans sa version de 2014.
[595] Noëlle LENOIR, Mirko HAYAT, « Vers un impôt européen sur les sociétés : pour une convergence fiscale européenne », in Rapport du Cercle des Européens, *op.cit.,* p. 30.
[596] La directive sur les fusions (90/434/CEE), précise le traitement applicable aux plus-values dégagées à l'occasion d'une fusion d'entreprises. La directive sur les sociétés mères et filiales (90/435/CEE), qui élimine la double imposition des dividendes distribués par une filiale établie dans un État membre à sa société mère établie dans un autre État membre. Et la convention sur la procédure arbitrale (90/436/CEE), qui instaure des procédures à l'amiable concernant la répartition des bénéfices des entreprises associées situées dans des États membres différents.
[597]Règlement d'exécution n° 005/2010/COM/UEMOA portant modalités d'application du Règlement n° 08/CM/UEMOA du 26 septembre 2008 portant adoption des règles visant à éviter la double imposition au sein de l'UEMOA et des règles assistance en matière fiscale.
[598] Les trois concernent l'imposition des bénéfices (N°07/2001/CM/UEMOA, N°01/2008/CM/UEMOA, N°08/2008/CM/UEMOA) ; une quatrième porte sur l'impôt sur les valeurs mobilières (N°02/2010/CM/UEMOA) ; la cinquième détermine l'imposition des sociétés d'investissement à capital fixe (N°02/2011/CM/ UEMOA).
[599] « Directive 2003/123/CE du Conseil du 22 décembre 2003 relative au régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents. » http://eur-lex.europa.eu.

Dans l'État de la source du dividende, les retenues à la source portant sur les dividendes versés par une filiale résidente d'un État de l'Union européenne à sa mère résidente d'un autre État membre, doivent être supprimées.

Dans l'État de résidence de la mère, deux hypothèses sont offertes aux États membres de l'Union : soit ils procèdent à l'exonération les dividendes perçus de filiales situées sur le territoire de l'Union, soit ils autorisent l'imputation sur l'IS dû par la société mère, de l'IS payé par la filiale dans l'État de résidence.

Dans l'UE, c'est une Directive qui régit l'élimination de la double imposition. En revanche, au sein de l'UEMOA, la Commission se fonde sur un règlement afin d'éviter la double imposition entre États membres[600]. Il est important de préciser, contrairement à la Directive qui liant les États membres quant aux résultats à atteindre, le règlement est obligatoire dans ses éléments et est directement applicable au Sénégal et dans tous les États membres[601]. Le règlement reprend en son article 1 les règles visant à éviter la double imposition entre les États membres et à établir entre lesdits États une assistance en matière fiscale.

Dans un cadre extra communautaire, en l'absence de convention fiscale entre l'État de la source du dividende et celui de résidence de la société mère, la double imposition est inéluctable. Sauf si la filiale est située dans un « paradis fiscal » qui ignore les retenues à la source sur les dividendes. Toutefois, lorsqu'il existe une convention internationale, et qu'une retenue à la source est pratiquée dans l'État de la filiale, la double imposition est éliminée, soit en exonérant le dividende en question, auquel cas la retenue à la source n'est pas imputable sur l'IS dû par la mère (méthode de l'exemption), soit en imposant à l'IS le dividende perçu de la filiale étrangère, soit en permettant l'imputation de la retenue à la source. Dans ce cas, la retenue à la source devient un crédit d'impôt, sur l'IS dû par la mère (méthode de l'imputation). En effet, dans la Convention fiscale Franco-sénégalaise, l'article 10 alinéa 2 stipule que « Lorsqu'une entreprise possède des établissements stables dans les deux États contractants, chacun d'eux ne peut imposer que le revenu provenant de l'activité des établissements stables situés sur son territoire »[602].

[600] N°08/CM/UEMOA de 2008 et son ANNEXE.
[601] Règlement n° 08/CM/UEMOA du 26 septembre 2008 portant adoption des règles visant à éliminer la double imposition au sein de l'UEMOA et des règles d'assistance en matière fiscale. Ce règlement est entré en vigueur le 1er janvier 2009, JO de l'UEMOA n° 63, 3e trimestre 2008, p. 8-20.
[602] Article 10 alinéa 2 de la Convention franco-sénégalaise.

L'utilité pratique de l'article 10 de la Convention fiscale de l'UEMOA est cependant incertaine. Dans la réalité, la plupart des entreprises, qui sont au Sénégal comme dans les autres pays de l'UEOA sont des filiales non pas d'entreprises de la sous-région, mais d'entreprises occidentales ou orientales. Il aurait été plus pertinent de viser la relation de dépendance entre une entreprise de l'Union avec une autre entreprise étrangère, et ce indépendamment de son lieu d'établissement. Limiter la Convention aux entreprises établies dans l'Union contribue fortement à réduire sa portée juridique et pratique. C'est une manière de poser les barrières permettant d'éviter une double imposition. Dans les modèles de convention[603], il y a toujours un article intitulé « élimination des doubles impositions ».

La Convention Franco-sénégalaise n'échappe pas à cette fameuse formulation, puisqu'il y a un article qui traite de la double imposition au titre d'un même revenu ou d'une même fortune[604]. Ainsi, l'article 26 alinéa 3 retient clairement le principe du crédit d'impôt, stipule : « Sous réserve des paragraphes 1 et 2, lorsqu'une personne domiciliée dans un État contractant reçoit des bénéfices et autres revenus positifs qui, conformément aux dispositions de la présente convention, sont imposables dans l'autre État contractant, le premier État peut également imposer ces revenus. L'impôt prélevé dans l'autre État n'est pas déductible pour le calcul du revenu imposable dans le premier État. Toutefois, cette personne a droit à un crédit d'impôt imputable sur l'impôt du premier État dans la base de laquelle ces revenus sont compris »[605].

Ici la formulation fait allusion à la méthode de l'imputation. Cette dernière consiste à autoriser les deux États à percevoir un impôt, mais en permettant au contribuable de déduire de l'impôt dû dans l'état de la source. L'intéressé est alors doublement imposé, mais sans subir l'inconvénient dès lors que les impôts s'imputent l'un sur l'autre. Toutefois, dans la pratique, l'élimination de la double imposition peut n'être que partielle.

2/ La double imposition économique

La double imposition économique est définie par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE comme « la situation dans laquelle deux personnes différentes sont imposables au titre d'un même revenu ou d'une même fortune »[606].

[603] Articles 23-A et 23-B des modèles OCDE et ONU.
[604] Articles 26 de la Convention franco-sénégalaise.
[605] Article 26 alinéa 3 de la Convention franco-sénégalaise.
[606] Voir le Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, dans sa version 2014.

Elle est plus complexe que celle de double imposition juridique, car elle met en cause deux contribuables différents. Chaque fois qu'un actionnaire d'une société résident d'un État perçoit des dividendes en provenance d'autre État, la situation de double imposition économique se présente.

En effet, la double imposition économique est plutôt considérée, en matière de fiscalité internationale, comme le résultat d'une situation dans laquelle deux sociétés d'États différents se versent des revenus (société mère et filiale) imposés dans les deux États lorsque le pays de l'entreprise versant refuse la déduction des sommes payées alors que le pays de l'entreprise bénéficiaire les inclut dans la base d'imposition.

Ainsi, le risque de double imposition économique est fréquent en matière de transaction intragroupe. Cette situation de double imposition peut être concevable dans les deux États.

Par exemple, une société sénégalaise, filiale d'une société française, verse des redevances pour l'utilisation d'un brevet concédé par la société mère française. Les redevances sont calculées par application d'un pourcentage, par exemple de 15 % du chiffre d'affaires réalisé par sa filiale sénégalaise, au titre de l'exploitation au Sénégal de ce brevet.

Lors d'un contrôle fiscal, l'administration sénégalaise par l'intermédiaire de ces vérificateurs estime que le taux de 15 % est excessif et que, eu égard aux conditions d'exploitation et au manque d'originalité du brevet, le taux des redevances devrait être de 5 %.

Le vérificateur estime donc que le taux pratiqué est excessif et que cette situation est source d'un transfert de bénéfices du Sénégal vers la France.

Le redressement fiscal sur le territoire sénégalais est donc source d'une double imposition économique dès lors que les redevances excessives sont : d'une part rejetées des charges déductibles au Sénégal, ce qui signifie qu'un impôt sur les sociétés doit être payé sur ce qui est considéré comme une distribution de bénéfice, et, d'autre part, qu'elles ont été soumises à l'impôt sur les sociétés en France puisque, pour la société mère comme pour l'administration française, ces sommes sont des produits d'exploitation à inclure dans les produits imposables. Il y a bien double imposition à hauteur de la quote-part des redevances jugées excessives et cette double imposition est économique puisqu'elle résulte de l'imposition de deux contribuables distincts, la filiale sénégalaise et la société mère française, se trouvant dans deux États différents, la France et le Sénégal.

Dans l'hypothèse où cette situation se produirait, l'article 5 de la Convention fiscale Franco-sénégalaise pourrait résoudre le problème[607]. En effet, les transactions intragroupes peuvent engendrer des incidences diverses et variées qui ne laissent indifférentes ni la société mère ni ses filiales.

B/ L'incidence des transactions intragroupes

Le fait que deux sociétés appartiennent au même groupe ne justifie nullement que l'une d'elles fasse des cadeaux à l'autre. Comme le souligne le professeur COZIAN, c'est « le principe d'égoïsme sacré qui doit dominer les relations intragroupes »[608], si on reconnait légitimement entre les sociétés membres du groupe une certaine solidarité (**1**). Ainsi, les sociétés membres du groupe passent très souvent entre elles des transactions qui parfois ne respectent pas les règles du marché. Cette transgression de la réglementation peut avoir une incidence sur la détermination du résultat imposable et dans ce cas le contrôle et la sanction des transactions illégales se posent (**2**).

1/ La solidarité légitime entre les sociétés membres du groupe

Lorsqu'une société détient une créance sur une filiale en difficulté, elle doit en principe s'efforcer d'obtenir le paiement de sa créance sans commettre un acte anormal de gestion. Toutefois il peut être de l'intérêt de l'entreprise créancière d'abandonner sa créance, ce qui évitera à l'entreprise débitrice d'aggraver la situation de sa trésorerie, c'est la solidarité légitime. Cependant, celle-ci doit être justifiée par son caractère commercial lorsqu'il s'agit, par exemple, d'aider une société cliente ou un fournisseur, ou par son caractère financier en raison des liens capitalistes entretenus par les sociétés en cause. Un autre moyen légitime d'aider la société en difficulté est de lui verser une subvention. À la différence de l'abandon de créance, la subvention se traduit par un apport en nature. La solidarité financière entre sociétés se traduit chaque fois qu'une filiale est en difficulté, sa société mère peut voler à son secours.

[607] Alinéa 3 énonce : « à moins que les dispositions du paragraphe 1 de l'article 11, du paragraphe 7 de l'article 15 ou du paragraphe 8 de l'article 20 ne soient applicables, les intérêts, redevances et autres dépenses payés par une entreprise d'un État contractant à une personne domiciliée dans l'autre État contractant sont déductibles, pour la détermination des bénéfices imposables de cette entreprise, dans les mêmes conditions que s'ils avaient été payés à une personne domiciliée dans le premier État ».

[608] Maurice COZIAN et Florence EBOISSY, *Précis de fiscalité des entreprises*, 33e éd., 2009-2010, p. 253.

Maurice COZIAN a comparé ce principe de solidarité à celui qu'on retrouve en droit de la famille qui veut que les parents « assument leur obligation alimentaire en secourant leurs enfants dans le besoin ». Le devoir d'actionnaire est assimilé au devoir parental. Cependant le législateur sénégalais est tout fait à l'aise par rapport à cette conception de la solidarité, puisqu'elle est naturellement africaine en général, et sénégalaise en particulier. Elle va même au-delà du cadre familial. Les techniques juridiques, tels les abandons de créances, les comptes courants et les prêts d'associés, permettent de renflouer les filiales en difficulté. La société mère peut renflouer les caisses de sa filiale sous forme d'avance. Elle peut se porter caution, mais également lui accorder des subventions ou abandons de créances en cas de difficultés financières ou de surendettement.

L'objectif est de faire face aux difficultés passagères en apportant une bouffée d'air à sa filiale. Les abandons de créances présentent un caractère commercial en droit fiscal lorsqu'ils sont justifiés par les relations d'affaires qui unissent les deux partenaires. Ceux-ci peuvent être juridiquement indépendants l'un de l'autre, par exemple un industriel qui s'adresse à des distributeurs, ou appartenir à un même groupe, par exemple une filiale commercialisant les produits fabriqués par la société mère. On estime qu'il est conforme à l'intérêt du fournisseur de venir en aide, au besoin par un abandon de créance ou par une subvention, à l'entreprise qui commercialise ses produits.

Il en va de même quand les partenaires appartiennent à un même groupe. En droit fiscal sénégalais, lorsqu'ils ne sont pas déductibles des résultats imposables d'une société créancière, les abandons de créances constituées par celle-ci à une autre société dans laquelle elle détient une participation au sens de l'article 21 ne sont pas pris en compte pour la détermination des résultats imposables de la société débitrice[609]. La doctrine fiscale sénégalaise ne s'éloigne pas non plus du droit français quand il s'agit de qualifier la notion d'abandon de créance ayant un caractère commercial.

Ainsi, « sont considérés comme ayant un caractère commercial, les abandons de créances et les subventions intervenant entre des entreprises ayant des relations de clients à fournisseurs »[610]. La question était de savoir si la seule situation de liquidation suffit à fonder un abandon de créance de la part du fournisseur. Au cas d'espèce, l'administration répond qu'en

[609] Article 21 du CGI sénégalais.
[610] Cheikh Mouhamed Hady DIEYE, « Évasion fiscale internationale et groupes de sociétés », *in Revue de l'Amicale des Inspecteurs des Domaines du Sénégal* (AIIDS) N°12, Dossier : Les groupes de sociétés, p. 27.

l'absence de tout lien juridique entre les deux sociétés, le bon déroulement de la liquidation est un motif qui ne présente pas d'intérêt social particulier pouvant justifier un abandon de créance. En conséquence, un tel abandon ne serait pas fiscalement déductible, au regard de l'imposition des bénéfices[611]. Elle n'hésite pas à s'appuyer sur la jurisprudence française pour invoquer la nécessité d'une certaine solidarité financière entre sociétés appartenant à un même groupe. Elle justifie qu'une société membre du groupe vienne au secours d'une autre société du même groupe en difficulté.

En effet, le régime des sociétés mères et filiales, en droit fiscal français et sénégalais, voit d'un même œil la notion d'abandon de créance ou de subvention. Les abandons de créances présentent un caractère commercial en droit fiscal français lorsqu'ils trouvent leur origine dans les relations commerciales entre deux entreprises, dans le cadre d'un contrat ou d'une convention, et sont consentis, soit pour maintenir des débouchés[612], soit pour préserver des sources d'approvisionnement.

Les abandons de créance sont qualifiés de financiers lorsque les prêts et avances ont été faits en dehors de toute relation commerciale. Ils ne se conçoivent qu'au sein des groupes de sociétés. Cela signifie tout simplement que les rapports unissant la société mère et la filiale sont purement économiques ou financiers et la participation de la société mère au capital de la filiale en est une illustration[613]. Ce lien financier justifie que la société mère est solidaire de la fille en cas difficulté financières. En droit fiscal sénégalais, la participation détenue par la société mère dans le capital de sa filiale, décrit ce caractère financier.

En effet, en cas de difficulté financière de la filiale, la société peut abandonner une créance à la fille. Cet abandon de créance a pour conséquence d'accroitre l'actif net de la filiale bénéficiaire, cela se traduit par un accroissement de la valeur mathématique des actions détenues par la société mère. Cette dernière devra le déduit de son résultat fiscal. Cependant, les abandons de créances ne visent pas à maintenir la filiale sous perfusion, mais ils poursuivent un objectif d'équilibre raisonnable afin d'éviter les pertes imprévisibles pour la filiale. Et au-delà, de réels soupçons de transfert indirects de bénéfices pèsent sur l'entreprise versante.

[611] Doctrine administrative, D.G.I.D. LETTRE N°000272/DGID/BLEC/LEG1 du 11 août 2003.
[612] CE 2 juin 1986, n°68.646, *Dr. Fisc*. 1987, n°41, comm. 1789, *RJF*, aout-sept. 1986, n°756.
[613] Maurice COZIAN et Florence DEBOISSY, *Précis de fiscalité des entreprises*, éd. 2009-2010, p. 255.

Dans l'hypothèse où ce transfert indirect serait avéré, le contrôle de ces transactions intragroupes semble être nécessaire. Deux remarques importantes, d'abord l'abandon de créance ou la subvention constituent une perte pour le fournisseur qui vient en déduction de ses résultats imposables, ensuite ils constituent pour le bénéficiaire de l'aide un profit imposable puisqu'ils se traduisent par une augmentation de l'actif net, en réalité, cette imposition est généralement théorique puisque ce profit est absorbé par les déficits antérieurs.

Toutefois, les aides intragroupes peuvent s'avérer un cas de consolidation « sauvage » pour reprendre l'expression utilisée par Martin COLLET. Selon lui, c'est juste une forme de consolidation qui ne dit pas son nom. En effet, s'agissant des relations entre sociétés mères et sociétés filles, le Conseil d'État applique avec une certaine indulgence sa jurisprudence relative aux actes anormaux de gestion, en reconnaissant volontiers qu'il puisse être dans l'intérêt de la mère d'aider sa fille, avec laquelle elle entretient des relations commerciales, grâce par exemple à un abandon de créance. Or, après quelques hésitations, le juge a étendu cette approche aux relations des mères françaises avec leurs filiales étrangères[614].

Ainsi en déduisant de son bénéfice imposable l'aide apportée à sa filiale étrangère, la société française fait indirectement remonter une partie du déficit de cette filiale. Cette jurisprudence peut à certains égards sembler en léger décalage avec les dispositifs législatifs de lutte contre l'évasion fiscale visant à prévenir les transferts indirects de bénéfice. Elle a d'ailleurs été partiellement mise en cause par le législateur dans l'article 39 al. 13 du CGI français, qui depuis la loi n°2012-958 16 août 2012 et son article 17, exclut la déduction des aides purement financières, n'ayant pas d'intérêt commercial[615]. En revanche le Conseil d'État se montre un peu plus strict lorsque l'aide consentie concerne une succursale installée à l'étranger. Dans ce cas, il est fait comme si la succursale était une entité parfaitement indépendante et d'en tirer les mêmes conséquences que pour le cas des relations intéressant une société et ses filiales.

Toutefois, parfois, si l'aide consentie à la filiale par la société mère favorise le maintien ou le développement des activités de la société en France, non pas seulement à l'étranger, le juge est indulgent[616]. Pour résumer, les abandons de créances sont très souvent pratiqués par les groupes de sociétés du fait de leurs avantages fiscaux. Les abandons de créances ou les

[614] CE 11 fév. 1994, n°1190726, SA les éditions Jean-Claude Lattés, *RJF* 4/94, n° 396, chr. G. Goulard.
[615] Martin COLLET, *Droit fiscal*, 5e éd, PUF, 2016, infra 565, p. 315.
[616] CE du 16 mai 2003, n°222.956, Sté Télécoise, *Dr. Fisc*. 2003, n°30-35, comm. 582, concl. M.-H. Mitjavile.

subventions ne sont rien d'autres qu' « une façon de faire participer le Trésor public au renflouement des groupes de sociétés en difficulté à concurrence du tiers (économie d'impôt sur les sociétés). Indirectement, c'est un moyen de faire remonter les déficits de la société bénéficiaire sur les bénéfices de la société ayant consenti l'abandon ou la subvention »[617].

2 / Le contrôle et la sanction des transactions illégales

L'intérêt de l'entreprise échappe parfois au chef d'entreprise dans certaines situations. La loi fiscale intervient chaque fois qu'il est nécessaire pour fixer la ligne de conduite à suivre dans la vie des affaires[618]. Les opérations de prix de transfert et les actes anormaux de gestion intragroupe font également l'objet du contrôle des administrations et des juges fiscaux. Ce contrôle est effectué en cas d'acte anormal de gestion et de transfert indirect de bénéfice. Il n'existe pas de définition légale de l'acte anormal de gestion (AAG), c'est une théorie prétorienne de création jurisprudentielle. La jurisprudence le qualifie comme une charge supportée par l'entreprise sans que celle-ci soit justifiée par son propre intérêt. Ce principe d'AAG a été affirmé de façon constante par le juge. Ainsi, « le contribuable n'est jamais tenu de tirer des affaires qu'il traite le maximum de profits que les circonstances lui auraient permis de réaliser »[619]. Chaque fois qu'une charge exposée par l'entreprise revêt un caractère anormal, la théorie de l'acte anormal de gestion s'applique[620].

Face au silence de la loi, c'est la jurisprudence qui définit la théorie de l'AAG comme « un acte qui met une dépense ou une perte à la charge de l'entreprise ou qui prive cette dernière d'une recette, sans qu'il soit justifié par les intérêts de l'exploitation »[621]. Autrement dit, il y a acte anormal de gestion chaque fois que l'acte est accompli dans un intérêt autre que celui de l'entreprise. Cela signifie que cette dernière agit délibérément en dehors de son intérêt pour reprendre le commissaire du gouvernement Pierre-François RACINE[622]. En droit interne les premières catégories d'actes anormaux de gestion par détermination de la loi fait référence aux dépenses dites somptuaires au regard des dispositions des 39, 1. 2° du CGI[623] et 8 paragraphe 2

[617] Ernest Aly THIAW, *L'imposition du bénéfice des groupes de sociétés au Sénégal*, Mémoire DEA, 2012, Université Gaston Berger de Saint- Louis Sénégal, p. 30.
[618] Emmanuel TAUZIN, *L'intérêt de l'entreprise et le droit fiscal*, Thèse, L'Harmattan, 2011, p. 204
[619] Maurice COZIAN et Florence DEBOISSY, *Précis de fiscalité des entreprises*, édition 2009-2010, p. 255.
[620] Daniel GUTMANN, *Droit fiscal des affaires*, 8e éd., LGDJ, 2017-2018, p. 402.
[621] CE ; 5 Janvier 1965, concl. Poussière (M), *J-CL fiscal*, édition technique, fasc. 226-2.
[622] CE, 27 juillet 1984, 34588, publié au recueil Lebon, *RJF*, 1984, N°10, P562.
[623] Modifié par LOI n°2016-1088 du 8 août 2016 - art. 8(V), « Le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges ».

du CGI sénégalais. Cette condition tenant à l'intérêt de l'entreprise conduit l'administration à écarter les frais dont l'engagement peut être comme relevant d'un AAG selon lequel « le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges »[624]. Cependant, l'entreprise ne pourra établir son bénéfice qu'après déduction des charges supportées dans l'intérêt de cette dernière. La jurisprudence en déduit que les seules dépenses déductibles sont celles qui ont été exposées, ou les manques à gagner supportés, ou dans l'intérêt de l'exploitation[625].

L'administration peut donc valablement écarter la déduction de certaines dépenses engagées en dehors de l'intérêt propre de l'entreprise, mais dans certaines limites. Elle ne peut pas contester l'opportunité des décisions de gestions prises par les dirigeants dans l'exercice de leurs fonctions. Ce qui signifie que les administrations fiscales françaises ou sénégalaise ne peuvent pas reprocher au chef d'entreprise d'être prudent, diligent et avisé dans sa gestion.

Il en résulte un corollaire, le principe de non-immixtion de l'administration dans la gestion de l'entreprise impliquant qu'elle ne peut porter de jugement sur la qualité ou les résultats de la gestion de l'entreprise et lui reprocher un comportement trop audacieux ou trop prudent. Mais, le risque manifestement excessif pris par le chef d'entreprise peut, par dérogation au principe de non-immixtion de l'administration fiscale dans la gestion des entreprises, caractériser un acte anormal de gestion[626]. Si l'acte anormal de gestion peut être facilement repéré par l'administration fiscale, la difficulté se situe dans le transfert indirect de bénéfices. Car le bénéfice peut être directement transféré par des procédés détournés, des moyens illégaux. Le transfert indirect de bénéfices suppose l'utilisation de moyens détournés pour récupérer les bénéfices réalisés par une implantation étrangère. Un transfert indirect de bénéfices peut s'analyser, suivant les cas, en une insuffisance, une omission ou une inexactitude affectant la base ou les éléments d'imposition[627]. Pour cette raison, l'administration fiscale réclame généralement le paiement d'un impôt complémentaire qu'il s'agisse de l'impôt sur les sociétés, de l'impôt de distribution, de l'impôt sur les activités ou de la TVA[628]. Il existe de nombreuses méthodes de transferts indirects de bénéfices.

---

[624] 39, 1. 2° du CGI français et 8 paragraphe 2 du CGI sénégalais ; Voir sur ce thème : Daniel GUTMANN, *Droit fiscal des affaires*, 8e éd., LGDJ, 2017-2018, p. 97.
[625] cf. concl. D. Fabre sur CE 14 avril 1976 n° 92197 et 97260, *Dr. fisc*. 42/76 c. 1479.
[626] CE, n° 363168, 3ème et 8ème s du 11 juin 2014 ; voir sur ce sujet : Olivier Fouquet, « L'immixtion de l'administration fiscale dans la gestion des entreprises : halte au feu ! », http://www.etudes-fiscales-internationales.com/media/02/02/3546398845.pdf.
[627] Article 57 du Code général des impôts (CGI) et 17 du CGI sénégalais.
[628] Albert ATANGANA, *Evolution et Perspectives du Contrôle des Prix de Transfert en Afrique*, Mémoire, Droit des Affaires et Fiscalité, Ecole Supérieure de Commerce de Rouen, 2007, p. 47.

Leur point commun est de se réaliser à l'occasion d'une transaction commerciale ou financière entre deux sociétés appartenant au même groupe. Au Sénégal, l'article 17 de la loi 92-40 du 9 juillet 1992 modifiée, portant Code général des impôts, inspiré de l'article du 57 CGI français de la loi du 31 mai 1933, régit les prix de transfert. Les articles 57 du CGI français et L13 B du Livre des procédures fiscales (LPF) français permettent de réprimer ces transferts de bénéfices à l'étranger. Comparativement, les dispositions législatives des articles 57 du CGI français et 17 du GCI sénégalais établissent une présomption de transfert indirect de bénéfices. Cela signifie que l'administration fiscale doit démontrer premièrement, le lien de dépendance entre l'entreprise contrôlée et l'entreprise étrangère[629], et deuxièmement, l'existence d'un avantage anormalement consenti de l'entreprise contrôlée à l'entreprise étrangère.

En revanche, l'entreprise a la possibilité de démontrer sa bonne foi dès lors qu'elle prouve le bien-fondé de l'avantage consenti, par exemple en invoquant l'intérêt que représentait pour son entreprise ou son groupe la facturation à des conditions singulières ou en démontrant que les avantages émanant des opérations réalisées avec une entreprise étrangère répondent à des nécessités commerciales réelles[630].

Dubitativement, l'article 57 du CGI a par moment renversé la charge de la preuve. Depuis le 12 avril 1996, le législateur français a introduit dans les livres des procédures fiscales L. 13 B. permettant à l'administration fiscale de demander à l'entreprise de coopérer en apportant des informations selon une procédure écrite aux questions de l'administration fiscale. Cette même demande est plutôt insérée dans le nouveau CGI sénégalais en son article 570. Le recours à l'article L 13 B du LPF n'est utilisé que si l'administration fiscale ne parvient pas à trouver les informations nécessaires au contrôle fiscal. Le contribuable dispose d'un délai de deux mois pour fournir cette documentation[631].

---

[629] CE, Plén., 27 juillet. 1988, n° 50020, SARL Boutique 2M, *Dr. Fisc*. 1988, n°49, comm. 2202 ; *RJF* 10/88, n°1130, concl. O. FOUQUET, p. 577 ; CE, 8 juill. 2005, n°255918, SA Vetter, *Dr. fisc.* 2005, n°38, comm. 624 ; *RJF* 2005, n°893, *BDCF* 8-9/2005, n°, 108, concl. L. VALLEE.

[630] CE, 7 nov. 2005, n°266.436-266.438, Sté Cap Gemini, *RJF* 1/06, n°17, concl. E. Glaser, p. 11.

[631] « La demande ne peut porter que sur quatre points : - La nature des relations entrant dans les prévisions de l'article 57 du C.G.I. entre l'entreprise vérifiée et les sociétés, entreprises ou groupements établis hors de France ; - La méthode de détermination du prix des opérations de nature industrielle, commerciale ou financière, que l'entreprise vérifiée effectue avec des entreprises ou groupements établis hors de France (justification de l'opération et contreparties consenties) ; - Les activités exercées par les entreprises, sociétés ou groupements visés au 1, liées aux opérations visées au 2) ; - Le traitement fiscal réservé aux opérations visées au 2) et réalisées par des entreprises qu'elle exploite hors de France ou par les sociétés ou groupements visés au 1) dont elle détient directement ou indirectement la majorité du capital ou des droits de vote ». Extrait de la Revue « Fiscalité Européenne et Droit International des Affaires » 2000/1 ; Source : http://www.fontaneau.com/?p=272

Donc, pour se prévoir des dispositions de l'article 57 du CGI français, l'administration fiscale doit démontrer, en premier lieu, l'existence d'un lien de dépendance juridique ou de fait[632]entre l'entreprise française et l'entreprise étrangère. Lorsque les transferts sont effectués au profit d'entreprises établies dans des États dont le régime fiscal est privilégié comme les paradis fiscaux, l'administration est dispensée d'établir l'existence de ce lien de dépendance. En second lieu, elle doit démontrer l'existence d'avantages particuliers accordés par l'entreprise étrangère ne relevant pas de la gestion normale de l'entreprise, c'est-à-dire la preuve de la réalité du transfert.

Au Sénégal, la proximité avec la législation fiscale française, aussi bien le dispositif que l'interprétation qui en sont faits[633], justifie que l'interprétation faite de l'article 57 du CGI puisse être transposée « *mutatis mutandis »* en droit sénégalais[634].

Ainsi, l'article 17 du CGI sénégalais[635] a une interprétation similaire. En substance, l'article 17 du CGI sénégalais exige l'existence d'un lien de dépendance pour l'application des prix de transfert. À la lecture de cet article, la dépendance est envisagée dans trois cas, soit la dépendance de l'entreprise sénégalaise vis-à-vis de l'entreprise étrangère, soit la dépendance de l'entreprise étrangère sous l'entreprise sénégalaise, soit de la dépendance collective des entreprises sénégalaises et étrangères d'un groupe. On constate, comme en droit français, que la dépendance peut être juridique ou de fait. Selon la doctrine administrative, une entreprise sénégalaise est sous la dépendance d'une entreprise étrangère dès lors qu'elle possède une part importante de son capital ou la majorité des droits de vote à l'assemblée des actionnaires[636].

L'administration fiscale sénégalaise doit démontrer l'existence d'un lien de dépendance, apporter la preuve de l'anormalité du transfert indirect de bénéfices pour appliquer le redressement à l'entreprise en question. C'est ce que prévoit le dernier alinéa de l'article 17 du CGI sénégalais. L'administration fiscale est fondée à réintégrer le bénéfice qu'elle estime transférer vers l'étranger, du fait de majoration ou de minoration de prix d'achat ou de vente, ou tout autre avantage consenti à une entreprise étrangère.

---

[632] CE, 9ème / 10ème SSR, 15/04/2016, 372097, cf. https://www.legifrance.gouv.fr.
[633] Saliou MBAYE*, L'histoire des institutions coloniales en Afrique occidentale 1816-1960*, Dakar, imprimerie Saint-Paul, 1991, p. 320.
[634] Elhadji Dialigue BÂ, *Le droit fiscal à l'épreuve de la mondialisation : la réglementation des prix de transfert au Sénégal,* Thèse pour le doctorat en droit, 7 juillet 2011, Université XII, p. 95-96.
[635] Loi 92-40 du 9 juillet 1992 modifiée, portant Code général des impôts.
[636] DGID, note n° 4256/leg. 1 du 14 juin 1983 relative à l'application des dispositions de l'article 23 du CGI, p, 2.

Dans la pratique, si cette réintégration est fréquente en droit français, elle l'est moins en droit sénégalais. Car la carence des décisions de justice implique une jurisprudence inexistante en matière fiscale. Le juge sénégalais de l'impôt n'a pas eu l'occasion de décider en matière de prix de transfert, faute d'en être saisi.

Si en France, l'administration a ainsi procédé en 2011 à près de 2 millions d'euros de rectification sur le fondement de l'article 57 du CGI[637], au Sénégal, en revanche, mis à part une instruction qui date de 1983, aucune rectification n'a eu lieu. Mais qu'est-ce qui explique cette carence de décisions de justice en matière fiscale ? Certains pensent que l'organisation du contentieux juridictionnel fiscal sénégalais reste quelque peu hésitante[638]. Ce qui se traduit par une faiblesse qualitative du contentieux. Le contentieux fiscal peut être réglé par voie transactionnelle ou par voie contentieuse. La transaction fiscale est sur une convention entre l'administration et le contribuable portant uniquement sur les pénalités et amendes fiscales.

La procédure contentieuse se déroule en deux étapes, l'une administrative et l'autre juridictionnelle. Elle permet à l'administration de revoir sa position et au contribuable d'éviter un renvoi devant le juge ce qui lui permettra d'économiser du temps et de l'argent. L'entreprise cherche parfois à négocier le litige avec des fonctionnaires « corrompus » de l'administration fiscale, surtout quand les dirigeants d'entreprises bénéficient d'une certaine proximité avec les autorités étatiques, le litige n'arrivera jamais en phase juridictionnelle parce qu'il sera étouffé. L'absence de saisine en matière de prix de transfert est aussi le résultat du manque de procédures de vérification initiées par l'administration fiscale[639].

L'examen en matière de prix de transfert ne doit pas se limiter en droit interne, il est nécessaire de l'étendre en droit international du fait du déploiement des entreprises à l'international et des transactions intragroupes. L'interpénétration des droits interne et international est inévitable. Comme l'affirme Pierre LEVINE, si une convention fiscale a été conclue, il convient de vérifier si ce texte est applicable[640].

---

[637] Martin COLLET, *Droit fiscal*, 5e éd., PUF, 2016, p. 229.
[638] Elhadj Dialigue BÂ, *Le droit fiscal à l'épreuve de la mondialisation : la réglementation des prix de transfert au Sénégal*, *op. cit*., p. 22.
[639] La manipulation des prix de transfert est un mécanisme utilisé par les multinationales, le Sénégal dispose de peu de moyens pour contrer les montages fiscaux des multinationales.
[640] P. LEVINE, *La lutte contre l'évasion fiscale de caractère international en l'absence et en présence de conventions internationales*, Paris, LGDJ, Bibliothèque de sciences financières, Tome XXIV 1988, p. 413.

La France et le Sénégal ont conclu avec de nombreux pays des conventions bilatérales. La majeure partie de ces conventions reprennent l'article 9 du Modèle de Convention OCDE ou du Modèle de Convention ONU[641].

Les dispositions des articles 57 du CGI français et 17 du CGI sénégalais sont proches de celles qui sont incluses dans les conventions fiscales conformément au modèle de l'OCDE[642], et plus particulièrement de l'article 9. On peut comprendre, à partir de cette affirmation, une compatibilité de principe de ces textes avec les stipulations conventionnelles. Puisque les conventions ne créent pas d'impôt, pour qu'une disposition législative reproduisant une disposition conventionnelle prenne effet, il faut que la loi confère à l'administration le pouvoir de corriger les bénéfices d'entreprises aux fins d'imposition. En France, la doctrine administrative rappelle que l'article 57 du CGI reprend les principes posés par l'article 9 de la Convention Modèle OCDE[643]. En effet, dans la pratique l'applicabilité de la compatibilité des dispositions conventionnelles avec la loi ne pose aucun problème.

Dans les différentes affaires soumises à son interprétation, le juge de l'impôt, avant même de se prononcer sur les conditions d'un transfert indirect de bénéfices vers l'étranger, examine la compatibilité des dispositions conventionnelles en vigueur avec celles de l'article 57 du CGI français[644]. En revanche, au Sénégal, l'absence de pratique de la doctrine administrative pour instaurer des règles applicables en matière de prix de transfert prive l'administration de la possibilité de développer une réglementation détaillée à travers une procédure plus simple et moins contraignante. Aujourd'hui, la réglementation fiscale sénégalaise doit poursuivre les changements imposés par la libre concurrence du marché et la problématique des prix de transfert.

[641] L'article 9 du Modèle de convention des Nations Unies reprend l'article 9 du Modèle de convention de l'OCDE, à l'exception du paragraphe 3.
[642] Bruno GOUTHIÉRE, *Les impôts dans les affaires internationales*, 10e éd., Francis Lefebvre, 2015-2016, Infra 76350, p. 1104.
[643] BOI-BIC-BASE-80-10-10 n° 30.
[644] CE, 14 mars 1984 n°34430 et 36880, 7e et 8e s-s. *RJF* 5/84 n ° 593 à propos des conventions fiscales avec la Belgique, l'Italie, la Suisse, et l'Allemagne ; CE 18 mars 1989 n° 68799-70814, 4e et 8e s-s SA Sovemarco-Europe : *RJF* 5/94 n°532, à propos de la Convention franco-suisse.

Conclusion chapitre II

L'analyse dans ce chapitre des critères de choix de la forme juridique et fiscale a permis de dresser le constat suivant : les modes d'imposition des bénéfices des entreprises individuelles relevant des BIC dans les deux droits ont été très proches dans leurs principes, mais des nuances s'imposent dans la pratique avec le micro-BIC en France et la CGU au Sénégal. Concernant les régimes mères-filles, des rapprochements existent entre les deux pays et des nuances s'imposent quand il s'agit de décrypter les régimes fiscaux des sociétés groupées. Les deux systèmes se prévalent du régime des sociétés mères et filiales, mais le législateur français ira plus loin dans la compréhension contemporaine de la vie des affaires en acceptant la possibilité de concevoir le régime d'intégration fiscale.

Pourtant, le régime d'intégration fiscale connaît aujourd'hui un succès florissant en raison de la souplesse dans les relations intragroupe, de la facilité de la remontée des dividendes, de la quasi-élimination des conséquences des actes anormaux de gestion dans les activités intragroupes. Même si les régimes fiscaux s'apparentent en principe dans la pratique, la France est mieux armée avec des instruments législatifs et réglementaires pour le recouvrement de l'impôt qui est la finalité de tous les régimes fiscaux. Le manque à gagner des recettes fiscales est occasionné par les avantages fiscaux accordés à certaines entreprises sans que leur compétitivité soit avérée, par les fraudes multiples et les difficultés de recouvrement.

L'imposition des entreprises en France et au Sénégal représente un enjeu important du fait de la problématique de mondialisation qui touche le monde des affaires. Au moment de procéder à la répartition de la base d'imposition, les multinationales sont confrontées à des difficultés juridico-fiscales des États en général, des administrations fiscales en particulier[645]. Ces difficultés sont récurrentes dans le domaine des prix de transfert qui peut être beaucoup moins pénalisant en France qu'au Sénégal, si le Sénégal ne s'arme pas d'instruments législatifs et règlementaires. Il n'existe pas pour l'heure un dispositif spécialement dédié au contrôle fiscal des prix de transfert au Sénégal.

[645] MONEMOU OUO–OUO WAÏTA, *Contribution à l'amélioration de la performance en matière d'imposition sur le revenu en République de Guinée*, Thèse de doctorat en droit, Université Paris Dauphine, 2015, p. 18 ; Source : https://tel.archives-ouvertes.fr/tel-01154380/document.

A l'instar de la France, le régime fiscal résultant des lois et conventions en vigueur donne droit à l'administration fiscale sénégalaise de procéder aux contrôles nécessaires en matière de prix de transfert. C'est le sens des dispositions de l'article 17 du CGI sénégalais et de l'article 57 du CGI français.

En effet, d'importants travaux d'adaptation doivent être accomplis par le législateur sénégalais pour mettre en place des moyens de contrôle plus efficaces. En France, les moyens de contrôle existent, il manquait seulement une réelle volonté politique. Mais, on note un changement. Avant l'adoption de la loi du 6 décembre 2013, la France était en deçà du standard international au niveau de la lutte international contre la fraude. Avec l'adoption de la loi de 2013, elle s'est mise au niveau des pays membres de l'OCDE et des membres de l'UE.

Ainsi, pour l'année 2015, les redressements fiscaux ont atteint 21 milliards, un record, un quart des redressements sont liés aux grandes entreprises. Le montant des sommes encaissées au titre de la lutte contre la fraude fiscale a également fortement progressé en passant de 10,4 milliards en 2014 à 12,2 milliards en 2015, selon le Ministère de l'Économie.

La comparaison entre le droit français et sénégalais nous permet de comprendre dans quelle mesure ce dernier pourrait éventuellement rattraper son retard en construisant un régime de groupe plus adapté à la réalité économique et sociale de son pays. Il est judicieux de réfléchir sur une future réglementation des groupes de sociétés. Celle-ci devra néanmoins comporter un nombre important de règles tenant compte des réalités socio-économiques de la zone UEMOA. Dans l'UE, la détermination d'une « *lex sociétatis unique* » et d'une nationalité commune à toutes les sociétés membres d'un groupe international semble être une piste, mais les avis sont partagés. Par ailleurs, les tentatives avortées de réglementation des groupes de sociétés et l'abandon du projet de 9^{e} Directive en droit de l'UE sur les groupes de sociétés laissent penser que le chemin est encore long pour parvenir à un consensus entre les États membres de l'Union européenne. Le règlement CE n° 2157/2001 relatifs à la SE est une lueur d'espoir puisque cette forme sociale du droit de l'UE est avant tout un groupe de sociétés.

Conclusion du titre I

La distinction entre l'imposition de l'entreprise individuelle et des sociétés gouverne les régimes fiscaux français et sénégalais. Sur le plan fiscal, cela sous-entend que les bénéfices de l'entreprise individuelle sont portés sur la déclaration de revenus personnelle de l'entrepreneur et la société est soit de droit, soit sur option, assujettie à l'impôt sur les sociétés. Le primat de cette distinction est véritablement l'élément central qui ressort de l'analyse comparée des deux pays.

La France et le Sénégal appliquent tous deux, en droit interne comme en droit international, un principe de territorialité de l'imposition des bénéfices, construit autour des notions d'établissement, de représentant, de cycle complet qui sont autant de critères permettant même de délimiter le champ d'application et d'identifier les revenus imposables sur le territoire français ou sénégalais au titre des bénéfices de l'entreprise.

En droit international, les conventions internationales signées par la France et le Sénégal retiennent la notion d'établissement stable comme critère de rattachement territorial des bénéfices. Comme le souligne Daniel GUTMANN, le débat entre les partisans de la mondialité et de la territorialité se résume à bien des égards au problème de choix d'une certaine conception de la neutralité du droit fiscal. Le système de mondialité est présenté comme un système neutre envers l'exportation des capitaux « *capital export neutrality* », c'est-à-dire que l'État devrait s'abstenir le plus possible d'intervenir dans l'économie et laisser aux agents économiques le choix de leurs investissements.

Tandis que le système de territorialité de l'IS est censé tirer sa légitimité de la neutralité envers l'importation des capitaux « *capital import neutrality* », c'est-à-dire que la territorialité de l'IS garantit qu'une société étrangère est imposée à l'IS comme une société française en raison de ses activités en France. Ainsi deux conceptions s'opposent également, d'une part celle des partisans de la mondialité plaidant contre le « dumping fiscal », c'est-à-dire éviter la délocalisation des activités des entreprises vers des États à fiscalité faible, et, d'autre part celle des partisans de la territorialité considérant qu'il est dans l'intérêt de l'État de résident de la société de faire en sorte que l'impôt sur les sociétés ne génère pas un handicap de compétitivité pour les entreprises exerçant leur activité sur des marchés étrangers.

En France, le débat est tranché. Les entreprises n'ont pas hésité à faire le choix du système de territorialité : le niveau de fiscalité élevée et la nécessité de lutter à armes égales, l'identité de traitement entre succursales et filiales étrangères, la simplicité du système de territorialité par opposition au système de mondialité sont autant d'arguments en faveur du principe de territorialité en France. Pour le Sénégal, différents choix s'offrent à lui dans l'avenir. Il peut choisir d'envisager le principe dominant de la mondialité.

Dans cette hypothèse, les sociétés ayant leur résidence au Sénégal seraient imposées sur l'ensemble des bénéfices qu'elles réalisent. Il peut aussi choisir un mixte des deux, c'est-à-dire le principe de territorialité et le principe de mondialité de l'imposition des revenus des sociétés Il peut également faire le choix de maintenir le principe de territorialité, principe hérité du droit français, dans son état actuel. C'est ce dernier qui demeure. Pourtant, si le principe de mondialité devait être adopté au Sénégal, il pourrait être combiné soit avec la méthode de l'exonération, soit avec la méthode de l'imputation. Parce que le Sénégal ne diffère pas substantiellement des autres États qui ont un régime mondial.

TITRE II : UNE DEMARCHE DE CONVERGENCE

La description des différentes phases de cette imposition est un processus indispensable et classique dans les régimes fiscaux français et sénégalais.

Pour leur fonctionnement, les pouvoirs publics ont besoin de couvrir leurs charges. L'impôt constitue l'un des moyens pour atteindre cet objectif.

À travers les deux législations, la volonté commune d'appréhender la matière imposable, est une réalité. Il en est ainsi de la volonté de mettre en place des politiques efficace d'élargissement de l'assiette.

Certes, les politiques fiscales sont différentes mais les mécanismes et les principes sont proches. L'objectif visé dans ce présent chapitre consiste à décrire cet objectif qui passe par une symétrie des assiettes dans l'imposition des entreprises (**Chapitre I**) et un apparentement des modalités de liquidation et du paiement de l'impôt dans les deux systèmes fiscaux (**Chapitre II**).

Chapitre I : La symétrie des assiettes des entreprises

Les règles applicables aux entreprises passibles de l'IS et celles applicables aux entreprises relevant de l'IR dans la catégorie des BIC sont proches dans les deux systèmes fiscaux. Mais, quelle que soit l'activité et la matière imposable, chaque législateur déterminera librement les différents éléments qui entre dans sa base imposable. Ensuite une analyse spécifique s'impose, il en va, ainsi, en premier lieu, en matière d'assiette. À ce titre, des particularités peuvent exister en ce qui concerne la déductibilité des impôts à la charge de l'entreprise. À cela, s'ajoute l'imposition et l'exonération des plus-values.

Il faudra également aborder le cas spécifique aux sociétés passibles de l'IS, tel que la rémunération des dirigeants qui se divise en rémunération du travail et rémunération du capital pour les entreprises relevant de l'IS, alors qu'elles sont globalisées pour les entreprises relevant de l'IR. En effet, l'examen des éléments qui compose l'assiette de l'entreprise permet de faire un rapprochement entre les droits nationaux. Fort de ce constat, cette présente section sera généralement consacrée à l'analyse des composantes de l'assiette de l'entreprise au regard des deux droits (**Section I**) et spécifiquement les composants des revenus distribués par l'entreprise au regard des deux droits (**Section II**).

Section I : Les éléments composants l'assiette de l'impôt sur les entreprises

De façon générale, l'assiette de l'impôt résulte de la combinaison de plusieurs éléments indispensables, à savoir, la base d'imposition, les personnes imposables, le champ d'application de l'impôt, le lieu d'imposition, le fait générateur de l'impôt etc. De façon spécifique, elle renvoie à la recherche de la matière imposable, c'est la base sur laquelle les législateurs français et sénégalais assoient souverainement l'impôt. En créant un impôt, chaque législateur est confronté à la question, sur quoi porte l'impôt ?

De toute évidence, il porte sur une matière, qui peut être un revenu (salaire, bénéfice), un capital (terrain, maison), un individu (impôt minimum fiscal), une activité (contribution territoriale économique en ce qui concerne la France, patente en ce qui concerne le Sénégal) ou une prestation de service (taxe sur les opérations bancaires). Les développements qui vont suivre sont destinés à illustrer les différentes composantes de l'assiette de l'entreprise au regard des deux droits. Pour cela, il faudra analyser le revenu qui est un élément essentiel de l'assiette en distinguant le revenu brut du revenu net imposable. Les deux droits ont une vision très proche sur les éléments composants l'assiette, ce qui sous-entend une convergence des assiettes brutes (**Paragraphe I**) et des assiettes nets (**Paragraphe II**) dans les systèmes fiscaux.

Paragraphe I : Une convergence des assiettes brutes

La base brute fiscale correspond au montant brut des rémunérations au sens des dispositions législatives codifiées dans les Codes généraux des impôts (CGI), c'est-à-dire à l'assiette retenue pour l'impôt sur les salaires (revenus distribués, rémunérations), que l'entreprise y soit assujettie ou non. Si l'assiette fiscale est la somme des revenus ou bénéfices imposables, la détermination de l'assiette brute nécessite dans un cadre général l'identification des revenus imposables (**A**) et dans un cadre spécifique, la taxation des plus ou moins-values professionnelle (**B**).

A / La détermination du revenu imposable

De 1917 à 1948, coexistaient en effet des impôts proportionnels et un impôt progressif. Puis, jusqu'en 1948, l'impôt sur le revenu était cédulaire, il existait autant d'impôts que de cédules.

Ce n'est qu'en 1948 qu'on à la création de l'impôt sur la société, qui influença plus tard l'impôt sur les sociétés au Sénégal. Ainsi, on assiste à une systématisation de la notion de revenu devenant un revenu global (**1**), un revenu net (**2**).

1/ Le revenu imposable, un revenu global

La notion de revenu est la première matière imposable dans les systèmes fiscaux modernes. Elle est très diverse dans son interprétation et variée dans ses formes. En droit fiscal, il existe plusieurs revenus imposables[646]. C'est le revenu professionnel qui constitue le revenu issu de l'entreprise qu'il faudra taxer en cas de bénéfice. L'un des problèmes majeurs posés par le choix du revenu pour l'assiette de l'impôt est celui de sa définition[647]. Joël MOLINIER et Paul M. GAUDEMET le problématise en ces termes, comment alors caractériser cette forme de richesses, par rapport à la dépense et au capital notamment ? [648].

Dans la doctrine fiscale française, la notion de revenu, qualifiée de notion économique, a été interprétée juridiquement par les rédacteurs du Code civil[649] dans un premier temps. Puis, le droit fiscal a développé ces propres règles. Chez les civilistes, le revenu est vu comme une somme d'argent provenant d'une source permanente et périodique. Il est en réalité une richesse immédiatement convertible, c'est son caractère monétaire. Il est issu du travail générant un salaire et du capital procurant des intérêts d'actions ou d'obligations ou de loyers, c'est son caractère permanent. Il est mensuel, annuel, trimestriel, c'est son caractère périodique. Mais, il existe aussi des sources mixtes résultant de l'association du travail et du capital, c'est le cas des BIC, des BNC, des BA. En effet, la notion économique du revenu a suscité très tôt l'attention des économistes. Selon Pascal SALIN, le revenu constitue « un rendement par période d'un capital, c'est-à-dire d'un ensemble de ressources matérielles et immatérielles »[650].

---

[646] Le revenu patrimonial, le revenu national, le revenu occulte, le revenu de transfert, le revenu mixte, le revenu disponible, le revenu professionnel, le revenu de la propriété, etc.

[647] MONEMOU OUO–OUO WAÏTA, *Contribution à l'amélioration de la performance en matière d'imposition sur le revenu en République de Guinée*, Thèse de doctorat en droit fiscal, le 21 Janvier 2015, Université Paris Dauphine, p. 29. Source : Source : https://tel.archives-ouvertes.fr/tel-01154380/document.

[648] Paul-Marie GAUDEMET et Joël MOLINIER *Finances Publiques*, Tome 2. Fiscalité, 6e éd., Montchrestien, 1997, p. 88.

[649] Le 24 thermidor an VIII (12 août 1800), un arrêté des consuls confie à une commission de quatre membres, François-Denis TRONCHET (président), Portalis, Bigot de Préameneu et Maleville, le soin de « tenir des conférences sur la rédaction du Code civil » et de présenter un projet.

[650] P. SALIN, *Arbitraire Fiscal : Comment sortir de la crise ?* éd., Slatkine, Paris-Genève, 1996, p. 82. Cette définition a été repris et extrait de la thèse de MONEMOU OUO–OUO WAÏTA, Contribution à l'amélioration de la performance en matière d'imposition sur le revenu en République de Guinée, Thèse de doctorat en droit, Université Paris Dauphine, 2015, p. 34 ; Source : https://tel.archives-ouvertes.fr/tel-01154380/document.

Il se perçoit, dans un sens large, comme étant « ce que l'individu peut consommer sans s'appauvrir (revenu est égal à tout enrichissement, renouvelable ou non) »[651]. Chez les néolibéraux, le revenu est défini comme étant « ce qu'un agent économique reçoit au cours d'une période sans prélever sur son capital ou son patrimoine ». C'est l'enrichissement d'un sujet économique en quelque sorte, c'est une conception purement économique du revenu qui est défendue par Pascal SALIN. Pascal MONIER, quant à lui, distingue également différentes catégories de revenu : le revenu primaire, le revenu secondaire et le revenu disponible[652].

En revanche, les juristes fiscalistes, quant à eux, ont spécifié la notion de revenu. Pour les professeurs TIXIER et GEST, « Le revenu est égal à la somme des consommations effectuées par le contribuable et de la variation en plus ou moins de son patrimoine au cours d'une période donnée »[653]. Cette notion économique a tendance aujourd'hui à être reprise par le droit fiscal et ce bien évidemment avec des aménagements. La notion fiscale constitue soit une extension de la notion du revenu civiliste, soit une restriction par rapport à la notion économique[654]. Si la notion de revenu est de plus en plus hétérogène, ces modalités d'imposition sont elles-mêmes variées.

Au Sénégal, si le droit et la doctrine fiscale n'ont pas été très prolixes sur la notion alors même que le concept n'est pas récent dans les systèmes fiscaux d'Afrique noire Francophone en général. C'est parce que la notion de revenu tire son origine du système fiscal français depuis la Première Guerre mondiale 1914-1918[655]. Cette période coïncide en Afrique à son application[656] à toutes les colonies de l'Afrique occidentale dont le siège était à Dakar, capitale de la République du Sénégal. Ce dernier, même indépendant en 1960, a continué à appliquer le système fiscal français.

---

[651] P.A. LEVEAU et G. SAUVAGEOT, *Repères pratiques- La Fiscalité*, Ed. 2007- 2008, NATHAN, p. 8.
[652] Pascal MONIER, *Economie générale : les acteurs et les marchés économiques, la mondialisation et régionalisation*, 3e éd., juillet 2005, p, 3-6.
[653] G. GEST et G. TIXIER, *Droit fiscal international*, 2e éd., 1990.
[654] Raymond FERRETTI, *Les fondamentaux de la fiscalité*, p. 2. Voir : http://www.wikiterritorial.cnfpt.fr.
[655] Michel BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, 6e éd., Paris, LGDJ, 2004, p. 239.
[656] Les fédérations d'AOF en 1895 et 1904 et d'AEF en 1910 furent mise en place pour des raisons budgétaires. Le décret de 1912 sur le régime financier des colonies, amendé à diverses reprises, était encore en vigueur au moment des indépendances. Il codifiait et modifiait plusieurs textes qui concernaient la classification et la perception des recettes, les poursuites, l'organisation et le fonctionnement des agences spéciales, le contrôle des dépenses engagées, l'approbation des budgets et des comptes des colonies qui n'étaient pas pourvues de conseils généraux.

Mais, comme le pouvoir de créer l'impôt est un phénomène de souveraineté étatique, une nécessité sociale, le Sénégal se devait de mettre en place son système fiscal. La première réforme fiscale a débuté en 1976[657], la deuxième réforme est venue avec l'entrée en vigueur de la loi n ° 90-01 du 2 janvier 1990 supprimant les impôts cédulaires et instituant pour la première fois le système d'imposition unique, puis la loi n°90-10 du 26 juin 1990 est venue instaurer un système généralisé de TVA. La troisième grande réforme résulte de la loi 92-40 du 9 juillet 1992 portant Code Général des Impôts et visant à assurer une bonne application de la loi fiscale à travers une nouvelle codification intégrant la multitude de textes antérieurs non encore abrogés ou rapportés. En dépit de ces réformes, la conception du revenu développée en droit français est maintenue.

En droit sénégalais, l'intitulé est trompeur, dans la mesure où le droit français ne connait pas « un » revenu, mais combine différentes approches de la notion même de revenu[658]. En France, l'imposition des revenus de l'entreprise est le produit d'une histoire mouvementée[659]. Dès 1695, la capitation est mise en place pour financer la guerre[660]. Il s'agit d'un IR dont le montant est déterminé selon la profession du contribuable, sa qualité et son état. Il faudra cependant attendre 1710 pour assister à l'individualisation des revenus commerciaux. C'est en 1914 que l'on assiste vraiment à la naissance d'une imposition des bénéfices des entreprises. Un impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux fut institué la première fois par l'article 4 de la loi du 31 juillet 1917. Cet impôt était établi d'après un bénéfice net, sous déduction de toutes charges, mais ne comportait aucune définition de ce bénéfice[661]. L'impôt sur les sociétés en France a été créé sous sa forme que nous connaissons aujourd'hui par le décret du 9 décembre 1948[662]. Comparer avec le système sénégalais[663], des recoupements sont possibles, de manière

[657] Loi 76/93 du 12/08/76 portant Code général des impôts sénégalais.
[658] Daniel GUTMANN, *Droit fiscal des affaires*, 8e éd., LGDJ, 2017-2018, p. 100.
[659] Idem, p. 97.
[660] Guerre menée par Louis XIV contre la coalition Augsbourg.
[661] En droit français, les juridictions administratives, saisies de la question de déduction des charges pour l'application du bénéfice net, tenaient à transposer purement et simplement, en matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, la définition du revenu en vigueur à l'époque pour les autres impôts cédulaires.
[662] Livre II du décret no 48-1986 du 9 décembre 1948 portant réforme fiscale.
[663] Le Sénégal n'a acquis son indépendance vis-à-vis du colonisateur français qu'à partir de 1960, une date trop récente pour faire l'historique de la fiscalité. D'où une incursion dans le passé français. En effet, dès le Ve siècle, les Francs imposaient aux populations conquises un versement d'une part de leurs richesses. Au début du Xe siècle, les Capétiens organisaient la gestion financière royale. L'Ancien régime, la Révolution, le Directoire, le Consulat s'attacheront à formaliser un système d'imposition souvent injuste. Le peuple était soumis aux prélèvements arbitraires des seigneurs et des gouvernants. Par l'apparition de la notion de peuple souverain avec la Révolution française de 1789, commence une série de révoltes régulières contre ce système. Sous l'Empire et la Restauration, Napoléon achèvera ce qu'il avait commencé comme Premier Consul : stabiliser des structures qui sont, pour une bonne part, encore vivantes aujourd'hui. Durant la monarchie de Juillet, la IIe République, le second Empire, comme sous les IIIe, IVe puis Ve République, les représentants nationaux tenteront de faire l'impôt un instrument

à identifier les ménages assujettis à l'impôt sur les salaires, les ménages soumis à l'IR dans la catégorie des BIC, BNC, BA. En France, pour la détermination de l'ensemble des revenus perçus pendant l'année civile, il est indispensable de ventiler les diverses sources de revenus dans les différentes catégories : les traitements, les salaires, les pensions et les rentes viagères, les BIC, les BNC et revenues assimilés, les BA, les revenus fonciers, les revenus des capitaux mobiliers, les rémunérations de certains dirigeants de société, les PV de cessions réalisées par les particuliers, etc.

Au Sénégal, les revenus globaux du contribuable de source sénégalaise sont constitués de la totalité des revenus et gains de toute nature du contribuable durant la période visée, quelle que soit leur provenance (au Sénégal ou en dehors). Ces revenus peuvent être des revenus d'exploitations industrielles, commerciales, artisanales, agricoles, forestières ou minières, des revenus des valeurs mobilières, etc.[664] . La globalisation des revenus présente l'avantage de tenir compte de la capacité contributive et effective de l'entreprise en tant que contribuable[665].

Dans le système français, « l'impôt est dû chaque année à raison des bénéfices ou revenus que le contribuable réalise ou dont il dispose au cours de la même année » au sens de l'article 12 du CGI français. Cet article est repris en des termes proches par l'article 2 du CGI sénégalais, « il est établi au profit du budget général de l'État, un impôt annuel sur l'ensemble des bénéfices réalisés par les sociétés sénégalaises et autres personnes morales visées à l'article 4 ». La lecture de ces dispositions semble d'écrire une ressemblance des deux droits, donnant l'impression d'une transposition lacunaire de la législation française sur celle sénégalaise ou un mimétisme fiscal constant.

En effet, une analyse critique de la fiscalité sénégalaise fait apparaître l'insuffisante adaptation du système fiscal à l'environnement économique et social[666]. Mais la fiscalité sénégalaise n'est pas restée figée. Avec la suppression de l'impôt cédulaire[667], remplacé par une Contribution Générale Unique[668] pour tenir compte des réalités socio-économique, on avait tendance à croire que le législateur sénégalais était conscient des inconvénients du suivisme

d'équité et de gestion au sein de l'État. Ainsi, même indépendant en 1960, le Sénégal avait continué à appliquer le système fiscal français.

[664] Les impôts directs sont décrits dans le Livre I du Code Général des Impôts 2013.

[665] Daniel GUTMANN, *Droit fiscal des affaires*, 8e éd., LGDJ, 2017-2018, p. 100.

[666] Abdou Hamid FALL, *Le Sénégal à l'épreuve de la réforme fiscale, les champs vectoriels d'une fiscalité de développement*, Tome 2, p . Voir ce thème : Abdou Hamid FALL, *Contribution à une réflexion sur la fiscalité de développement au Sénégal*, Thèse de doctorat en droit, Université Toulouse 1, 2001.

[667] Impôt issu de l'héritage colonial, crée en France par la loi de 1917.

[668] Loi n ° 90-01 du 02/01/90.

fiscal. Les développements consécutifs à l'imposition du revenu net, apporteront plus de précision.

2/ Le revenu imposable, un revenu net

Pour plus de justice fiscale Henry LAUFENBURGER prône une universalité de l'impôt touchant les revenus particuliers, les sociétés, les entreprises publiques à caractère économique[669]. Il décrit une conception étendue de la notion fiscale de revenu, replaçant ainsi l'impôt dans son contexte social et économique.

Pendant longtemps, le droit fiscal français est balloté entre deux conceptions de la notion de revenu : la théorie de la source et la théorie de l'enrichissement encore appelée théorie du bilan. Cette dernière semble avoir été retenue *in fine* pour les BIC. La première s'appuyait sur le droit civil, elle s'intéressait à certains revenus en l'occurrence les traitements et salaires, pensions et rentes viagères, les bénéfices professionnels, les revenus fonciers ou encore les revenus des capitaux mobiliers. C'est l'approche la plus favorable au contribuable car selon le Professeur CHRETIEN le revenu est un produit non seulement renouvelable mais aussi reproductible, et à des intervalles plus ou moins fréquents[670].

Cependant, le caractère non imposable des gains[671] en capital représentait néanmoins un manque à gagner pour l'État, surtout en matière de BIC. Face aux demandes répétées de l'administration fiscale française dont l'objectif était d'inclure les gains en capital dans l'assiette, cette théorie de la source fut abandonnée avec les lois du 28 février 1933 et du 13 janvier 1941.

C'est la théorie du bilan qui a le plus contribué à la reconnaissance de l'entreprise par le droit et qui, comme l'a affirmé George RIPERT, contraint l'entrepreneur au moment d'établir son bénéfice imposable, à séparer et quantifier annuellement, la totalité des biens de son exploitation. Cette approche poursuit un objectif d'individualisation du patrimoine de l'entreprise[672].

---

669 Henry LAUFENBURGER, *Précis d'économie et de législation financière. Revenu, Capital, Impôt*, 3e éd., Librairie du recueil Sirey, 1947.
670 M. CHRETIEN, « Les gains en capital », RSF 1976, p. 520.
671 Rappelons que « le gain est un revenu imposable, acquis ou réalisé en ce sens qu'il est revêtu de l'existence certaine d'un droit pour le contribuable (exécution d'une période de travail dans le cadre d'un contrat de travail par exemple) ou livraison d'un bien, dans le cas d'une activité commerciale » extrait de la thèse de MONEMOU OUO–OUO WAÏTA, *Contribution à l'amélioration de la performance en matière d'imposition sur le revenu en République de Guinée*, Thèse de doctorat en droit, Université Paris Dauphine, 2015, p. 18 ; Source : https://tel.archives-ouvertes.fr/tel-01154380/document..
672 Georges RIPERT, *Traité de droit commercial*, T.2, n° 3363, Paris, LGDJ, 5e éd., p. 650.

Cette théorie est reconnue, en droit français et sénégalais, en matière d'imposition des bénéfices des entreprises à travers les articles 38 du CGI français et 8 du CGI sénégalais, retenant une approche patrimoniale du bénéfice fiscal. Avec cette théorie, les produits exceptionnels qui étaient exclus de l'assiette sont désormais inclus.

Ainsi, l'adoption de la théorie du bilan par le législateur français s'est traduite par un élargissement de l'assiette de l'impôt sur les bénéfices à l'ensemble des revenus normaux comme exceptionnels, et ce, en principe, toutes les entreprises, qu'elles soient soumises à l'IR ou à l'IS[673]. Le premier travail de codification a été établi en vertu de l'article 5-2° de la loi n°48-1268 du 17 août 1948 tendant au redressement économique. Ensuite, deux décrets du 9 décembre 1948 ont amorcé une simplification en opérant une refonte du Code des douanes et en créant un Code général des impôts[674].

Durant cette période, le Sénégal était sous protectorat français. À la fin du XIXe et au début du XXe siècle, la France utilisait différents impôts qui s'étaient révélés indispensables, d'abord pour créer une armature administrative, ensuite pour pouvoir effectuer les travaux de premier équipement économique. Pour cela, on utilisait, outre les droits de porte insuffisants, l'impôt de capitation, ainsi que les corvées annuelles. Le but recherché, à l'époque, était de réaliser une sorte d'autofinancement des colonies. Les impôts de l'époque étaient calqués sur ceux de la métropole et revêtaient un caractère colonial.

La codification fiscale outre-mer suivait cette logique. Elle s'appuyait principalement sur le décret du 30 décembre 1912 relatif au régime financier des territoires d'outre-mer. C'est un texte que l'on pourrait maladroitement qualifier de « constitution financière » des colonies et territoires outre-mer français[675]. Les empreintes fiscales, laissées successivement et naturellement dans le corpus juridique sénégalais, justifient l'adhésion à la théorie du bilan.

Les différentes réformes fiscales entreprises au Sénégal au cours des dernières années n'ont rien changé. Le premier constat est le contenu de l'article 8 de la loi 2012-31 du 31 décembre 2012 portant du CGI qui reprend presque l'article 38 du CGI français. Ainsi, les articles 38 français et 8 du CGI sénégalais, faisant office de base à la détermination des BIC et des bénéfices réalisés par les entreprises soumises à l'IS, définissent de façon identique la notion du bénéfice imposable.

---

[673] Martin COLLET, *Droit fiscal*, 4e éd., PUF, 2015, p. 333.
[674] Jean LAMARQUE, Olivier NEGRIN, Ludovic AYRAULT, *Droit fiscal général*, 3e éd., Lexis-Nexis, 2015, p.124 et p. 343.
[675] C.M. MERLY, *Le régime financier des colonies* (décret du 30 décembre 1912), Paris, Ed. Giard & Brière, 1914, p. 83.

En droits nationaux, l'alinéa 1 de l'article 38 du CGI et l'alinéa 1 de l'article 8 du CGI prévoit que le bénéfice net, déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toutes natures effectuées par les entreprises en France et au Sénégal, y compris notamment les cessions d'éléments quelconques de l'actif, soit en cours, soit en fin d'exploitation. La proximité du contenu de ces deux articles précités renforce une volonté commune des législateurs de respecter les principes de base de détermination du résultat imposable, à savoir : la notion de revenu net, (différence entre les produits et les charges de l'exercice de l'entreprise), la notion d'annualité de l'impôt et d'indépendance des exercices, la notion de revenu d'ensemble en intégrant les bénéfices de toute nature[676]. D'autre part, la volonté commune d'appréhender la matière imposable et d'élargir la définition du bénéfice net imposable en complétant ces deux dispositifs d'un second alinéa le 2 des articles 38 du CGI français et 8 du CGI sénégalais.

Par conséquent, l'extension législative, constatée dans les deux droits, est une mise en forme de la théorie du bilan. Le droit français l'a façonné à travers la loi du 13 janvier 1941[677], le droit sénégalais l'a adopté. La différence entre l'actif net à la clôture et à l'ouverture de l'exercice de l'exercice débouche sur une base d'imposition correspondant à l'enrichissement de l'entreprise à peu de choses près[678]. L'historique de ces dispositions décrit chronologiquement une extension du raisonnement partant d'une notion civiliste, elle aboutit à une notion fiscale.

Le droit fiscal a ainsi développé, dans le sens d'une extension progressive, une notion de revenu qui s'écarte de celle établie par le droit civil. Les Codes généraux des impôts français et sénégalais en leurs articles 38 et 8 proposent deux méthodes pour la réalisation du bénéfice imposable de l'entreprise. La première est fondée sur le document comptable de l'entreprise dont doit disposer toute entreprise, précité à l'alinéa 1 des deux articles. La deuxième repose sur le bilan précité à l'alinéa 2 des deux articles. Elles procèdent par voie de comparaison entre deux bilans, c'est-à-dire deux photographies de la situation patrimoniale de l'entreprise[679]. En effet, la première conséquence de cette fameuse théorie, c'est le primat de la règle comptable sur la règle fiscale. Il signifie qu'il faut d'abord déterminer le résultat comptable, ensuite le résultat fiscal. Donc, la comptabilisation des opérations de l'entreprise constitue un préalable nécessaire à la démarche fiscale et s'impose avec rigueur.

[676] Soit les bénéfices tirés des cycles « exploitation » et soit celle tirés « hors exploitation ».
[677] Codifié à l'article 38 alinéa 1 et 2 du CGI français.
[678] Emmanuel TAUZIN, *L'intérêt de l'entreprise et le droit fiscal*, Thèse, L'Harmattan, 2011, p. 38.
[679] Ange Constantin MANCABOU, *Gestion fiscale et comptable de l'entreprise, fiscalité sénégalaise et comptabilité OHADA,* L'Harmattan Sénégal, 2013, p 134-135.

L'article 38 quater de l'ANNEXE III du CGI français en est une parfaite illustration puisqu'il pose cette subordination en même temps que la faculté de la loi d'y déroger[680]. Mais, ce principe des corrections symétriques est limité, car il se heurte au principe comptable de l'intangibilité des bilans d'ouverture.

En France, cette règle est d'origine prétorienne, elle n'a pas été introduite par le législateur, elle a été illégitimement créée par le juge[681]. En effet, le principe dit de la correction symétrique des bilans a été consacré par la jurisprudence[682]. Le Conseil d'État reconnait que le principe a pour finalité de corriger de manière symétrique le bilan d'ouverture d'un exercice des erreurs corrélativement liées au bilan de clôture de l'exercice précédent[683]. Selon ce principe, le bilan d'ouverture d'un exercice est similaire à celui de clôture de l'exercice précédent.

Toutefois, le Conseil d'État en avait restreint l'application à travers le bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit, c'est la fameuse règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit[684]. Cette règle avait fait l'objet de vives critiques du fait qu'il malmenait le jeu normal de la prescription.

C'est pourquoi, plus de 30 ans après cet arrêt, le Conseil d'État, dans l'affaire Ghesquiére, l'a abandonné, du moins pour les erreurs ou omissions involontaires[685]. Ainsi, le juge s'autoproclamant le pouvoir de créer le droit, empiétait manifestement sur le champ du législateur. Il faut attendre la loi de finances 2004 pour assister à la résurrection du principe par le législateur français[686] et une codification à l'article 38-4 bis du CGI français[687].

---

[680] Martin COLLET, *Droit fiscal*, 4e éd., PUF, 2016, p. 95.

[681] CE, 31 octobre 1973, n°88207 plénière, Dupont, 1974, p. 20, et CE, 13 mars 1981, Assemblée, n°12508, *RJF* 1981 n°367, avec les conclusions contraires Christian Schricke, p. 161. La théorie de l'intangibilité du bilan d'ouverture consiste à opposer au contribuable l'impossibilité de modifier le bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit, dans le cas d'apparition d'erreurs se produisant chaque exercice. La solution aboutit à ignorer la prescription fiscale, l'erreur ne pouvant plus être corrigée. Le Conseil d'État a fait un revirement jurisprudentiel dans son arrêt d'assemblée, 7 juillet 2004, n°230169, SARL Ghesquière équipement, *Dr. Fisc*., n°12 2005 comm. 302, concl. Philippe COLLIN, avec la note Jean-Luc Pierre. L'article 43 de la loi de finances rectificative pour 2004, a supprimé cette décision, pour revenir progressivement à la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture de la période non prescrite ; Voir sur ce sujet : *Dr. Fisc.* 7 2005 comm. 201, la loi de finance n°2004-1485 du 30 décembre 2004.

[682] CE, 15 juin 1966, n° 62140, *Rec*. p. 399.

[683]

[684] CE, 31 octobre 1973, req. n° 88207, *RJ* n° II, p. 117.

[685] CE, 7 juillet 2004 Ghesquiére équipement, n°230169, publié au recueil Lebon. Source : https://www.legifrance.gouv.fr.

[686] Article 43 de la loi du 30 décembre 2004, portant loi de finances rectificative pour 2004, codifiant la règle à l'article 38-4 bis CGI.

[687] Article 43 de la loi n° 2004-1485 du 30 décembre 2004 ; Source : https://www.legifrance.gouv.fr.

Quant à la doctrine de l'administration, elle va fonder plus tard sa décision sur cet article[688]. En droit sénégalais, le principe d'intangibilité encore appelé principe de non compensation[689] ou correspondance bilan d'ouverture-bilan de clôture[690], est énoncé aux articles 34 et 61 de l'Acte Uniforme portant Organisation et Harmonisation des Comptabilités des entreprises (AUOHC) dont le Sénégal est membre[691].

En revanche, le droit sénégalais n'a pas façonné une jurisprudence, une doctrine fiscale permettant de clarifier plus spécifiquement ou bien de poser le débat sur la notion de bénéfice imposable de l'article 8 du CGI qu'il a d'ailleurs élargi au même niveau que le droit français. Elle se contente d'utiliser le contenu de l'article pour prendre position dans des arbitrages rendus. Il est impératif que la doctrine soit en gestation sur ce domaine, de même le mouvement de réflexion pour clarifier le sens de l'article 8 CGI et d'autres dispositions législatives devront s'accélérer, pour éviter de tomber dans ces vieux travers du suivisme fiscal.

Le droit, la doctrine et la jurisprudence sénégalais ne peut pas constamment se contenter d'une inspiration juridique française. Au XX^{e} siècle, la source était donc progressivement abandonnée pour une appréciation économique de l'enrichissement du contribuable. Il devenait alors manifeste que revenu et gain en capital devaient se confondre. En toute logique, la notion de revenu s'est étendue au détriment de celle de capital, au point que, tous les gains des contribuables étaient appréhendés par l'IR. Ce dernier a donc absorbé l'imposition des gains exceptionnels des plus-values[692].

---

[688] B.O.I. n° 109 du 29 JUIN 2006, instruction 4A-10-06 du 29 juin 2006. Source : http://archives-bofip.impots.gouv.fr.

[689] Wilson MAKAYA, *Comptabilité générale de l'entreprise, système comptable O.H.A.D.A.,* Editions Publi-book Université - E.P.U, 1er janvier 2010, p. 53.

[690] Daniel GOUADAIN, El Bachir WADE, *Comptabilité générale, système comptable O.H.A.D.A*., A.U.F. Agence Universitaire de la Francophonie, Paris, 2002, p. 128.

[691] A.U.O.H.C. a été adopté le 24 mars 2000 à Yaoundé.

[692] Thomas GASPERINI, *L'imposition des plus-values d'échange de titres réalisées par les actionnaires de sociétés de capitaux,* Thèse pour le doctorat en droit privé, 26 mai 2006, Université Paris XII Val-de-Marne, p. 30.

B / Une convergence nuancée en matière de plus ou moins-values

La plus-value (PV) est devenue progressivement un enjeu pour le contribuable qui veut bénéficier de l'accroissement de son patrimoine, mais aussi pour l'administration fiscale qui la guette pour en tirer le maximum de recette fiscale. Convoitée par le fisc pour des considérations essentiellement de justice fiscale, contestée par le contribuable pour des raisons de protection de son patrimoine, la plus-value n'a pas été apprivoisée par la loi fiscale d'une manière linéaire ou uniforme en raison de son caractère intrinsèquement aléatoire, multiple, volatile et conjoncturel, mais aussi en raison des effets économiquement pervers de sa fiscalisation poussée[693]. Elle est considérée comme une richesse illégitime et imméritée.

Ainsi, des libéraux authentiques comme John Stuart MILL[694] et des communistes, dont le plus célèbre fut Karl MARX[695], ont assimilés la plus-value à un enrichissement fortuit et injuste. Le débat sur l'injustice de l'appropriation privée de la plus-value fut d'abord idéologique et académique, ensuite il est devenu économique et financière touchant à une série de réformes fiscales des pouvoirs publics. Très vite, elle a fait écho en France. L'imposition des plus-values était inconnue du droit fiscal français au début du XX^{e} siècle. Seul le revenu juridique était frappé par l'impôt, de sorte que les plus-values s'en trouvaient exonérées[696]. L'administration fiscale française a toujours prétendu que tous les profits, quelle que soit leur origine, doivent être imposés. Elle a continuellement soutenu cette thèse, dans sa doctrine[697] et dans ses litiges avec les contribuables. S'appuyant sur les dispositions des lois de 1872 et 1875 créant l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières[698], elle pouvait prétendre opposer toute fin de non-recevoir aux contribuables en cas de saisine. C'est ce qui a d'ailleurs poussé le juge de l'impôt à corriger sa position reposant sur l'association de deux principes connexes, le premier était commun au droit civil et au droit fiscal, le second propre au droit fiscal[699].

---

[693] Mohamed KOSSENTINI, *L'imposition de la plus-value en droit tunisien*, éd., L'Harmattan, 2008, p. 13.
[694] John Stuart MILL, *Principes d'économie politique*, éd. Guillaumin, Paris, 1873.
[695] Karl MARX, *Le Capital, critique de l'économie politique*, livre 3. Procès d'ensemble de la production capitaliste, édition du Progrès, Moscou, 1984, p. 854.
[696]Thomas GASPERINI*, L'imposition des plus-values d'échange de titres réalisées par les actionnaires de sociétés de capitaux*, Thèse pour le doctorat en droit privé, 26 mai 2006, Université Paris XII Val-de-Marne, p. 31.
[697] Instruction du 30 mars 1918 et du 31 janvier 1928.
[698] Ces deux lois ont créé l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières en France.
[699] Maxime CHRETIEN, « Les gains en capital », Rapport national au 30^{e} Congrès de l'International fiscal, Association à Jérusalem en septembre 1976.

Avec la décision du Conseil d'État du 20 octobre 1941[700], le juge de l'impôt capitule en se ralliant à la position de l'administration fiscale française[701]. Finalement sous l'impulsion de l'administration appuyée par le législateur français[702] et le juge de l'impôt, un dispositif empirique d'imposition généralisée de la value-plus a été mis en œuvre[703].

En effet, les débats législatifs[704] et jurisprudentiels français ont influencé le régime fiscal sénégalais colonial et post colonial. Ainsi, la législation fiscale sénégalaise inspirée de celle de la France, bien que n'ayant pas cerné la problématique des plus-values, a malgré tout Franchi un pas dans le traitement des activités générant des plus-values réalisées par les entreprises passibles à l'impôt sur le revenu (**1**) et celui des entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés (**2**).

1/ Les plus ou moins-values des entreprises soumises à l'impôt sur le revenu

Pour déterminer la plus-value (PV) dans le résultat imposable à l'IR, il faut définir la notion et analyser son cadre juridique et fiscal. La notion de plus-value a fait l'objet de définitions dans les dictionnaires la PV est définie comme « l'augmentation de la valeur d'un bien qui n'a subi aucune transformation »[705], ou bien comme « l'accroissement de la valeur ou de la chose d'une ressource, d'un avoir »[706]. Dans le cadre de la gestion fiscale de l'entreprise, la PV correspond au profit réalisé à l'occasion de la vente d'un élément de l'actif de l'entreprise. Spécifiquement, on parle de PV professionnelle quand le bien sort de l'actif professionnel pour trois raisons : en cas de vente ou de cession à titre onéreux, en cas de décès de l'exploitant qui peut entrainer une transmission ou mutation à titre gratuit, ou quand l'exploitant décide de retirer le bien de son activité professionnelle.

[700] CE, 20 octobre 1941, RS 1942, et RSF 1946, p. 216 notes Chrétiennes, conclusion LETOURNEUR.
[701] Dans cette affaire, un pisciculteur avait touché des commissions consécutives à une mise en relations commerciales entre deux personnes. Selon l'administration fiscale, ce gain constituait un profit, l'administration l'avait imposé à l'IR dans la catégorie des BNC sur le fondement de l'article 78 du décret du 20 juillet 1934 et de l'article 30 de la loi du 31 juillet 1917.
[702] Les plus-values des particuliers sont imposables au même titre que celles des entreprises par la loi du 19 juillet 1976, qui a été remaniée par la loi de finance de 2004.
[703] CE, 5 avril 1952, req n°13305, *Lebon* p. 212 ; CE du 13 juillet 1967 req n° 63504, *Dr Fisc* 1967, n°37 comm 920 ; CE 8 décembre 1971, req n°78566, *Dr Fisc* 1972 n°31 comm 1226.
[704] Préconisée par des personnalités comme Pierre URI, l'imposition généralisée de la plus-value mobilière a été reprise à son comme par Valéry Giscard d'Estain à son arrivé au pouvoir en 1974, au paravent il était ministre des finances lors de la fameuse réforme instaurant la taxation des plus-values immobilières en 1963. Cette mesure constitue la première étape vers une imposition généralisée de la plus-value.
[705] Gérard CORNU, Vocabulaire juridique, association Henri Capitant, PUF, 2000, 6e édition p.620.
[706] Idem, p. 621.

À l'inverse, la moins-value (MV) est constatée lorsque le prix de cession est inférieur à la valeur vénale de l'immobilisation, telle qu'elle est mentionnée au bilan de l'entreprise. En effet, les (PV) ou (MV), en droit français tout comme en droit sénégalais, font intervenir les éléments tels que le fait générateur, la réalisation et l'imposition.

Le régime des (PV) et MV professionnelles ne concerne que les éléments de l'actif professionnel. Lorsqu'il s'agit de biens à usage mixte (à la fois professionnel et privé), seule la fraction de la plus-value correspondant à l'usage professionnel est retenue. Cependant, la plus ou moins-value (PMV) devient imposable (ou déductible) lorsqu'elle est réalisée. Il y a réalisation lorsque l'élément (ou le bien) auquel la (PV) (ou MV) s'applique, change de patrimoine par suite d'une vente, d'une donation, d'un échange, d'un apport en société.

En principe, l'impôt sur la (PV) est généré par le transfert à titre onéreux de la propriété[707], donc le fait générateur de l'imposition est constitué par la cession à titre onéreux d'un bien ou d'un droit. Dans les systèmes fiscaux français et sénégalais, ce transfert de propriété obéit aux règles de droit commun de la vente, assises sur le principe du consensualisme développé en droit civil français et adopté en droit sénégalais.

Ainsi, c'est l'article 1583 du Cc qui pose en substance le principe en ces termes : « La cession est parfaite entre les parties, et la propriété est acquise de droit à l'acheteur à l'égard du vendeur, dès qu'on est convenu de la chose et du prix, quoique la chose n'ait pas encore été livrée ni le prix payé »[708]. L'article 264 du COCC sénégalais reprend cet article français et énonce que : « La vente est le contrat par lequel le vendeur s'engage à transférer la propriété d'une chose corporelle ou incorporelle à l'acquéreur, moyennant un prix fixé en argent »[709]. A cause de la pratique récurrente de l'optimisation ou de fraude fiscale, les administrations fiscales doivent garder un œil sur les cocontractants. Elles peuvent légalement remettre en cause une transaction de la valeur d'un bien sous-estimée ou dissimulé. Dans ce cas, si le cédant est une entreprise et qu'elle a minoré volontairement le prix de cession, elle sera exposée à une réévaluation de la (PV) réalisée.

---

[707] Thomas GASPERINI, *L'imposition des plus-values d'échange de titres réalisées par les actionnaires de sociétés de capitaux*, *op. cit*., p. 272.

[708] Loi 1804-03-06 du 16 mars 1804 ; Source : https://www.legifrance.gouv.fr.

[709] Loi n° 98-21 du 21 Mars 1998 portant Code des Obligations Civiles et Commerciales ; Source : http://www.droit-afrique.com/upload/doc/senegal/Senegal-Code-1976-obligations-civiles-commerciales-avant-abrogation.pdf.

En revanche, si l'acquéreur est une entreprise, elle s'exposera à des sanctions pénales. En effet, dès l'instant que la (PV) est réalisée, elle est imposable et repose sur une base, nette de charge, de manière que le contribuable n'acquitte pas un impôt sur un gain purement fictif. Le bon sens et la justice semblent ici réunis[710].

Par conséquent, le régime d'imposition des (PV) ou (MV) des entreprises soumises à l'IR est abordé à des niveaux relativement proches dans les droits nationaux. En France, les articles 150 à 151 du CGI délimitent leur champ d'application et au Sénégal, les articles 19 et 259 du CGI encadrent ce régime.

En droit français, le champ d'application du régime des (PV) ou des (MV) est large. Il s'applique d'une part aux cessions de biens réalisées par l'entreprise et, d'autre part aux cessions de titres par les associés, des actifs des sociétés de personnes ainsi qu'aux cessions d'entreprises individuelles[711]. En ce qui concerne la cession de bien, la vente ou la transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle, dès lors qu'elles sont inscrites dans l'élément d'actif en cours d'exploitation, elles sont considérées comme des (PV) imposables.

En effet, le droit fiscal français, en admettant de différencier le patrimoine professionnel du patrimoine privé, donne l'opportunité à l'administration fiscale française au moment de taxer la plus-value de distinguer selon que le bien cédé est dans le patrimoine privé ou professionnel de l'entrepreneur individuel[712]. Si le bien fait partie du patrimoine privé, il est taxé au régime des (PV) privées. S'il est inscrit à l'actif de l'entreprise, il est taxé au régime des (PV) professionnelles.

Le droit fiscal sénégalais[713] retient la même distinction entre le patrimoine professionnel de l'exploitant individuel et son patrimoine privé. Cette reconnaissance de la distinction sert de base à la détermination des (PV). On peut citer, à titre illustratif, l'exemple d'une SCI en droit sénégalais, son régime d'imposition dépendra de l'inscription ou non de l'immeuble à l'actif du bilan.

---

[710] Thomas GASPERINI, *L'imposition des plus-values d'échange de titres réalisées par les actionnaires de sociétés de capitaux*, *op. cit*., p. 112.
[711] 150-0 A, I-1 du CGI français.
[712] BOI-RFPI-PVI-10-20-20150805. Source : http://bofip.impots.gouv.fr.
[713] Loi 2004-12 du 6 février 2004.

Si l'immeuble est inscrit à l'actif du bilan, en cas de vente, la (PV) sera imposée comme les plus-values professionnelles, à l'IR[714], au même titre que les résultats professionnels de l'exploitant d'un BIC, BA, BNC.

En revanche, si l'immeuble est conservé dans le patrimoine privé de l'entrepreneur individuel (n'est donc pas inscrit à l'actif du bilan), en cas de cession, la (PV) sera soumise à une imposition sur les (PV) immobilières, au même titre que les plus-values réalisées par les personnes physiques conformément aux dispositions des articles 556 à 557 du CGI[715].

Ainsi, l'impôt est directement assis sur la tête de l'exploitant en considération de sa situation familiale. Donc, pour les entreprises individuelles soumises à l'IR, l'élément déterminant est l'inscription ou non de l'immeuble à l'actif de son bilan. D'ailleurs, les droits nationaux s'accordent sur le fait que le traitement de la (PV) générée par la cession d'un bien mobilier ou immobilier dépend de son affectation au patrimoine professionnel ou privé. En ce qui concerne les cessions de titre, le législateur français retient une pluralité de titres entrant dans le champ d'application des (PV) professionnelles. Il s'agit des actions dans les SA, des droits de souscription ou d'attribution détachés des actions ou encore des certificats d'investissement, des obligations, des effets publics, etc. Ces titres inscrits au bilan d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole soumise à l'IR, sont imposés dans le cadre du régime des (PV) professionnelles[716]. L'article 151 du CGI révèle en substance que les parts de sociétés de personnes relevant de l'IR détenus par des associés, exerçant dans la société leur activité professionnelle, constituent un actif professionnel. Il en résulte que les gains, éventuellement générés par leur cession, relèvent du régime des (PV) professionnelles.

La jurisprudence française a eu l'occasion de prendre position, pour spécifier que la somme reçue par un orthodontiste en contrepartie de la cession, pour une durée de sept ans, de l'usufruit de son fonds libéral comprenant la clientèle, le droit au bail et l'ensemble des biens corporels, entraîne la réalisation d'une (PV) professionnelle et non un produit d'exploitation imposable au barème progressif de l'IR[717]. Cette solution est rendue relativement à une situation antérieure à l'application de la loi 2012-1510 du 29 décembre 2012.

[714] Ou à l'impôt sur les sociétés (si elle a opté pour l'IS).
[715] Articles 556 à 557 du CGI sénégalais.
[716] Article 151 du CGI français.
[717] CE 16 février 2015 n°363223, 8e et 3e s-s. ; *RJF* 5/15, n°403.

Cette loi a modifié l'article 13-5 du CGI en vertu duquel, depuis le 14 novembre 2012, le produit de la première cession à titre onéreux d'un usufruit temporaire (à durée fixe) est imposé au barème progressif de l'IR selon le régime d'imposition des revenus susceptibles d'être procurés par le bien démembré.

Quant au législateur sénégalais, il a prévu l'imposition de la (PV) provenant de la cession de titre d'éléments d'actifs. Le nouveau CGI a profondément réaménagé le régime de plus-value de cessions de titres[718]. En effet, l'article 259 alinéa 1 du CGI dispose que, « Sous réserve des dispositions de l'article 19, les plus-values provenant de la cession d'éléments d'actif immobilisé en fin d'exploitation ou en cas de cession partielle d'entreprise, les indemnités reçues en contrepartie de la cessation de l'exercice de la profession ou du transfert d'une clientèle, sont comptées dans les bénéfices imposables pour le tiers de leur montant. Toutefois, lorsque la cession, le transfert ou la cessation intervient cinq (5) ans après la création, l'achat du fonds, de l'office ou de la clientèle, la plus-value est retenue dans les bénéfices imposables pour la moitié de son montant »[719]. On constate que pour l'application des dispositions législatives françaises et sénégalaises précitées, l'imposition des (PV) est, au regard de la finalité d'imposition poursuivie par les législateurs, subordonnée à l'inscription des biens ou des titres cédés à l'actif du bilan.

Cependant, le droit français se démarque du droit sénégalais, en faisant une distinction entre les plus-values et moins-values à long terme (PVMVLT) qui font l'objet d'une imposition assouplie et les plus-values et moins-values à court terme (PVMVCT) qui sont traitées comme un résultat ordinaire sous réserve de la possibilité d'étalement sur trois ans[720]. Cette distinction repose sur un double critère de durée de détention (plus de deux ans et moins de deux ans) et de nature de l'élément d'actif cédé (amortissable ou non).

En revanche, le législateur fiscal sénégalais n'utilise pas cette terminologie (PVMVLT et PVMVCT) dans le CGI. Si la cession partielle ou la cessation intervient moins de cinq (5) ans après la création, les (PV) sont retenues dans les bénéfices imposables pour la moitié de leur montant.

[718] Loi n° 2012-31 du 31 décembre 2012, *J.O.* n° 6706 du 31-12-2012.
[719] Article 259 du CGI issu de la loi N°2012-31 du 31 Décembre 2012 portant CGI (Sénégal); Source : http://www.impotsetdomaines.gouv.sn.
[720] Les PVM de cession de l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé sont soumises à un régime spécial, prévu aux articles 39 duodecies du code général des impôts (CGI) à 39 quindecies du CGI.

Si la cession totale ou la cessation intervient cinq (5) ans ou plus après la création de l'entreprise, les (PV) sont retenues seulement pour le tiers de leur montant. La distinction de nature de l'élément d'actif cédé (amortissable ou non) est, quant à elle, explicitée et consacrée dans le nouveau CGI[721].

L'imposition des (PV), dans les droits nationaux, est toutefois modérée par les mesures d'exonérations logées dans les codes généraux des impôts et d'autres textes législatifs. Ainsi, dans le cadre de la gestion fiscale de l'entreprise, il est probable que les fonds dégagés par l'amortissement d'un élément d'actif et son prix de cession soient insuffisants pour permettre son renouvellement. La taxation de la (PV) résultant de la cession de cet élément d'actif réduirait de surcroît ses disponibilités et risquerait de compromettre davantage son renouvellement. De surcroit, le poids de l'impôt sur les (PV) de cession réduirait les capacités d'autofinancement de l'entreprise[722]. Pour pallier à cette insuffisance, les législateurs laissent la porte entrouverte pour l'entreprise par la voie de l'exonération et du réinvestissement.

Ainsi, les dispositifs législatifs et réglementaires français et sénégalais offrent une strate d'avantages aux entreprises sous certaines conditions prévues dans les codes généraux fiscaux. Ces mesures fiscales incitatives visant à offrir aux entreprises un cadre épanouies, sont codifiés aux articles 150-U du CGI[723] français et 19 du CGI sénégalais[724].

En France, le législateur fiscal rappelle que l'exonération peut être attribuée en fonction des recettes, en fonction de la valeur des éléments transmis, lors de la transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle ou des parts de sociétés non soumises à l'IS[725], en cas de cession d'entreprise consécutive à un départ à la retraite, en cas d'apport en société d'une entreprise individuelle. En effet, quelle que soit la nature de l'activité (industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale), quel que soit le régime applicable (forfaitaire ou réel), la législation fiscale française prévoit que les petites entreprises peuvent être totalement ou partiellement exonérées des (PV) réalisées en cours ou en fin d'exploitation[726].

[721] Article 19 du CGI sénégalais.
[722] Ange Constantin MANCABOU, *Gestion fiscale et comptable de l'entreprise, fiscalité sénégalaise et comptabilité OHADA, op. cit*., p. 33.
[723] Loi n°2015-1785 du 29 décembre 2015 - art. 32 (V).
[724] Loi n° 2012-31 du 31 décembre 2012, *J.O.* n° 6706 du 31-12-2012.
[725] Article 238 quindecies du CGI français.
[726] Article 151 septies du CGI français.

L'entreprise ou l'exploitant qui opte pour la première fois pour un régime réel d'imposition peut constater en Franchise d'impôt les (PV) acquises, à la date d'effet de cette option, par les éléments amortissables de leur actif immobilisé[727]. La loi fiscale française donne à toute personne physique qui apporte à une société, une entreprise individuelle ou une branche complète d'activité, l'opportunité de bénéficier d'un report d'imposition pour les plus-values constatées sur les immobilisations non amortissables[728]. La jurisprudence française a eu l'occasion de l'illustrer, en précisant qu'en cas de cession d'une branche complète d'activité, la plus-value n'est exonérée[729] que si la branche d'activité cédée est susceptible de faire l'objet d'une exploitation autonome chez la société cédante comme chez la société cessionnaire[730].

Tandis qu'au Sénégal, le dispositif législatif et réglementaire accorde une strate d'exonération énoncée dans l'alinéa 1 de l'article 19 CGI[731], parmi les exonérations les plus courantes, celles des (PV) immobilières réinvesties. Le contribuable, qui veut bénéficier du régime de faveur, doit impérativement prendre l'engagement de réinvestir dans les entreprises qu'il possède au Sénégal, dans un délai de trois ans à partir de la clôture de l'exercice au cours duquel la (PV) est réalisée, un montant au moins égal aux disponibilités[732] provenant de l'élément cédé. Selon les dispositions de l'article 19 alinéa 1 du CGI « cet engagement de réinvestir doit être annexé à la déclaration des résultats de l'exercice au cours duquel la plus-value est réalisée »[733].

L'exonération touche également les (PV) réalisées à l'occasion de la cession d'immeubles rénovés ou restaurés dans des zones fixées par décret. Elle est soumise à une condition, il faut que le contribuable réinvestisse dans les formes et délais fixés par la loi[734]. Cette variété d'exonérations montre la volonté du législateur sénégalais d'attirer les investisseurs. Donc, ces exonérations ou avantages constituent un appui économique puissant pour les entreprises sénégalaises qui pourront renforcer incontestablement leur capacité de financement. En d'autres termes, c'est un moyen de donner aux entreprises la possibilité d'entretenir et de reconstituer leur potentiel économique.

[727] Article 39 octodecies du CGI français.
[728] Article 151 octies du CGI français.
[729] En application des dispositions de l'article 238 quaterdecies du CGI français.
[730] CE 9 avril 2014 n° 366200, 8e et 3e s.-s., Tenet ; *RJF* 7/14, n°452.
[731] Les dispositions de l'article 10 de l'ancien CGI ont été transposées dans l'article 19 du nouveau CGI.
[732] Il est à noter que les disponibilités provenant de l'élément cédé correspondent au fonds d'amortissement augmenté du prix de cession ou de la plus-value dégagée, augmentée du prix de revient de l'élément cédé.
[733] Article 19-1 du CGI sénégalais.
[734] Article 19-2 du CGI sénégalais.

En contrepartie de ces avantages fiscaux, l'entreprise doit réinvestir les sommes non distribuées dans de nouvelles acquisitions immobilières. L'objectif est de soutenir et rendre plus compétitive l'économie sénégalaise, particulièrement ses entreprises. Car, la fiscalité demeure un levier de politique économique puissant. Ainsi, au terme de cette analyse, on peut constater que les deux pays s'inscrivent dans une volonté commune de taxation et d'exonération des plus-values. En effet, l'étude des régimes de faveur permet de mesurer à des degrés différents le chemin parcouru dans l'aménagement d'un cadre propice à l'épanouissement des entreprises. La comparaison, en matière de fiscalisation des (PV), laisse entrevoir une disparité des réformes fiscales.

Elles sont nombreuses et complexes en France, alors qu'au Sénégal, elles sont limitées et simplistes. Le dispositif législatif et réglementaire français montre une fiscalité du patrimoine lourde. Conscient de cette situation, le législateur français a tenté plusieurs fois de simplifier les modalités d'imposition des (PV) en général, celles de valeurs mobilières et immobilières en particulier. Depuis 1963, la fiscalité des (PV) n'a cessé de subir des modifications. Lorsque le législateur français a instauré une taxation des (PV) immobilières en 1963, il s'était limité aux (PV) sur les terrains à bâtir et sur les profits exceptionnels consécutifs à la revente d'immeubles dans un délai inférieur à dix ans. Par la suite, plusieurs modifications ont vu le jour, avec la loi du 19 juillet 1976[735], la loi de finances pour 1983[736], la loi de finances pour 1991[737], la loi de finances pour 2004[738], la loi de finances rectificative du 19 septembre 2011[739], l'article 10 du projet de loi de finances pour 2013 devenu article 15[740].

[735] « La distinction entre les plus-values immobilières de court terme des plus-values immobilières de long terme, a été introduite par la loi 1976. Contrairement aux plus-values immobilières de long terme, les plus-values immobilières de court terme sont réalisées dans un but purement spéculatif et appellent à une imposition plus contraignante ». Source : Fiscalité immobilière, http://www.fiscalonline.com/-Fiscalite-immobiliere-.html.

[736] « La loi de finances pour 1983 étend son champ d'application aux plus-values réalisées au-delà de la durée de deux ans après l'acquisition du bien ». Source : Fiscalité immobilière, http://www.fiscalonline.com/-Fiscalite-immobiliere-.html.

[737] « La loi de finances pour 1991 réduit de 3,33 % le taux de l'abattement annuel applicable au-delà de la deuxième année de détention de 5 % » Source : Fiscalité immobilière, http://www.fiscalonline.com/-Fiscalite-immobiliere-.html.

[738] « La loi de finances pour 2004 redéfinit le calcul de l'abattement pour le rendre applicable à partir de la cinquième année de détention avec un pourcentage de 10% » ; Source : Fiscalité immobilière, http://www.fiscalonline.com/-Fiscalite-immobiliere-.html

[739] « Avec la loi de finances rectificative du 19 septembre 2011, le régime d'abattement des plus-values immobilières est plus sévère ». Source : Fiscalité immobilière, http://www.fiscalonline.com/-Fiscalite-immobiliere-.html.

[740] « L'article 15 du projet de loi de finances pour 2013 supprime l'abattement pour les terrains à bâtir et le mécanisme du prélèvement forfaitaire libératoire ». Source : Fiscalité immobilière, http://www.fiscalonline.com/-Fiscalite-immobiliere-.html.

L'historique décrivant l'évolution de l'imposition des (PV) de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux, aboutit au passage de l'imposition proportionnelle à la « barémisation ». Mais, la récente réforme de 2013 a provoqué de vive contestation. Cependant, dans les deux systèmes fiscaux, le régime d'imposition des (PV) réalisées par les sociétés soumises à l'IR est différent de celui des entreprises soumises à l'IS. Si les premières bénéficient d'un régime plus avantageux, telle que l'imposition à taux réduit ou l'exonération, les secondes sont, quant à elles, imposées comme des bénéfices d'exploitation à l'exception, notamment des titres de participation ou des droits de propriété industrielle.

2/ Les plus ou moins-values des entreprises soumises à l'impôt sur sociétés

La (PV) de cession est le montant constitué de la différence entre la valeur de réalisation ou de cession et la valeur comptable de l'actif cédé. Cette (PV), une fois déterminée, constituera alors un produit normalement imposable (car concourant à l'augmentation de l'actif net) et sera compris dans les produits de l'exercice au cours duquel elle a été réalisée. Les entreprises soumises à l'IS seront en principe imposables, quelle que soit la durée de détention de l'actif considéré. La cession d'un actif entraine une sortie des immobilisations corporelles du patrimoine de l'entreprise. Ce principe, consacré dans les deux droits, veut que la (PV) réalisée par les entreprises soumises à l'IS soit imposable, peu importe le montant du chiffre d'affaires.

Cependant, le droit français distingue les (PV) à court terme et des (PV) à long terme. Cette distinction est applicable seulement à l'entreprise soumise à l'IR. Car, les (PV) sont qualifiées de court ou de long terme en fonction de la durée de détention dans l'entreprise, en fonction des éléments cédés et de la nature de ces éléments, selon qu'ils s'agissent d'éléments amortissables ou non amortissables.

En revanche, elle n'est pas applicable à une société soumise à l'IS. Le législateur français reconnait que les (PV) de cession d'éléments d'actifs réalisés par les entreprises soumises à l'IS sont, sauf exception, exclues du régime du long terme (LT), quelle que soit la durée de détention des biens cédés[741]. L'intégralité de la (PV) est considérée comme à court terme (CT) pour être ensuite intégrée au résultat imposable. Par ailleurs, les dispositions de la loi de finance rectificative pour 2005 ont introduit un abattement de 10 % par année de détention au-delà de la 5^{e} année[742], applicable à la seule (PVLT), à condition que celle-ci concerne la

[741] Aux articles 219 I a quater du CGI français.
[742] Article 151 septies B du CGI français.

cession d'immeuble affecté à l'exploitation de l'entreprise individuelle ou de la société de personnes[743]. Bien entendu, sont concernés, par le régime de la (PVCT), non seulement les (PV) de cessions de titres de participation détenus depuis au moins deux ans, mais aussi les (PV) de cession de parts ou actions de certains fonds communs de placement à risques (FCP) et d'actions de sociétés de capital-risque lorsque ces parts ou actions sont détenus au moins cinq ans, etc.[744].

Au Sénégal, le CGI ne fait pas une distinction explicite entre les (PV) à long terme et à court. Les (PV) de cession de titre des entreprises d'investissement à capital fixe (SICAF), ou de part ou d'actions entrant dans le patrimoine de l'entreprise 5 ans avant la date de cession[745], sont soumises aux règles fiscales du CGI, sous réserve des exonérations prévues dans l'article 19 du même code et des dispositions des conventions fiscales applicables[746]. Dans les deux systèmes fiscaux, les (PV) sont imposables dans le résultat de l'exercice en cours lors de leur réalisation. Ce qui aboutit à une imposition au taux normal d'IS de 33,33 % mais ce taux de l'IS passe à 28%, dès 2017 pour les PME jusqu'à 75 000 euros de bénéfice, puis progressivement pour toutes les entreprises[747].

Pour les sociétés à prépondérance immobilière lorsqu'elles sont soumises à l'IS, les (PV) réalisées lors d'une cession de vente sont soumises à l'IS. Le régime des (PV) des sociétés à prépondérance immobilière est prévu à l'article 219, I-a sexies-0 bis du CGI. Les sociétés à prépondérance immobilière qui relevant du régime des sociétés de personnes sont dépendent de ce régime[748]. Les sociétés « à prépondérance immobilière », sont décrites à l'article 150 UB, I du CGI[749]. Lorsque la cession porte sur des titres de sociétés à prépondérance immobilière cotées, elle bénéficie du régime des plus-values à long terme s'ils sont détenus depuis au moins deux ans avec une taxation au taux réduit de 19 %.

---

[743] *La Gestion fiscale du patrimoine*, *Revue fiduciaire*, 21e éd., 2016, p. 737.
[744] Article 219, I-a quater du CGI français.
[745] Article 19 CGI sénégalais.
[746] Convention conclue par le Sénégal avec : Belgique, Canada, France, Italie, Liban, Maroc, Mauritanie, Norvège, Tunisie, UEMOA.
[747] Loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017 modifiant le taux de l'IS en son Article 11-c ; Voir sur ce thème : Bofip-Impôts, 1er mars 2017.
[748] Article 8 à 8 ter du CGI français ; Source : https://www.legifrance.gouv.fr.
[749] Article 150 UB du CGI français issu de la loi n°2016-1918 du 29 décembre 2016 - art. 32

Mais, lorsque la cession porte sur des titres de société à prépondérance immobilière non cotés, les plus-values réalisées sont imposées à l'IS au taux de droit commun, quel que soit la durée de détention des titres cédés.

Les cessions de parts ou actions d'organismes de placement collectif en valeurs mobilières (OPCVM) sont, quant à elles, exclues du régime des (PVLT) et sont imposées à l'IS au taux de droit commun. En effet, le poids de l'impôt sur les (PV) de cession réduirait les capacités d'autofinancement de l'entreprise. Aux fins de préserver celles-ci, les législateurs français et sénégalais ont aménagé des régimes de faveurs.

Les deux droits nationaux distinguent comparativement les exonérations définitives et temporaires. Cette distinction peut être analysée dans le cadre du système de sursis d'imposition ou de report d'imposition.

Ce régime du sursis d'imposition sur les (PV) vise les contribuables qui vendent leurs actions pour investir dans de nouveaux titres financiers. La PV réalisée lors de cette opération ne subira pas d'impôt (sursis) ou sera taxée en différée (report d'imposition). Les législateurs français et sénégalais ont mis en place de nouveaux dispositifs de report d'exonération à travers l'article 80 de la loi de finance 2012[750], codifié à l'article 150-0 D bis du CGI, à l'article 19 du CGI de la loi 2012-31 du 31 décembre 2012 portant nouveau CGI, qui prévoit un régime de report ou de sursis d'exonération.

Dans les deux législations, l'option du report ou de sursis d'exonération est accordée à condition que la plus-value soit réinvestie dans le capital d'une entreprise française ou d'une entreprise sénégalaise. En droit français, la loi de 2012 énonce que les (PV) de cession d'actions, de parts de sociétés passibles de l'IS ou de droits démembrés portant sur ces titres, bénéficient d'un report d'imposition, mais à condition que la plus-value soit réinvestie dans le capital d'une entreprise française soumise de l'IS.

Il existe dans les deux droits des dispositifs de report liés à un remploi des sommes. Ce dispositif de report existe en cas de cession des titres en France[751], mais aussi au Sénégal[752].

[750] « Loi n° 2011-1977 du 28 décembre 2011 de finances pour 2012 ; JORF n°0301 du 29 décembre 2011 » ; Source : https://www.legifrance.gouv.fr.
[751] Article 150-0 D bis CGI français.
[752] Article 19 du CGI sénégalais.

En droit fiscal français et sénégalais, toutes les (PV) réalisées lors d'une cession des titres bénéficie d'un report mais à condition que le produit de cession soit réinvesti dans la souscription au capital de sociétés soumises à l'IS.

Ce report se transforme en exonération si les titres souscrits en remploi sont conservés durant plus de 5 ans. Le délai de remploi est de trois ans en droit sénégalais.

Si en droit français, le cédant doit réinvestir au moins 50% du produit de cession dans une société réalisant une activité économique dans un délai de deux ans à compter de la cession (le report-exonération ne vaut que pour la partie réinvestie).

En droit sénégalais en revanche, le contribuable voulant bénéficier de ce régime doit prendre l'engagement de réinvestir dans les entreprises qu'il possède au Sénégal, un montant au moins égal aux disponibilités provenant de l'élément cédé. Le législateur sénégalais n'est pas implicite en cas de réinvestissement sur le droit de vote, contrairement en droit français, où le législateur donne l'opportunité au cédant de détenir au moins 5% des droits de vote et des droits aux bénéfices de la société bénéficiaire du réinvestissement[753]. En droit sénégalais, les PV résultant de l'attribution d'actions ou de parts sociales à la suite de fusion de SA ou de SARL sont exonérées de l'IS au sens de l'article 20 CGI sénégalais[754]. En conséquence, si la société […] remplit les conditions fixées par l'article 20 du CGI, l'exonération des (PV) est de droit[755]. Toutefois, lorsque cette réintégration de la (PV) a été effectuée au-delà du délai de trois ans par les diligences du contribuable, l'administration fiscale est en droit, au terme de la 4e année à compter de sa réalisation, de réintégrer dans le bénéfice imposable à l'IS cette (PV).

Cependant, pour l'exonération de la (PV) de cession à réinvestir, les dispositions législatives françaises et sénégalaises surveillent de très près l'origine des fonds devant servir au réinvestissement. En droit français, ce dispositif, très encadré par le législateur, soumet le bénéficiaire à l'exigence de réinvestissement. La lecture de l'article 18 de la troisième loi de finances rectificative pour 2012, permet de comprendre le dispositif du report d'imposition.

[753] 150-0 D bis, II-3°-c du CGI français ; Voir sur ce thème : BOI-RPPM-PVBMI-30-10-50-20141014 ; source : http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/7509-PGP.
[754] Ce délai était de trois ans dans l'ancien CGI article 10 de la loi 2004-12 du 6 février 2004 portant modification du CGI.
[755] Doctrine administrative lettre DGID N° 0154/LEG1 DU 1er MARS 2000.

Ainsi codifié sous l'article 150-0 B ter du CGI, il touche notamment les opérations d'apport de titres si l'entreprise est soumise à l'IS à l'exception des opérations de fusion ou scission[756].

En droit sénégalais, le réinvestissement doit impérativement provenir soit des bénéfices antérieurs mis en réserve, soit des bénéfices que l'entreprise a réalisé au cours du délai de réinvestissement de trois ans à compter de l'exercice de réalisation de la (PV)[757]. En plus, le réinvestissement des montants objets du sursis d'imposition doit consister en immobilisations dans les entreprises installées au Sénégal, dont le contribuable bénéficiaire est propriétaire.

Le législateur sénégalais, assimile expressément à des immobilisations, le réinvestissement de (PV) portant sur la souscription à des augmentations de capital par acquisition d'actions ou de parts sociales nouvelles de sociétés à caractère industriel installées au Sénégal[758].

Toutefois, le recours à une autre source de financement telle qu'un emprunt est prohibé. Une doctrine administrative rappelle que le régime de l'article 10 devenu article 19 dans le nouveau CGI n'est pas applicable aux prêts[759]. En cas de liquidation judiciaire ou de cessation d'activité, l'entreprise n'est pas éligible à l'exonération de (PV). Cependant, le sort de la (PV) au terme du délai de réinvestissement semble susciter quelques remarques en droits nationaux[760]. Si le contribuable, malgré ses efforts et sa bonne volonté, ne parvient pas à procéder au réinvestissement dans le délai accordé (deux ans au Sénégal et cinq ans en France), l'administration fiscale vérifie s'il est à mesure de justifier des diligences réalisées, le report d'imposition n'est probablement pas remis en cause. Une marge permettant au contribuable de concrétiser le réinvestissement est judicieux. L'avantage du régime de sursis d'imposition, en droits nationaux, est limité dans le temps. Il ne modifie en rien le fait générateur de l'impôt sur les PV, il ne fait que reporter dans le temps la date de sa survenance. On peut le comparer avec l'attitude de l'administration fiscale, lorsqu'il accorde un délai de paiement au contribuable.

[756] BOI-BOI-RPPM-PVBMI-30-10-60-20150702 ; Source : http://bofip.impots.gouv.fr/bofip.
[757] Ange Constantin MANCABOU, *Gestion fiscale et comptable de l'entreprise, fiscalité sénégalaise et comptabilité OHADA*, *op. cit*., p. 188-189.
[758] Idem, p. 188.
[759] DGID, lettre n°0334, DGID, LEG 1 du 27 mai 2003.
[760] En droit français et sénégalais.

Ainsi, le régime d'exonération des (PVM) en France demeure un régime de compromis alors qu'au Sénégal, il était un régime dérogatoire[761] d'abord avant d'être un régime de droit commun incitatif.

Paragraphe II : Une convergence des assiettes nettes

La liberté de gestion de l'entreprise est un principe reconnu dans les droits nationaux. Elle se traduit par une non-immixtion dans la gestion. Cette reconnaissance de la liberté de gestion, par les administrations fiscales française et sénégalaise, offre un choix au contribuable qui peut tout naturellement opter pour la situation la plus avantageuse pour lui[762], « *in dubio contra fiscum* » pour reprendre professeur Philippe MARCHESSOU[763].

L'exploitant peut affecter librement un bien ou une dette au bilan de son exploitation ou le maintenir dans son patrimoine privé. C'est le principe d'affectation comptable. Donc, les dépenses que le contribuable engage pour le fonctionnement de son entreprise, inscrites à l'actif du bilan, constituent normalement des charges déductibles pour la détermination du résultat fiscal.

Dès lors qu'elles satisfont aux conditions générales de déduction prévues par des dispositions législatives (**A**) et qu'elles ne sont pas exclues par une disposition particulière (**B**), elles sont éligibles à la déduction de charge. Il faut notamment que ces dépenses soient exposées dans l'intérêt de l'exploitation ou dans le cadre d'une gestion normale de l'entreprise.

A/ Dans les conditions générales de déductibilité des charges

Pour déterminer ses revenus professionnels, l'entreprise doit prend nécessairement en compte l'ensemble de ses charges et produits. Si les produits augmentent les revenus, les charges en revanche les diminuent. En tout état de cause, l'entreprise peut déduire de son résultat les charges de gestion (**1**), les amortissements (**2**) et les provisions (**3**).

[761] Certains avantages fiscaux ont disparu avec l'avènement du droit commun incitatif.
[762] Emmanuel TAUZIN, *L'intérêt de l'entreprise et le droit fiscal*, Thèse, L'Harmattan, 2011, p. 265.
[763] Philippe MARCHESSOU, « Le principe de l'interprétation stricte des textes fiscaux », *Dr. Fisc*., 1981, n°30, p. 947.

1/ La déductibilité des charges de gestion

La vie de l'entreprise dépend de ses capacités. Aucune entreprise ne peut exister sans investissement, par ricochet sans dépense. Ces dépenses constituent des charges.

Dans la gestion de l'entreprise, cette dernière n'a pas les mains liées par la loi. La loi ne pose aucune entrave, là où l'administration ne saurait ainsi préjuger à la gestion de l'entreprise[764]. L'entreprise est le mieux à même de défendre ses propres intérêts, c'est l'acceptation du principe de la liberté gestion. Cependant, l'entreprise en tant contribuable est libre de ses choix, mais les lois nationales mettent des gardes fous pour éviter les abus. Dans les droits nationaux, les dépenses engagées par l'entreprise, pour son fonctionnement, constituent normalement des charges déductibles pour la détermination du résultat fiscal dès lors qu'elles satisfont aux conditions générales de déduction.

Ainsi, les articles 39 du CGI français et 8-II du CGI sénégalais prévoient que le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges. Ces deux articles laissent entrevoir à des degrés différents des champs d'applications comparativement vastes. En droit français, l'article 39 alinéa 1 du CGI énonce le principe de déductibilité des charges. Les législations fiscales françaises[765] et sénégalaises[766] admettent que les frais généraux sont des charges venant diminuer le résultat de l'entreprise. Ces frais peuvent être de toutes natures, des dépenses de personnel, de main d'œuvre, du loyer des immeubles dont la société est locataire.

Dans la pratique, on peut prendre à titre illustratif le cas de l'immobilier de l'entreprise. Une entreprise peut ainsi détenir des immeubles, soit par acquisition, soit par location, soit par crédit-bail immobilier. Ces immeubles faisant l'objet de travaux tels que la peinture, le nettoyage, la plomberie, la rénovation, tous les frais occasionnés par ces travaux sont déductibles du résultat fiscal de l'entreprise. Dans l'hypothèse aussi où l'entreprise détient un immeuble par le biais d'une location simple, ces frais généraux ne peuvent être admis en déduction. Ce qui sera admis en déduction, c'est bien évidemment les locations et charges locatives. Ce principe est valable aussi bien en droit français[767] qu'en droit sénégalais[768].

[764] Emmanuel TAUZIN, *L'intérêt de l'entreprise et le droit fiscal*, Thèse, L'Harmattan, 2011, p. 203.
[765] Article 39 du CGI français
[766] Article 8-II du CGI sénégalais.
[767] Article 31 du CGI français.
[768] Article 44 du CGI sénégalais.

Cependant, lorsque l'entreprise détient un immeuble en ayant contracté un crédit-bail, cette détention ouvre droit à une déduction des frais généraux. L'entreprise preneuse n'est pas encore, du point de vue juridique, propriétaire. Mais, le principe de la réalité économique sur l'apparence juridique voudrait que les dépenses d'entretien ou de réparation à engager incombent à l'entreprise preneuse. Juridiquement, l'acquisition d'un immeuble est un acte de gestion normal.

À cet égard, tous les frais ou charges qui concourent à la diminution de l'actif net et qui sont engagés dans l'intérêt social de l'entreprise, doivent en principe être déductible du résultat imposable. Les législations fiscales ont établi des conditions cumulatives permettant de les apprécier. La 1ère condition de déductibilité d'une charge est énumérée aux articles 8-II du CGI sénégalais et 39-1 du CGI Français, elle précise que les charges doivent être exposées dans l'intérêt de l'entreprise. L'enjeu de cette condition est de préserver l'entreprise de son objectif premier consistant à faire du profit, ce qui exclut les actes anormaux de gestion, car une telle dépense coûterait à l'entreprise sans lui profiter. La 2ème condition de déductibilité d'une charge est énumérée aux articles 8-II du CGI sénégalais et 39-1 du CGI, elle précise que les charges doivent être régulièrement comptabilisées et appuyées de justificatifs (facture, note de frais, tickets, etc.)[769].

En effet, l'absence d'inscription en comptabilité de la charge prive de tout droit à déduction. C'est la conception retenue dans les droits nationaux. Donc, l'établissement de justificatifs suffisants garantit le caractère probant et constitue une preuve incontestable permettant de contrôler la réalité de la dépense et son montant exacte. On a déduit que les charges ne doivent pas présenter un caractère fictif. Dans la décision « Renfort Service », le Conseil d'État français a été jugé que, pour une écriture de charges, il appartient au contribuable de justifier que celle-ci est exacte dans son principe et dans son montant[770]. Cela signifie que la charge constitue effectivement une charge déductible et qu'il y a adéquation entre la somme inscrite en comptabilité et celle effectivement dépensée[771]. La 3ème condition de déductibilité d'une charge énumérée aux articles 8-II du CGI sénégalais et 39-4 du CGI, précise que les charges doivent se traduire par une diminution de l'actif net de la société.

[769] CE, 9 avril 1976, recueil Lebon, 9 / 8 SSR. Source : https://www.legifrance.gouv.fr.
[770] CE, 21 mai 2007, n°284719, *Dr. Fisc*. 2007, n°46, comm. 970, concl. E. GLASER, note Christophe DELAMADIERE.
[771] Daniel GUTMANN, *Droit fiscal des affaires*, 8e éd., LGDJ, 2017-2018, p. 383.

L'élément fondamental, mis en avant par les législateurs pour admettre les charges en déduction, est la « diminution de l'actif net ». La charge déductible influe directement sur le résultat de l'exercice auquel elle se rapporte en contribuant à sa diminution. Par exemple, les frais engagés par l'entreprise pour les besoins d'une cession d'élément d'actif immobilier peuvent en matière comptable s'analyser, soit comme des charges d'exploitation, soit comme devant venir en diminution de l'actif. De tels frais sont donc admis en déduction.

En revanche, en droit sénégalais, la loi 2004-12 du 6 février 2004 codifiée à l'article 8-II du nouveau CGI élargit les conditions de déductibilité des charges en ajoutant deux autres conditions. Ainsi, la charge doit concourir à la formation d'un produit non exonéré d'IS. En dépit des conditions de déductibilité antérieurement exigées, les charges doivent concourir à la formation d'un produit soumis à l'IS.

Dans le cas où la comptabilité ne permettrait pas de dissocier les charges à réintégrer, l'administration peut recourir à des méthodes de ratios ou de clés de répartition. Ces méthodes sont déterminées sur la base d'éléments précis ou par comparaison[772].

C'est ainsi que dans l'application du régime mère et fille, le législateur sénégalais, autorise la société mère à opérer une déduction forfaitaire de 5% du produit total des participations représentatives des frais et charges de toute nature qu'elle a engagés au cours de l'exercice au sens de l'article 21 du CGI.

Toutefois, les déductions abusives conduisent à une érosion de l'assiette fiscale et, par ricochet, du produit de l'impôt. Pour amoindrir ce risque, la déduction de certaines charges a été expressément limitée[773] dans les droits nationaux. Parfois, elles sont limitées au droit de déduction, parfois elles sont complétement exclues du droit à déduction[774] dans les droits nationaux. La première tient à l'intervention des législateurs français et sénégalais qui interdisent la déduction de certaines charges. En France, il s'agit, des dépenses somptuaires, des amendes ou des charges illicites. Ainsi, la loi de finances pour 2008 consacre la non-déductibilité de l'ensemble des sanctions et pénalités[775].

[772] Circulaire ministérielle n°0006779/MEF/DGID/BLEC du 20 août 2004 portant application de la loi 2004-12 du 6 février 2004 modifiant certaines dispositions du CGI issues de la loi 92-40 du 09 juillet 1992, p. 2.
[773] Article 39-2 et 39-4 du CGI français.
[774] Article 39-2 et 39-4 du CGI français.
[775] Article 39-2 et 39-4 du CGI français.

Le juge de l'impôt, fonde son raisonnement sur la notion d'emploi du bénéfice dans une décision du Conseil d'État, pour écarter la non-déductibilité des amendes pénales. Il a jugé que « les sommes affectées au paiement desdites amendes constituaient un emploi de bénéfices de l'entreprise considérée et ne pouvaient être regardées comme des charges de l'entreprise au sens de l'article 39-1 du CGI »[776].

En droit sénégalais, les limitations des charges déductibles posées par les dispositions réglementaires concernent les loyers, les frais de missions, les dons et les libéralités, les intérêts servis aux comptes courants d'associés. En application des dispositions de l'ancien CGI, la doctrine administrative sénégalaise considérait que ce n'est pas dans l'intérêt d'une entreprise de concéder une participation à fonds perdus dans le projet d'une coopérative d'habitat social de ses employés. De tels montants étaient donc considérés comme non déductibles du résultat imposable de l'entreprise[777].

Mais le nouveau CGI sénégalais reconnait la déductibilité des libéralités accordées sous forme d'œuvres sociales consenties au profit du personnel au sens de l'article 19 alinéa 1 du CGI sénégalais. La rédaction de l'article 9 alinéa 1-c du nouveau CGI est l'expression de l'adoption d'une position contraire à la doctrine administrative dans la mesure où de tels montants peuvent être considérés comme « des libéralités octroyées sous forme d'œuvres sociales consenties au profit du personnel dont la liste et les limites de déduction sont prévues par décision du ministre chargé des Finances »[778]. La même doctrine fiscale précitée rappelle en outre « qu'il est de principe, sur le plan fiscal, de ne pas admettre la déductibilité des primes versées au titre du contrat d'assurance garantissant la responsabilité civile du dirigeant d'entreprise »[779]. Dans l'ancien CGI, les dons étaient admis en déduction de l'IS dans la limite de deux pour mille du chiffre d'affaires. Dans le nouveau CGI, le législateur sénégalais a procédé à un recadrage.

[776] CE, 24 février. 1964, n° 58941, Lebon, p. 884 ; Dupont p. 349 ; *Dr. Fisc*. 1964, n° 13, comm. 477.
[777] Lettre n° 0887/DGID/LEG1 du 2 octobre 1996.
[778] Article 9 alinéa 1-c du CGI sénégalais.
[779] Lettre n° 0887/DGID/LEG1 du 2 octobre 1996.

Ainsi les dons éligibles en déduction[780] concernent les versements effectués au profit d'œuvre ou d'organismes d'intérêt général, à caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, ou familial[781], reconnu d'utilité publique[782].

En effet, pour les SA et les SARL, « ne sont admis en déduction que les intérêts rémunérant les sommes apportées d'un total au plus égal au capital social, à condition que le capital ait été entièrement libéré »[783]. La deuxième tient à l'intervention des législateurs qui excluent certaines dépenses des charges déductibles pour l'établissement de l'IS ou de l'IR au titre des BIC conformément aux dispositions des articles 39-4 du CGI français[784] et 8-II du CGI sénégalais[785]. En droit français, la première catégorie d'AAG par détermination de la loi concerne les dépenses dites somptuaires[786]. La loi du 28 décembre 1959[787] exclut expressément des charges déductibles pour l'établissement de l'IR au titre des BIC et de l'IS certaines dépenses qualifiées somptuaires.

En réalité, ce n'est pas tant parce que les charges présentent un caractère somptuaire qu'elles doivent être réintégrées dans les bénéfices imposables de l'entreprise en cause, mais parce qu'elles ne correspondent pas à la gestion de l'entreprise et qu'elles ne sont pas exposées dans l'intérêt de l'entreprise[788]. Les charges somptuaires concernent les dépenses de toute nature ayant trait à la chasse ou à la pêche, l'achat, la location ou l'entretien d'une résidence ou d'un bateau de plaisance. Après analyse, on constate que certaines dépenses comme les frais généraux sont immédiatement et intégralement déductibles alors que les amortissements donnent lieu une déduction répartie sur plusieurs exercices. Ainsi, en droits nationaux, les frais généraux, concourant à la diminution de l'actif net, sont immédiatement déductibles du résultat

[780] Seules les structures suivantes pouvaient bénéficier aux conditions de déductibilité des dons : l'association sénégalaise pour les nations unies, la fondation nationale d'action sociale du Sénégal, l'association sénégalaise d'assistance aux lépreux, Caritas Sénégal, la croix rouge sénégalaise, l'union nationale des aveugles du Sénégal, l'association éducation santé.
[781] Arrêté n° 6286/MEFF/DGID/LEG1 du 7 juin 1998 modifiant l'arrêté n°2903/MEF/DGID du 20 février 1987 portant liste des œuvres ou organismes d'intérêt général en faveur des quels peuvent être effectués des versements admis en déduction pour l'assiette des IR.
[782] Arrêté n° 6286/MEFF/DGID/LEG1 du 7 juin 1998 modifiant l'arrêté n°2903/MEF/DGID du 20 février 1987 portant liste des œuvres ou organismes d'intérêt général en faveur des quels peuvent être effectués des versements admis en déduction pour l'assiette des IR.
[783] Article 9 alinéa 2 du CGI sénégalais.
[784] Loi du 28 décembre 1959 codifiée à l'article 39-4 du CGI français.
[785] Loi 2012-31 modifiée portant Code général des Impôts sénégalais.
[786] Article 39 alinéa 4 du CGI français.
[787] Loi n°59-1472 du 28 décembre 1959.
[788] Emmanuel TAUZIN, *L'intérêt de l'entreprise et le droit fiscal,* Thèse, L'Harmattan, 2011, p. 205.

imposable et sont à comptabiliser dans les comptes de classe 6 PCG Sénégalais[789] et PCG français[790], tandis que, les immobilisations (se traduisant avec l'entrée d'un nouvel élément à l'actif) ne peuvent être déduites immédiatement, et feront l'objet d'amortissements suivant un plan d'amortissement établi en fonction de la durée d'utilisation prévue. Elles sont à comptabiliser dans les comptes de classe 2. L'entreprise peut également conformément aux lois nationales déduire certains amortissements.

2/ La déductibilité des amortissements

La notion d'amortissement n'est pas l'apanage du droit fiscal. Le droit comptable et le droit financier peuvent se l'approprier. Pourtant l'objectif de la notion est identique, mais les rôles sont différents. Sur le plan financier, l'amortissement consiste à prévoir le remplacement des investissements et à anticiper ce remplacement, d'où la fonction d'autofinancement de l'amortissement pour l'entreprise. Sur le plan comptable, l'amortissement est avant tout un moyen de retracer comptablement, avec exactitude, la réalité économique de l'entreprise. Il se définit comme la constatation en comptabilité de la dépréciation normale subie au cours d'un exercice par un élément qui se détériore par l'usage ou par le temps. Sur le plan fiscal, l'amortissement pourrait répondre à un objectif différent. Fiscalement, l'amortissement se définit comme la prise en charge par un exercice d'une dépense qui a été faite antérieurement et qui se répartit sur un certain nombre d'exercices, ceux auxquels elle profite[791].

En droit français, l'amortissement se conçoit comme toute dépréciation des éléments de l'actif immobilisé de l'entreprise. Il constitue une perte de substance pour cette dernière. Cette perte doit être enregistrée dans la comptabilité de l'entreprise. Pour maintenir la valeur initiale des capitaux engagés dans l'entreprise, l'exploitant doit la compenser par un prélèvement sur les bénéfices de l'exploitation.

En droit sénégalais, le législateur a la même acception de la notion d'amortissement comptable, qu'il définit comme « la constatation de l'amoindrissement de la valeur d'une immobilisation qui se déprécie de façon certaine et irréversible, par l'effet du temps, du

[789] Compte 622 - Locations et charges locatives, 624 - Entretien, réparation et maintenance, Plan comptable sénégalais.
[790] Compte 6132 - Locations immobilières, 6152 - Entretien et réparations sur biens immobiliers, Plan comptable français.
[791] Patrick SERLOOTEN, *Droit fiscal des affaires,* 15e éd., 2016-2017, Dalloz, p. 200-201.

changement technique, de l'évolution des marchés »[792]. En général, tous les biens, les stocks et les immobilisations de l'entreprise font en effet partie de l'actif immobilisé et se déprécient de manière irréversible avec le temps. Pour constater cette dépréciation, les lois françaises et sénégalaises autorisent aux entreprises de procéder à des amortissements afin de les déduire de leur résultat imposable. L'amortissement des stocks, des créances ou des immobilisations va se faire suivant leur durée d'utilisation prévue.

En France, l'article 39 du CGI prévoit le principe de la déductibilité du résultat imposable des amortissements des actifs immobilisés, tandis qu'au Sénégal, l'article 10 alinéa 1 du nouveau CGI valide le principe de déductibilité des amortissements en ces termes, « sont admis en déduction les amortissements des biens d'équipement effectués par l'entreprise, dans les limites de ceux qui sont généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation ».

En effet, l'approche de l'amortissement par la durée est plurielle. Sur le plan comptable, la durée d'amortissement d'un actif est fixée d'après sa durée réelle d'utilisation attendue par l'entreprise. Elle est donc déterminée individuellement par chaque entreprise en fonction des caractéristiques techniques du bien, mais aussi, de l'utilisation que l'entreprise entend faire de ce bien. D'un point de vue fiscal, les règles fiscales d'amortissement sont déconnectées des règles comptables dans leur durée d'amortissement (durée d'usage sur le plan fiscal) et dans leur rythme d'amortissement (amortissement dégressif ou exceptionnel). Fiscalement, les entreprises déduisent leurs amortissements calculés à partir de la durée en fonction des usages[793].

Cependant la distinction entre les règles comptables et les règles fiscales donnent lieu, soit à des amortissements dérogatoires, soit à des déductions ou réintégrations extracomptables. Ainsi, en droit national[794], les amortissements revêtent une attitude patrimoniale. Car, pour être admis en déduction, ils doivent être pratiqués sur des éléments d'actifs appartenant à l'entreprise, ce qui exclut les biens dont l'entreprise n'est pas propriétaire. Ils ne doivent être pratiqués que sur des éléments de l'actif immobilisé soumis à dépréciation.

[792] Article 8 - 6° du CGI sénégalais.
[793] Article 39-1-2° du CGI français.
[794] En droit fiscal français et sénégalais.

Explicitement, il s'agit d'actif qui par nature se déprécie du fait de l'usage et du temps (outillages, matériels, bâtiments etc.), ce qui exclut les immobilisations qui ne se déprécient pas du fait de leur utilisation (terrain, fonds de commerce, immobilisations financières). Toutefois, un terrain qui constitue l'assiette de l'exploitation d'une carrière, peut faire l'objet d'un amortissement dans la mesure où le coût des travaux préparatoires à l'extraction des matériaux, peut être porté à l'actif du bilan de l'entreprise[795]. L'amortissement est donc une technique de mise à jour de la valeur bilancielle des actifs y figurant. Elle est obligation juridique, comptable et fiscale pesant sur l'ensemble des immobilisations amortissables inscrites au bilan[796]. Ce caractère obligatoire a fortement influé les droits nationaux lors de l'apparition de la norme internationale comptable. Ainsi, à la date du 1er janvier 2005, les entreprises françaises ont dû modifier leurs habitudes en matière commerciale.

Le cadre français a effectivement adopté les normes IFRS (*International Financial Reporting Standards*) qui se caractérisent par leur finalité financière dont le but est de communiquer internationalement des informations standardisées sur les résultats de l'entreprise. Comme le soulignait très justement le professeur Maurice COZIAN, « ces nouvelles normes à vocation mondiale, largement inspirée des modèles anglo-saxons […] affectent la façon de penser et de s'exprimer, les comptables et les fiscalistes sont désormais priés de s'exprimer dans la nouvelle langue IFRS qui très souvent s'éloigne de l'ancien langage, comptable ». Elles affectent également les « concepts », c'est-à-dire le fond. Il en résulte un véritable bouleversement en la matière.

Dans l'ensemble, les nouvelles règles sont moins généreuses que les anciennes, ce qui risquait de pénaliser les entreprises. Une diminution des amortissements déductibles entraine en effet une augmentation correspondante des résultats imposables[797]. Ainsi, trois méthodes ont vu le jour en France. Une première méthode, propose d'aligner entièrement la fiscalité sur la comptabilité, ce qui aurait été un facteur logique et simple, mais au prix d'un surcroit fiscal pour les entreprises. Mais, cette méthode risque d'être écartée.

Une deuxième méthode propose de déconnecter la fiscalité de la comptabilité. Les entreprises pratiquant en comptabilité des amortissements selon les nouvelles normes, mais recalculant, selon les normes anciennes, auraient ainsi conservé leurs avantages antérieurs moyennant la tenue d'une double comptabilité.

---

[795] CE, 25 octobre 1961, req. n° 34008, p. 442. Source : BOI-BIC-AMT-10-20-20140312.
[796] Ange Constantin MANCABOU, *Gestion fiscale et comptable de l'entreprise, fiscalité sénégalaise et comptabilité OHADA*, op. cit., p.165.
[797] Maurice COZIAN et Florence DEBOISSY, *Précis de fiscalité des entreprises*, 33e éd., 2009-2010, p. 84-85.

Une troisième méthode propose que les règles fiscales soient calquées sur les nouvelles normes comptables. Les entreprises ne sont pas pénalisées pour autant puisqu'elles sont autorisées à déduire, par la technique des amortissements dérogatoires, ce qu'elles perdent sur le plan comptable. C'est cette troisième méthode qui est retenue par les praticiens.

Cependant l'étude des amortissements doit se faire sur le plan comptable et fiscal. Pour le comprendre, il faut indiscutablement accepter l'interaction entre les règles fiscales et comptables. En pratique, deux règlements du CRC[798] prouvent contextuellement cette interaction.

En droit français, les règles prévues en matière de définition, d'évaluation, de comptabilisation, de dépréciation et d'amortissement des actifs des entreprises soumises aux BIC et à l'IS ont été profondément modifiées, à compter des exercices clos en 2005, impactant les règles fiscales[799]. Avant la réforme du 1er janvier 2005, les immobilisations corporelles étaient amorties selon un rythme d'usure plus rapide. Avec la réforme de 2005, il a été convenu de ventiler l'immeuble en deux composants. En comptabilité, un composant ne peut être identifié que si son remplacement est prévu au cours de la durée réelle d'utilisation de l'immobilisation, c'est-à-dire on tient compte de l'utilisation de l'immobilisation. Lorsque le remplacement du composant intervient, le coût de remplacement est inscrit à l'actif et la valeur nette comptable du composant d'origine est comptabilisée en charge[800]. Sur ce point, le droit fiscal épouse les mêmes critères de composants que le droit comptable[801].

En fiscalité, l'entreprise peut être amenée à faire un emprunt, au moment de le traiter, elle doit absolument comptabiliser le coût d'acquisition.

En revanche en comptabilité, l'entreprise choisit entre les comptabiliser en charges ou les incorporer au coût de l'actif. Ce choix est général et unique pour tous les biens, stocks et immobilisations. Sur ce point, les règles fiscales s'alignent sur les règles comptables, en se limitant sur les immobilisations et les stocks. C'est l'article 39 du CGI français qui prévoit « que seuls sont déductibles, les amortissements réellement effectués par l'entreprise », mais cela ne suffit pas, car « il y a lieu par conséquent de recourir à la technique des amortissements dérogatoires[802] pour pouvoir continuer à appliquer les règles fiscales spécifiques relatives à la base, à la durée et au mode d'amortissement des immobilisations »[803].

---

[798] Le comité de la réglementation comptable du 12 décembre 2002 et du 23 novembre 2004.
[799] Article 38 quater de l'ANNEXE III au CGI prévoit que les entreprises doivent respecter les définitions du PCG, sous que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles applicables pour l'assiette de l'impôt.
[800] Jean SCHMIDT, Emmanuel KORNPROBST, *Fiscalité de l'immobilière*, 12e éd., Lexis-nexis, p. 508.
[801] CGI, Ann. II, article 15 bis.
[802] Article 322-2 du Plan Comptable Général français.
[803] Jean SCHMIDT, Emmanuel KORNPROBST, *Fiscalité de l'immobilière*, 12e éd., Lexis-nexis, p. 509.

Par conséquent, ces modifications marquantes, touchant le droit français, n'ont pas laissé indifférent le législateur OHADA en général, et sénégalais en particulier. Ainsi, le règlement n° 05/CM/UEMOA du 28 juin 2013 portant révision du SYSCOAHADA[804] a introduit un principe nouveau en ce qui concerne les amortissements des actifs immobiliers. C'est le fameux principe de l'amortissement suivant l'approche par composants. Suivant cette approche, il convient de distinguer les immobilisations décomposables et celles qui ne le sont pas. Les États membres de l'UEMOA, et le Sénégal en particulier, devront désormais tenir compte de ce règlement communautaire dans leurs droits nationaux. Ils devront recommander aux entreprises de dissocier le coût de revient des différents éléments constitutifs de leurs immobilisations corporelles dans le cas où ces éléments comportent des durées de renouvellement différentes (méthode d'amortissement par composants)[805].

Les États doivent aussi exhorter les entreprises à définir un plan d'amortissement distinct, en fonction de la durée prévisible d'utilisation de l'élément considéré : pour la structure, d'une part, et pour chacun des composants identifiés, d'autre part. L'introduction au Sénégal d'une règle analogue à la règle française ne saurait par conséquent être envisagée sans une analyse approfondie de son incidence sur le financement des entreprises. Une telle mesure devrait s'accompagner d'un allégement concomitant de la charge d'IS, accompagné d'une baisse de son taux.

Il est enfin important de préciser que différents procédés d'amortissements sont utilisés par les entreprises dans les deux pays, tels que l'amortissement dégressif, l'amortissement linéaire et l'amortissement accéléré. L'amortissement dégressif a été introduit dans la législation française pour des raisons économiques, dont la première est l'incitation de l'entreprise au renouvellement des investissements. Il existe toujours en droit français, quelle que soit la date d'acquisition de l'actif.

En général, le régime d'amortissement dégressif[806] est réservé aux biens utilisés par les entreprises du secteur industriel, et a été étendu par la doctrine française aux biens identiques utilisés par les entreprises du secteur commercial et non commercial.

[804] Le Règlement n°05/2013/CM/UEMOA du 28 juin 2013 portant modification du SYSCOA et le règlement d'exécution n°005/2014/COM/UEMOA du 31 mai 2014 disposent que les nouvelles règles et méthodes comptables du SYSCOA sont adoptées, et s'appliquent aux comptes des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2014.
[805] Oumar SAMBE et Mamadou Ibra DIALLO, *Le Praticien Comptable, Système Comptable OHADA*, éd. 2011, p. 89.
[806] Article 39 A du CGI français.

Au Sénégal, la loi n° 92-40 du 9 juillet 1992 portant CGI a mis en place un cadre légal et réglementaire d'incitations fiscales à l'investissement ; citons parmi celles-ci, l'extension de l'amortissement dégressif ou accéléré[807] en faveur du matériel et de l'outillage neuf[808]. Mais, quel que soit le pays, les biens éligibles doivent avoir une durée normale d'utilisation au moins égale à trois (3) ans en France et à cinq (5) ans au Sénégal, avoir été acquis neufs conformément aux dispositions des articles 22 de l'ANNEXE II au CGI et à l'article 39 A-2-2° du CGI français et 10 alinéa 1 du CGI sénégalais. Par conséquent, les actifs concernés par l'amortissement dégressif sont identiques. Seuls les biens d'équipements et outillages neufs utilisés exclusivement pour les opérations industrielles de fabrication, de transport, de tourismes, etc., subissent un amortissement dégressif. La France maintient une liste des biens éligibles, qui comprend notamment les matériels et outillages utilisés pour des opérations industrielles de fabrication de transformation ou de transport[809]. Cependant, la possibilité de passer des amortissements linéaires ou accélérés existe aussi bien en France qu'au Sénégal.

En effet, les méthodes de dépréciation fondées sur la durée d'utilisation et l'évaluation individuelle des biens économiques sont sensiblement les mêmes. Les deux régimes fiscaux semblent converger vers le principe d'amortissement individuel. L'individualisation du principe au regard de la comptabilité est intéressante puisque l'amortissement consécutif à l'usure, au vieillissement d'un bien, reflète les pertes de valeur de façon explicite et conforme à la réalité économique. L'objectif de l'évaluation individuelle est d'éviter la compensation réciproque de corrections positives et négatives de la valeur des éléments d'actif. Il s'agit d'un principe de comptabilité du droit commercial reconnu de manière générale à la fois en droit comptable français et sénégalais. Selon ce principe, les biens inscrits à l'actif et au passif doivent être évalués chacun de manière individuelle à la date de clôture de l'exercice.

Ce principe s'est construit au fil du temps et repose sur le principe de prudence. En tout état de cause, l'amortissement devra cesser dès que les biens, les stocks et les immobilisations, sortent des éléments d'actif de l'entreprise.

[807] A la double condition : a) D'être utilisés exclusivement pour les opérations industrielles de fabrication, de manutention, de transport, de tourisme, de pêche, d'élevage et d'exploitation agricole, ou de remplir une fonction anti-polluante, sous réserve dans ce dernier cas, que l'équipement ait été agréé par le département ministériel compétent ; b) D'être normalement utilisables pendant au moins cinq ans article 8-6 du CGI sénégalais.
[808] Article 8-6° du CGI sénégalais issus de la loi n°2004-12 du 6 février 2004 portant réforme du CGI.
[809] Article 22 de l'ANNEXE II au code général des impôts (CGI) et au 2 de l'article 39 A du CGI français.

Dans la pratique, l'exemple le plus illustratif, c'est celui des biens immobiliers de l'entreprise. On sait qu'au plan comptable, les entreprises peuvent procéder à des tests de dépréciation lorsqu'il existe un indice de perte de valeur. Il conviendra alors de comparer la valeur nette comptable de l'immeuble avec sa valeur de marché. Si la valeur de marché déterminée est nettement inférieure à la valeur nette comptable, l'entreprise devra constater une dépréciation en plus de l'amortissement, pour ramener la valeur comptable à sa valeur de marché. Ce qui constituera une provision pour perte. Naturellement les provisions sont déductibles du résultat de l'entreprise.

3/ La déductibilité des provisions

L'entreprise peut faire face à certaines charges qui sont prévisibles et les amoindrir au moment du calcul du résultat imposable. De même, lorsque l'entreprise envisage de faire face à certaines charges imprévisibles et dont des circonstances particulières rendent probables, elle pourra procéder à une provision pour charges. Cependant, la notion n'est pas inconnue, elle fait partie du quotidien du contribuable ou de l'agent économique qui habituellement provisionne de l'argent pour prévoir des lendemains difficiles, pour payer ses impôts ou encore pour partir en vacances. L'approche vue sous cet angle est une amputation de l'actif net ou du revenu présent et non futur du contribuable.

Mais sur le plan comptable, une provision pour risque et charges se définit comme un passif[810] dont l'échéance ou le montant ne sont pas fixés de façon précise[811]. Toutefois, la provision ne doit pas être confondue avec les dettes provisionnées qui sont susceptibles de se transformer ultérieurement en vraies dettes dont l'échéance n'est pas connue, ni avec les réserves qui sont des affectations de résultats non distribués.

Ainsi, le CGI français prévoit à son article 39 alinéa 1-5 la déductibilité des provisions en ces termes « sont déductibles les provisions constituées en vue de faire face à des pertes ou charges nettement précisées et que des événements en cours rendent probables, à condition qu'elles aient été effectivement constatées dans les écritures de l'exercice ». Un principe proche est retenu dans le CGI sénégalais en son article 11 alinéa 1, lequel prévoit la déductibilité des provisions en ces termes : « Sont admises en déduction pour la détermination du résultat imposable, les provisions constituées en vue de faire face à des pertes ou charges nettement

[810] Article 212-1 du PCG français qui définit la notion de passif comme un élément du patrimoine de l'entreprise ayant une valeur économique négative pour l'entité, c'est-à-dire comme une obligation de l'entreprise à l'égard d'un tiers dont il est probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources au bénéficie de tiers, sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci.
[811] Article 212-3 du PCG français.

précisées et que les événements en cours rendent probables, à condition qu'elles aient été effectivement constatées dans les écritures de l'exercice et figurent au relevé des provisions prévu à l'article 31 ».

À la lecture de ces deux articles, on peut constater que les législateurs français et sénégalais distinguent bien la notion de provision pour charges probables de la notion de provision pour perte probable, avant de poser les conditions de leurs déductibilités. Les conclusions du commissaire du gouvernement Noël CHAHID-NOURAI sur l'affaire Société Générale sont que la notion de perte est définie comme « une solde négatif résultant de la comparaison plus que décevante entre des produits et des charges déterminées », et la charge, par contraste, comme « une dépense, non un solde ».

Cependant, il est clairement établi, par les dispositions des articles 11 du GCI sénégalais et 39 alinéa 1-5 du CGI français, que la déduction des provisions est subordonnée à des conditions de fond et de forme résultant des articles précités. On ne peut déduire une provision pour perte, que si la probabilité est justifiée. On ne peut évaluer une provision pour charge qu'en tenant comptent des seules charges probables devant être supportées ultérieurement par l'entreprise.

Elles doivent être déductibles par nature, être nettement précisées, probables et non simplement éventuelles. Elles doivent résulter d'événements survenus pendant l'exercice et en cours à sa clôture. Pour être admises en déduction pour l'assiette de l'impôt, les provisions doivent être effectivement comptabilisées.

Par ailleurs, en droit français, les provisions y compris celles dont la déduction est autorisée par des dispositions légales particulières, doivent figurer sur le tableau des provisions prévu à l'article 38 de l'ANNEXE III au CGI. À cet effet, les entreprises doivent joindre à la déclaration de leurs résultats : le tableau n° 2056 pour celles qui sont soumises au régime du bénéfice réel, le relevé des provisions figurant sur le tableau n° 2033-D pour celles qui sont placées sous le régime simplifié.

Le défaut de production du tableau des provisions ou la fourniture de renseignements incomplets entraînent l'application d'une amende au sens de l'article 1763 du CGI français[812]. En droit sénégalais, la législation fiscale fait référence au relevé des provisions qui doit être établi sur un papier libre, il doit être déposé, en même temps que la liasse fiscale, au plus tard le 30 avril.

[812] LA DGFP, *Précis de droit fiscal 2013* ; BOI-BIC-PROV-20-20 p. 94-95B.

Dans le cadre de la Charte de l'investissement, tout projet nouvellement créé au Sénégal bénéficie de l'exonération d'imposition pour une période de cinq (5) années. L'entreprise peut également bénéficier d'une provision pour l'investissement en Franchise d'impôts dans une limite de 20% du bénéfice et de 30% du montant de l'investissement, sous condition de l'affecter à l'acquisition de biens d'investissement (autres que le terrain, l'immeuble et voitures). Cette provision doit être utilisée dans un délai maximum de trois (3) ans, et le bien acquis doit être conservé dans l'actif pendant une durée d'au moins cinq (5) ans. Pour les sociétés opérant dans le secteur minier, la provision peut atteindre jusqu'à 50% du bénéfice, sans toutefois que soient cumulées les deux provisions. Les conditions de déductibilité des charges financières sont spécifiques.

B / Les conditions particulières de déductibilité des charges

Une déduction fiscale est une réduction du revenu imposable. Il s'agit d'un avantage fiscal accordé avant l'imposition. Les législations françaises et sénégalaises autorisent l'entreprise, dans certaine situation particulière, à déduire certaines charges financières (**1**), à déduire divers frais (**2**) et parfois même l'imputation de certains déficits antérieurs **(3).**

1/ Les charges financières

L'élément fondamental que les deux lois nationales mettent en exergue pour la déductibilité des frais engagés par l'entreprise est « la diminution de l'actif net ». Dès lors que l'on constate une diminution de l'actif dans le bilan de l'entreprise, toute déduction est fiscalement autorisée. En général, les frais financiers recouvrent essentiellement les intérêts que l'entreprise est amenée à verser à un tiers qui lui a consenti un emprunt. Il peut s'agir d'un emprunt bancaire, d'intérêts versés en raison des sommes prêtées à l'entreprise, des agios, des commissions et autres frais bancaires ou assimilés, etc. Ainsi, l'ensemble de ces frais financiers, participant à une diminution de l'actif dans le bilan de l'entreprise, sont déductibles du résultat de l'entreprise. De façon plus explicite, les législations fiscales française et sénégalaise[813] précisent en substance la nature des frais financiers qui sont en principe déductibles du résultat imposable[814].

[813] Article 9 alinéa 2 du CGI sénégalais.
[814] Il s'agit des frais qui au cours de l'exercice où ils sont devenus une dette certaine (dans son principe) et déterminés dans son montant, c'est-à-dire de l'exercice durant lequel ils ont couru, mais sous réserve de constituer une charge effective régulièrement comptabilisée, d'être appuyés de justifications suffisantes, de se rattacher à la

Cela signifie dans la pratique que les charges non nécessitées par l'exercice de l'activité professionnelle, notamment celles afférentes à un bien inscrit à l'actif du bilan, mais non utilisées pour les besoins de l'activité professionnelle, ne sont pas prises en compte dans le résultat professionnel imposable, sauf exception, en application des dispositions du II de l'article 155 du CGI. De même, les dépenses personnelles de l'exploitant individuel doivent être également considérées comme étrangères à la gestion normale de l'entreprise et, par suite, ne sont pas déductibles.

Suivant la jurisprudence du Conseil d'État et de la doctrine constante, si le solde du compte de l'exploitant individuel est débiteur du fait des prélèvements effectués, les frais et charges correspondant aux emprunts et découverts bancaires rendus nécessaires par la situation de trésorerie de l'entreprise, sont considérés comme supportés dans l'intérêt de l'exploitant et non dans celui de l'entreprise[815]. Lorsque le juge de l'impôt estime que le compte de l'exploitant est devenu débiteur, non en raison en raison d'un excès de prélèvement, mais de charges financières afférentes à des emprunts contractés en vue de faire face à un investissement, il les considère comme déductibles[816].

En effet, certaines dispositions législatives limitent la déductibilité des charges financières en France et au Sénégal. C'est le cas du mécanisme dit de sous-capitalisation de l'article 212 II du CGI qui limite la déduction des intérêts versés à des entreprises liées, lorsque l'entreprise versante est considérée comme sous-capitalisée au regard des trois ratios[817]. Il est important de préciser qu'en droit français la déduction des intérêts versés à des associés est traditionnellement soumise à une double condition : que le capital social soit entièrement libéré et que le taux n'excède pas la moyenne des taux effectifs moyens[818] pratiqués par les établissements de crédit. En France, la loi de finances pour 2006 a introduit un dispositif destiné à sanctionner plus généralement les situations de « sous-capitalisation ».

---

gestion normale de l'entreprise, d'être exposés dans l'intérêt de l'exploitation, de concourir à la formation d'un produit non exonéré d'impôt assis sur le bénéfice.

[815] CE, 28 novembre 1973, req. n° 87191 ; CE, 21 mars 1978, req. n° 2233.

[816] CAA de Lyon du 29 mai 1996, 4e chambre, n° 94-1881, Lévy, *RJF* 1996, n° 8-9, comm. N° 972 ; *Dr. Fisc*. 1996, n°38, comm. N° 1103, conclusion Me J. FELMY

[817] « Ratio d'endettement, ratio de couverture d'intérêts et ratio d'intérêts servis par des entreprises liées » ; Voir sur ce sujet : *Précis de fiscalité*, DGFIP ; 2013, p. 898 ; http://www2.impots.gouv.fr.

[818] « Cela concerne les prêts à taux variable aux entreprises d'une durée initiale supérieure à deux ans, taux publié trimestriellement » ; Voir sur ce sujet : *Précis de fiscalité*, DGFIP ; 2013, p. 898 ; http://www2.impots.gouv.fr/documentation/2013/precis_fiscalite/tome1.pdf.

Elle ne s'applique qu'aux intérêts versés à des entreprises liées[819] ou en rémunération de prêts ou avances garanties par des entreprises liées.

Au Sénégal, sous l'ancien CGI, le législateur s'en était tenu surtout aux principes généraux de déduction des charges ; avec le nouveau CGI, l'article 19 alinéa 1 du CGI a innové en introduisant le principe de limitation de la déductibilité des frais financiers, des intérêts des prêts accordés par des associés ou des entreprises liées et à l'achat de participations[820]. La volonté du législateur sénégalais est d'encadre la liberté de concurrence afin d'éviter que certaines entreprises puissent bénéficier de prêts dans des conditions jugées anormales ou abusives[821]. Dans ce cas, l'entreprise individuelle bénéficiera des mêmes avantages fiscaux que les sociétés de capitaux.

Ces principes et exceptions sont comparativement proches dans les deux systèmes fiscaux. Toutefois, la déductibilité n'est pas seulement un principe valable pour les charges financières dans les deux États, elle est valable pour un certain nombre de dépenses également déductibles, tels que les dons, les subventions et les frais de siège.

2 / Les frais divers

En principe, les dons, les subventions sont considérées comme des dépenses, ils constituent un emploi du bénéfice, mais ils ne sont pas déductibles. Toutefois, dans certaines situations, la déductibilité de dépenses ouvre droit à des réductions d'impôt. En France, les dons en faveur d'œuvres d'intérêt général ou d'organismes agréés sont autorisés[822]. Ainsi, la réduction d'impôt est égale à 60 % des montants versés. Mais, pour y bénéficier, les dons effectués par les entreprises assujetties à l'IR ou à l'IS au profit d'œuvre ou d'organisme d'intérêt général doit avoir un caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social ou humanitaire.

[819] « Deux entreprises sont liées lorsque l'une détient directement ou par personne interposée la majorité du capital social de l'autre ou y exerce en fait le pouvoir de décision ou lorsqu'elles sont placées l'une et l'autre sous le contrôle d'une même tierce entreprise », Voir sur ce sujet : *Précis de fiscalité*, DGFIP ; 2013, p. 898 ; http://www2.impots.gouv.fr/documentation/2013/precis_fiscalite/tome1.pdf.
[820] Pape Malick SECK, *La fiscalité de l'immobilier de l'entreprise, mémoire de fin de formation*, ENAM Sénégal, 2013-2015, p. 25.
[821] Idem, p. 27.
[822] Article 238 bis du CGI Ann. III ; voir sur ce thème : Précis de fiscalité, DGFIP ; 2013, p. 58-59; http://www2.impots.gouv.fr.

Les dons versés aux associations ou aux fondations, sont des dépenses et ouvrent droit à la réduction d'impôt, à condition qu'ils soient d'utilité publique et que leurs objets soient culturels[823]. Les subventions versées par une entreprise à une autre entreprise en liquidation ouvrent droit à la réduction d'impôt[824].

En revanche au Sénégal, les dons ne sont pas déductibles, s'ils occasionnent des dépenses nécessitées par l'exercice de la profession, dans ce cas ils représentent plutôt des libéralités. Selon la doctrine administrative sénégalaise, « tous les dons qui ne revêtent pas un caractère de charge déductible doivent s'analyser comme une libéralité et en conséquence sont soumis à l'impôt de distribution »[825]. Par conséquent, l'article 8 du CGI sénégalais très proche des dispositions de l'article 238 bis du CGI Ann. III français, accepte la déductibilité des versements effectués au profit d'œuvres ou d'organismes d'intérêt général à caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social ou familial, est désignée par arrêté du ministre chargé des finances.

En effet, ces versements doivent être impérativement réintégrés pour la détermination du résultat fiscal. De même, les dons alloués aux organismes dits d'utilité publique et désignés par l'arrêté ministériel n°6286 du 7 juin 1988, abrogeant et remplaçant l'arrêté n° 2903 du 20 février 1987, sont admis en déduction de l'IS dans la limite de 2 pour 1000 du chiffre d'affaires.

Les organismes concernés sont la Fondation Nationale d'Action Sociale du Sénégal (FNASS), l'Association sénégalaise d'assistance aux personnes ayant la lèpre (ASAL), l'Association sénégalaise pour les Nations Unies (ASNU), l'Union Nationale des Personnes Ayant une déficience visuelle du Sénégal (UNAS), le CARITAS, la Croix-Rouge sénégalaise, les Fondations d'Utilité publique. Concernant les frais de siège, toutefois, sauf convention internationale, la quote-part des frais de siège ne doit pas excéder 20% du bénéfice net comptable réalisé au Sénégal avant déduction de la quote-part des frais. Cette mesure concerne les entreprises qui ont leurs activités au Sénégal, mais leur siège est situé à l'étranger. Au contraire et en application d'un principe général, la filiale sénégalaise d'une société étrangère est admise à déduire de son bénéfice imposable la somme versée à la société mère étrangère au titre des frais généraux engagés par celle-ci pour le fonctionnement de la filiale.

[823] Idem, p. 845.
[824] Idem, p. 58-59.
[825] Circulaire n°0677/MEF du 20 Août 2004, http://www.finances.gouv.sn/en/.

Dans ce cas, il appartiendra à la société sénégalaise de justifier la réalité et le montant des sommes qu'elle entend déduire.

3/ L'imputabilité des déficits antérieurs

Les aléas économiques font que les entreprises peuvent se retrouver dans des situations difficiles. Soit les résultats sont positifs, soit ils génèrent des pertes. Les conditions d'admission du report déficitaire portent à la fois sur la situation de l'entreprise qui entend déduire le déficit et sur le déficit lui-même. En matière fiscale, le déficit, d'une part, n'est susceptible d'être déduit qu'au sein de la même entreprise, et d'autre part, pour être reportable, il doit être conforme à des charges elles-mêmes déductibles. Il appartient logiquement au contribuable d'en justifier la réalité, la nature et le montant.

Toutefois, la neutralité de l'imposition voudrait que les pertes instantanées soient imposées comme des bénéfices, ce qui signifie que l'administration fiscale transfère aux entreprises l'équivalent de l'impôt négatif calculé dans les mêmes conditions qu'un bénéfice. Très souvent, les administrations fiscales ne sont en général pas favorables à une telle action. En France, l'administration fiscale se contente souvent d'autoriser le report en avant des pertes, c'est-à-dire lorsque les bénéfices réapparaîtront, les pertes réalisées auparavant pourront en être déduites avant qu'ils soient soumis à l'impôt. En revanche, l'administration fiscale sénégalaise ne l'autorise pas.

En effet, le mécanisme du report des déficits antérieurs est un mécanisme imparfait, car il faut que les bénéfices réapparaissent effectivement dans le délai maximum au-delà duquel une perte n'est pas imputable. L'entreprise perd donc en termes actuariels. Au regard du droit français, cette imputation des déficits antérieurs a été revue et corrigée. En 2011, le législateur français avait modifié les modalités d'application des dispositifs de report en avant et en arrière des déficits des entreprises soumises à l'IS[826]. Ainsi, en 2013, il a procédé au rabotage du report des déficits, et l'article 24 de la loi de finances pour 2013 a restreint les conditions de report en avant des déficits en abaissant de 10 % le plafond d'imputation[827]. L'administration l'a intégré à sa doctrine, en précisant le cas des sociétés bénéficiaires d'abandons de créances. Le dispositif de la loi de finances de 2013 est codifié au 3e et 4e alinéa de l'I de l'article 209 du Code général des impôts.

[826] Article 2 de la seconde loi de finance rectificative pour 2011, Loi n° 2011-1117 du 19 septembre 2011 de finances rectificative pour 2011 Source : https://www.legifrance.gouv.fr.
[827] Livre vert sur la convergence franco-allemande en matière de fiscalité des entreprises, p.7 ; Source : http://www.circuloeconomia.com/wp-content/uploads/2014/10/Livre-vert-convergece-fiscale.pdf.

Conformément aux dispositions du 3e alinéa de l'I de l'article 209 du CGI, sous réserve de l'option pour le report en arrière prévue à l'article 220 quinquies du CGI, le déficit fiscal subi au cours d'un exercice donné constitue une charge de l'exercice suivant et doit être imputé sur le bénéfice de cet exercice[828].

En revanche, le Sénégal est loin de cette problématique assez avancée, car ce type de report n'est pas pratiqué, seul le report en avant est autorisé. En effet, entre la France et le Sénégal, le principe est certes le même, mais l'évolution des règles en matière de déficits reportables diffère. En cas de changement de contrôle ou de changement d'activité, en France, les déficits sont perdus ; au Sénégal, c'est une logique de la limitation de délai qui s'applique, l'ordre d'imputation mérite d'être revu, l'intérêt de l'entreprise consiste à imputer les déficits avant la forclusion légale.

La France pourrait revoir les règles de déchéance des reports déficitaires en cas de changement d'activité, soit en abandonnant ce critère[829] au profit d'un critère de changement de contrôle appliqué en Allemagne,[830] ce qui ouvre une opportunité de convergence prônée par les pouvoirs politiques[831], soit en précisant le critère actuel.

Pour le Sénégal, il serait souhaitable que l'article 14 du CGI soit plus explicite sur le régime de report des déficits. Le législateur doit préciser si le report des déficits n'est admis que dans le cadre d'une même société ou sur plusieurs sociétés liées. En effet, les déficits des sociétés absorbées ne doivent pas, en cas de fusion, être transférés aux sociétés absorbantes, sauf exception accordée par un agrément administratif ; le report doit être également paralysé lorsque certains changements importants dans l'activité de la société sont analysés comme entraînant une cessation d'entreprise[832].

En effet, l'analyse de l'imposition des bénéfices en France et Sénégal nécessite la prise en compte de l'assiette brute et nette dans le calcul du résultat imposable de l'entreprise. Toutefois, cette dernière est obligée de prendre en compte tous les revenus distribués directement ou indirectement dans la détermination du bénéfice imposable.

---

828 BOI-IS-DEF-10-30-20120912; Source: http://bofip.impots.gouv.fr.

829 Idem, p, 6.

830 En Allemagne, en cas de changement de contrôle ou de changement d'activité, les changements affectant la structure de détention du capital sont susceptibles d'entraîner la perte définitive des déficits en report.

831 « A l'occasion du Conseil des ministres franco-allemand, le président de la République, Nicolas Sarkozy, et la Chancelière allemande, Angela Merkel, ont validé *le Livre vert sur la convergence franco-allemande en matière de fiscalité des entreprises* préparé par les ministres de l'Économie et des Finances, François Baroin et Wolfgang Schäuble » ; Source : Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie.

832 Abdou Hamid FALL, *Le Sénégal à l'épreuve de la réforme fiscale, les champs vectoriels d'une fiscalité de développement*, Tome 2, p. 156.

Section II : Le traitement fiscal des distributions de bénéfices

En droit fiscal français et sénégalais, les entreprises faisant des bénéfices les mettent en réserve, ou les distribuent aux associés. Les bénéfices distribués seront imposés soit à l'IR au titre des revenus de capitaux mobiliers si l'associé est une personne physique ou une personne morale non passible de l'IS, soit à l'IS si les associés sont des personnes morales relevant de cet impôt. Les bénéfices distribués peuvent être régulières ou irrégulières.

Les distributions régulières sont prises dans le cadre de l'assemblée générale des actionnaires, dividendes. L'AG, approuve les comptes et valide l'existence des sommes distribuables qui prennent la forme de dividendes. En effet, le régime applicable à ces distributions varie selon que le bénéficiaire est son domicile ou son siège social sur le territoire français ou sénégalais, selon qu'il est résident ou non résident français et sénégalais. En revanche, lorsque les distributions n'ont pas été validées par l'assemblée des actionnaires, elles revêtent un caractère officieux ou irrégulier. Ces irrégularités font référence à toutes les sommes accordées aux associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevées sur les bénéfices. Il en est ainsi des sommes directement versées aux associés ou indirectement versées à des personnes ou sociétés, sous forme d'avances, de prêts ou d'acomptes pour ne citer que celles-là.

Les législateurs français et sénégalais prévoient les régimes fiscaux applicables à l'ensemble des distributions régulières ou irrégulières. Il faudra impérativement identifier l'entreprise distributrice et les bénéficiaires qu'ils soient associés (résidents ou non-résidents) ou dirigeants de sociétés. Dans cette optique, nous nous intéresserons d'une part aux bénéfices distribués par l'entreprise (**Para I**), et, d'autre part aux rémunérations allouées par l'entreprise **(Para II).**

Paragraphe I : Les bénéfices distribués par l'entreprise

Lorsqu'une entreprise réalise des bénéfices, elle peut les distribuer ou les mettre en réserve. Lorsqu'ils sont distribués, ils prennent la nature de dividende. Les dividendes correspondent donc à la part de bénéfice versée aux actionnaires par une entreprise soumise à l'IS.

La distribution de ces bénéfices rend exigible l'impôt, fréquemment appelé « impôt de distribution », ou plus techniquement, impôt sur le revenu des capitaux mobiliers[833]. Dans la terminologie française, le revenu imposable de l'associé est qualifié de « revenu distribué »[834], ce qui est également le cas au Sénégal, puisque le revenu imposable de l'associé est aussi qualifié de « revenu distribué ». Ces revenus, dès lors qu'ils sont identifiés et qualifiés, sont distribués régulièrement ou irrégulièrement aux associés (**A**) et sont imposés entre les mains des associés résidents et non-résidents français et sénégalais (**B**).

A / La qualification des revenus distribués

L'entreprise peut dans le cadre de sa politique de gestion décider de mettre à réserve les bénéfices ou les distribuer aux actionnaires. Si elle décide de rétribuer ou distribuer les bénéfices aux associés, ces distributions seront imposées à l'IR au titre des revenus de capitaux mobiliers si l'associé est une personne physique ou une personne morale non imposable à l'IS, et à l'IS pour les associés-personne morales relevant de cet impôt. Dans cette hypothèse les rétributions prendront la forme de distribution régulière (**1**). Au regard des deux droits fiscaux, le régime applicable à ces distributions varie selon que la nature de l'ayant droit, c'est-à-dire selon que le bénéficiaire à son siège social en France et au Sénégal ou selon qu'il est un non-résident sur le territoire français et sénégalais, si on est au Sénégal. Lorsque les distributions n'ont pas été décidées par les organes compétents de la société, on est en présence de distributions irrégulières ou officieuses (**2**).

1/ Les distributions régulières du fait de l'entreprise

Une entreprise pérenne doit traditionnellement et obligatoirement disposer de fonds propres. C'est une exigence garantissant sa crédibilité[835]. Dans la famille des fonds propres, on retrouve une pluralité de produits, tels que le bénéfice, le capital, les réserves. Cependant l'entreprise est libre de prendre la décision de distribuer des bénéfices sous formes de dividendes versées aux actionnaires. Mais, elle peut aussi les mettre en réserve. Quelle que soit la voie empruntée (distribution, réserve, investissement), les fonds propres donnent lieu à une imposition suivant les modalités déterminées par chaque législateur (français ou sénégalais).

[833] Jean-Pierre LE GALL, *Droit fiscal des entreprises commerciales*, mémentos, 10 éd., p. 86-87.
[834] Article 109 CGI.
[835] Le fait, pour une entreprise, de posséder des capitaux propres élevés limite le risque de faillite. En sécurisant les créanciers, ils permettent à la société d'emprunter à des taux avantageux.

Les développements qui suivent mettront l'accent seulement sur les distributions sous forme de dividendes dans les deux droits. La situation juridique des deux pays au regard de l'imposition des dividendes est très proche. La définition des revenus distribués est donnée par les articles 109 et suivants du CGI[836]. Ces dispositions ont été novatrices (substitution des notions comptables à des notions juridiques) et n'ont pas manqué d'influencer le législateur sénégalais au moment d'élaboration ses textes législatifs au lendemain des indépendances[837].

En droit français, l'article 39 du décret du 9 décembre 1948 codifié sous l'article 109-1 du CGI a été novateur, car il a apporté une modification importante à la définition des revenus distribués. Avant la loi de 1948[838], la définition du revenu distribué était donnée en fonction de la situation du bénéficiaire. Désormais depuis cette loi, la définition du revenu distribué est donnée en fonction de la situation de l'entreprise. L'objectif du législateur était clair, il imposait les distributions faites par l'entreprise sous une autre forme (les distributions irrégulières), puisque les distributions régulières sont légalement décidées par les organes compétents de l'entreprise. C'est dans cette perspective que le droit des sociétés s'invite dans le débat. Les distributions jugées légales sont en conformité avec les règles du droit des sociétés. Le droit des sociétés ne légalise que les distributions régulières, validées en assemblée générale ordinaire (A G O)[839]. Il s'agit des distributions régulièrement décidées par les organes de la société. Pour l'analyse de la notion de revenu régulière, il faudra se référer aux droits nationaux et conventionnels, à la doctrine et à la jurisprudence.

Cependant, la notion de dividende est analysée au regard du droit interne et international. Concernant la notion de dividende, en droit interne, il conviendra de se reporter aux législations internes, notamment les articles 109 à 117 du CGI français et les articles 84[840]à 90 du CGI sénégalais, pour déterminer le régime applicable à partir de la nature du revenu en cause. L'imposition des dividendes varie selon la qualité des associés et selon les pays.

En effet, si les dispositions réglementaires sénégalaises retiennent que les bénéfices ou produis qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital doivent subir d'office une retenue à la source au titre des revenus de VM[841]. Il en est autrement dans la législation fiscale française.

---

[836] Ces articles sont issus du décret du 9 déc. 1948.
[837] En 1948, le Sénégal était sous l'administration coloniale donc régit par les textes législatifs de l'hexagone même s'il y avait une fiscalité spécifiquement coloniale.
[838] La définition du Code fiscal des valeurs mobilières conduisait à une appréciation de l'exigibilité de l'impôt par rapport à la situation du bénéficiaire de la distribution plutôt que par rapport à l'entreprise.
[839] Mémento sociétés commerciales, édition Francis LEFEFBRE, 2016, infra 19970, p. 1185.
[840] Art 84 : « sont soumis à l'impôt sur le revenu, les revenus distribués par les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés au sens de l'art 4 ».
[841] Article 87 du nouveau CGI reprenant l'ancien article 53 du CGI sénégalais.

Puisque, les dispositions législatives et réglementaires retiennent que les revenus distribués par les sociétés passibles de l'IS résultant d'une « décision régulière des organes compétents », sont réduits, pour le calcul de l'IR, d'un abattement égal à 40% de leur montant brut perçu[842]. La doctrine administrative française considère à cet égard que la régularité de la décision de distribution ouvrant droit à l'abattement s'apprécie, d'une part, au niveau de la compétence de l'organe décideur et, d'autre part, au niveau de la régularité de la décision de distribution[843].

Mais, une décision du Conseil d'État semble retenir une conception plus souple de la notion de distribution régulière que celle figurant dans la doctrine administrative[844].

Il retient que « pour l'application de ces dispositions, une décision de distribution de dividendes n'est irrégulière que si elle n'a pas été prise par l'organe compétent, si elle est le résultat d'une fraude ou si elle n'entre dans aucun des cas pour lesquels le Code de Commerce autorise la distribution de sommes prélevées sur les bénéfices »[845]. La Haute Juridiction en déduit qu'une distribution décidée par l'AG d'une SARL ouvre droit à l'abattement (50% en l'espèce) en dépit de la composition irrégulière de ladite assemblée[846]. En effet, dans les droits nationaux, une distinction s'impose concernant les dividendes distribués aux actionnaires.

En France, si les titres appartiennent à une personne physique, les dividendes sont imposés dans la limite de 60% de leur montant, avec un abattement de 3050 euros et un crédit d'impôt de 230 euros pour les couples et un abattement de 1 525 euros et un crédit d'impôt de 115 euros pour les personnes seules. Si les titres sont inscrits à l'actif d'une entreprise individuelle ou d'une entreprise non imposable à l'IS, les dividendes sont nécessairement pris en compte pour la détermination du résultat fiscal de l'entreprise[847].

En revanche, au Sénégal, les dividendes perçus par les actionnaires deviennent des revenus rémunérant une action ou une part sociale. Elles donnent lieu, sauf exonération, à une taxation à la source de 10% au moment de leur mise à disposition. Lorsque l'entreprise n'effectue pas cette retenue à la source, l'administration fiscale sénégalaise lui réclame les sommes non collectées auxquelles s'ajoute une pénalité de 25%. La retenue opérée sur les sommes passibles de l'IR est versée au bureau de l'enregistrement compétent selon des modalités qui diffèrent suivant la nature des revenus.

---

[842] Article 158 alinéa 3-2 du CGI français.
[843] BOI-RPPM-RCM-20-10-30-10-20140211, n°270.
[844] Statuant sur l'interprétation de l'article 158 du CGI dans sa version de 2005.
[845] CE, 11 mai 2015, n°369257 et n° 369261 ; Source : https://www.legifrance.gouv.fr.
[846] Idem ; Source : https://www.legifrance.gouv.fr.
[847] *Précis de fiscalité*, DGFIP ; 2013, p. 620 ; http://www2.impots.gouv.fr.

En revanche, si la retenue a été effectuée par l'entreprise et qu'elle n'a pas été reversée, la pénalité est de 50%. Cependant, les législations fiscales prévoient également que les distributions régulières de dividendes sont partiellement exonérées de l'IS. La société distributrice ne sera imposée que sur une quote-part de ces dividendes. En effet, le sort de ces distributions varie selon que les sociétés du groupe en cause bénéficient du régime des sociétés mères et filiales ou non.

En droit français, les dividendes perçus par des sociétés bénéficiant du régime des sociétés mères sont exonérés, à l'exception de la quote-part pour les frais et charges de 5%. Il en est de même en droit sénégalais, les produits bruts des participations d'une société mère dans le capital d'une filiale sont retranchés du bénéfice net total, déduction faite d'une quote-part représentative des frais et charges.

Cette quote-part est fixée forfaitairement à 5% du produit total des participations comme en droit français. Lorsque le bénéficiaire est une personne morale passible de l'IS, les dividendes perçus au Sénégal et en France sont imposables à l'IS pour la totalité de leur montant.

En revanche, spécifiquement, les deux droits divergent en ce qui concerne les dividendes perçus par des sociétés ne bénéficiant pas du régime des sociétés mères, la loi de finances pour 2017 prévoit une baisse progressive du taux normal de 33,33 % afin de le ramener à 28 % en 2020[848]. Alors qu'au Sénégal, ces dividendes subissent une retenue à la source de 10% opérée par la société qui verse les dividendes, ils sont imposés entre les mains de la société bénéficiaire. La retenue à la source de 10% constitue un crédit d'impôt à déduire du montant de l'IS dû par ladite société.

Depuis 2004, le législateur sénégalais a apporté une innovation quant à l'imposition des dividendes perçus par les sociétés ne bénéficiant pas du régime mère et filiale[849]. Ainsi, lorsque les produits de participation ne sont pas éligibles au régime des sociétés mères-filles, la société participante n'est soumise à l'IS que sur une quote-part représentative de 40% du produit brut des participations[850]. Mais, lorsque le régime des sociétés mères et filiales est applicable, les redistributions de produits nets de participation effectuées par la société mère ayant subi une première retenue chez la société filiale sont exonérées d'une deuxième retenue[851]. La situation juridique est tout à fait différente en droit français.

[848] Loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017. https://www.economie.gouv.fr/cedef/mesures-fiscales-2017.
[849] Loi 2004 - 12 du 06 février 2004 modifiant certaines dispositions du CGI.
[850] L'article 23 bis de la loi de 2004, portant modification du CGI sénégalais.
[851] Article 203 alinéa 2-a du CGI sénégalais.

Dans le cas d'application du régime mère-fille, la quote-part pour frais et les charges réintégrées dans les bénéfices imposables d'une société pour couvrir les dépenses liées à la participation dans la filiale, est retranchée du résultat d'ensemble lorsque la société distributrice est également membre du groupe.

L'objectif est d'éviter, à due concurrence, une double imposition du résultat de la filiale. L'arrêt « Stéria », rendu par la CJUE, le 2 septembre 2015, a retenu explicitement que l'imposition différenciée des dividendes perçus par les sociétés mères d'un groupe fiscal intégré en fonction du lieu d'établissement des filiales était contraire au droit de l'Union[852]. Tirant les conséquences de l'arrêt « Stéria », le législateur français met fin à travers les dispositions de l'article 40 de la loi de finances rectificative pour 2015, à la neutralisation de la quote-part de frais et charges sur dividendes versés entre sociétés d'un même groupe intégré[853].

À l'aune des efforts déployés auprès des pouvoirs publics notamment par l'AFEP (Association française des entreprises privées) et le Medef (Mouvement des entreprises de France), le taux de la quote-part de frais et charges à réintégrer est fixé désormais à 1%. Ce taux concerne, « les dividendes intragroupes, les dividendes perçus par une société membre du groupe à raison d'une participation dans une société établie dans un État membre de l'Union, ou encore, dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen (EEE) ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales »[854]. Par conséquent, cette décision de l'arrêt « Steria » ouvre la possibilité à la société mère intégrante de revendiquer la neutralité totale des distributions versées au cours d'exercices non prescrits (2013 et 2014) par des filiales européennes détenues à 95% au moins, de façon directe ou indirecte. Cette décision est intéressante pour les entreprises concernées. Elles peuvent demander la restitution de l'impôt indu en déposant une réclamation préalable contentieuse auprès des services administratifs français compétents. Ce qui constitue un manque à gagner pour Bercy[855]. Cependant, concernant la notion de dividende en droit conventionnel, certaines conventions fiscales bilatérales ne donnent pas de définition des dividendes[856]. En revanche, d'autres reprennent textuellement la définition des dividendes retenue par les conventions modèle ONU et OCDE, tel est le cas de la plupart des conventions conclues par la France et le Sénégal.

---

[852] CJUE le 2 septembre 2015, aff. C-386/14, 2e ch., Groupe Steria SCA.
[853] Pour la détermination des résultats des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2016.
[854] BOI-IS-GPE-20-20-20-10-20161005 ; Source : http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/5931-PGP; Voir les conventions fiscales France-Islande, France-Norvège, France-Liechtenstein, Sénégal-France, Sénégal-Espagne.
[855] L'administration fiscale française devra respecte la décision de la CJCE en restituant le trop.
[856] Convention fiscale franco-indienne signée le 29 septembre 1992 à Paris entre le gouvernement de la République française et le gouvernement de la République de l'Inde.

En général, les conventions conclues par la France et le Sénégal définissent en son article 10 le terme « dividende » comme désignant « les revenus provenant d'actions, actions ou bons de jouissance, parts de mine, parts de fondateur ou autres parts bénéficiaires à l'exception des créances, ainsi que les revenus d'autres parts sociales soumis au même régime fiscal que les revenus d'actions par la législation de l'État dont la société distributrice est un résident »[857].

Dans la Convention Franco-sénégalaise, l'article 13-5 a été retoqué, pour qu'il soit plus conforme à la notion de « dividendes »[858] retenue dans les modèles de conventions OCDE et ONU. Ainsi, l'avenant du 10 janvier 1991 de la Convention Franco-sénégalaise reprend en son article 13-5 les dispositions de l'article 10 de la Convention OCDE et ONU. Parfois, certaines conventions prévoient une définition large des dividendes, en qualifiant de dividendes tous les revenus distribués au sens du droit interne.

Dans la plupart des conventions fiscales conclues par la France, il existe une disposition explicite permettant de placer certaines sommes dans le champ de l'article « dividendes », libellé de la manière suivante « les revenus soumis au régime des distributions par la législation fiscale de l'État contractant, dont la société, distributrice est un résident »[859]. Cette notion de dividende ne cible que les revenus d'actions et les revenus ayant un lien direct avec les droits sociaux soumis au même régime fiscal que les revenus d'actions.

Dans la convention fiscale Franco-sénégalaise, la notion a été clarifiée à travers l'article 14 alinéa 1 en ces termes : « Les revenus visés aux articles 13, 14, 15 et 18 ayant leur source au Sénégal et perçus par des personnes domiciliées en France ne peuvent être imposés au Sénégal qu'à la retenue à la source sur les revenus des capitaux mobiliers ».

Au regard des droits nationaux, la législation sénégalaise prévoit un taux de 20% applicable à ces revenus dont la base est constituée par l'ensemble des revenus imposables ou exonérés après de déduction de l'IS. Lorsque l'entreprise fait le choix de réinvestir les bénéfices, les dispositions législatives sénégalaises lui offre un droit à l'exonération jusqu'à hauteur de 30% selon les sommes réinvesties[860].

[857] Art 10-3 de la convention OCDE.
[858] Convention fiscale Sénégal et France signée à Paris le 29 mars 1974, et par l'Avenant signé à Dakar le 10 janvier 1991, approuvé par la loi n° 91-1393 du 31 décembre 1991 (JO du 3 janvier 1992), entré en vigueur le 1er février 1993 et publié par le décret n° 93-253 du 23 février 1993 (JO du 27 février 1993).
[859] Cette définition est prévue à l'article 10 paragraphe 3 du modèle de convention OCDE 1992 se retrouve dans presque toutes les conventions sauf dans les conventions fiscales Tunisie -Amérique, Tunisie-Turquie.
[860] Article 19 du CGI sénégalais.

Réciproquement[861], les revenus de même nature ayant leur source en France et perçus par des personnes domiciliées au Sénégal ne peuvent être imposés en France qu'à la retenue à la source ou au prélèvement sur les revenus des capitaux mobiliers.

En conséquence, lorsque la définition des dividendes figurant dans la Convention est assortie de cette mention explicite, une retenue à la source peut être opérée sur l'ensemble des revenus distribués visés aux articles 108 à 117 bis du CGI français, y compris les revenus réputés distribués. Le Conseil d'État a conclu au bien-fondé de la retenue à la source appliquée sur des revenus distribués au sens des dispositions combinées des articles 109, 1-1° et 110 du CGI et de l'article 47 de l'ANNEXE II du CGI.

En résumé, les droits nationaux et conventionnels, la doctrine et la jurisprudence, ont plus ou moins clarifié le caractère régulier des distributions attribuées aux bénéficiaires. Mais, parfois l'entreprise ne révèle pas l'identité du bénéficiaire, dans ce cas, la distribution est jugée irrégulière.

2/ Les distributions irrégulières du fait de l'entreprise

L'expression « distribution irrégulière » ne figure pas dans les codes généraux des impôts français et sénégalais. Les législateurs usent plutôt de « revenus ou sommes réputées distribuées ». C'est par souci de symétrie qu'il est commode d'opposer les termes distributions régulières ou officielles et distributions irrégulières ou officieuses. Les législateurs fiscaux[862] visent autant les distributions régulières que les distributions irrégulières. Celles-ci ne sont pas nécessairement irrégulières au regard du droit des sociétés. Mais le plus souvent, l'irrégularité juridique double l'irrégularité fiscale. Il a été légalement établi dans les droits nationaux que les produits dégagés par l'exploitation de l'entreprise doivent obligatoirement séjourner ou loger dans les fonds propres. La violation de cette règle oblige les législateurs français et sénégalais à asseoir une présomption de distribution irrégulière ou officieuse, conformément aux articles 109 alinéa 1-1 du CGI français et 87 alinéa 1 CGI sénégalais.

[861] La réciprocité est un principe fondamental des conventions fiscales, sans toutefois que le sens de cette notion soit clairement défini. Les dispositions de la quasi-totalité des conventions fiscales bilatérales sont réciproques. Par exemple, si l'article 10 (dividendes) prévoit un taux maximum d'imposition des dividendes versés par une société résidente de l'État de la source à des actionnaires résidant dans l'autre État contractant, ce taux s'appliquera également aux deux États contractants. Cette obligation réciproque s'applique aux deux États, quel que soit l'importance des flux de dividendes entre ces États; en d'autres termes, l'article 10 (et les autres dispositions distributives du traité) s'applique de la même manière aux deux États, même lorsque la convention est conclue entre un pays développé et un pays en développement et que les sociétés résidant dans le pays en développement payent beaucoup plus de dividendes aux actionnaires résidant dans le pays développé que l'inverse.

[862] Français et sénégalais en droit interne.

Pour présumer qu'il y a eu distribution, le résultat de l'entreprise doit être positif et les bénéfices ne doivent pas être mis en réserve ou réinvestis, mais distribués ou désinvestis. Il appartient aux administrations fiscales d'apporter la preuve de l'existence et du montant des distributions[863]. Même si le droit sénégalais retient que tous les bénéfices ou produits qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital sont soumis à la retenue à la source sans que l'administration ne soit tenue de prouver que les dites sommes ont été appréhendées par les associés[864]. Tout de même, la loi retient une présomption simple de distribution pour toutes les sommes que la société met à la disposition de ses associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevées sur les bénéfices provenant des fonds propres.

Toutefois, il appartiendra à l'administration fiscale sénégalaise de prouver que les sommes désinvesties ont servi aux associés[865]. Cependant, la notion de distribution irrégulière ou officieuse, au sens fiscal du terme, est celle qu'une entreprise verse à un tiers dont elle ne révèle pas l'identité et s'abstient de justifier comptablement la raison ou le motif de l'opération.

Deux hypothèses se présentent, soit l'opération a été comptabilisée, on parle alors de rémunération occulte, soit l'opération n'a pas été comptabilisée, on parle donc de distribution occulte. En effet, la société qui a versé les sommes en cause est soumise à l'IR sur le montant des rémunérations occultes versées.

En France, l'application de l'article 109 du CGI français a donné lieu à une jurisprudence particulièrement complexe. En effet, selon le Conseil d'État, les sommes mises à la disposition d'un dirigeant de fait d'une association à but non lucratif ne pouvaient être qualifiés de revenus distribués au sens de l'article 109 du CGI français[866]. Toutes les opérations décidées par les organes sociaux dont on connait les destinataires (les acomptes, les avances et les prêts) sont présumées être des distributions régulières au sens des dispositions législatives. En revanche, les prêts, les avances ou les acomptes consentis aux associés, a priori, ne sont pas de véritables prêts, car jamais remboursés par les associes, ils sont présumés être des distributions occultes. En effet, par des recoupements, les administrations fiscales arrivent à des degrés différents à identifier le bénéficiaire et à les taxer.

[863] CE, 11 mai 2015, n° 369261 et 369257, conclu. *BDCF*.
[864] Circulaire n°0677/MEF/DGID/BLEC du 20 août 2004 portant application de la loi 2004-12 modifiant certaines dispositions du CGI (loi 92-40 du 09 juillet 1992).
[865] Circulaire n°0677/MEF/DGID/BLEC du 20 août 2004 portant application de la loi 2004-12 modifiant certaines dispositions du CGI (loi 92-40 du 09 juillet 1992).
[866] CAA de Marseille du 16 novembre 1999, 96-699 et 96-932, Magnana, *RJF*, 2000.6.522.

Il résulte des dispositions de l'article 111- c du CGI français que « l'administration est réputée apporter la preuve que les distributions occultes ont été appréhendées par la personne qui est, dans la société dont les revenus ont été regardés comme distribués ». La notion de « maitre de l'affaire » a été jusqu'à présent utilisée pour identifier le bénéficiaire de distributions imposées sur le fondement de l'article 109, 1-1° du CGI. Le Conseil d'État juge qu'elle peut également être invoquée par l'administration pour identifier le bénéficiaire de distributions occultées imposées sur le fondement de l'article 111-c du CGI[867]. Lorsqu'au cours d'un contrôle, l'administration découvre l'existence de rémunération ou de distribution occultes, elle commence par rehausser le bénéfice imposable de la société. Elle peut rejeter des charges correspondant à des rémunérations occultes et réintégrations des produits non comptabilisés ayant donné lieu à des distributions occultes.

Par conséquent, les droits nationaux imposent et sanctionnent le bénéficiaire de la rémunération occulte. En cas de transfert de somme irrégulière, les administrations fiscales mettent la société en demeure de lui indiquer le nom des bénéficiaires dans un délai de 30 jours, dans ce cas deux hypothèses se posent : soit l'entreprise, donne une information sur l'identité du bénéficiaire, dans ce cas celui-ci sera imposé à raison de l'avantage occulte qui lui a été octroyé, selon le taux applicable en France ou au Sénégal ; soit l'entreprise refuse de fournir l'identité du bénéficiaire dans le délai de 30 jours, les rémunérations et distributions occultes donnent lieu à l'application des pénalités prévue aux articles 1759 du CGI[868] français[869] et 671-III-1 du nouveau CGI sénégalais[870].

Toutefois, si l'entreprise ne donne aucune information, elle sera condamnée à une amende de 100% des avantages occultes, amende non déductible des résultats imposables. Il existe parfois des circonstances atténuantes lorsque l'entreprise déclare spontanément à l'administration le versement des rémunérations occultes. Sa bonne foi lui vaut une réduction de pénalité. En effet, le problème des distributions occultes a été invoqué aussi sous l'angle du droit conventionnel. L'article 13 de la Convention du 29 mars 1974 entre la France et le Sénégal prévoit que « les revenus des valeurs mobilières et les revenus assimilés […] payés par des sociétés ou des collectivités publiques ou privées ayant leur domicile fiscal sur le territoire de l'un des États contractants sont imposables dans cet État ». Il a été jugé sous le régime antérieur

[867] CE, 13 juin 2016 n°391240, 3e et 8e ch., min. c/A, *RJF*, 7/16, p. 1125.
[868] La loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 - art. 2 (V) modifié par la loi n°2014-891 du 8 août 2014 en son article 22.
[869] 50% des sommes non déclarées en France.
[870] 50% des sommes non déclarées au Sénégal.

à l'avenant du 10 janvier 1991 que les revenus réputés distribués par une société française à une société sénégalaise ne sont pas visés par les dispositions de l'article 13 de la Convention[871]. Ces sommes peuvent être prélevées sur les bénéfices ou les réserves et correspondent à des rémunérations régulières de droits sociaux. Elles peuvent aussi correspondre à des distributions camouflées ou occultes. En effet, il faut distinguer l'hypothèse où le bénéficiaire en l'occurrence l'associé à son domicile ou son siège social sur le territoire (français et sénégalais) de celle où l'associé est un non-résident.

B/ L'imposition des revenus des associés résidents et non-résidents

La prise en compte de la personnalité de chaque associé est un élément indispensable dans la détermination du régime d'imposition des associés de sociétés de personnes. Pour analyser ce régime en droits nationaux, il faut mettre impérativement l'accent sur les personnes qui la composent, c'est-à-dire les associés. Pour y voir plus clair, une distinction s'impose. D'une part, dans les SA ou SARL où la personne de l'associé joue un moindre rôle, peu importe l'entrée et la sortie d'un associé. Dans une société de capitaux, l'essentiel, c'est l'apport de l'associé, le capital. D'autre part, dans les sociétés de personnes, c'est l'*intuitu personae* qui y prend une place importante. Les résultats réalisés par la société de personne sont imposés entre les mains de chacun des associés, selon les règles qui lui sont propres. Ils diffèrent selon qu'il s'agit d'un exploitant individuel relevant des BIC, des BNC ou des BA, d'une personne physique agissant en tant que simple apporteur de capitaux (associé passif) ou exerçant son activité professionnelle au sein de la société (associé actif), ou encore d'une société soumise à l'IS. En droit fiscal international, la notion d'associé trouve une toute autre ampleur quand il s'agit de repérer les revenus imposables et d'appliquer une convention fiscale qui a comme objectif d'éviter la double imposition. Il faudra donc distinguer les revenus des associés non-résidents (**1**) de celui des revenus des associés résidents (**2**).

1/ Les associés résidents

L'imposition du revenu des associés dans les sociétés de personnes est complexe. Dès l'instant que la société de personne renvoie à la semi transparence, bien que disposant de la personnalité juridique, les sociétés semi transparentes mettent leur comptabilité au service du fisc puis se mettent en arrière-plan pour transmettre la charge de l'impôt à leurs associés.

[871] CAA de Paris, 3e chambre, du 3 décembre 1992, 91PA01061, *inédit*. Source : http://www.legifrance.gouv.fr.

L'analyse des droits nationaux laisse apparaitre une variété de société de personnes qui sont pluripersonnelles et semi-transparentes, parmi lesquelles les SNC[872], SCS[873], SP[874], GIE[875], SCI[876], SARL[877] EURL[878] SUARL[879], etc. Toutes ces sociétés de personnes sont composées d'associés.

Au sens du droit fiscal, une société transparente n'a pas de personnalité fiscale. En d'autres termes, elle n'est pas reconnue comme contribuable, les associés sont les seules personnes redevables de l'IR. Cela montre la place et la pertinence de « *l'intuitu personae* » qui y joue un élément essentiel dans les sociétés de personnes. Il y a une transposition de capacité fiscale de la société aux associés. En effet, les SCI relèvent de la transparence « pure ». Ce principe de la transparence « pure » est ainsi partagé dans les droits nationaux.

En France, il a d'abord pour origine la jurisprudence du Conseil d'État en matière d'impôt général sur le revenu[880], ensuite, entériné par les articles 8 bis et 1655 ter issus de la codification d'origine de 1948-1950[881]. De cette base législative française, la jurisprudence a déduit l'essentiel du régime fiscal des sociétés de personnes. En droit sénégalais, ce principe est consacré par l'article 35 alinéa 3 de la loi 31-2012 du 31 décembre 2012 portant CGI. En droit français, les dividendes perçus par les associés d'une SARL, sont imposables à l'IR dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers (RCM). De plus, depuis le 1er janvier 2013, le législateur français a instauré un mécanisme d'acompte prélevé à la source dont le taux est fixé à 21 %[882]. L'imposition à l'IR est retenue automatiquement si l'option à l'IS n'a pas été expressément formulée par lettre adressée à l'administration fiscale sénégalaise. Dans ce cas, l'impôt est établi suivant les règles de la catégorie des BIC au nom de l'associé unique. Cela signifie tout simplement que le bénéfice est concentré entre les mains de l'associé unique.

---

[872] Les sociétés en nom collectif (en droit français et sénégalais).
[873] Les sociétés en commandite simple pour les seuls commandités (en droit français et sénégalais).
[874] Les sociétés en participation, sociétés de fait et indivisions constitutives d'une société de fait (en droit français et sénégalais).
[875] Les groupements d'intérêts économiques (en droit français et sénégalais).
[876] Les sociétés civiles, sociétés civiles de moyens, sociétés civiles de construction et sociétés civiles professionnelles (en droit français et sénégalais).
[877] Certaines sociétés de capitaux : les sociétés à responsabilité limitée (SARL) « de famille » et les sociétés anonymes et sociétés par actions simplifiées lorsqu'elles ont opté pour le régime fiscal des SdP (translucidité et imposition à l'IR) dans les conditions prévues par l'article 239 bis AB du CGI
[878] En France, « Les entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée avec un seul associé personne physique » ; Voir sur ce thème : Précis de fiscalité, DGFIP ; 2013, p. 185 ; http://www2.impots.gouv.fr.
[879] Au Sénégal, « Les sociétés unipersonnelles à responsabilité limitée avec un seul associé personne physique ».
[880] CE, 5 févr. 1925 *: Rec. CE* 1925, p. 120 ; CE, 8 avr. 1932 : *Rev. enr. et imp.* 1932, art. 3629, p. 571. – CE, 7 juill. 1933 : *Rev. enr. et imp*. 1934, art. 4033, p. 49 ; etc. Pour un rappel historique de la jurisprudence et de la législation, v. la chronique in *Dr. fisc.* 1997, n° 50, p. 1443.
[881] Philippe DEROUIN, *La transparence fiscale des sociétés de personnes ou la fin programmé du sac d'embrouille*s, Cozian-Livre.fm, 2009, p. 356.
[882] Loi n° 2012-1509 du 29 décembre 2012 de finances pour 2013. Source : https://www.legifrance.gouv.fr.

Dans la législation fiscale sénégalaise, un régime d'imposition synthétique (la CGU) est également aménagé pour tenir compte de l'importance du chiffre d'affaires de certaines entreprises. Il est applicable aux exploitants dont le chiffre d'affaire ne dépasse pas 50 000 000 Francs CFA, lorsqu'ils effectuent des opérations de bien ou prestation de services[883]. C'est un régime différent du régime des microentreprises françaises du fait de l'intérêt qu'il représente pour l'administration fiscale sénégalaise dans sa volonté de mieux appréhender le secteur informel dominé par l'économie souterraine. Mais, il se rapproche du régime des micro-entreprises françaises du fait de son caractère allégé et simplifié au profit des petites structures. Cependant, un autre élément d'identification du revenu de l'associé concerne le gérant.

Dans les droits nationaux, lorsque le créateur d'une EURL (France) ou d'une SUARL (Sénégal), assume les fonctions de direction, il a la qualité de gérant associé unique. Au regard du droit sénégalais, le gérant associé unique peut se verser un salaire qui sera déductible du résultat imposable, mais à condition que cette rémunération corresponde à un travail effectif et non excessif. Tandis qu'en droit français, le gérant associé unique d'EURL a le statut de travailleur non salarié.

Les rémunérations qu'il perçoit ne sont jamais déductibles des bénéfices sociaux et sont imposables, ainsi que sa part de bénéfice dans la catégorie des BIC ou des BNC suivant que la société exerce une activité commerciale ou non. Toutefois, l'imposition de l'associé non-résident dans les droits nationaux apparait plus complexe que celle de l'associé résident.

2/ Les associés non-résidents

L'imposition des sociétés de personnes demeure un sujet complexe dans lequel il est parfois délicat de déterminer l'entité et le redevable imposable surtout lorsqu'il s'agit d'un associé étranger. Le problème classique du droit fiscal se pose lorsqu'une société de personne française a des associés non-résidents de France[884]. Un associé non-résident français d'une société de personnes, qui réalise des bénéfices en France, est imposable en France du fait de sa participation dans la société. Ce qui signifie que le seul fait de n'être associé d'une société de personne suffit pour taxer l'associé en France. C'était la position de l'administration fiscale française. Elle a très vite trouvé un soutien auprès du juge de l'impôt.

[883] Article 7 à 16 du CGI sénégalais.
[884] Daniel GUTMANN, *Droit fiscal des affaires*, 8e éd., LGDJ, 2017-2018, p. 160.

Ainsi, dans l'arrêt société « Kingroup », le Conseil d'État a donné raison à l'administration fiscale[885], en considérant que les sociétés ou groupements, soumis en France au régime des sociétés de personnes, ont une personnalité fiscale distincte de celle de leurs associés.

Ces entités constituent donc des sujets d'imposition dès lors qu'elles sont considérées comme des résidentes fiscales. Il en résulte que les bénéfices tirés de l'exploitation de leurs activités exercées en France sont imposables en France, entre les mains des membres de l'entité, à proportion de leurs droits dans celle-ci, et ce même s'ils sont non-résidents[886]. Par la suite, d'autres décisions jurisprudentielles se sont inscrites dans la tendance de reconnaissance de la personnalité fiscale et du sujet d'imposition à la société de personne[887].

Ces positions jurisprudentielles valident la consécration de la thèse de l'entité distincte permettant d'appréhender les bénéfices des sociétés de personnes françaises ayant des associés étrangers. La question de l'imposition des résultats réalisés en France par les sociétés de personnes françaises dont les associés sont non-résidents a, depuis une quinzaine d'années, suscité une certaine controverse. Cette controverse oppose, selon Bruno GOUTHIERE, les tenants de la transparence des sociétés de personnes qui souhaitaient, au fond, que les associés non-résidents soient imposés en France comme si la société n'existait pas, à ceux qui estimaient qu'il fallait tirer toutes les conséquences de ce que la société existe indépendamment de ses membres et qu'il n'était donc pas possible d'en faire abstraction.

En effet, la reconnaissance de la transparence fiscale des sociétés de personnes devrait conduire à regarder d'un œil neuf l'application des conventions internationales contre la double imposition. Depuis la décision d'assemblée Schneider Electric[888], les clauses d'attribution du pouvoir d'imposition des revenus selon leur nature ne s'appliquent pas seulement aux « bénéfices réalisés en propre » par un contribuable, elles concernent tous les bénéfices imposables au nom d'un contribuable, résident ou non résident, alors même qu'ils ont été réalisés par une autre personne[889].

---

[885] En l'espèce, l'administration fiscale française a assujetti la société à l'IS à raison de sa participation dans le GIE pour la part de ses bénéfices correspondant à l'activité exercée en France.
[886] CE du 4 avr. 1997, n° 144 211, Kingroup : *RJF* 5/1997, n° 424, concl. F. LOLOUM, p. 298 ; et la chronique in *Dr. fisc*. 1997, n° 50, p. 1443 et n° 51, p. 1484.
[887] CE, 8 / 9 SSR, du 9 février 2000, 178389, *Lebon,*
[888] CE, ass, 28 juin 2002, n° 232 276, Schneider Electric : *RJF* 10/2002, n° 1080 ; *BDCF* 10/2002, n° 120, concl. S. AUSTRY.
[889] Philippe DEROUIN, *La transparence fiscale des sociétés ou la fin programmée du sac d'embrouille, op. cit.,* p. 372.

Cette évolution de la jurisprudence sur les sociétés de personnes ne trouve pas écho au Sénégal, mais le juge de l'impôt pourrait s'en inspirer en cas de saisine. Malheureusement cette situation est peu probable, car le contribuable sénégalais ne saisit jamais le juge de l'impôt pour un contentieux.

Paragraphe II : Les rémunérations du fait de l'entreprise

La rémunération des dirigeants a longtemps été considérée comme un tabou. Le contexte de crise économique a apporté une nouvelle vision. Longtemps tenu secret du fait de son caractère exorbitant, immoral, la rémunération de ces grands patrons devient de plus en plus transparente du fait de l'impact de la crise économique. Elle récompense la compétence et le travail accomplis par le dirigeant dans l'intérêt de l'entreprise et des actionnaires[890].

Plusieurs théories variées et parfois complexes en corrélation avec la rémunération ont été développés afin d'apprécier l'efficacité de la rémunération des dirigeants. La rémunération du dirigeant a pour but de réconcilier les intérêts des actionnaires (la création de valeurs) et ceux du dirigeant.

Cependant, « certains spécialistes, comme JENSEN et MURPHY, ont effectué des travaux sur l'étude de la corrélation entre la rémunération du dirigeant et la performance de l'entreprise »[891]. En effet, la corrélation entre la rémunération des dirigeants et les performances de l'entreprise s'est toujours posée dans les entreprises. En tout état de cause, la rémunération des dirigeants en France et au Sénégal est soumise à un régime fiscal encadré.

Ce régime peut être très hétérogène, variant suivant la forme et le régime fiscal de la société versante, et dans certains cas même en fonction de la nature et du montant des rémunérations (**A**). Cette présente partie a pour objectif de présenter le régime fiscal applicable à la rémunération des dirigeants dans les sociétés anonymes, les sociétés par actions simplifiées, les sociétés à responsabilité limitée tant du point de vue des dirigeants bénéficiaires que des conditions de déduction du résultat fiscal pour la société versante (**B**).

[890] Julien CATALIOTTI et Guillaume CLAIRE, *La rémunération des dirigeants*, Mémoire de fin d'études, HEC Finance 2006, p. 3.
[891] Idem, p. 3-4 ; Voir sur ce thème : JENSEN et MURPHY, « Performance Pay and Top-Management Incentives », publié en 1990 dans le *Journal of Political Economy*.

A / La diversité des rémunérations attribuées aux dirigeants

L'imposition des rémunérations des dirigeants est variée, cela dépend de la nature de la société, selon que la société est passible ou non de l'IS. L'imposition est d'office pour les sociétés de capitaux, la charge de l'impôt est en principe supporter par l'entreprise. En revanche, dans les sociétés de personnes, l'imposition se fait au nom des associés. La rémunération des dirigeants est différente selon la forme, la taille, le régime fiscal de la société et la qualité du dirigeant. En tout état de cause les dirigeants de sociétés ont droit en une diversité de rémunération qui varie d'une entreprise à l'autre, d'un pays à l'autre. Les questions relatives aux modes de détermination sont concentrées sur les rémunérations principales d'une part (**1**), et les rémunérations exceptionnelles, d'autre part (**2**).

1/ Les rémunérations principales

À mi-chemin entre le revenu du travail et le revenu du capital, la nature juridique de la rémunération du dirigeant constitue une énigme dans les droits nationaux français et sénégalais. Le droit social et le droit fiscal en font un salaire, mais le droit du travail refuse de la voir ainsi dès lors que la condition de subordination n'est pas remplie du fait de la place occupée par son bénéficiaire dans l'organigramme de la société, qui en fait un employeur[892]. Donc, si d'un point de vue juridique, les dirigeants ont la qualité de mandataires sociaux et non de salariés, il n'en demeure pas moins qu'ils sont fiscalement considérés en France et au Sénégal comme des salariés et leurs rémunérations sont en principe imposées dans la catégorie des traitements et salaires.

En droit Français, il existe un organigramme pour ces sociétés[893]. Dans les SA, les organes de direction sont le président, le directeur général, le directeur général délégué et les membres du directoire. Il s'agit, dans les sociétés par actions simplifiées du président et le cas échéant, des autres dirigeants mis en place par les associés.

En droit sénégalais, la configuration est presque la même pour les SA et les SAS. En effet, dans les SA à la française, les participations et avantages divers attribués à titre de rétribution dans le cadre de leurs fonctions de direction au président du conseil d'administration, aux directeurs généraux et aux directeurs généraux délégués ont le caractère de traitements et

[892] Agnès SOULEAU-TRAVERS, *Le directeur général de la SA à conseil d'administration*, Thèse pour le doctorat en droit, Université Paris XII, 2000, p. 437.
[893] Article 1655 du Code général des Impôts.

salaires au sens de l'article 79 du CGI[894]. Les sommes perçues par les PCA, au titre de jetons de présence, sont imposables fiscalement dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers. Elles ne sont par conséquent soumises à aucune cotisation sociale, excepté le forfait social.

Comparativement, en droit sénégalais, les organes de direction dans les SA sont soumis au régime fiscal des salariés tout comme en France. Cette règle concerne, dans les SA à la sénégalaise, le président directeur général, les directeurs généraux délégués et les membres du directoire au sens des articles 414 et 467 de l'AUSCGIE[895] repris dans le COCC sénégalais et dans l'article 90 du CGI. Relève également de la catégorie des traitements et salaires en France, la rémunération principale de chacun des membres du directoire, qui sont liés avec la société par un contrat de travail[896].

En effet, la rémunération de ces dirigeants qu'elle soit de base, en nature, ou en jetons de présence, est imposable comme des salaires avec une déduction de 10% au titre de frais professionnels[897]. Mais, ceci ne concerne pas, en revanche, les organes de direction, dont les jetons de présence sont imposés en tant que revenus de capitaux mobiliers. Au Sénégal, l'entreprise attribue des jetons de présence qui représentent selon les dispositions de l'article 431 du CGI une somme fixe allouée annuellement et globalement aux administrateurs en rémunération de leurs activités et à titre d'indemnités de fonction. Ces sommes sont taxées entre les mains des bénéficiaires à l'IR dans la catégorie des revenus de valeurs mobilières.

Dans les SAS en France, les modalités de rémunération sont fixées dans les statuts, et il en est de même au niveau l'attribution de la rémunération. Le président et les autres dirigeants-personne physique sont au point de vue fiscal, assimilés à des salariés et les rémunérations qui leur sont versées, qu'ils s'agissent de traitements fixes ou proportionnels, entrent dans la catégorie des traitements et salaires. Si d'autres organes de direction sont mis en place par la SAS, le régime fiscal et social sera le même que celui prévu pour le président. Le pouvoir de fixation et le mode de rémunération seront déterminés dans les statuts aux mêmes titres que celui du président.

Dans les SAS au Sénégal, le principe se rapproche du droit français, l'article 853 alinéas 1 et suivants de l'AUSCGIE prévoit les modalités de rémunérations du président et des autres dirigeants. Le reste concerne les gérants majoritaires SARL et une partie infime des gérants des commandites par actions et les gérants des sociétés de personnes ayant opté pour l'IS.

[894] Doctrine administrative 5 H-131 n°5, du 2 mars 1998. Site : http://archives-bofip.impots.gouv.fr/bofip.
[895] Acte uniforme révisé relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique, adopté le 30/01/2014 à Ouagadougou (BURKINA FASO)
[896] Doctrine administrative 5 H-131 n°7, du 2 mars 1998. Site : http://archives-bofip.impots.gouv.fr/bofip.
[897] Article 80 ter du CGI français.

En France, pendant longtemps, les gérants SARL ne pouvaient être considérés comme fiscalement salariés que s'ils étaient minoritaires, c'est-à-dire s'ils détenaient moins 50% des parts sociales.

Mais, depuis l'imposition des revenus de 1996, cette condition a disparu, désormais les gérants majoritaires voient, eux aussi, leurs rémunérations imposables en tant que traitements et salaires au titre de leur fonction de gérant au sens de l'article 62 du CGI français. Le législateur français a même exigé à travers l'article 59 bis du CGI qu'elles soient inscrites en comptabilité sous une rubrique spéciale, de telle sorte qu'en cas de non-respect, l'administration fiscale les considère comme des distributions occultes. La jurisprudence française a eu l'occasion de clarifier la nature des rémunérations versées aux gérants, de même que la doctrine administration sénégalaise[898].

Ainsi, la doctrine, reprenant les dispositions législatives, précise que les produits venant de l'exploitation d'une entreprise sont censés figurer dans les comptes de capitaux propres, tels que le bénéfice, les réserves, le capital. Le non-respect de cette règle fonde le législateur à asseoir au terme de l'article 87 du CGI une présomption de distribution irrégulière.

Par conséquent, la jurisprudence française a eu l'occasion de clarifier la nature des rémunérations versées aux gérants. Il a été jugé que l'indemnité versée à une présidente-directrice générale d'une société, à l'occasion de la cessation de son activité entre dans le champ de l'article 80 duodecies, 2 du CGI français et doit être incluse dans son revenu imposable[899].

Cette position n'est pas nouvelle dans la jurisprudence du Conseil d'État français, parce que l'article 80 duodecies s'applique également lorsque le salarié exerce des fonctions de mandataire social[900]. L'administration fiscale française veille à prévenir d'éventuel abus et prête généralement une attention particulière aux rémunérations versées aux dirigeants. Ce qui signifie que les rectifications ne sont pas rares. En cas de rectification, les rémunérations excessives ou anormales sont traitées comme des distributions irrégulières, ce qui entraine une double pénalisation fiscale. En droit sénégalais, le principe est analogue à celui du droit français, les rémunérations allouées aux associés-gérants majoritaires et aux gérants commandités sont soumises au nom de ces derniers, dans la catégorie des traitements et salaires au sens de l'article 15 du CGI sénégalais et selon les conditions fixées à l'article 181 du présent code.

[898] N° 246 MEF/DGID/DLEC/BC DU 14 JUIN 2011.
[899] CAA Bordeaux,10 mai 2016, n°14BX01386, 3e ch, *RJF* 8-9/16, p. 961.
[900] CE, 22 oct. 2012, n°325466, Candelon. *Dr. Fisc.* ; 2012, n°51-52, comm. 567, concl. E. Crépey.

De même, toutes les indemnités pour frais d'emploi sont considérées comme des rémunérations imposables aux dirigeants. Ces rémunérations sont considérées comme exceptionnelles.

2/ Les rémunérations exceptionnelles

Un revenu exceptionnel est un revenu qui n'est pas susceptible d'être perçu chaque année, par exemple, une gratification supplémentaire perçue par un salarié pour services exceptionnels. En droit français tout comme en droit sénégalais, le revenu exceptionnel, est le revenu dont le montant est supérieur à la moyenne des revenus imposables des 3 années précédant sa perception.

Toutefois, aucune condition de montant n'est exigée pour certains revenus. Les principaux revenus concernés sont les suivants : la fraction imposable des indemnités de rupture de contrat de travail, la prime de mobilité, la prime de départ volontaire, etc. Les rémunérations exceptionnelles peuvent aussi prendre le caractère d'honoraires versés à l'occasion d'un travail ou d'un service occasionnel tel qu'une expertise technique, consultation effectuée par un administrateur en dehors de ses attributions dans le cadre de la gestion de la société.

Cependant, ces rémunérations sont considérées par les lois fiscales françaises et sénégalaises comme des revenus de valeurs mobilières et soumises à ce titre à l'IR au nom des bénéficiaires. En France, les rémunérations exceptionnelles versées aux membres des conseils d'administration ou de surveillance, dans le cadre de missions spéciales qui leur sont confiées en sus de leurs fonctions normales au conseil d'administration ou au conseil de surveillance, peuvent relever soit des bénéfices non commerciaux, soit des traitements et salaires selon les conditions d'exercice de l'activité rémunérée.

Deux hypothèses se posent :

-soit les missions de ces derniers sont exécutées dans le cadre d'un contrat de travail, dans ce cas les rémunérations sont retenues pour l'assiette de l'IR dû par les bénéficiaires dans la catégorie des traitements et salaires ;

-soit, ces missions sont des prestations effectuées hors d'un contrat de travail, dans ce cas les rémunérations perçues présentent pour les bénéficiaires le caractère de BNC.

En effet, la société peut déduire de son bénéfice imposable les rémunérations exceptionnelles pour missions ou mandats perçues par certains membres du conseil de surveillance. Mais, à condition qu'elles correspondent à un travail effectif et qu'elles n'ont pas un caractère excessif eu égard à l'importance du service rendu[901].

Au Sénégal, la législation prévoit que les entreprises ont la possibilité d'accorder à leurs administrateurs des rémunérations exceptionnelles pour les missions et mandats qui leur sont confiés. Elles ont également la possibilité de rembourser aux administrateurs les frais de voyage, déplacement et dépenses engagés mais seulement dans l'intérêt de l'entreprise. L'impôt ne s'applique aux sommes payées que dans le cas où le montant du remboursement est fixé forfaitairement.

En revanche, sont exclues de l'impôt dû, toutes les sommes perçues par les administrateurs à titre de remboursement de frais opérés sur justification. Les rémunérations exceptionnelles peuvent aussi prendre le caractère d'honoraires versés à l'occasion d'un travail ou d'un service occasionnel (expertise technique, consultation, etc.) effectué par un administrateur en dehors de ses attributions dans le cadre de la gestion de la société. Ces rémunérations sont considérées par la loi fiscale comme des revenus de valeurs mobilières et soumises à ce titre à l'impôt sur le revenu au nom des bénéficiaires. Au même titre que les autres associés, l'impôt sur le revenu atteint les avantages en nature ou en argent dont jouissent les administrateurs (indemnités de logement, primes d'assurance, etc.). Cette imposition ne s'applique pas aux administrateurs exerçant des fonctions de direction et qui, pour cette raison, bénéficient d'avantages en nature. Certes les situations juridiques et fiscales au regard des rémunérations exceptionnelles sont plus ou moins proches, mais les préoccupations et les mesures fiscales adoptées de part et d'autre par les législateurs divergent.

Au-delà du droit et de la réglementation, les avantages accordés à un dirigeant par les organes habilités de l'entreprise ne peuvent-ils pas être questionnés et même mis en cause si ces rémunérations sont contraires aux intérêts des actionnaires et enfreignent aux règles élémentaires de l'éthique, de l'équité et de la déontologie ? Ce questionnement est si vrai, que, d'une part, en France, l'État, à travers ses structures compétentes (contrôle, justice), au nom de l'intérêt général, et l'Autorité des marchés financiers (AMF), au nom de la transparence

[901] D. adm. 4 C-4451 n° 1, 30 octobre 1997.

financière ont réagi, et que d'autre part, au Sénégal, le législateur sénégalais et le législateur OHADA, au nom de l'intérêt général, veillent de près.

En France, la question du traitement fiscal des rémunérations « indécentes » des acteurs de la finance s'est posée au lendemain de la crise des « *subprimes* ». Ainsi, à l'instar de la Grande-Bretagne, la loi de finances pour 2010[902] a institué une taxe exceptionnelle devant être acquittée par les établissements financiers soumis à l'IS. Cette taxe a été affectée, dans la limite de 360 millions d'euros, à la BPI en vue de financer une dotation en capital exceptionnelle au titre de sa mission de service public de financement de l'innovation et des PME[903]. De plus, les primes de départ allouées à Michel COMBES chez ALCATEL-LUCENT[904], Bruno LAFONT chez LAFARGE[905] ou encore Chris VIEHBACHER chez SANOFI[906] ont suscité de vives polémiques.

Ces polémiques sont d'autant plus importantes que les grandes entreprises sont facilement jetées à la vindicte populaire.

L'Autorité des marchés financiers (AMF) a jugé nécessaire et urgent de réagir. Ainsi, elle recommande aux entreprises de diffuser systématiquement un communiqué détaillant l'ensemble des éléments du package de départ de leurs dirigeants.

Dans son rapport 2015 sur le gouvernement d'entreprise et la rémunération des dirigeants, l'AMF souligne que le communiqué des entreprises doit faire toute la lumière sur les rémunérations fixes, variables et exceptionnelles, sur les indemnités de départ ou de non-concurrence, sur l'existence d'une éventuelle retraite « chapeau » et également de préciser le sort des plans de stock-options. L'AMF préconise également une évolution du code AFEP-MEDEF, qui régit la gouvernance des entreprises, avec une clarification du calcul de la rémunération variable due à l'issue de l'exercice et la manière de valoriser les sommes versées en titres. L'Autorité souhaite aussi un meilleur encadrement des rémunérations exceptionnelles des dirigeants au moment du départ du dirigeant de l'entreprise[907].

---

[902] Loi n°2010-237 du mars 2010. Source : https://www.legifrance.gouv.fr.
[903] Daniel GUTMANN, *Droit fiscal des affaires*, 8e éd., LGDJ, 2017-2018, p. 312.
[904] Avec une indemnité à un montant de 3,1 millions d'euros dont le paiement par tiers est toujours échelonné sur trois ans. Source : rapport AMF, http://www.amf-france.org.
[905] LAFARGE a annoncé lui avoir versé en juillet 2015 une indemnité de départ « de l'ordre de 5,9 M€ ». Source : rapport AMF, http://www.amf-france.org.
[906] Avec une indemnité transactionnelle de 2 961 000 euros et une indemnité de non-concurrence lui ont cependant été versées. Source : rapport AMF, http://www.amf-france.org.
[907] Rapport 2015 de l'AMF sur le gouvernement d'entreprise et la rémunération des dirigeants, 9 novembre 2015. Cf : http://www.amf-france.org.

En effet, la question des rémunérations excessives donne plus d'échos en France qu'au Sénégal du fait de la divergence au niveau de développement et des richesses des entreprises. La rémunération est principalement fonction du secteur d'activité, de la taille et de la pérennité de l'entreprise. Par conséquent, on constate que les entreprises sénégalaises du fait de leurs chiffres d'affaires, leurs tailles, leurs richesses ne sont pas au même niveau que les entreprises françaises.

Ceci a forcément un impact sur la qualité des rémunérations des dirigeants. En réalité, il n'existe pas au Sénégal de grandes entreprises et d'établissements financiers à l'image des entreprises du CAC 40[908]. Et la majeure partie de ces entreprises sont des filiales de grandes entreprises françaises ou étrangères. Certes, les dirigeants des entreprises privées sont bien rémunérés, mais ces revenus sont opaques, de plus les revenus salariaux sont considérés comme un tabou. Les salariés considèrent que ces revenus sont dans la sphère privée.

Force est de reconnaitre que certaines entreprises, comme la Société nationale des télécommunications (SONATEL) détenue à 42,33% par France Télécom[909], TOTAL Sénégal détenu à 69,1% par le Groupe Total, « *Banque of Africa »* Sénégal, PFIZER Afrique de l'Ouest-SA, sont inscrites à la cotation de la Bourse régionale des Valeurs mobilières (BRVM)[910]. Mais, la problématique des rémunérations qualifiées d'indécentes en France ne se pose pas au Sénégal. Cela ne signifie pas qu'il n'y a pas de réglementation, le législateur national et communautaire contrôle les rémunérations exceptionnelles ou excessives.

Dans les dispositions de l'OHADA, la rémunération et les avantages des dirigeants sociaux tels que les administrateurs, les directeurs généraux et les directeurs généraux adjoints sont strictement encadrés. Spécifiquement, pour la direction générale (directeur général, directeur général adjoint), c'est « le conseil d'administration qui fixe la rémunération et les avantages en nature, et en détermine les modalités et le montant »[911]. Sous peine de nullité absolue, le directeur général ne reçoit aucune autre rémunération, que celle liée à son contrat de travail.

[908] Le CAC 40 représente les quarante grandes entreprises françaises cotées en continu sur le marché réglementé. L'indice CAC 40 est déterminé à partir des cours de quarante actions cotées en continu sur le marché règlementé.
[909] Voir les chiffres : http://www.brvm.org/fr/emetteurs/societes-cotees/societe-nationale-de-telecommunication-du-senegal-sonatel.
[910] http://www.brvm.org/fr/emetteurs/societes-cotees/societe-nationale-de-telecommunication-du-senegal-sonatel.
[911] Article 490 de l'AUSCGIE en droit OHADA.

Toutefois, s'il est administrateur, il peut recevoir des indemnités de fonction allouées par l'Assemblée Générale [912]et des rémunérations exceptionnelles pour les missions et mandats accomplis. Il peut également toucher des indemnités liées au remboursement de ses frais de voyage, de déplacements et de dépenses engagées dans l'intérêt de la société [913]. Cependant, le commissaire aux comptes doit en être informé afin qu'il dresse un rapport notifié aux actionnaires[914].

Au Sénégal, l'Acte Uniforme de l'OHADA sur le droit des sociétés commerciales et du GIE organise le fonctionnement des sociétés. Certains principes directeurs de gouvernance sont absents de l'Acte Uniforme OHADA. Pour pallier à cette carence, « l'Institut sénégalais des administrateurs avec l'appui de l'État, en particulier le Conseil présidentiel de l'investissement, a lancé en 2008 le projet de rédaction du Code de gouvernance qui tend à renforcer et à moderniser les principes de gouvernement d'entreprise.

Il s'agissait alors de rédiger un code unique des meilleures pratiques de gouvernance d'entreprise largement inspiré des principes de l'OCDE en la matière »[915]. Parmi ces recommandations, on peut retenir la transparence et l'encadrement dans la nomination et la rémunération des principaux dirigeants et administrateurs[916].

En tout état de cause, l'application des dispositions protectrices, légales et réglementaires dans les deux droits, doit faire l'objet d'un contrôle régulier et d'un suivi rigoureux. Enfin, même si les droits nationaux délimitent le régime fiscal applicable à toutes les rémunérations accordées par l'entreprise, ils donnent aux entreprises françaises et sénégalaises le droit de déduire des charges et des retenues à la source pour éviter une situation pénalisante à leurs égards.

[912] Article 431 de l'AUSCGIE en droit OHADA.
[913] Article 432 de l'AUSCGIE en droit OHADA.
[914] Cheickna Bounajim CISSE, « Au banquet de la gouvernance bancaire : comptes et mécomptes « in : www.cultures-et-croyances.com, Rubrique Economie, octobre 2013 ; Source : http://www.cultures-et-croyances.com/etude-au-banquet-de-la-gouvernance-bancaire-comptes-mcomptes.
[915] Code de gouvernance des entreprises, élaboré par l'Institut Sénégalais des Administrateurs, Rapport de 2008, p. 10.
[916] Idem.

B / Les déductions de charges et les retenues à la source sur les rémunérations

Une charge déductible est une charge que l'on peut déduire, avant le calcul de l'impôt, du revenu global imposable, et qui vient donc minorer la base d'imposition. Parmi les principales charges déductibles, on retrouve les traitements et les salaires. Or les lois fiscales classent les rémunérations versées aux dirigeants de sociétés dans la catégorie des traitements et salaires qui sont des charges déductibles du résultat de l'entreprise. Ces rémunérations sont considérées comme des charges qui diminuent donc d'autant les bénéfices de la société. Cette déduction de charge fiscale est attribuée aux entreprises pour le compte des dirigeants de sociétés françaises et sénégalaises (**1**), mais ces rémunérations ne sont pas impérativement déductibles, dans certaines circonstances, les lois prévoient une retenue à la source sur les rémunérations versées par l'entreprise (**2**).

1/ Les déductions de charges

En principe, les législateurs français et sénégalais n'hésitent pas à accorder leurs faveurs aux organes de directions SA, SAS et parfois mêmes SARL qu'ils traitent comme des salariés relevant du régime des traitements et salaires et pour lesquels les rémunérations constituent des charges déductibles du résultat de la société. Les articles 39 alinéa 1-1° du CGI français et 15 du CGI sénégalais convergent sur ces faveurs et leur contenu est presque le même.

La loi française prévoit que « les rémunérations ne sont admises en déduction des résultats que dans la mesure où elles correspondent à un travail effectif et ne sont pas excessives eu égard à l'importance du service rendu »[917]. La loi sénégalaise prévoit que « les rémunérations allouées aux associés gérants majoritaires, aux associés gérants commandités d'une SARL et d'une SCS et portées dans les frais et charges seront admises en déduction du bénéfice de la société pour l'établissement de l'impôt, à condition que ces rémunérations correspondent à un travail effectif et ne soient pas exagérées »[918].

À lecture des deux textes, on constate d'abord que la notion de travail effectif sous-entend un lien de subordination dans lequel l'employeur qui a le pouvoir de donner des ordres, des Directives et les horaires, d'en contrôler l'exécution et de sanctionner les manquements.

[917] Article 39 alinéa 1-1° du CGI français.
[918] Article 15 du CGI sénégalais.

Donc, plus concrètement, le lien de subordination est un élément déterminant de l'existence effective d'un contrat de travail consenti au directeur général[919]. Il est le critère distinctif du contrat de travail et du mandat. Ensuite les textes précisent que les rémunérations ne doivent pas être excessives, c'est-à-dire exagérées. Le caractère excessif des rémunérations pose la problématique de leur contrôle au niveau de chacun des deux États.

En France, la question des salaires des grands patrons d'entreprises a fait couler beaucoup d'encre ces dernières années. En plus de leur salaire de base, les dirigeants des grosses sociétés cumulent bien souvent des dividendes, des jetons de présence ainsi que des indemnités de départ faramineuses « *golden parachute* », des primes de bienvenue « *golden hello* », des stock-options et des actions gratuites, des bonus attribués en fonction des objectifs atteints, et des avantages en nature qui ont choqué une bonne partie du contribuable français.

Le débat a même fait échos sur le terrain politique. Certains politiciens, comme l'eurodéputée Éva JOLY, sont montés au créneau pour dénoncer farouchement cette situation qui n'a pas d'ailleurs laissé indifférent le législateur français, qui s'est penché sur la question.

En droit français, la loi NRE du 15 mai 2001 dans sa version consolidée du 16 mars 2013 a tenté par exemple d'améliorer la transparence du monde des affaires. Ainsi, la rémunération du dirigeant est soumise à un double contrôle. Tout d'abord, un contrôle est effectué dans l'entreprise par les actionnaires ou les associés qui peuvent vérifier que la rémunération versée correspond à ce qui est prévu dans les statuts.

Ce premier contrôle est renforcé par celui de l'administration fiscale qui vérifie le caractère excessif ou non des rémunérations. Car, ces rémunérations ne doivent en aucun cas être accordées à des fins personnelles. Si la rémunération est malgré tout jugée excessive, le surplus fera l'objet d'une double pénalisation fiscale. D'une part, les sommes seront réintégrées dans le bénéfice imposable de la société en cause, et d'autre part, elles seront imposées dans le revenu du dirigeant au titre des capitaux mobiliers. Récemment, le législateur a revu les indemnités de départ versées aux présidents, directeurs généraux ou directeurs généraux délégués. La loi de finances pour 2016 prévoit un plafond de déductibilité du bénéfice imposable[920].

[919] G. PUIGELIER, « *Le président du conseil d'administration devenant salarié et vice versa* », *JCP E* 1994, I, 358, n° 14 et ss.
[920] Loi de finances pour 2016, art. 22 (Législation française).

Les indemnités versées aux mandataires sociaux et dirigeants à l'occasion de la cessation de leur fonction prévue à l'article 80 duodecies 2, du CGI, ont été revues. Au regard des bénéficiaires, un abaissement[921], dans la même proportion, a été retenu[922].

En droit sénégalais, des contrôles fiscaux peuvent aboutir à des sanctions fiscales et l'administration a prononcé des sanctions fiscales dans ce sens. D'ailleurs, elle a eu l'occasion d'arbitrer un contentieux opposant un dirigeant de société et l'un de ces services (la direction des vérifications et enquêtes fiscales). L'argument de l'erreur matérielle invoqué par un dirigeant de société (erreur de saisie a fait que deux millions Francs CFA lui ont été versés au lieu de vingt millions de Francs CFA) n'a pas convaincu les services fiscaux. L'administration a jugé cette rémunération excessive. Elle a demandé d'une part leur réintégration dans le bénéfice imposable de l'entreprise en cause, et d'autre part leur imposition dans le revenu du dirigeant au titre des capitaux mobiliers[923]. Dès lors que la rémunération correspond à un travail effectif et qu'elle n'est pas excessive, elle sera admise en déduction du résultat fiscal en France et au Sénégal.

Par conséquent, la règle générale énoncée par les codes généraux des impôts est d'application large. Selon les pays et les textes législatifs, elle s'applique à toutes les rémunérations directes ou indirectes, en France et au Sénégal.

En France, il s'agit : des rémunérations des directeurs généraux correspondant à leur fonction de direction ; des jetons de présence alloués aux administrateurs membres du comité d'études ; des salaires, des honoraires, les redevances versées aux administrateurs remplissant d'autres fonctions ; des rémunérations exceptionnelles pour missions ou mandats perçus par certains membres du conseil de surveillance, etc. En revanche, suivant les dispositions de l'article 39-5 du CGI, le montant déductible des jetons de présence (ordinaires ou spéciaux) alloués au titre d'un exercice aux membres du conseil d'administration ou du conseil de surveillance est limité surtout dans les sociétés anonymes employant au moins cinq salariés[924], dans les sociétés anonymes employant moins de cinq salariés dans la limite de 475 euros par membre du conseil d'administration et de surveillance[925].

---

[921] Cet abaissement prend en compte l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année 2015

[922] Loi de finances pour 2016, art. 3 (législation française).

[923] DA n° 245 MEF/DGID/DLEC/BC du 14 juin 2011.

[924] A 5% du produit obtenu en multipliant la moyenne des rémunérations déductibles attribuées au cours de cet exercice aux salariés les mieux rémunérés par le nombre de membres composant le conseil pour le calcul de la déduction maximale susceptible d'être opérée au titre de jetons de présence, les seules rémunérations à prendre en considération, pour leur montant brut, sont celles qui ont effectivement le caractère de salaires et sont soumises à ce titre à l'impôt sur le revenu entre les mains des bénéficiaires.

[925] *Précis de fiscalité* 2013 DGIF, infra 1036-1037 p. 48-49.

Sont également déductibles, sous certaines conditions, les rémunérations versées dans les SARL : aux gérants majoritaires, aux gérants minoritaires, aux gérants non associés qu'ils appartiennent ou non à un collège de gérance majoritaire sont déductible sous certaines conditions ; dans les autres sociétés comme les sociétés en commandite par actions : aux gérants commandités ; aux gérants non associés et aux membres du conseil de surveillance ; aux gérants non associés et aux membres du conseil de surveillance ; dans les sociétés de personnes ayant opté pour l'IS : aux associés en nom des SNC, aux commandites des SCS et aux membres des sociétés en participation ; dans les sociétés civiles passibles de l'IS ou ayant opté pour cet impôt : aux administrateurs[926].

Au Sénégal, les rémunérations allouées aux associés gérants majoritaires, aux associés gérants commandités d'une SARL et d'une SCS et portées dans les frais et charges seront admises en déduction du bénéfice de la société pour l'établissement de l'impôt. En principe, ces dirigeants reçoivent des remboursements de frais[927]. Ainsi, ces frais d'emploi et de représentation, que perçoivent les dirigeants d'une société se trouvant sur le territoire sénégalais, sont admis en déduction dans le cadre de ou l'IR. Le dirigeant a toujours le choix entre le remboursement au forfait ou bien le remboursement des frais réels à condition de présenter les documents justificatifs.

Les dirigeants d'entreprise éligibles sont les dirigeants des sociétés anonymes (le président du conseil d'administration exerçant les fonctions de direction, de directeur général), mais aussi les dirigeants des SARL ayant une fonction de direction.

Le montant des frais forfaitairement admis en déduction est fixé par la direction générale des impôts et domaines, il est de 400 000 Francs CFA si le chiffre d'affaires est inférieur à deux milliards de Francs CFA, de 800 000 Francs CFA par an, si le chiffre d'affaires de l'entreprise est égal ou supérieur à 2 milliards de Francs CFA [928]. Au-delà de la déduction faite sur les rémunérations versées aux dirigeants des sociétés françaises et sénégalaises, certaines retenues à la source sont aussi appliquées sur les rémunérations versées par les entreprises.

[926] Idem, Voir infra 1039-1040, p. 49.

[927] Article 15 CGI sénégalais.

[928] Lettre n° 080 du 15 février 1995 le ministère de l'Économie et des Finances a annoncé la réforme de l'impôt sur le revenu. Prévu pour entrer en vigueur le 1er janvier 2018, le prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu sera inscrit dans le projet de loi de finances 2017. Source : http://www.economie.gouv.fr/dispositif-prelevement-a-source-limpot-sur-revenu.

2/ Les retenues à la source

La retenue à la source est un système de recouvrement de l'impôt. Elle est, à l'origine, une perception anticipée opérée pour le compte de l'État par un tiers payeur, sur l'IR ou l'IS dû par le bénéficiaire à raison de ses revenus.

Il existe différents types de retenues à la source : les retenues à la source définitive, les retenues à la source forfaitaire, les retenues à la source libératoire. En effet, la retenue à la source est libératoire lorsqu'elle libère le bénéficiaire du revenu de toute déclaration au titre de ce revenu. Elle s'impute directement sur le montant de l'IR. Cependant, lorsqu'elle n'est pas libératoire, elle ouvre droit à un crédit d'impôt d'égal montant imputable sur l'IR ou sur l'IS.

En effet, les régimes fiscaux français et sénégalais de la retenue à la source présentent une certaine similarité dans leur principe, mais ils sont d'applications parfois différentes. Ainsi, en France, la retenue à la source est d'application courante pour le prélèvement des revenus salariaux et non salariaux versés à des personnes non domiciliées sur le territoire français[929]. Bientôt la retenue à la source s'appliquera également pour l'IR et le prélèvement à la source de l'IR sera mis en place à compter du 1er janvier 2018[930]. La retenue à la source est en revanche une réalité juridique au Sénégal, elle est le régime applicable de plein droit aux revenus salariés, aux pensions et aux rentes viagères.

L'impôt est retenu au moment de chaque paiement et versé au Trésor public par l'employeur ou le débirentier. Toutefois, par l'application de la retenue à la source dans les deux droits, il faudra identifier les personnes et les revenus concernés. Aussi bien en droits fiscaux français que sénégalais, la retenue constitue en conséquence une avance sur le montant de l'impôt définitif dû par le contribuable, personne morale ou physique, à raison de tous les revenus qu'il a réalisés au titre de l'année fiscale.

Les deux droits partagent l'exigibilité de la retenue, sous réserve des conventions internationales, les traitements et salaires, pensions et rentes viagères de source française et de source sénégalaise servis à des personnes qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France[931], au Sénégal sont soumis à une retenue à la source. En application de la Convention Franco-sénégalaise, « la retenue à la source établie ne peut dépasser 15% du montant brut des redevances si la personne qui les reçoit en est le bénéficiaire effectif »[932].

[929] En cas d'intervention des conventions fiscales internationales.
[930] Cette réforme est introduite par La loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017 (article 60).
[931] Article 182 A du CGI français.
[932] Convention franco-sénégalaise signée à Paris le 29 mars 1974.

Par exemple, une entreprise française qui ne dispose pas d'établissement stable au Sénégal et qui perçoit directement d'une entreprise de droit sénégalaise un montant brut de 200 000 00 pour une concession de brevet aura supporté une retenue à la source de : 200 000 000 x 15% = 25 000 000 de Francs CFA.

Ainsi la retenue à la source serait : (200 000 000 x 80%) x 25%= 200 000 000x 20%= 40 000 000 de Francs CFA. « Sont considérés comme revenus de source française, les revenus de valeurs mobilières françaises » au sens de l'article 164 B du CGI français. Ce qui signifie qu'il faudra faire référence à la nationalité de ces valeurs mobilières, d'où l'appellation de valeurs mobilières françaises.

Le principe de territorialité, sous-entend que sont françaises les sociétés qui ont leur siège social en France et on a déduit que sont françaises les valeurs mobilières de sociétés dont le siège social est en France. Au Sénégal, toutes les distributions faites aux associés et aux dirigeants par les personnes morales assujettis à l'IS, sont qualifiées de valeurs mobilières ou de produits financiers[933]. Le champ d'application de l'imposition des revenus de valeurs mobilières est délimité par l'article 203 du CGI sénégalais [934].

L'article précise que sont admis à l'IR les revenus distribués par les personnes morales passibles de l'IS au sens de l'article 84 du CGI et les revenus visés aux articles 85 à 89 du CGI Sénégalais. Ce qui signifie que seront admis à la retenue à la source, au titre des RVM : les revenus distribués aux personnes morales sénégalaises ou étrangères lorsqu'elles ont au Sénégal leur siège social, leur siège effectif, un établissement stable ou bien y exerce une activité. Avant de cerner les revenus concernés par la retenue à la source, il faut clarifier leur origine.

Cependant, les RVM comme tant d'autres font partie des revenus des capitaux mobiliers qui comprennent deux catégories de revenus : les revenus de valeurs mobilières représentés par les produits des actions, des parts de société et revenus assimilés distribués aux associés et dirigeants des sociétés passibles de l'IS ; les produits des obligations et autres emprunts négociables sont aussi logés dans cette catégorie ; les revenus des créances, dépôts,

[933] Yamalou DOLO, *Le régime d'imposition des revenus des capitaux mobiliers*, Université Cheikh Anta Diop de Dakar - Master 2 Banque 2009.

[934] Art 203 CGI (Sénégal) « les personnes morales visées à l'article 84 doivent effectuer une retenue à la source sur les revenus visés aux articles 85 à 89. La retenue aux frais fixés à l'article 173 sur le montant des revenus est versée au bureau du comptable public compétent dans les conditions prévues à l'article 223 du CGI.

cautionnements et comptes courants. La retenue à la source s'applique essentiellement aux rémunérations payées à des non-résidents et aux revenus financiers.

En France, sont concernés : les dividendes ; les boni de liquidation ; les jetons de présence ; les avances perçues par les associés ou toute somme mise à leur disposition et non prélevée sur les bénéfices ; les sommes attribuées lors de rachats de titre ; les revenus assimilés, c'est-à-dire des sommes ou valeurs qui présentent le caractère de revenus mobiliers distribués, etc.[935] Tandis qu'au Sénégal, sont concernés : les dividendes ; les arrérages ; les intérêts, les revenus et tous les autres produits des actions de toute nature et des parts de fondateurs des sociétés, des compagnies et des entreprises quelconques financières, industrielles, commerciales ou civiles soumises à l'IS, quelle que soit l'époque de leur création ; les jetons de présence, etc.

D'une façon générale, sont considérés comme des revenus de valeurs ou des produits financiers, les distributions faites aux associés et aux dirigeants par les personnes morales assujettis à l'I.S au Sénégal. Sont visés les produits financiers versés par les sociétés citées dans l'art. 56 du CGI. L'application du régime de retenue à la source sur les RVM dans les deux droits présente quelques ressemblances de principe. Il en est ainsi sur les rémunérations allouées aux dirigeants d'abord, ensuite sur les revenus financiers tels que les produits de placements fixent et les produits de placements variables.

D'abord sur le principe, en droit français, « les jetons de présence et toutes autres rémunérations allouées aux membres du conseil d'administration ou du conseil de surveillance des sociétés anonymes, à quelque titre que ce soit, à l'exclusion des salaires et des redevances de propriété industrielle, donnent lieu à la retenue à la source visée à l'article 119 bis »[936]. Tandis qu'en droit sénégalais, la retenue à la source s'applique au montant des tantièmes, jetons de présence, remboursements forfaitaires de frais de toutes autres rémunérations revenant à quelque titre que ce soit aux membres des Conseils d'administration, au président du conseil d'administration et à l'administrateur adjoint au président à titre de directeur général dans les conditions prévues par la loi n° 85- 40 du 25 juin 1985[937].

[935] Articles 109 à 117 bis du CGI français
[936] BOI-IS-BASE-30-20-20-20120912 ; Source : http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/4485-PGP.html.
[937] DA, Lettre DGID N° 001097 du 25-09-92 ; Source : http://www.impotsetdomaines.gouv.sn.

Ensuite, les droits nationaux français et sénégalais[938] font une distinction entre les retenues à la source applicables sur les valeurs à revenu fixe[939] et les retenues à la source applicable sur les valeurs à revenu variable. D'une part concernant les valeurs à revenus, en droit français, depuis le 1er janvier 2013[940], les revenus d'obligations et autres produits à revenu fixe sont imposables au barème progressif de l'IR.

Ils sont soumis lors de leur versement à un prélèvement obligatoire et non libératoire à titre d'acompte d'impôt sur le revenu au taux de 24%. Ce prélèvement donne droit à un crédit d'impôt qui viendra réduire, l'année suivante, l'impôt sur le revenu résultant de l'application du barème[941]. En revanche, pour l'application de la retenue à la source sur les RVM, le législateur sénégalais ne fixe pas un taux unique. Il opère plutôt une distinction entre les intérêts et produits d'obligations dont le remboursement est à échéance d'au moins cinq ans et les revenus d'obligations, dont l'échéance, sont inférieurs à cinq ans. Pour les revenus des obligations à échéance de cinq ans ou plus émises au Sénégal, ils sont soumis à une retenue à la source de 6%, qui est libératoire du paiement de tout autre impôt sur les intérêts et produits considérés. Pour les revenus des obligations de moins de cinq ans, ils supportent une retenue à la source de 13% qui est également libératoire de tout impôt (IR ou IS)[942].

D'autre part, concernant les valeurs à revenu variables, en droit français, les produits de placement à revenu variable[943] sont imposables de plein droit à l'IR selon le barème progressif toutefois, ils sont soumis lors de leur versement, au prélèvement obligatoire et non libératoire d'un acompte d'impôt sur le revenu de 21%. Ce prélèvement obligatoire donne lieu à un crédit d'impôt qui viendra réduire l'impôt sur le revenu résultant de l'application du barème. Tandis qu'en droit sénégalais, les produits de placement à revenu variable supportent une retenue à la source de 10%. C'est le cas des dividendes reçus d'une filiale, ils sont taxés d'une retenue à la source de 10%, mais sont retranchés du bénéfice net total, déduction faite d'une quote-part représentative des frais et charges[944].

---

[938] La fiscalité applicable aux sociétés d'investissement à capital fixe est définie dans la directive n°02/2011/CM/UEMOA, le Sénégal s'en inspire.
[939] Les obligations et supports assimilés, ainsi que les créances, dépôts, cautionnements et comptes courants offrent des revenus qualifiés de « fixes ».
[940] Loi de finances pour 2013 du 2012-1509 du 29 décembre 2012.
[941] BOI-RPPM-RCM-30-20-10-20160711. Source : http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/3747-PGP.
[942] Loi 96- 05 du 22/02/1996 modifiant l'art. 136 du CGI sénégalais.
[943] Tels que les Sociétés d'Investissements à Capital Variables et Fonds Commun de Placement.
[944] Articles 22 et 23 du CGI sénégalais sont une transposition de la directive n°02/2010/CM/UEMOA du 30 mars 2010 qui définit le champ d'application, les régimes applicables et les modalités d'application de retenues à la source.

De plus, le montant de la retenue à la source supportée sur les produits des valeurs à revenu variable vient en déduction du montant de l'impôt sur le revenu liquidé sur la base des revenus d'ensemble du contribuable.

Conclusion chapitre I

Les revenus sont appréhendés globalement dans les deux systèmes fiscaux.
Force est de reconnaitre que les deux droits continuent à faire une distinction entre les différentes catégories de revenu.

Les BIC, les rémunérations de certains dirigeants d'entreprise, les BA, les BNC et revenus assimilés, les revenus de capitaux mobiliers et les plus-values de cession à titre onéreux de biens ou de droits de toute nature, sont appréhendés dans les droits nationaux.

C'est la loi du 31 juillet 1917 qui a créé les impôts frappant à des taux proportionnels distincts ces différentes catégories de revenu citées ci-dessus. Le décret du 9 décembre 1948 a créé l'impôt sur les sociétés en France, il taxe les bénéfices des entreprises et représente une part importante de la fiscalité française.

En droit sénégalais, la distinction des catégories de revenus est un héritage du droit français. Est-il toujours nécessaire de continuer cette distinction ?

Le professeur Daniel GUTMANN préconise « une réforme fondamentale consistant à remettre en cause le principe même de la distinction entre bénéfices industriels et commerciaux et des bénéfices non commerciaux, et de le rendre beaucoup plus simple. Simple en son principe, elle aurait l'immense mérite d'éliminer des subtilités parfaitement inutiles dans le droit actuel et plus audacieuse encore serait la fusion dans une grande catégorie des revenus d'activité, entre BIC, BNC et salaires »[945].

Dans l'hypothèse où elle sera possible, les mécanismes ne manquent sans doute pas. Au Sénégal, la même idée peut voir le jour avec les recommandations faites par la Banque Mondiale qui propose au Sénégal la création d'un impôt sur les bénéfices regroupant l'IS et l'impôt sur le BIC ou les BNC. En tout état de cause, ces deux idées ont le mérite de simplifier le régime d'imposition des bénéfices. La notion de simplicité est une règle fiscale qui doit être facile à comprendre de façon que les contribuables sachent à quoi s'en tenir. Un système fiscal simple permet aux entreprises de comprendre plus facilement quels sont leurs droits et devoirs. Dans cette hypothèse, les entreprises sont plus aisément en mesure de prendre les décisions nécessaires et d'aller dans le sens voulu par les pouvoirs publics. Les deux États gagneraient à simplifier leur système fiscal. En effet, l'imposition des bénéfices des entreprises devrait procurer le montant approprié d'impôt à la date voulue, tout en évitant la double imposition.

[945] Daniel GUTMANN, *Droit fiscal des affaires*, 8e éd., LGDJ, 2017-2018, p. 20.

En effet, le contribuable doit être assujetti à un impôt efficace et équitable. Ainsi, l'effectivité des règles fiscales est un paramètre important pour les autorités fiscales, de par son influence sur le recouvrement et la liquidation de l'impôt.

CHAPITRE II : L'identité des mécanismes d'établissement et de recouvrement

Les administrations fiscales française et sénégalaise établissent et recouvrent l'impôt dans un cadre « sociétal » différent.

Dans les systèmes fiscaux, une relation complexe s'installe entre l'administration fiscale et le contribuable. On est en présence de deux intérêts antagonistes. D'une part, celui de l'État qui s'organise efficacement pour liquider et recouvrir l'impôt et d'autre part, celui de l'entreprise ou de l'exploitant vérifié qui cherche à sauvegarder ses intérêts en essayant d'échapper ou de payer moins impôt, qu'il considère d'ailleurs comme une spoliation[946]. En effet, « l'État doit collecter les ressources pour les montants attendus, dans les délais prévus (…) avec des paiements à bonne date »[947]. Ce rappel de la Cour des comptes française illustre la prévalence de l'impératif de contrôle et du recouvrement de l'impôt sur l'impératif financier de l'entreprise ou de l'exploitant. Ainsi, la prévalence de l'intérêt général sur celui des particuliers est nécessaire pour garantir la légitimité de l'impôt[948].

Le principe d'établissement et du recouvrement de l'impôt a une valeur constitutionnelle dans les deux droits. L'article 34 de la Constitution de 1958 dispose que « la loi fixe les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures ». Il est consacré par la loi fondamentale de la République du Sénégal à savoir la Constitution, notamment par l'article 67 qui dispose que « La loi fixe entre autres les dispositions concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toute nature ». Les législateurs attribuent le monopole de la gestion de l'impôt à l'administration. Sur le fondement de ces prérogatives reçues des États, les administrations fiscales des deux pays disposent des pouvoirs d'investigation (**Section I)** et mettent en place des procédures d'imposition (**Section II**) pour que l'impôt soit recouvré dans les meilleurs délais.

[946] L'impôt n'est jamais ressenti par le contribuable comme une réalité agréable.
[947] Rapport de la cour des comptes sur les relations de l'Administration fiscale avec les particuliers et les entreprises, évaluation d'une politique publique, février 2012, p. 27, Site : https://www.ccomptes.fr.
[948] Martin COLLET, *Finances publiques*, LGDJ, Lextenso-éditions, 2016, n°4, p. 18.

Section I : La construction des prérogatives administratives

L'imposition de l'entreprise ou de l'exploitant est faite sur la base de ses déclarations. Ce principe est à la base du système déclaratif dans les deux droits nationaux. En contrepartie, les administrations fiscales française et sénégalaise se réservent un droit de regard sur les déclarations produites par l'entreprise à travers des pouvoirs d'investigations que leur confèrent les législations. Elles détiennent concurremment d'importants attributs et par conséquent une véritable assise juridique pour pouvoir mener à bien leurs missions[949]. Elles s'appuient sur le droit de communication, le droit de visite et de saisie, la vérification de comptabilité, afin de vérifier que les contribuables ont correctement rempli leurs obligations fiscales. Cependant, il revient aux législateurs français et sénégalais de concilier les différentes procédures d'investigation avec l'ensemble des principes assurant les droits et garanties des contribuables. Ainsi, pour éviter toute dérive, les législateurs encadrent ces pouvoirs fiscaux accordés à leurs administrations fiscales. En effet, deux étapes nous aideront à élucider les rapports entre les deux parties : l'analyse des pouvoirs d'investigation de l'administration face à la présomption de déclaration reconnue au contribuable-entreprise (**Para I**), les garanties améliorées du contribuable-entreprise face aux prérogatives de l'administration (**Para II).**

Paragraphe I : Les procédures d'investigation

Les procédures d'investigations sont apparues comme un élément déterminant du contrôle de la déclaration[950]. La collecte des informations est indispensable dans un système fiscal déclaratif[951]. En effet, l'administration fiscale, pour accéder à l'information en temps réel, doit disposer des moyens d'investigations leur permettant d'accéder aux renseignements[952]. Ainsi, les législateurs français et sénégalais ont doté leurs administrations de moyens d'investigations étendus.

---

[949] Martin COLLET, *Droit fiscal*, 5e éd., PUF, Thémis droit, 2015, n°223, p. 124.
[950] Medhi DJOUHRI, *L'évolution du contrôle fiscale depuis 1945 : aspects juridiques et organisationnels*, Thèse, Paris I, 2010, LGDJ, Lextenso-édition, 2012, p.149.
[951] Le système fiscal à caractère déclaratif a été consacré par la loi 15 juillet 1914. Le législateur français confie à l'administration une palette de compétences plus ou moins contraignantes, lui permettant d'obtenir des informations auprès des contribuables comme des tiers, afin de compléter les renseignements dont elle dispose grâce aux déclarations des contribuables. Voir : Martin COLLET, Pierre COLLIN, *Procédures fiscales, contentieux et recouvrement de l'impôt*, 2e éd., PUF, 2014, p. 20. Voir : Article 92 du décret du 9 décembre 1948.
[952] La demande de renseignement vise le contribuable (l'entreprise) ou une tierce personne. Lorsqu'elle vise des tiers, le droit d'investigation qui est une prérogative considérable autorise l'Administration à interroger ou demander au sujet d'un contribuable (l'entreprise), toute personne en rapport avec l'entreprise (fournisseur, client, sous-traitant, comptable).

Pour permettre au fisc d'exercer sa mission de lutte contre les violations de la loi fiscale, les législateurs français et sénégalais ont doté de leurs administrations fiscales des moyens d'investigations afin obtenir les informations nécessaires pour la liquidation et le paiement de l'impôt (**A**), mais aussi des moyens de contrôle (**B**). Ces moyens sont décrits dans le Livre des procédures fiscales françaises (LPFF)[953] et les CGI français et sénégalais[954].

A/ Les moyens d'investigation

L'une des caractéristiques de l'arsenal juridique de l'administration fiscale, c'est de comporter de nombreux pouvoirs d'investigation accompagnés de garanties variées. Les dispositions législatives permettent de constater « une mise en œuvre simultanée ou concomitante de la procédure de contrôle »[955] par les services fiscaux. La lecture de certaines dispositions législatives permet de constater que les législateurs sont animés par une réelle volonté de renforcer les dispositifs de contrôles. Ce cadre juridique donne, à leurs administrations fiscales respectives, des pouvoirs d'investigation actifs (**1**) et passifs de la gestion de l'IS (**2**).

1/ L'investigation passive

La multiplicité et la légitimité des moyens d'investigation dont dispose l'administration dans les systèmes fiscaux sont sans ambiguïté. Cela passe par le droit de communication, le droit de visite et de saisie, mais aussi par les demandes de renseignements, d'éclaircissements ou de justifications si la situation l'exige. La reconnaissance du système déclaratif dans les droits nationaux[956] légitime la faculté, pour l'administration, de mener des investigations. Ainsi, comme le souligne le professeur Christophe DE LA MARDIÈRE, la déclaration est un élément d'information fiscale[957]. Mais du fait de sa fiabilité relative[958], les législateurs s'accordent à attribuer des prérogatives exorbitantes à l'administration dans son rôle de collecte et de recoupement des informations déclarées à but fiscal, afin de vérifier ou déceler des irrégularités.

---

[953] L.81 à L.102-AA du LPF français.
[954] Loi 2012-31 du 31 décembre 2012 portant Code général des impôts (CGI), le livre IV de la loi.
[955] Ludovic AYRAULT, *Le contrôle juridictionnel de la régularité de la procédure d'imposition*, Thèse, Paris 2, 2002, L'Harmattan, 2004, p. 43.
[956] Les articles L 81 à L 102 et 30-1 du CGI sénégalais.
[957] Christophe DE LA MARDIÈRE, « *La déclaration fiscale* », *Revue française de finances publiques*, n° 71, 2000, p. 113-114.
[958] La déclaration fiscale émane du contribuable, même si elle constitue une source d'information essentielle, l'Administration lui accorde une présomption simple d'exactitude.

Les services fiscaux disposent d'un pouvoir d'investigation et de vérification leur permettant d'obtenir les renseignements ou certains documents détenus par le contribuable vérifié dans l'éventualité d'un déclenchement de procédure. Toutefois, il est nécessaire, pour l'entreprise soumise à l'IS ou soumise à l'IR dans la catégorie des BIC, de s'imprégner des procédures fiscales afin de prendre la pleine mesure des prérogatives de l'administration. Leur maitrise permet également d'éviter que les droits de communication, d'enquête et de visite soient exercés dans le mépris des droits du contribuable. L'exercice du droit de communication est fondé sur les articles L 85 du LPF[959] et 571 et suivants du CGI sénégalais[960]. L'administration fiscale, en France tout comme au Sénégal, dans le respect des dispositions législatives, exerce son droit de communication auprès de l'entreprise vérifiée et parfois des tiers. En effet, toutes les entreprises soumises à l'IS et les personnes physiques soumises à l'IR dans la catégorie BIC[961], BNC[962], BA, CGU[963], visées dans les CGI français et sénégalais, sont concernés. Ce droit s'adresse d'un part aux personnes ayant la qualité de commerçants soumis au CC[964], en France, et au COCC, au Sénégal, et, d'autre part, « aux sociétés commerciales qui sont d'ailleurs, soumises à une obligation spécifique de communication eu égard aux livres et documents qu'ils tiennent à l'appui de leurs déclarations fiscales »[965].

---

[959] Le droit de communication à l'égard des commerçants prévus par la loi du 31 juillet 1920 et le décret du 20 juillet 1934 a été codifié à l'article à l'article L. 85 du LPF.

[960] En droit sénégalais, la loi 2012-31 du 31-12-2012 portant CGI marque l'ouverture de l'exercice de ce droit aux agents des impôts et domaines mais aussi aux agents du cadastre, ce qui n'existait pas dans l'ancien code.

[961] L'article 32 de la loi du 31 juillet 1920 a instauré un droit de communication à l'égard des commerçants en disposant que « tout commerçant faisant un chiffre supérieur à 50 000 Francs CFA par an est tenu de représenter à toute réquisition des agents ; (…) ; les livres dont la tenue est prescrite par le titre II du Code de Commerce, ainsi que tous les livres et documents ANNEXES, pièces de recettes et de dépenses » ; voir sur ce thème : LES POUVOIRS DE L'ADMINISTRATION ET LEURS LIMITES DANS LA RECHERCHE DE L'IRREGULARITE ; Source : http://www.cil.cnrs.fr/CIL/IMG/pdf.

[962] L'article de la loi du 13 juillet 1925 a prévu un droit de communication à l'égard de la comptabilité de certains assujettis à la cédule des professions non commerciales.

[963] La loi n°2004-12 du 6 février 2004 portant réforme du CGI prévoit que « Les petites entreprises et les entrepreneurs individuels dont le chiffre d'affaires annuel, tous droits et taxes compris, n'excède pas : 50 millions de FRANC CFA pour des opérations de livraisons de biens ; 50 millions de FRANC CFA pour des opérations de prestations de services, doivent adresser à l'agent chargé de l'assiette du lieu du siège de l'entreprise ou de son principal établissement, une déclaration indiquant : le montant des achats de l'année précédente ; la valeur globale, au prix de revient, des stocks au 1er janvier et au 31 décembre de ladite année ; le montant des ventes ou du chiffre d'affaires du 1er janvier au 31 décembre de ladite année ; le montant des loyers professionnels et privés ; le nombre et la puissance des automobiles utilitaires ou de tourisme ; la superficie des exploitations agricoles en rapport et les moyens matériels mis en œuvre.. » ; N°___0006779____MEF/DGID/BLEC Source : http://www.impotsetdomaines.gouv.sn.

[964] Le droit de communication peut être exercé, en application des articles L.85, R* 85-1, à l'encontre de toutes les personnes physiques ou morales passibles de l'un quelconque des impôts ou taxes visés par le CGI français et qui, ayant la qualité de commerçant, sont soumises aux obligations comptables du Code de Commerce. Voir : sur l'exercice du droit de communication Thierry LAMBERT, *Procédures fiscales*, 2e éd., LGDJ, Lextenso-éd., 2015, p. 69-70.

[965] Les articles L.81 et s du LPF et 571-I du CGI sénégalais énoncent les différentes catégories assujettis au droit de communication.

Au-delà des dispositions législatives[966], la jurisprudence française condamne toute utilisation abusive du droit de communication pour éluder les garanties du contribuable[967]. Toutefois, la jurisprudence sénégalaise n'a pas eu l'occasion de prendre position dans ce sens. Quant à la doctrine, le non-respect des conditions d'utilisation de ce droit peut avoir comme conséquence l'annulation du redressement en cours[968].

Malgré son caractère unilatéral, le droit de communication se limite au relevé passif d'écritures comptables sans un quelconque examen critique. Cependant, il se manifeste comme un instrument de portée générale sur lequel l'administration fiscale des deux pays fonde l'essentiel de ses pouvoirs de contrôle. Il peut être « passif » ou « actif » pour reprendre l'expression du professeur Alain PUPIER[969]. Lorsqu'il est passif, c'est à l'entreprise qu'il revient le rôle de collecter spontanément toutes les informations ou renseignements, qu'elle adresse d'office à l'administration fiscale, sans demande de celle-ci. Lorsqu'il est actif, il est subordonné à une demande écrite de l'administration fiscale ou un déplacement sur place des agents du fisc. On passe donc d'une information à l'initiative de l'entreprise vérifiée à une information à l'initiative du vérificateur.

Ainsi, le droit de communication change de qualificatif pour devenir une vérification de comptabilité utilisée dans le cadre du contrôle sur place, c'est un droit critiquable. Il donne un blanc-seing à l'administration fiscale pour demander des renseignements dont la légalité est susceptible d'être juridiquement remise en cause.

Le juge de l'impôt en France recadre l'administration, si les nécessités l'imposent. Il considère à juste titre que « l'administration ne peut pas s'appuyer, pour établir un redressement, sur des pièces qu'elle a obtenues ou qu'elle détient de manière manifestement illicite (documents volés par un salarié de l'entreprise) »[970].

Le droit de communication confère à l'administration fiscale des pouvoirs exorbitants qui menacent les intérêts de l'entreprise. Si l'entreprise trouve légitime que l'administration contrôle ses déclarations, elle refuse toute inquisition permanente à son encontre.

---

[966] Faisant référence aux Codes généraux des impôts français et sénégalais.
[967] Ludovic AYRAULT, *Le contrôle juridictionnel de la régularité de la procédure d'imposition*, Thèse soutenue 2002, Paris 2, L'Harmattan, 2004, p. 54.
[968] Circulaire n°0006779/MEF/DGID/BLEC 2004 portant application de la 200-12 du 6 février 2004, modifiant certaines dispositions du CGI. http://www.impotsetdomaines.gouv.sn.
[969] Alain PUPIER, « Le contrôle fiscal : drame ou relation juridique ? », *Revue de la recherche juridique*, droit prospectif, Presses universitaires d'Aix-Marseille 1997-1, p. 316.
[970] CE, 7 juill. 2004, req. 253711, Wiedman, *RJF* 2004, 10, comm. 1023.

« L'inquisition fiscale reste, en dépit de sa nécessité, difficilement acceptable pour l'entreprise »[971]. Mais, elle ne constitue pas le seul moyen de contrôle de l'administration fiscale.

2 / L'investigation active

Il existe un vieil adage, « la confiance n'exclut pas le contrôle »[972], qui est parfaitement adapté à la procédure encadrant les contrôles fiscaux. En effet, la présomption d'exactitude de la déclaration au profit de l'entreprise vérifiée ne peut faire obstacle au droit d'enquête, de visite et de saisie de l'administration fiscale.

En droits nationaux, les dispositions législatives prévoient, aux articles L 16 B du LPF français et 576 à 577 du CGI sénégalais, que les agents des impôts disposent d'un droit d'enquête, de visite et de saisie. C'est un pouvoir d'investigation inopiné et redouté par les entreprises. L'investigation active implique un examen critique et par conséquent actif de la comptabilité ou des documents. Le législateur permet à l'administration d'intervenir de manière inopinée dans les entreprises pour s'assurer du respect des règles relatives à la TVA, et notamment des manquements aux règles et obligations de facturation[973]. En France, le droit d'enquête[974] forme avec le droit de perquisition (en matière de TVA[975]), les deux principaux moyens d'intervention inopinée du fisc.

Au Sénégal, en revanche, certaines dispositions du CGI ne reflètent plus les réalités sociales et économiques. Car l'administration fiscale a prévu dans le cadre du droit d'enquête, le droit de visite et de saisie. Mais sa mise en œuvre pratique, dans certains secteurs, est presque impossible en l'état actuel de la législation. Pourtant, le droit d'enquête constitue un instrument pouvant réguler le secteur informel. Ce dernier reste toujours sans organisation. Les achats, les ventes et les prestations se font sans factures, ce qui rend impossible ce droit d'enquête.

Toutefois, les deux systèmes fiscaux[976] semblent se rejoindre sur le rôle dévolu aux juges.

---

[971] Maurice-Christian BERGERES, « Quelques aspects du fardeau de la preuve en droit fiscal », Gaz. Pal. 1983, n°1, p. 154 ; repris dans la mémoire de Amor HADJ TAHAR, *Les prérogatives de l'administration fiscale lors du contrôle*, Université de Sfax - Mastère en Droit Public, 2007 ; Source : https://www.memoireonline.com.
[972] Vladimir Ilitch Lénine, homme politique russe et révolutionnaire née en 1870 et décédé 1924.
[973] Article L 80 F et suivants du LPF et 577 du CGI sénégalais.
[974] Le droit d'enquête est un contrôle essentiellement basé sur la facturation, mais il peut également servir à une vérification générale de la comptabilité. C'est un moyen de contrôle rapide et efficace.
[975] Article L. 16 B du LPF français ; Voir sur ce thème : Jacques GROSCLAUDE, Philippe MARCHESSOU, *Procédures fiscales*, 8e éd., Dalloz, 2016, n°303.
[976] Loi n°83-164 DC, 29 décembre 1983 (France) et instruction n°0677/MEF/DGID/BLEC du 20 août 2004 (Sénégal).

L'autorisation de procéder à des enquêtes, des visites et des saisies est légitime aussi bien en droit français qu'en droit sénégalais. Ainsi, en France, il incombe à l'autorité judiciaire, saisie par l'administration, de vérifier le bien-fondé de la demande de l'administration. Cette dernière introduit une requête devant le JLD territorialement compétent afin que celui-ci l'autorise à entrer dans les locaux d'une société ou au domicile de ses représentants pour y saisir tous les documents nécessaires[977].

En revanche, au Sénégal, cette procédure doit être mise en œuvre par un agent assermenté des impôts et domaines. Elle s'exerce sans autorisation préalable notamment dans les locaux professionnels en cas de flagrants délits[978]. Dans le cas contraire, le fisc a besoin au préalable d'une ordonnance du président du tribunal régional territorialement (PTR) compétent qui désigne un officier de police pour suivre la procédure et l'informer de son déroulement[979]. Cette ordonnance doit fixer les conditions d'exercice du droit de visite. Cette dernière doit se dérouler en sa présence ou de celle de son représentant, sinon, l'officier de police désigné par le juge est tenu de requérir deux témoins qui ne relèvent pas de son autorité ou de celle de l'administration fiscale[980].

On remarque que dans les deux législations, une fois l'acte authentifié[981], la présence des agents du fisc et la notification de l'acte se font concomitamment. Le législateur français a institué une procédure inopinée permettant à l'administration fiscale d'agir d'une manière plus rapide et plus efficace. Les agents du fisc usent de cette procédure pour intervenir dans les entreprises assujetties à la TVA. Cette spontanéité a pour but d'éviter que le contribuable en l'occurrence l'entreprise[982] indélicate ne profite d'un délai, même court, entre la signification de l'ordonnance et le début des opérations de visites, pour faire disparaître des documents compromettants. Dans le nouveau CGI, le législateur sénégalais autorise le contrôle spontané des agents des services fiscaux au sein de l'entreprise[983]. Cependant, la mise en œuvre du droit d'enquête est liée à un respect des garanties du vérifié. Ainsi, dans les deux systèmes fiscaux, la notification de l'avis d'enquête au début de la procédure et sa signature sont indispensables, pour éviter la nullité de la procédure[984].

---

977 Article L. 16 B du LPF français ; Jacques GROSCLAUDE, Philippe MARCHESSOU, *Procédures fiscales*, 8e éd., Dalloz, 2016, n°306, p. 188-189.
978 Article 576-I du CGI sénégalais.
979 Article 576-II du CGI sénégalais.
980 Article 576-III du CGI sénégalais
981 L'autorisation de démarrer les visites et perquisitions est donnée par ordonnance rendue par le juge des libertés et détentions en France, par le Président du Tribunal Régional au Sénégal.
982 Soumises à l'IS ou le la personne physique soumise à IR dans la catégorie des BIC, BNC, BA en France et au Sénégal, ou les personnes physiques soumises à la CGU au Sénégal.
983 Article 581 du CGI sénégalais.
984 Articles L du LPF et 577 du CGI.

B / Les contrôles fiscaux

Le choix du système déclaratif dans les législations fiscales françaises et sénégalaises facilite le droit de contrôle exercé par l'administration. Ce droit de contrôle s'exerce à trois niveaux. Le premier est constitué par un contrôle purement formel (**1**). Il s'agit de s'assurer que la déclaration ne comporte aucune erreur matérielle. Le second niveau est constitué par un contrôle sur pièce. Il s'agit de vérifier que les montants déclarés sont en cohérence avec les renseignements et les documents figurant dans le dossier fiscal de l'entreprise (**2**). Le troisième niveau dit contrôle approfondi, consiste à s'assurer de la sincérité de la déclaration, c'est la vérification de comptabilité appelée contrôle sur place (**3**).

1/ Le contrôle fiscal formel

Dans les deux systèmes fiscaux, l'imposition de l'entreprise est faite sur le fondement de ses déclarations. Ce principe est à la base du système déclaratif appliqué en droits nationaux. En effet le système fiscal français fait une large place au régime déclaratif. Ce principe déclaratif a été appliqué à l'IR, puis il a été étendu à l'IS et aux autres impôts[985]. Ainsi, lorsque l'IS a été instauré en 1948, la déclaration contrôlée a été choisie comme mécanisme pour la détermination du bénéfice imposable. En effet, « les personnes morales et associations passibles de l'impôt institué par le présent livre sont tenues de souscrire les déclarations prévues pour l'assiette de l'IR des personnes physiques en ce qui concerne les BIC (régime de l'imposition d'après le bénéfice réel) »[986]. De même, la déclaration a été instaurée en droit fiscal sénégalais pour permettre d'évaluer la base d'imposition de l'IS, de l'IR dans la catégorie des BIC, BNC, BA, de la CGU[987]. Ainsi en aval, les administrations fiscales respectives se réservent un droit de regard sur les déclarations produites à travers le contrôle formel. Ce contrôle s'exerce sur les déclarations des assujettis, au moment de leur dépôt dans les services d'assiette et de contrôle concernés. Dans les deux droits, ce type de contrôle vise la rectification des erreurs matérielles constatées sur ces déclarations, ainsi que la vérification des différentes mentions exigées sur celle-ci.

[985] M-C BERGERES, « *La valeur juridique de la déclaration contrôlée* », Gaz. Pal. 1984. i. 247 ; Christophe DELA MARDIERE, *La déclaration fiscale*, *RFFP* 2000, n°071, p. 113.
[986] Article 223 du CGI français ; BOI-IS-DECLA-10-10-10-20160406 ; Source : http://bofip.impots.gouv.fr.
[987] Un impôt synthétique permettant aux petites entreprises de s'acquitter en une seule fois et définitivement de leurs obligations fiscales par le système déclaratif.

Au-delà de son caractère obligatoire, l'exigence déclarative doit revêtir un caractère contraignant afin de pousser le contribuable à accomplir son obligation déclarative.

En effet, toute carence de celle-ci fera l'objet de sanctions fiscales conformément aux dispositions des articles 1728 du CGI français et 668-I du nouveau CGI sénégalais. Pour le professeur François Patrice DERUEL, « cette sanction fait de la déclaration un acte institutionnalisé, obligatoire et légal. Son caractère obligatoire signifie que l'absence de souscription d'une déclaration par le contribuable dans le délai prescrit provoque la mise en œuvre de la procédure de taxation d'office[988]. Son caractère légal signifie que l'obligation de déclarer doit résulter d'une loi, puisque seul le Parlement est habilité à infliger aux contribuables des obligations supplémentaires susceptibles de provoquer des sanctions légales »[989]. Certes, le respect des obligations déclaratives est un principe de base reconnu et légitimé dans les systèmes fiscaux français et sénégalais.

Toutefois, le principe déclaratif permet théoriquement au contribuable, qui a rempli sa déclaration, de bénéficier d'une présomption d'exactitude. Dans cette situation, l'administration fiscale aussi bien en France qu'au Sénégal se trouve liée par le contenu des déclarations. Elle ne peut imposer l'entreprise que sur les éléments exactement déclarés.

Cette affirmation est une reconnaissance de droit au profit du contribuable[990]. Le professeur Alain PUPIER y voit même un « droit fondamental »[991]. Dans ses recherches, M-C BERGERES s'interroge, « ne doit-on pas, par là même, a contrario, accorder une présomption d'exactitude à la déclaration régulièrement souscrite ? »[992]. C'est en quelque sorte une manière de la légitimer en vue de reconnaitre un droit au contribuable. Le législateur français approuve que « les contribuables, dont la bonne foi est présumée, souscrivent des déclarations réputées sincères et complètes »[993].

---

[988] Pour le professeur François Patrice DERUEL (*La preuve en matière fiscale*, Thèse 1962, Paris, p. 215) : la déchéance de tout droit aux procédures de discussion est donc bien la sanction la plus logique lorsque le contribuable se met volontairement en marge du processus légal et refuse sa collaboration au service public ; c'est pourquoi l'absence de déclaration dans le délai prescrit entraine une taxation d'office et donne l'Administration toute latitude d'appliquer au défaillant les mesures les plus défavorable sans même lui indiquer les éléments de base retenus contre lui puisqu'aucune notification n'est alors prévue par le code »

[989] François Patrice DERUEL, *La preuve en matière fiscale*, *op. cit.,* p. 213.

[990] L'entreprise en tant que personne morale imposable et la personne physique soumise à l'IR dans la catégorie des BIC.

[991] Alain PUPIER, « Le contrôle fiscal : drame ou relation juridique ? », *Revue de la recherche juridique*, droit prospectif, Presses universitaires d'Aix-Marseille 1997-1, p. 315.

[992] M.-C. BERGERES, *Le principe des droits de la défense en droit fiscal*, Thèse de doctorat en droit, Université de Bordeaux, 1975, p. 61.

[993] Article 170 du CGI français.

En France, la présomption d'exactitude de la déclaration trouve son fondement dans la loi du 15 juillet 1914[994] et elle figure même dans la charte du contribuable[995]. Au Sénégal, la loi de 2013, portant modification du CGI, consolide le principe de la présomption d'exactitude de la déclaration, déjà établi dans les anciens CGI, montrant ainsi son attachement à ce principe[996].

2/ Le contrôle fiscal à distance

Dans le cadre de sa mission de contrôle fiscale, l'administration procède à l'examen critique des déclarations de résultats souscrites par les professionnels (entreprises soumises à l'IS ou à l'IR, commerçants, artisans, professions libérales et assimilées). Donc, l'administration fiscale, en France tout comme au Sénégal, peut procéder à des contrôles sur pièce. Ce contrôle, revêtant le même sens dans les deux droits, est un ensemble d'opérations obligeant le contribuable à s'acquitter de ses obligations déclaratives. Le contrôle sur pièces s'exerce habituellement dans les services fiscaux sous l'égide d'un agent ayant la qualité. Ce dernier se fonde sur le dossier fiscal de l'entreprise vérifiée (déclarations, renseignements, informations diverses) pour analyser sa situation.

C'est l'occasion pour l'agent du fisc d'analyser les déclarations déposées et de les confronter avec les autres informations recueillies afin de vérifier la cohérence et la pertinence des déclarations. En aucun cas, les agents des services fiscaux ne sont obligés d'informer le contribuable de leurs investigations sauf s'il existe des incohérences dans la ou les déclarations.

Le contrôle sur pièce est prévu aux articles L. 73 et L. 66 du LPF français et 617 du CGI sénégalais. Ce contrôle ne touche pas seulement les entreprises soumises à l'IS, mais il touche également les exploitants soumis à l'IR dans la catégorie des BIC, BNC, BA. Quel que soit l'entreprise, les obligations déclaratives doivent être respectées, c'est-à-dire elles doivent être déposées en temps réel. En cas d'absence de déclarations professionnelles, l'entreprise risque une procédure de rectification.

---

[994] Christophe DE LA MARDIERE, « *La déclaration fiscale* », *RFFP*, 2000, n°71, p.136-137.

[995] Le principe : l'Administration supporte la charge de la preuve. En cas de vérification de comptabilité ; lorsque la comptabilité présentée est régulière ; lorsque l'Administration prouve que la comptabilité est gravement irrégulière et qu'elle n'a pas suivi l'avis de la commission pour établir l'impôt ; En cas de litige portant sur le caractère déductible de certaines rémunérations ; charte des droits et obligations du contribuable vérifié, p. 17.

[996] « le déclarant est tenu de représenter à toute réquisition d'un agent ayant au moins le grade de contrôleur des impôts tous documents comptables, inventaires, copies de lettres, pièces de recettes et de dépenses de nature à justifier l'exactitude des résultats indiqués dans la déclaration, ainsi que les comptes rendus et les délibérations des conseils d'Administration ou des assemblées générales des actionnaires ou porteurs de parts et les rapports des commissaires aux comptes » (Article 33 du CGI sénégalais).

Toutefois en droit sénégalais, la prudence prime dans cette phase. Car, dans le cadre du contrôle sur pièces au sein de l'entreprise, des diligences peuvent être prises en début d'existence ou en cours de vie.

Concernant les diligences en début d'existence de l'entreprise, dès l'instant que la déclaration d'existence est faite par le contribuable auprès de l'administration fiscale, un dossier fiscal existe en son nom. Même s'il n'a pas d'activités, le contribuable est tenu de déclarer notamment la TVA pour un mois considéré (au plus tard le 15 du mois suivant), même avec la mention néant sur les lignes du formulaire de déclaration. Le non-respect de cette obligation est considéré comme un défaut de déclaration sanctionné d'une amende[997].

Concernant les diligences en cours de vie, comme le souligne Ange C. MANCABOU, « autant les produits déclarés à l'IS et le chiffre d'affaires de la TVA doivent en principe correspondre, autant les données figurant au bilan doivent correspondre à celles enregistrées au compte de résultat » [998]. Cette cohérence d'ensemble des états financiers doit être de mise, de même que les bilans d'un exercice à l'autre.

Cependant, en droits nationaux, la procédure du contrôle fiscal sur pièces n'est pas spécifiquement synonyme de la vérification de comptabilité même si l'administration fiscale se réserve la possibilité de déclencher par la suite un tel contrôle pour les mêmes années. En effet le contrôle sur pièces peut présenter les mêmes risques que la vérification de comptabilité. Cela pose une difficulté dans la mesure, les garanties attachées aux contrôles classiques telle que la vérification de comptabilité, s'avèrent absentes pour le contrôle sur pièces, procédure plus souple et constamment utilisée du fait de son caractère économique.

D'ailleurs, c'est un contrôle est jugé atypique par certains fiscalistes, car le déclenchement de la procédure de contrôle sur pièce n'est pas accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié comme dans le cas de la vérification comptable. Pourtant, les deux contrôles entraînent les mêmes conséquences[999]. Même si les contrôleurs et les inspecteurs des impôts sont amenés à adresser une proposition de rectification, ces demandes doivent porter sur des points précis, c'est une procédure écrite qui doit être utilisée avec subtilité par les agents du fisc.

---

[997] L'article 667. I. du CGI prévoit une amende de deux cents (200 000 FRANC CFA).
[998] Ange Constantin MANCABOU, *Gestion fiscale et comptable de l'entreprise*, éd., L'Harmattan-Sénégal, 2013, p. 367.
[999] Jean MARTIN, *Contrôle fiscal sur pièces : quelles garanties pour le contribuable* ? Document, Expertises, Publié le 03/02/2011. http://www.avocats-picovschi.com.

En ce qui concerne le contrôle sur pièces, en France, les résultats obtenus ont baissé comme en atteste le nombre notifié qui ont atteint 19 705 contrôles pour 2013, 188 904 contrôles pour 2014 et 177 899 contrôles pour 2015[1000]. En ce qui concerne le contrôle sur pièces au Sénégal, il est très difficile de faire la comparaison avec la France. Car la DGID fixe des objectifs mensuels assignés de 10 dossiers par unité de contrôle, les résultats obtenus s'apprécient diversement d'un centre à l'autre.

En effet, excepté le centre de Dakar qui a atteint et dépasser l'objectif fixé, les autres Centres et les Services Fiscaux connaissent des situations mitigées du fait que certaines de leurs Unités de Gestions Fiscales ont réussi à atteindre le volume de dossier à contrôler et d'autres non. Les résultats sont quantifiés non en nombre, mais en droit et les montants obtenus en 2014 et 2015 semblent satisfaisants si on les compare à ceux de l'année 2013. Les montants notifiés ont atteint 6 550 620 123 Milliards en 2013 contre 8 376 529 852 Milliards de Francs CFA pour 2014 et 6 3 335 351 679 Milliards de Francs CFA pour 2015, soit une progression de 32%[1001].

En tout état de cause, un contrôle sur pièce est une demande d'éclaircissements ou de justifications. Mais, une demande d'éclaircissement est trop exhaustive, reposant sur plusieurs points différents, elle est assimilable à un début de contrôle fiscal.

3/ Le contrôle fiscal sur place

La liberté de gestion de l'entreprise n'exclut pas un contrôle de l'administration fiscale. Cela signifie que cette dernière garde un œil prudent sur l'entreprise afin d'apprécier et de vérifier la cohérence des déclarations de l'entreprise. En droits nationaux[1002], la vérification de comptabilité, communément appelée contrôle sur place ou contrôle externe, est destinée aux entreprises soumises à l'IS et aux personnes physiques au titre des BIC[1003].

[1000] RA, Rapport d'activité de la DGFiP, Cahier des statistiques, 2015, www.economie.gouv.fr.
[1001] Rapport d'activité de la DGID, MEF, Sénégal 2015.
[1002] En France, la direction des vérifications nationales et internationales (DVNI) contrôle, tous les impôts et taxes dus par les entreprises réalisant un chiffre d'affaires supérieures à 150 million d'euros ou dont l'actif brut est supérieur à 400 million d'euros. 1100 à 1200 contrôles d'entreprises réalisés par ans.
- Au Sénégal, c'est la direction des vérifications et enquêtes fiscales qui contrôle, tous les impôts et taxes dus par les entreprises industrielles et commerciales réalisant un chiffre d'affaires 100 000 000 F CFA et 150 000 000 F CFA pour les entreprises autres qu'industrielles et commerciales.
[1003] L. 13 du LFP en France et 582 du CGI.

Elle permet à l'administration fiscale d'intervenir de manière inopinée dans les entreprises pour s'assurer du respect des règles relatives à la TVA, notamment des règles de facturations[1004] et de la tenue d'une comptabilité probante[1005].

La vérification de comptabilité a été imposée par une construction prétorienne du Conseil d'État et constamment réaffirmée depuis[1006] et codifiée aux articles L. 13 et R. 13 du LPF français, pendant de l'article 582-I du CGI sénégalais. Cette vérification de comptabilité se déroule dans les locaux d'exploitation ou de l'entreprise. Mais, en cas de désaccord ou sur demande du contribuable, la vérification de comptabilité peut se dérouler chez l'expert-comptable[1007], chez l'avocat ou dans les locaux des services fiscaux[1008].

Conjointement en droits nationaux, cette procédure confère des prérogatives au fisc. Ce dernier a accès sur place à la comptabilité de l'entreprise à partir de laquelle il peut lire les activités, les situations fiscales passées et présentes de l'entreprise comme dans un livre ouvert[1009]. L'engagement de la vérification de comptabilité est marqué par une réunion de prise de contact[1010] durant laquelle les deux parties cherchent à jeter les bases d'un échange apaisé.

L'examen sur place de la comptabilité, les déclarations fiscales, la comparaison et la confrontation des documents se déroulent dans un dialogue oral[1011], contradictoire[1012] et construit, qui jette un pont entre le vérificateur et le vérifié.

En droits nationaux, le débat oral et contradictoire est au cœur de la vérification de comptabilité, c'est l'expression de « l'égalité des armes »[1013].

[1004] Article 80 F et suivant du LPF français.
[1005] Article L. 13 LPF français.
[1006] CE, section du 21 mai 1976, n°94052, *Dr. Fisc*. 1976, n°25, comm. 878, concl. Mme Latournerie.
[1007] CE, sect., 26 février 2003, n° 232.841, Morera, *RJF*, 5/03, n°591. Voir : C. LOUIT, « Vérification de comptabilité. Emport de documents comptables, dialogue oral et contradictoire », *Revue française de comptabilité*, 1990, n°209, p. 44-53.
[1008] Dans les petites entreprises, les locaux sont exigus. Le vérificateur est parfois sollicité par le contribuable à emporter les documents à examiner dans les locaux administratifs.
[1009] Ange Constantin MANCABOU, *Gestion fiscale et comptable de l'entreprise*, *op. cit*., p, 382-385 ; Thierry LAMBERT, *Procédures fiscales*, *op. cit*., p. 305.
[1010] Martin COLLET et Pierre COLLIN, *Procédures fiscales, contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, PUF, 2e éd., 2014, p. 63.
[1011] CE, du 10 janvier 2001, n° 211.967, Loubet, *Dr. Fisc*. 2001, n° 30-35, comm. 735, concl. S. Austry.
[1012] « Le juge a érigé en principe le fait que l'Administration n'a pas la possibilité de priver le contribuable d'un dialogue oral sur les éléments servant de base aux redressements ». Voir : CE, section du 21 mai 1976, n°94052, *Dr. Fisc.* 1976, n°25, comm. 878, concl. Mme Latournerie.
[1013] Le principe d'égalité des armes a été invoqué par la CEDH en 1959 dans une affaire opposant Szwabowicz et l'Etat Suède, il implique selon ses termes que « toute partie à une action civile et a fortiori à une action pénale, doit avoir une possibilité raisonnable d'exposer sa cause au tribunal dans des conditions qui ne la désavantagent pas d'une manière appréciable par rapport à la partie adverse », CEDH 30 juin 1959 : Annuaire II, p. 535 ; Voir sur ce thème :Jean-Claude DRIÉ, *Procédures de contrôle fiscal : la voie de l'équilibre*, Thèse de doctorat en droit, Université Paris 13, 2004, p. 184.

Elle légitime les droits de la défense[1014] dont l'absence provoque la nullité de la procédure. En effet, le vérificateur ne peut faire abstraction de la charte, son absence est une tare procédurale congénitale irréparable débouchant sur l'annulation de la procédure[1015].

Cependant, ces opérations de vérification nécessitent un encadrement de la part des législateurs[1016]. En France, les opérations de vérification ne peuvent en principe dépasser un délai de trois mois pour les petites entreprises[1017] et pour les autres, le législateur français ne pose pas de limite. En revanche, au Sénégal, dans l'ancienne législation, la vérification comptable ne pouvait durer plus de trois mois, sous peine de nullité de la procédure conformément à l'article 903 de l'ancien CGI sénégalais [1018]. Mais, dans le nouveau CGI, les opérations de vérification ne peuvent durer plus de quatre mois, à compter du jour de la première intervention sur place tel qu'il est indiqué dans l'avis de vérification[1019]. Toutefois, la durée d'intervention des vérificateurs peut être prolongée de six mois en cas de découverte d'activités occultes non déclarées par le contribuable vérifié au cours du délai initial d'un an[1020].

En effet, avec l'avènement de l'informatique dans le monde des affaires, la comptabilité informatisée après trente-cinq années d'existence, est ancrée dans la culture des entreprises françaises[1021] même si la pratique n'est pas généralisée. Ainsi, « le mariage du débat contradictoire et de l'informatique »[1022] a vu le jour. En France, le contribuable satisfait à son obligation de présentation de comptabilité lorsqu'il remet une copie de fichiers des écritures comptables sous forme dématérialisée conformément à l'article L. 47 A-1 du LPF[1023]. Au Sénégal, le législateur a engagé le processus de dématérialisation des fichiers comptables au sein de l'entreprise.

[1014] CE, section, 6 octobre 2000, n° 208 765, SARL Trace, *Dr. Fisc*. 2000, n° 49, comm. 975, concl. G. Bachelier.
[1015] Ange Constantin MANCABOU, *Gestion fiscale et comptable de l'entreprise*, *op. cit*., p. 380.
[1016] Articles L. 50 et L. 51 du LPF français et 582-I du CGI sénégalais.
[1017] Article L 52 du LPF français.
[1018] Cette vérification de comptabilité concerne les entreprises industrielles et commerciales ayant un chiffre d'affaires ou des recettes brutes de moins de 1 000 000 (un million) de F CFA et de moins 150 000 000 F CFA pour les autres entreprises au sens de l'article 903 de l'ancien CGI sénégalais.
[1019] Article 590-I du CGI sénégalais.
[1020] Article 589-I-c du CGI sénégalais.
[1021] Article 97 de la loi 81-1160 du 30-12-1981 de finances pour 1982.
[1022] Jean-Claude DRIÉ, *Procédures de contrôle fiscal : la voie de l'équilibre,* Thèse de doctorat en droit, Université Paris 13, 2004, p. 173.
[1023] Article L. 47 -I-A du LPF, dans sa rédaction issue de l'article 14 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012.

Dans l'ancien CGI, le vérificateur n'était pas autorisé à accéder aux systèmes informatisés de l'entreprise. Mais, avec l'avènement du progiciel SIGTAS[1024], on assiste à la procédure de télédéclaration et télépaiement de l'impôt[1025].

Sous l'égide du législateur sénégalais, l'administration adapte la vérification des comptabilités informatisées[1026]. Cette évolution informatique constitue un enjeu d'efficacité pour le contrôle fiscal. En France, il existe une uniformatisation de la gestion des bases de données fiscales. Dans le cadre d'un schéma directeur de l'informatique entre 1997 et 1999, l'administration fiscale française a mis au point différents logiciels utilisés au titre de l'aide au contrôle fiscal externe[1027]. Ceux-ci sont accompagnés de mis à jour des textes législatifs. Ainsi, l'arrêté du 2 septembre 2013 a créé un traitement automatisé de données à caractère personnel, E-PRO, qui assure la gestion des informations émanant des déclarations fiscales déposées par les professionnels[1028].

Le Sénégal, avait entamé un projet d'informatisation de l'administration des taxes, impôts et patentes, dont l'objectif était d'élargir le maillage du progiciel SIGTAS sur tout le territoire sénégalais (les centres et les services fiscaux régionaux)[1029]. Malheureusement, ce maillage est loin d'être effectif. Aujourd'hui, il existe un réel déphasage entre les procédures mises en œuvre dans les bureaux de recouvrement de Dakar et ceux régionaux. Les procédures de contrôle et de recouvrement des CSF régionaux sont traditionnelles et archaïques. En effet, cette gestion manuelle n'est pas sans conséquences, car les souches de quittances ne sont pas sécurisées, ce qui ouvre droit à la falsification et à l'absence de preuves de paiement. Un aperçu sur les mécanismes différents des contrôles fiscaux existant en France et au Sénégal, permet de jeter un regard croisé entre les deux pays. En France, la fréquence des contrôles fiscaux est une réalité, une nécessité pour l'administration fiscale[1030].

[1024] Ce progiciel signifie *Standard Integrated Governement Tax Administration System*. La traduction française retenue pour l'acronyme SIGTAS est : Système intégré de gestion des impôts et taxes.

[1025] Arrêté n°18667/MEF/DGID, portant application de l'article 649 du CGI de la loi n°2012-31 du 31 décembre 2012 portant CGI. Nommément : (Etax) sur la télé déclaration et le télépaiement. Consultable sur le site : http://www.impotsetdomaines.gouv.sn/fr/arrete-ndeg18667-portant-ap.lications-art649-du-cgi-etax-sur-le-telepaiement.

[1026] Article 582-IV et 582-VI du nouveau CGI.

[1027] Thierry LAMBERT, *Procédures fiscales*, *op, cit*., p. 43-58-59.

[1028] Arrêté du 2 sept. 2013, *JO*, 20 sept. 2013.

[1029] Cette uniformisation des procédures passerait, alors, nécessairement par l'implantation effective du progiciel SIGTAS dans toutes les régions du Sénégal. Elle a pour objectif principal l'optimisation de la gestion des données fiscales, cadastrales, domaniales et foncières. Le progiciel permet ainsi la gestion de l'assiette des impôts et taxes, directs et indirects, et également leur recouvrement. Il permet ainsi un gain important de temps. Implanté depuis 2007 dans les CSF de Dakar.

[1030] Cette nécessité vise à garantir le financement des missions d'intérêts général ; Martin COLLET, *Finances publiques, op. cit*., n°4, p. 17.

La qualité des effectifs est la conséquence logique de la fréquence du contrôle fiscal. Mais, c'est un inconvénient pour les contribuables et le ras-le-bol fiscal des entreprises en est une parfaite illustration. En effet, une enquête confirme le durcissement du contrôle fiscal que le Medef constate depuis quelques années. Depuis trois ans, le patronat dénonce le durcissement des contrôles fiscaux accompagnés de pénalités injustifiées. Il constate également une forte pression fiscale, une instabilité fiscale nocive et un harcèlement lors des contrôles fiscaux.

En effet, une enquête réalisée par le MEDEF révélé que « 55 % des sondés affirment que les contrôles ont été sévères et deux sur trois ressentent davantage d'exigence en termes de conditions et de modalités de contrôle fiscal »[1031]. Ces chiffres inquiétants pointent une certaine défiance de la part de l'administration à l'encontre des chefs d'entreprise, attitude contestable, en particulier dans le climat actuel marqué par une faible reprise de l'activité économique. Geoffroy ROUX DE BÉZIEUX, vice-président délégué du Medef, dénonce « l'accentuation de la sévérité des contrôles malgré les progrès réalisés par le fisc »[1032]. Quant à Marie-Pascale ANTONI, elle regrette de la part de l'administration, « la prévalence de la suspicion sur la confiance »[1033].

Au Sénégal, en revanche, les interventions des agents du fisc en matière de contrôle fiscal, ne sont pas fréquentes. Cette carence s'explique pour plusieurs raisons. Certaines entreprises sont annuellement contrôlées et d'autres qui ne le sont que rarement ou jamais depuis leur création. En effet, les agents des services fiscaux sélectionnent les contribuables qui représentent des enjeux financiers importants. Ils ont tendance à chercher « des solutions de compromis pour essayer de gagner du temps et éviter de finir en contentieux »[1034], ce qui explique d'ailleurs la rareté, l'abandon de la saisine du juge de l'impôt. En effet, la pléthore des dossiers en contentieux est synonyme d'inefficacité, d'incompétence, selon un agent des services fiscaux. Les agents concentrent leur contrôle sur les grandes entreprises[1035]. Au regard des statistiques, les grandes entreprises sont plus souvent vérifiées que les petites et les moyennes. Cette situation crée une rupture d'égalité devant l'impôt.

[1031] Enquête Medef – « OpinionWay », le 7 juin 2016, http://www.medef.com/medef.
[1032] Geoffroy ROUX DE BÉZIEUX, « Le ras-le-bol des entrepreneurs face au Fisc Français », https://www.paradisfiscaux20.com/ras-le-bol-fiscal-entreprises-francaises.htm.
[1033] Marie-Pascale ANTONI, Directrice des Affaires fiscales lors d'un entretien le 15 Mars 2017 au MEDEF.
[1034] Khady GUEYE, *Evaluation du transfert du recouvrement*, Mémoire de fin d'études, ENA-Promotion 2013-2015, p 77.
[1035] Ibrahima Sadio FALL, *L'environnement juridique du contrôle fiscal au Sénégal*, mémoire de fin d'étude, CESAG, 2012, p. 10-11.

Elle s'explique par les pratiques des agents des services fiscaux qui privilégient le rendement financier, au détriment de la justice et de l'égalité devant l'impôt. En effet, l'absence de traitement égal des contribuables et les secteurs d'activités crée un déséquilibre. Pourtant l'équité dans le traitement des contribuables faisait partie des objectifs fixés par l'administration fiscale lors de la mise en œuvre du projet SIGTAS. À cela s'ajoute la carence dans la collecte des informations.

En effet, les recoupements constituent l'essentiel des documents d'appui du contrôle fiscal, mais l'organisation de la collecte et la fiabilité, posent un sérieux problème. Il n'existe pas de fichier informatique regroupant l'ensemble des données de ces services. Chaque service demande aux entreprises ou aux exploitants des informations pour son compte au détriment des autres services et de ses collègues.

Par conséquent, les agents des impôts sollicitent l'entreprise ou l'exploitant pour les mêmes renseignements. Ces derniers vont recevoir plusieurs demandes émanant de différents services de la DGID. Très souvent les autres départements ministériels ainsi que les entreprises privées se montrent moins coopératifs avec la DGID. Chacun garde les informations pour soit, les exploite à son profit ou pour préserver un contribuable.

Donc il faut impérativement harmoniser les fichiers des différents services ou bien créer une banque de données permettant un croisement de tous les fichiers des services.

Il faut rétablir l'équité fiscale, lutter contre l'incivisme fiscal, augmenter et spécialiser les effectifs, améliorer les moyens de contrôles techniques et financiers. En effet, le renforcement de l'ensemble des moyens est la conséquence logique de la fréquence des contrôles fiscaux et de l'augmentation des dossiers. Il faut engager la responsabilité des agents fiscaux en cas de dysfonctionnements. Car, « la société a le droit de demander des comptes à tout agent public de son administration »[1036]. C'est une nécessité de justice absolue qui va de pair avec le rééquilibrage des pouvoirs de l'administration fiscale face aux garanties du contribuable.

[1036] Article 15 de La Déclaration des droits de l'homme et du citoyen ratifié par le Sénégal.

Paragraphe II : L'amélioration des garanties et des droits des entreprises

L'État dispose d'une prérogative exorbitante du droit commun[1037]. Il délègue ses prérogatives à l'administration fiscale, qui est son bras armé en matière de collecte et de recouvrement de l'IS. Même si l'administration fiscale est libre de déclencher des procédures de redressement ou de taxation d'office lorsque les circonstances l'imposent, elle ne peut en aucun cas violer les droits de l'entreprise vérifiée. Toute violation de ce principe peut déboucher directement sur l'annulation de la totalité de la procédure. Cela signifie que le respect des droits de l'entreprise vérifiée et plus particulièrement du droit à être informé, constitue un acquis (**A**). Puisque l'administration dispose légalement des pouvoirs fiscaux, les législateurs sont obligés de renforcer les droits et garanties du contribuable-entreprise ou exploitant pour s'inscrire continuellement dans un schéma de rééquilibrage des armes (**B**).

A / Les garanties acquises par l'entreprise

Le droit fiscal repose sur le principe du consentement à l'impôt ce qui crée, dans l'exercice du pouvoir fiscal, une collaboration active entre le contribuable et le fisc. Le législateur doit concilier, la difficulté d'assurer un équilibre entre les pouvoirs dévolus au fisc et les droits acquis du contribuable.

En d'autres termes, la garantie d'un équilibre dans les relations fiscales est évidente[1038]. Ainsi, le respect des droits de la défense[1039] est incontournable. Il est tantôt consacré par les textes législatifs, tantôt prévu par la jurisprudence. En tout état de cause, le respect des droits de la défense passe nécessairement par la concomitance entre la notification de la charte et la remise obligatoire de l'avis (**1**) et le renforcement des garanties de l'entreprise vérifiée (**2**).

1/ La concomitance de la notification de la charte et de la remise obligatoire de l'avis

Le respect des droits et garanties du contribuable vérifié est un principe auquel les législateurs tiennent. C'est pourquoi il a été élaboré, sous l'égide de l'administration fiscale,

---

[1037] L'expression de clause exorbitante du droit commun trouve son origine de la décision du CE 31 juill. 1912, Société des granits porphyroïdes des Vosges, P. Delvolvé, M. Long, P. Weil, G. Braibant, B. Genevois, *Les grands arrêts de la jurisprudence administrative*, 19e éd., Dalloz, 2013, n°25. Voir : TC, 7 mars 1923, Sieur Iossifoglu ; CE 20 oct. 1950, Stein, n° 98459, *Lebon* 505 ; Civ. 1re, 20 sept. 2006, n° 04-13.480 ; T. confl. 15 nov. 1999, Commune de Bourisp, n° 3144, *Lebon* ; *RDI* 2000. 158, obs. L. Vallée ; T. confl. 13 oct. 2014, SA AXA France IARD, n° 3963, *AJDA* 2014. 2180, chron. J. Lessi et L. Dutheillet de Lamothe.

[1038] Emmanuel TAUZIN, *L'intérêt de l'entreprise et le droit fiscal*, Thèse, L'Harmattan, 2011, p. 261.

[1039] M.-C. BERGERES, *Le principe des droits de la défense en droit fiscal*, Thèse de doctorat, Université de Bordeaux, 1975.

une charte du contribuable vérifié. L'objectif est d'informer préalablement le contribuable avant tout déclenchement de contrôle fiscal. Les services fiscaux français et sénégalais sont concurremment obligés d'informer le contribuable au début de la procédure de vérification de comptabilité, sous peine de nullité de la procédure[1040]. Ainsi, la notification de l'avis de vérification de comptabilité, accompagnée de la charte du contribuable vérifié, est une des conditions procédurales indispensables pour éviter toute nullité de procédure[1041].

En droits nationaux[1042], l'importance de cet avis de vérification se mesure à l'aune de son contenu, des modalités de sa transmission au contribuable[1043] et de sa portée effective. Il doit porter la mention des périodes soumises à vérification, la nature et la date de la vérification, l'identité du contribuable et les signatures des vérificateurs[1044]. En France, les dispositions législatives et jurisprudentielles prévoient que l'administration doit informer le contribuable de son droit de se faire assister par un conseil de son choix[1045]. Cette assistance s'appuyait sur la loi du 22 avril 1905.

Quant à la jurisprudence du Conseil d'État, elle a consacré en 1944 dans l'arrêt « Dame Veuve Trompier-Gravier »[1046], et en 1946 dans l'arrêt « Maillou »[1047], le principe général des droits de la défense. Une décennie plus tard, les premières grandes lois de procédures fiscales sont adoptées[1048]. Elles reprennent l'une des implications du principe des droits de la défense, à savoir la possibilité de se faire assister au cours de la procédure de rectification ou de vérification comptable[1049].

[1040] Le régime des nullités des procédures d'imposition résulte essentiellement de la jurisprudence, même si le législateur français a été conduit à intervenir. Avant la loi de 1990, qui a donné naissance à l'article L. 80 du LPF, les juges ont posé en principe que seules les irrégularités substantielles étaient de nature à emporter la nullité de la procédure d'imposition. Voir : Ludovic AYRAULT, *Le contrôle juridictionnel de la régularité de la procédure d'imposition*, *op. cit*., p. 342.

[1041] Articles L 47 et L 54 B du LPF pour la France et les articles 586-I à 587-II et III du CGI.

[1042] En France, la charte est d'origine administrative, elle est issue de deux notes administratives du 12 juin 1958 et du 19 juin 1975. Au Sénégal, elle ressort d'une circulaire n°0006779/MEF/DGID/BLEC 2004 portant application de la loi n°200-12 du 6 février 2004, modifiant certaines dispositions du CGI, apporte des précisions sur la charte du contribuable vérifié. http://www.impotsetdomaines.gouv.sn/

[1043] En l'occurrence, le dirigeant légal de l'entreprise, désigné ès qualités par l'entreprise, tel est le cas du président du conseil d'Administration dans une SA, gérant d'une SARL.

[1044] CE, 10 novembre 2000, *Milhau*, n° 204.805 et conclusion G. Goulard et note A. Bichon : *Dr. Fisc* 2001/18/436, RJF 2001/2/194.

[1045] Article L 47 du LPF français

[1046] CE, sect., du 5 mai 1944, Dame Veuve Trompier-Gravier, D. 1945, 110, concl. Chenot, note de soto ; Rec. Lebon p. 133 ; Raymond ODENT, « De la décision Trompier-Gravier à la décision Garyas : « Réflexions sur une évolution de jurisprudence », EDCE, 1962, p. 43-49.

[1047] C.E, 22 mai 1946, Maillou, rec. 146 ; JCP 1947, II, 3403.

[1048] Loi n° 54-817 du 14 aout 1954 et loi n° 55-349 du 2 avril 1955.

[1049] L'article L 47 du LFP français prévoit l'application de procédure et garanties du contribuable.

Tandis qu'au Sénégal, l'ancienne législation précisait que le contribuable pouvait se faire assister d'un ou deux conseils de son choix, désormais un conseil de son choix suffit[1050]. Cependant, l'administration doit accorder un délai raisonnable entre son envoi et la première intervention permettant à l'entreprise de choisir un conseil pour l'assister durant le contrôle. En résumé, la charte est une sorte de fascicule répertoriant l'ensemble des étapes procédurales utilisables tout au long de la vérification fiscale, également la phase de redressement et du recouvrement fiscal.

L'objectif est de favoriser un meilleur climat de compréhension entre les fonctionnaires des impôts et les contribuables vérifiés[1051]. En droits français et sénégalais[1052], les procédures de vérification fiscales ont fait l'objet de réaménagements tendant à garantir davantage les droits des contribuables vérifiés. Outre l'obligation de débat oral et contradictoire, l'entreprise dispose de la possibilité d'exercer un recours hiérarchique, pendant et après la vérification[1053]. Ce recours s'exerce auprès de l'inspecteur départemental ou principal du supérieur hiérarchique de l'agent qui a mené la vérification de comptabilité.

En France, la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires (CDI) [1054] joue d'ailleurs un rôle très important lorsqu'une entreprise est en désaccord avec les vérificateurs. Au Sénégal, le nouveau CGI donne au contribuable la possibilité de saisir une commission paritaire de conciliation[1055]. Mais, cette commission avait été mise en place depuis 2004 et les questions de fait susceptibles d'être soumises, en toutes circonstances, à l'appréciation de la commission étaient même clarifiées par le législateur[1056].

[1050] Article 586 II-e du nouveau CGI sénégalais

[1051] Acte de colloque de la Société française du droit fiscal, *L'amélioration des rapports entre l'Administration fiscale et les contribuable*s, Orléans 15 septembre 1988, PUF.

[1052] Loi n° 2004-12 du 6 février 2004 modifiant certaines dispositions du Code général des impôts (loi n° 92- 40 du 9 juillet 1992) ; Loi n°2012-32 du 31 décembre 2012 modifiant diverses dispositions législatives relatives aux droits du contribuable.

[1053] Martin COLLET, *Droit fiscal*, op, cit., p. 129 ; Boubacar SONKO, *Fiscalité de l'entreprise au Sénégal : La pratique*, co-éd. Cabinet Fidusen bs@ et Doro Editions, 2008, p. 332.

[1054] Le recours à la commission est autorisé pour toutes les questions de fait relatives à des redressements consécutifs à un contrôle sur place. En plus de la Commission paritaire, des dispositions consacrent désormais, la nullité de certaines procédures, en cas de manquements du fait de l'Administration. Les garanties de l'entreprise vérifiée s'en trouvent, ainsi, renforcées.

[1055] Article 700 à 707 du CGI sénégalais.

[1056] Circulaire N° 0006779 MEF/DGID/BLEC du 20 août 2004 fait référence aux litiges relatifs : à l'appréciation du caractère excessif ou non du taux d'amortissement pratiqué appréciation du caractère excessif ou non du taux d'amortissement pratiqué ; le paiement d'une redevance pour la licence d'exploitation d'un brevet entre ou non dans le cadre d'une gestion commerciale normale ; appréciation du caractère probant ou non d'une comptabilité ; détermination du chiffre d'affaires réalisé par une entreprise ; valeur probante du mode de comptabilisation des travaux en cours. http://www.impotsetdomaines.gouv.sn/.

La vocation de ces commissions est d'apparaitre comme des « lieux de dialogue »[1057] permettant au contribuable et au vérificateur de « mieux se comprendre »[1058].

2/ Le renforcement des garanties de l'entreprise

Le renforcement des garanties de l'entreprise est une nécessité en France et au Sénégal. En effet, « la répression de la fraude fiscale emporte avec elle les craintes pour l'entreprise vérifiée de ne pas faire face, avec les moyens juridiques dont elle est dotée, contre les prérogatives de l'administration »[1059]. En dépit des garanties législatives accordées au contribuable, les prérogatives de l'administration fiscale pour faire face au contribuable récalcitrant menacent les droits de la défense. La conciliation, entre les pouvoirs du vérificateur et les droits du vérifié, est devenue un impératif imposé par l'État de droit, auquel les juridictions suprêmes françaises[1060] et sénégalaises[1061] proclament leur attachement.

Ainsi, l'analyse des législations fiscales laisse apparaitre que les garanties reconnues au contribuable, dans le cadre législatif, sont fondées, sur un critère de l'État de droit et sont aussi un levier pour convier l'adhésion de l'entreprise au civisme fiscal. En réalité, le civisme fiscal ne se décrète pas, mais se construit à travers un système fiscal juste, loyal et équitable. Dans les relations entre l'administration et le contribuable, on assiste à des évolutions législatives à des degrés différents en France et au Sénégal. La protection renforcée de la liberté individuelle et des droits fondamentaux inscrits dans la Déclaration des droits de l'homme[1062] n'épargne pas la matière fiscale. En France, le processus enclenché depuis 1950 en est une parfaite illustration.

[1057] Coexistence entre les représentants des contribuables et de l'Administration est une nécessité. Cette dernière tient à la création par le législateur de plusieurs commissions, conciliant représentants de l'Administration et représentants des contribuables, et appelées à donner leur avis au cours des procédures de redressements des contribuables, et appelées à donner leur avis au cours des procédures de redressement.

[1058] Thierry LAMBERT, *Les procédures fiscales*, *op.cit*., p. 898.

[1059] Marion TURRIN, *La légitime répression de la fraude fiscale*, Thèse pour le doctorat en droit, 8 janvier 2011, Université Paul Cézanne Aix-Marseille III, p. 14.

[1060] CC, n°83-164 DC, 29 décembre 1983, loi de finances pour 1984, cons. 27 : rec. P. 67, *DGCC,* 12e éd., thème 34, *RJF* 1984/10/616.

[1061] Article 25 de la constitution sénégalaise.

[1062] L'article 34 de la Constitution évoque bien les libertés publiques pour l'exercice desquelles il revient à la loi de fixer les garanties fondamentales et l'article 66 CC se réfère aux libertés individuelles.

En effet, la pression fiscale était devenue lourde sur les petits commerçants et s'accompagnait de fortes sanctions. Cela suscita un vaste mouvement de révoltes violentes « Poujade[1063] et Nicoud[1064] ».

A la même période au Sénégal, une fiscalité de domination et de soumission était ainsi appliquée. Le contribuable n'avait ni droit ni garantie, il n'avait que des obligations fiscales. La collecte de l'impôt servait au fonctionnement de l'administration coloniale et participait à l'effort de développement de la « mère patrie ». La période coloniale révolue, celle postcoloniale fut une période de répression fiscale[1065]. En effet, « durant deux décennies, les pouvoirs ont suffisamment développé leurs appareils de contrôle pour dissuader les contribuables de tenter une quelconque aventure »[1066]. Une telle situation a engendré l'insoumission ou l'incivisme fiscal. A cela s'ajoute la greffe d'une fiscalité loin des réalités socio-économiques. Cependant, en France, les garanties acquises par le contribuable n'ont pas été sans embûches. On assiste à « un fort mouvement, à l'origine législatif, visant à accroitre les garanties, tant des contribuables que des administrés »[1067]. Les violentes révoltes fiscales ont donné naissance à l'émergence de textes législatifs, tels que les lois du 14 août 1954[1068], du 28 décembre 1959[1069], du 30 décembre 1975[1070], ou encore, les textes votés du 11 juillet 1986 et du 8 juillet 1987[1071]. Ces textes ont permis de Franchir un pas dans la reconnaissance des droits de la défense. D'abord, l'action du mouvement « Poujade » a motivé l'adoption de l'amendement Dorey[1072].

[1063] Le mouvement Poujade est un mouvement d'insurrection contre le fisc, né en juillet 1953 à Saint-Céré dans le lot. Mené par un commerçant papetier et un conseiller municipal, Pierre Poujade. C'était un véritable mouvement d'opposition collective au contrôle fiscal qui a donné naissance à la création de l'union de défense des commerçants et artisans (UDCA). Voir Michel BOUVIER, Marie-Christine ESCLASSAN et Jean-Pierre LASSALE, *Finances publiques*, 8e éd., 2006, LGDJ, spéc. p. 603.

[1064] Le mouvement Nicoud a débuté par des manifestations en 1969. Il s'est néanmoins exprimé par des manifestations et des violences contre le fisc.

[1065] N. AKESBI souligne « En d'autres temps, l'explosion aurait été inévitable, les révoltes fiscales en témoignent à travers l'histoire (…) ».

[1066] Yves Alexandre CHOUALA, *L'économie fiscale des transitions africaines*, *Éléments pour une sociologie des luttes sociopolitiques autour de l'impôt*, Polis/R.C.S.P./C.P.S.R. Vol. 16, Numéros 1 & 2, 2009, p. 13. Source : polis.sciencespobordeaux.fr/vol16n1-2/chouala.pdf.

[1067] Ludovic AYRAUL, *Le contrôle juridictionnel de la régularité de la procédure d'imposition*, L'Harmattan, 2004, p. 46.

[1068] Loi n°55-349 du 2 avril 1955, accordant au gouvernement des pouvoirs spéciaux en matière économique, sociale et fiscale : *JO* 3 avril 1955, p. 3289.

[1069] Loi n°59-1472 du 28 décembre 1959, L'article 100 de cette loi a institué l'article L 80 A du LPF (codifié précédemment sous les articles 1649 septies, 1649 quinquies E puis à l'article L 80 A, B.O.I. N° 86 du 4 Octobre 2010 [BOI 13L-10-10] 41 er alinéa du LPF) qui prévoit une garantie contre les changements d'interprétations, par l'Administration, des textes fiscaux.

[1070] Loi n°75-1278 du 30 décembre 1975 portant loi de finances pour 1976 : *JO* 31 décembre 1975, p. 13564.

[1071] Article 19 de la loi n° 87-502 du 8 juillet 1987, codifié à l'article L 80 B-1° du LPF.

[1072] Loi n°54-817 du 14 aout 1954 relative à diverses dispositions d'ordre fiscal cf. article 33, qui permet d'infliger des sanctions de 3 mois à 2 ans de prison « quiconque aura empêché l'exercice d'une opération de contrôle »

Les lois du 14 août 1954 et du 2 avril 1955 ont donné naissance aux dispositions législatives protectrices des contribuables. Elles constituent « les premières pierres dans l'édifice de ce qui deviendra la procédure fiscale française »[1073]. Cette loi de 1954 a prévu l'obligation de mentionner sur la proposition de redressement ou de rectification, le droit de l'entreprise vérifiée de se faire assister par un conseil de son choix, sous peine de nullité[1074]. Quant à la loi de 1955, elle a étendu les garanties de l'entreprise vérifiée à la phase d'investigation[1075].

Ainsi, les manifestations du mouvement « Nicoud » débouchaient sur la création d'un Comité d'initiative de défense (CID)[1076]. Ce comité a établi un document résumant les droits de l'entreprise vérifiée. Ce document devait être remis au chef d'entreprise lors d'une vérification de comptabilité[1077]. Au fil des années, les précisions et retouches ont été apportées par les lois de finances. Ainsi, un corpus de dispositions, telles que la loi du 6 décembre 2013[1078] et du 29 décembre 2015[1079] ont vu le jour.

En France, l'article 14 de la loi de finances rectificatives 2016 a introduit une nouvelle procédure de contrôle fiscal « à distance » : l'examen de comptabilité[1080]. Cette nouvelle procédure insérée dans la charte dématérialisée[1081] permet à l'administration d'examiner la comptabilité de l'entreprise vérifiée sans se rendre sur place[1082]. Ce nouveau dispositif renforce les garanties du contribuable. Ainsi, l'article L 47 A-II du LPF s'ajoute aux garanties qui s'appliquent dans le cadre de la vérification de comptabilité. Par conséquent, il donne la faculté au contribuable de choisir entre trois options : l'administration peut effectuer les vérifications directement sur son matériel de l'entreprise, le contribuable peut effectuer lui-même tout ou partie des traitements nécessaire à cette vérification, il peut exiger que les traitements ne soient

---

[1073] Ismahen CHAABOUNI, *La protection des personnes soumises à des contrôles fiscaux et financiers, étude comparative des contrôles de l'Administration fiscale, des juridictions financières et de l'autorité des marchés financiers,* Thèse, Paris, 2007, LGDJ-Montchrestien, Lextenso-éd., 2010, p. 160.
[1074] Article 38 de la loi du 14 aout 1954.
[1075] Article II-2°, de la loi du 2 avril 1955.
[1076] Remplacé par la CID-UNATI qui a connu un engagement contre le fisc en France.
[1077] Jacques BRURON, *Droits et garanties du contribuable vérifié*, LGDJ, Systèmes, 1993, p. 39.
[1078] Loi du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière.
[1079] Loi n° 2015-1785 du 29 décembre 2015 de finances pour 2016.
[1080] Article L.13 G du LPF français.
[1081] Depuis le 1er janvier 2016 la charte est dématérialisée et l'entreprise est simplement informée, dans l'avis de vérification. Toutefois, la charte peut toujours lui être remise au format papier si l'entreprise en fait la demande.
[1082] Dans le cadre de ce nouveau contrôle, les contribuables tenant leur comptabilité au moyen d'un système informatique devront, sur demande de l'Administration, remettre leur Fichier des Ecritures Comptables (FEC) dans un délai de 15 jours à compter de la réception de l'avis d'examen de comptabilité. Le défaut de remise du FEC entraînera l'application d'une amende de 5 000 euros (article 1729 D, II du CGI).

pas effectués sur le matériel de l'entreprise et mettre à la disposition du fisc les copies des données ou des documents soumis au contrôle[1083].

La loi de finances rectificative pour 2016[1084] a assez profondément remanié l'équilibre de ces différentes options en prévoyant, dans l'hypothèse où l'entreprise décide de réaliser elle-même les traitements informatiques, que le fisc peut lui demander de communiquer dans un délai de quinze jours tous les documents soumis à contrôle afin d'effectuer parallèlement ses propres traitements[1085]. À n'en pas douter, c'est le même objectif et la même démarche qu'emprunte le droit sénégalais.

L'accomplissement volontaire des obligations fiscales par les contribuables constitue un enjeu essentiel pour le budget de l'État surtout pour un pays comme le Sénégal, dont l'économie est fortement frappée par le secteur informel. Mais, elles s'accompagnent aussi des garanties du contribuable.

En effet, « la loi n° 2012-31 du 31 décembre 2012[1086] portant modification du CGI, en son chapitre VI titré »[1087], a mis en place une politique d'amélioration des relations entre l'administration fiscale et les contribuables déjà entamée en 2004[1088].

Au regard des réformes fiscales dans le nouveau CGI, le législateur sénégalais a introduit la vérification des comptabilités informatisées[1089]. Dans le sillage de la mise en place de cette procédure de dématérialisation[1090], la charte du contribuable peut aussi être dématérialisée.

Ainsi, l'objectif de modernisation est présent dans les nouveaux CGI, montrant la volonté des législateurs de faire évoluer les procédures fiscales. Sur ce point le droit français est en avance par rapport au droit sénégalais. En tout état de cause, dans les deux droits ce besoin de sauvegarder les intérêts du vérificateur et du vérifié passe par une coexistence.

[1083] Anne ILJIC, « Contrôle fiscal des comptabilités informatisées : voyage en terres mal connues », *RJF*, 3/17, mars 2017, éd. Francis Lefebvre, p. 299 à 304.
[1084] Loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016, *JORF* n°0303 du 30 décembre 2016.
[1085] CE du 20 nov. 2011, n° 334896, min. c/Maire : *RJF* 2/14 n° 160.
[1086] Loi n° 2012-31 du 31 décembre 2012, *JO* n° 6706 du 31-12-2012.
[1087] CGI du Sénégal, chapitre VI : Exercice du contrôle et garanties du contribuable.
[1088] N° 0006779 MEF/DGID/BLEC, 20 Août 2004 portant loi n° 2004-12 du 6 février 2004 modifiant certaines dispositions du Code général des impôts (loi n° 92- 40 du 9 juillet 1992). http://www.impotsetdomaines.gouv.sn/.
[1089] Article 582-IV et 582-VI du nouveau CGI sénégalais.
[1090] Mise en place de la télé-déclaration et du télépaiement depuis 2013.

B / Le face à face fiscal : l'administration et l'entreprise

Le droit fiscal repose sur le principe du consentement à l'impôt ce qui induit, dans l'exercice du pouvoir fiscal, une collaboration active entre le contribuable et le fisc. La difficulté d'assurer un équilibre entre les pouvoirs dévolus au fisc et les droits acquis de l'entreprise vérifiée se pose souvent. Pour parer à cette difficulté, la coexistence des pouvoirs du vérificateur et des garanties du vérifié passe par un subtil équilibre entre les droits et les intérêts respectifs de l'administration et des contribuables. Cet équilibre entre l'intérêt de l'entreprise et l'intérêt du fisc repose sur le principe du respect du caractère contradictoire de la procédure qui est le plus souvent assimilé, du fait de son contenu, au principe de l'égalité des armes. Donc, l'instauration d'un dialogue équitable est nécessaire (**1**), elle doit absolument déboucher sur un rééquilibrage des moyens du vérificateur et du vérifié (**2**).

1/ L'instauration d'un dialogue équitable

Cette nécessité signifie que « l'administration se doit d'écouter, d'échanger, de discuter, d'argumenter »[1091]. Mais, le contribuable se doit de savoir que « Le cœur de la vérification doit battre au rythme du débat oral et contradictoire » pour reprendre l'expression de Jean-Claude DRIÉ[1092]. Cette vision rejoint la définition générale du contenu de la règle contradictoire avancée par M. Lionel ASCENSI dans sa thèse : « la contradiction présente toujours une unité dans son contenu, quelles que soient les variations nécessitées par les spécificités de son application » [1093] . Ainsi, la contradiction se ramène toujours à la combinaison d'un certain « droit de savoir » et d'un certain « droit de discuter »[1094].

Ces deux composants sont tout à fait adaptables dans le cadre des procédures de contrôles fiscaux. Dans ce cas, le « droit de discuter » s'entendrait donc comme la discussion entre le contrôlé et le contrôleur et le « droit de savoir » s'entendrait comme étant le droit du contrôlé de s'informer des éléments qui le mettent en cause[1095]. Le dialogue devint obligatoire au cours du déroulement même des opérations de contrôle sur place.

[1091] Jean-Claude DRIÉ, *Le contrôle fiscal raconté aux dirigeants et à leurs conseils*, 2e éd., Lexis-Nexis, 2010, p. 44.
[1092] Idem, p. 44.
[1093] Lionel ASCENSI, *Du principe de la contradictoire*, L.G.D.J, Thèses, 04/2006.
[1094] Idem, n° 107.
[1095] Ismahen CHAABOUNI, *La protection des personnes soumises à des contrôles fiscaux et financiers, étude comparative des contrôles de l'Administration fiscale, des juridictions financières et de l'autorité des marchés financiers*, Thèse, Paris, 2007, LGDJ, Lextenso-éd, 2010, p. 219.

La jurisprudence avait exigé qu'il soit oral et la garantie fut consacrée sous l'expression de « débat oral et contradictoire »[1096].

En tout état de cause, la vérification de comptabilité ou le contrôle fiscal, dans les deux droits fiscaux, nécessitent une bonne communication tout au long de la procédure. Dans une vérification de comptabilité, le débat oral et contradictoire est « un dialogue progressif ou encore un dialogue évolutif » selon les termes du commissaire du gouvernement LATOURNERIE, dans ses conclusions sur l'arrêt fondateur du Conseil d'État du 21 mai 1976. Par conséquent, il appartient au vérificateur et au vérifié de tomber d'accord sur un dialogue paisible et méthodique, en vue de finaliser le contrôle.

L'administration française s'est d'ailleurs engagée en ce sens depuis quelques années, en décidant d'établir des relations de confiance et d'équité avec le contribuable, sous l'égide de la Cour de cassation qui impose bien à l'administration, dans le cadre des procédures de redressement, le respect d'un certain « devoir de loyauté »[1097].

D'ailleurs, parmi les trois valeurs dominantes évoquées par la charte du contribuable vérifié comme devant inspirer l'action et le comportement de l'administration fiscale, il y a l'équité, la loyauté et la confiance[1098]. On a aperçu le même phénomène en droit fiscal sénégalais où le contribuable bénéficie du droit à un débat contradictoire, à être entendu, et de se défendre en formulant des observations et des justifications lors du déroulement des procédures de contrôles fiscaux[1099].

Au regard des deux droits, les législateurs montrent à travers les chartes la volonté d'apaiser les relations entre le vérificateur et le vérifié. Il est de l'intérêt même des deux parties d'instaurer un climat de sérénité et de confiance, en vue du jeu des questions-réponses auquel elles seront amenées à se livrer[1100].

[1096] Dans la procédure fiscale de vérification de comptabilité, c'est seulement en 1976, par un arrêt du conseil d'État du 21 mai 1976 que la contradictoire devint une exigence avant l'ouverture même de la procédure de redressement.

[1097] Cass. com. 18 juin 1996, n° 1166, P. Peylissier : *RJF* 11/96, n° 1363.

[1098] Gilles NOEL, intervention lors d'un acte de colloque organisé les 15 et 16 nov. 2013, sur le contentieux fiscal en débat : « Le juge de l'imposition et la régulation fiscale. La technique de la « chrysalidation juridique » de préceptes contenus dans la Charte du contribuable », LGDJ, Lextenso-éd., 2014, p. 207.

[1099] Article 603. II du CGI, l'absence du débat contradictoire et oral est considérée par le législateur comme une erreur non substantielle (Sanction des irrégularités de la procédure d'imposition).

[1100] Des contacts fluidifiés entre le vérificateur et le vérifié pourraient aider à régler rapidement certains différents. Une souplesse de cette phase de vérification permet de gagner du temps qui serait bénéfique autant pour le vérificateur que le vérifié.

En droit national français et sénégalais, les articles L 55 du LPF français[1101] et 606 du CGI sénégalais[1102] symbolisent la généralisation du dialogue que doit entretenir l'administration chaque fois qu'elle désire effectuer un redressement[1103].

Mais en France, dans la pratique, les rapports entre le fisc et les entreprises, dont l'immense majorité ne sont pas des fraudeuses, restent encore marqués par la logique du « présumé coupable ». La Direction générale des finances publiques a, certes, pris l'initiative de tester un système de « relation de confiance » dans lequel les entreprises ouvrent leurs livres de comptes, et, en retour, elle les conseille sur leurs options fiscales. La DGFiP expérimente, depuis octobre 2013, le dispositif dit de relation de confiance avec les entreprises volontaires. Le vérificateur et le vérifié ont signé un protocole et ont pris des engagements. Dans ce protocole, le vérificateur établit « une revue annuelle des options et obligations fiscales de l'entreprise en vue de la délivrance d'un avis qui lui est opposable »[1104]. De plus, il donne son point de vue sur les options fiscales et s'engage de « ne pas appliquer les intérêts de retards et les pénalités ou corrections effectuées spontanément par l'entreprise à la suite d'observations faites par l'administration au titre de l'exercice visé par la revue »[1105]. Mais, le pacte reste déséquilibré car il ne prémunit pas totalement contre le risque d'un contrôle fiscal ultérieur.

2/ Le rééquilibrage des armes

L'administration fiscale cherche constamment à rendre le contrôle fiscal beaucoup plus efficace. Donc, ses prérogatives ne cessent de s'alourdir au détriment du contribuable. La nécessité pour ce dernier d'obtenir régulièrement des moyens de défense se pose, d'où la nécessité pour le législateur de trouver un équilibre entre des intérêts antagonistes.

[1101] « Sous réserve des dispositions de l'article L. 56, lorsque l'Administration des impôts constate une insuffisance, une inexactitude, une omission ou une dissimulation dans les éléments servant de base au calcul des impôts, droits, taxes, redevances ou sommes quelconques dues en vertu du code général des impôts ou de l'article L. 2333-55-2 du code général des collectivités territoriales, les rectifications correspondantes sont effectuées suivant la procédure de rectification contradictoire définie aux articles L. 57 à L. 61 A. Cette procédure s'applique également lorsque l'Administration effectue la reconstitution du montant déclaré du bénéfice industriel ou commercial, du bénéfice non commercial, du bénéfice agricole ou du chiffre d'affaires déterminé selon un mode réel d'imposition ».

[1102] « Sans préjudice des dispositions prévues par les articles 612 à 614, lorsque l'Administration des impôts constate une insuffisance, une inexactitude, une omission, une dissimulation ou toute autre infraction dans les éléments servant de base au calcul des impôts, droits, taxes, redevances dus en vertu du présent code, les rectifications correspondantes sont effectuées dans le respect de la procédure contradictoire, par notification de redressement ou par procès-verbal. La procédure de redressement contradictoire n'est pas applicable dans les cas de taxation d'office prévue aux articles 617 à 619 du présent Code ».

[1103] Jean-Claude DRIÉ, *Procédures de contrôle fiscal : la voie de l'équilibre*, Thèse de doctorat en droit, Université Paris 13, 2004, p. 184.

[1104] Article 1 du protocole.

[1105] Article 6 du protocole ; Thierry LAMBERT, *Procédures fiscales*, *op. cit.,* p. 69-70.

Ainsi, une nouveauté apparait, le contribuable s'est alors vu doté de droits alors que ses devoirs étaient mis en avant[1106]. L'établissement de cet équilibre a consisté à établir une régulation de l'usage de la contrainte par l'administration en accordant des garanties de procédures au contribuable.

La loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977 portant sur les garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière et le rapport « Aicardi »[1107] portant sur l'amélioration des rapports entre les citoyens et les administrations fiscales et douanières marquent un tournant fondamental.

Toutes dispositions législatives visant à consolider les pouvoirs de l'administration fiscale doivent s'accompagner du renforcement des droits et garanties du contribuable. En droit français, cet équilibre a d'ailleurs été analysé par le Conseil constitutionnel et par plusieurs auteurs sous l'angle du respect des droits et des libertés fondamentaux des citoyens dans la mise en œuvre de la procédure fiscale.

La Haute instance a eu l'occasion de se prononcer, par suite d'une saisine du pouvoir législatif, sur une question de constitutionnalité de la procédure de perquisition fiscale[1108]. En s'exprimant en ces termes[1109], il montre sa volonté de concilier le principe de nécessité de l'impôt et le principe de la liberté individuelle reconnue par les lois de la République.

Le législateur sénégalais a également montré son attachement au respect des libertés fondamentales et des droits du citoyen comme base de la société sénégalaise[1110]. Dans une circulaire de 2004[1111] et dans le Code de procédure civile, le législateur sénégalais montre son attachement et sa volonté de veiller à l'équilibre entre les pouvoirs de l'administration et les droits de la défense. Ainsi, comme le soulignait le doyen Bernard HATOUX, c'est « une aspiration fondamentale » qui se dégage dans les rapports entre l'administration et le contribuable : « L'aspiration à l'égalité des armes à tous les stades du processus fiscal entre

---

[1106] Selon François VILLEROY DE GALHAU, « l'idée que le contribuable puisse avoir des droits est, dans une certaine mesure, une idée neuve : traditionnellement, le contribuable a des devoirs avant d'voir des droits ». Colloque organisé par la chambre de commerce et des métiers de Paris, Extrait de sa communication, « Droits de l'entreprise vérifiée : États des lieux et perspectives », *Economica*, 2002, p. 160.

[1107] Commission Aicardi, du nom de son président, dont la totalité des propositions ont été intégrées dans la loi de finances rectificative du 11 juillet 1986.

[1108] CC. n° 83-164 DC, 29 décembre 1983, Loi de finances pour 1984, cons. 27 ; *Rec*. p. 67.

[1109] Il affirme explicitement, aucun principe supérieur ne saurait faire échec aux fins de l'Administration fiscale et « l'exercice des libertés et des droits individuels ne saurait en rien excuser la fraude fiscale ni en entraver la légitime répression» [..] Si les nécessités de l'action fiscale peuvent [donc] exiger que les agents du fisc soient autorisés à opérer de investigations dans les lieux privés, de telles investigations ne peuvent être conduites que dans le respect de l'article 66 de la constitution qui confie à l'autorité judiciaire la sauvegarde de la liberté individuelle sous tous les aspects, et, notamment celui de l'inviolabilité du domicile ».

[1110] Le préambule de la Constitution sénégalaise et son adhésion à la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789.

[1111] N° 0006779 MEF/DGID/BLEC du 20 Août 2004. http://www.impotsetdomaines.gouv.sn/.

l'administration et les contribuables »[1112]. Cela signifie en d'autres termes, que « le pouvoir exécutif, auquel appartient l'administration fiscale, peut se voir conférer des prérogatives de puissance publique pour faire contrôler la légalité de cette action. En contrepartie, les citoyens doivent avoir les moyens de faire contrôler la légalité de cette action »[1113]. La recherche d'un équilibre entre les prérogatives de l'administration et les droits de l'entreprise vérifiée a ainsi considérablement bouleversé la nature des rapports entre l'administration et le contribuable.

La recherche de Mehdi DJOUHRI, « Sur l'évolution du contrôle fiscal depuis 1945 : aspects juridiques et organisationnels », montre que les prérogatives de l'administration fiscale sont toujours accompagnées d'une réactualisation des droits du contribuable. Plusieurs études se concentrent davantage sur la notion d'équilibre entre les garanties de l'administration fiscale.

Ainsi, Haiying WANG-FOUCHER réaffirme, dans sa recherche « Sur les pouvoirs de l'administration et garanties de l'entreprise vérifié dans la vérification de l'entreprise »[1114], la nécessité de l'existence d'un équilibre entre les garanties de l'entreprise vérifiée et les prérogatives de l'administration dans la procédure de vérification de l'entreprise. De façon plus générale, Jean-Claude DRIÉ élargit la remarque de Haiying WANG-FOUCHER, à l'ensemble des procédures fiscales en démontrant que la réalité juridique est différente des idées reçues et largement répandues sur les rapports de force entre l'administration et le contribuable[1115].

Au Sénégal, les relations entre l'administration fiscale et l'entreprise sont frileuses. A l'égard des autorités gestionnaires de l'impôt, elles persistent toujours. Il est évident, du fait de l'analphabétisme fiscal, que les contribuables ignorent la loi d'impôt, le droit des affaires. Cela justifie, entres autres, la part très faible du contentieux fiscal devant le Juge. Les contribuables estiment, souvent à tort devant le juge, que demander l'annulation d'un acte d'imposition équivaudrait à dresser un procès contre l'administration fiscale. Cette attitude des contribuables est aussi justifiée par la panoplie d'armes mises à la disposition du fisc pour assurer le paiement de l'impôt : saisie et vente des biens du contribuable, avis à tiers détenteur (pouvant aboutir au blocage de comptes bancaires), fermeture des locaux de l'entreprise, poursuites judiciaires,

[1112] Bernard HATOUX, *Droits de l'entreprise vérifié : États des lieux et perspectives,* colloque organisé par la Chambre de commerce et des métiers de Paris, « *Économica* », 2002, p. 159.
[1113] Idem, p. 159.
[1114] Haiying WANG-FOUCHER, *Les pouvoirs de l'Administration et garanties de l'entreprise vérifiée dans la vérification de l'entreprise*, Thèse 2007, Paris, p. 590.
[1115] Jean-Claude DRIÉ, *Procédures de contrôle fiscal : la voie de l'équ*ilibre, Thèse, Paris 13, 2004, L'Harmattan, Finances publiques, 2005, p. 383.

amendes, pénalités, majoration d'impôts, etc.[1116]. Dans le même souci d'améliorer les relations entre les entreprises et l'administration, en l'occurrence en cas de contrôle fiscal, la procédure de régularisation spontanée pourrait être assouplie pour s'appliquer y compris lorsque des pénalités sont prévues (sauf pénalités exclusives de bonne foi), afin d'accélérer le règlement des dossiers et le paiement du contribuable, et éviter les contentieux.

Section II : La mise en œuvre des procédures d'imposition

En droit français, depuis une ordonnance du 25 mars 2004, la procédure de redressement a fait place à une procédure de rectification. Mais, derrière cette nouvelle terminologie, les mécanismes processuels sont restés inchangés. Ceux-ci sont définis avec une extrême précision par la loi aux articles L. 55 et suivants du LPF. En droit sénégalais, c'est la terminologie de redressement fiscal qui est retenue par la loi de 2004, portant application de la loi n°2004-12 du 6 février 2004, modifiant certaines dispositions du CGI et reprise dans le nouveau CGI par loi n°2012-31 du 31 décembre 2012.

En tout état de cause, le principe fondamental sur lequel repose la procédure de rectification ou redressement tient au souci d'instaurer un véritable débat oral et contradictoire entre le vérificateur et le contribuable.

Cela provoque un rééquilibrage des forces dans la phase précontentieuse (**Paragraphe I**). C'est seulement lorsque cette phase d'échange équilibré sera achevée que l'administration fiscale pourra unilatéralement déclencher la procédure d'imposition, ce qui crée d'ailleurs un déséquilibre des armes (**Paragraphe II**).

Paragraphe I : L'équilibre des forces dans la phase précontentieuse

Le redressement[1117] ou la rectification[1118] est une opération par laquelle l'administration fiscale corrige une insuffisance, une inexactitude, une omission ou une dissimulation dans les déclarations effectuées par le contribuable.

[1116] Rapport CRAFT, *Projet sur la capacité de recherche et plaidoyer pour une fiscalité équitable : Eléments de diagnostic pour l'élaboration d'une fiscalité équitable au Sénégal*. http://maketaxfair.net/assets/Senegal-Baseline-Study-2013.pdf/.

[1117] Ange Constantin MANCABOU, *Gestion fiscale et comptable de l'entreprise,* L'Harmattan-Sénégal, 2013, p. 386 ; El Hadji Dialigué BÂ, *Procédures fiscales : Sénégal*, L'Harmattan, 2016, p. 207 et ss..

[1118] Notion retenue en droit français depuis (Ord. n° 2004-281), la procédure de redressement a fait place à la procédure de rectification les mécanismes processuels restent inchangés. Voir : L. 55 du LPF et s; Martin COLLET, *Droit fiscal*, *op. cit.,* n°231, p. 129.

Le redressement donne lieu à la mise en œuvre d'une procédure de redressement. La vérification de comptabilité a pour but de constater les omissions ou les minorations de droits. Si elle en trouve, l'administration doit en informer le contribuable par une notification de redressement ou de rectification, à laquelle celui-ci est tenu de répondre (**A**). Le contribuable peut soit contester le redressement, soit confirmer de manière partielle ou totale donc ses arguments sont incontournables dans le respect de la procédure (**B**).

A/ La notification de redressement ou de rectification

La vérification de comptabilité débouche obligatoirement sur une notification au contribuable des suites données par le vérificateur. Deux hypothèses se présentent. La première, c'est l'absence de notification de redressement ou de rectification, ce qui semble être une bonne nouvelle pour l'entreprise vérifiée. La seconde, c'est la notification de redressement ou de rectification débouchant sur l'envoi d'une ou de plusieurs notifications. En tout état de cause, l'administration au moment de déclencher la procédure de notification, doit y mettre les formes (**1**) et motiver (**2**).

1/ Le formalisme consécutif à la notification

Dans les deux droits, toute notification adressée à l'entreprise, n'ayant pas qualité pour la recevoir, est nulle et sans effet. La notification de redressement ou rectification doit être envoyée par lettre recommandée avec accusé de réception à l'adresse que la société a elle-même fait connaître au service des impôts. La validité du redressement ou de la rectification nécessite la signature de l'agent des services d'impôt et l'invitation de l'entreprise ou de l'exploitant vérifiés à faire parvenir ses observations.

Sur un plan purement formel, la signature de l'agent compétent est nécessaire au moment de la notification de redressement. En cas d'absence d'identité et de signature de l'agent, la notification de redressement est irrégulière et dépourvue de toute valeur juridique[1119]. L'invitation de l'entreprise ou de l'exploitant vérifiés à présenter ses observations procède du caractère contradictoire des procédures de vérifications. Cette affirmation obligatoire est partagée par les droits nationaux.

[1119] CE, 17 juin 1988, n°50472, Lebon. Source : https://www.legifrance.gouv.fr.

L'article 27 de l'ordonnance n°2004-281 du 25 mars 2004 relative aux mesures de simplification en matière fiscale, substituant le terme de proposition de rectification à celui de notification de redressement, appelle également le contribuable à fournir des observations[1120]. En droit sénégalais, cette invitation à fournir ces observations est prévue par une loi fiscale[1121].

En droits nationaux[1122], un délai de trente (30) jours est accordé à l'entreprise pour formuler ses observations. En contrepartie, l'administration doit, dans sa réponse, évoquer les motifs pour lesquels les observations de l'entreprise ou de l'exploitant vérifiés sont rejetées. L'article 6 de la loi du 29 décembre 1977, codifié sous l'article L 57 du LPF du CGI français, et l'article de la loi N °2012-31 du 31 décembre 2012 portant CGI, légitiment la lettre de confirmation en obligeant l'administration fiscale à motiver ses réponses en cas de rejet des observations du contribuable. Dans les systèmes fiscaux, l'obligation de motivation en question doit être proportionnelle à l'argumentation soulevée par le contribuable.

Ainsi, la réponse de l'administration peut être succincte si les observations de l'entreprise ou de l'exploitant vérifiés à la notification de redressement sont sans rapport avec les motifs de redressement[1123]. En tout état de cause, le juge exige une véritable réponse aux observations du contribuable[1124]. Pour éviter la nullité de la procédure, l'administration fiscale doit dans un délai de trente jours notifier le redressement au contribuable afin que ce dernier puisse présenter ces observations de la mention du délai de trente (30) jours, ouvert au contribuable pour présenter ses observations[1125].

En résumé, dans le débat contradictoire, l'administration a l'obligation de motiver ses redressements ou rectifications sous peine de nullité de la procédure de notification de redressement ou rectification. Ainsi, dans un souci de respect des garanties des contribuables l'administration fiscale cherche à montrer une bonne posture face au contribuable. C'est tout à son honneur puisqu'en justifiant leurs agissements, elles montrent une volonté commune d'installer un climat de confiance.

[1120] L'article 27 de l'ordonnance n°2004-281 du 25 mars 2004.
[1121] Circulaire n°0006779/MEF/DGID/BLEC du 20 août 2004, portant application de la loi 2004-12 du 06 février, modifiant certaines dispositions du CGI.
[1122] Article L.57 du livre des procédures fiscales et article 607-I du CGI sénégalais.
[1123] CE, 25 Juillet 1986, *RJF* 11/86, n°1010.
[1124] Medhi DJIOUHRI, *L'évolution du contrôle fiscal depuis 1945 : aspects juridiques et organisationnels*, Thèse, Paris I, 2010, LGDJ, Lextenso-éd, 2012, p. 248.
[1125] CE, 6 juin 1969, *Dr. Fisc.* 1969, comm. 1209, *ADJA* 1969, p. 636, note Jean LAMARQUE.

2/ Les motivations consécutives à la notification

L'objectif du redressement ou rectification contradictoire est de garantir les droits de la défense. Les législateurs commandent d'instaurer un véritable débat oral et contradictoire entre le vérificateur et l'entreprise vérifiée. Cela voudrait dire que les arguments doivent être discutés chef de redressement par chef de redressement.

Cependant, dès le début de la procédure, l'administration doit faire parvenir à l'entreprise une proposition de redressement[1126] ou de rectification dûment motivée[1127]. La notification de redressement ou rectification doit porter la signature de l'agent contrôleur, son identité, le délai de réponse dont dispose le contribuable et les chefs de redressement. Elle doit également comporter les motifs de droit et de fait sur lesquels se fondent les redressements. La notification de redressement ou de rectification doit être obligatoirement motivée de manière à permettre au contribuable de formuler ses observations ou de faire connaitre son acceptation. En effet, l'approche des deux droits converge. Ainsi, en droit français, l'article 6 de la loi du 29 décembre 1977, codifié sous l'article L 57 du LPF, a légalisé la pratique de la lettre de confirmation en faisant obligation à l'administration de motiver les réponses par lesquelles elle rejette les observations du contribuable.

En droit sénégalais, l'article 607-II du CGI sénégalais impose la motivation des notifications de redressement[1128]. Le choix des législateurs d'imposer à l'administration fiscale de motiver les notifications de redressement ou de rectification se justifie doublement. D'une part, il impose à l'administration d'énoncer les raisons de droit et de fait ayant justifié et déterminé sa décision[1129].

D'autre part, il permet au contribuable vérifié de connaitre les motifs de décision prises par l'administration d'apprécier et s'il y a lieu d'exercer une réclamation, d'introduire un recours, de préparer sa défense[1130]. Cette obligation de motivation est une garantie essentielle donnée au contribuable afin d'atténuer le caractère unilatéral de la décision administrative.

[1126] Article 607 et 608 du CGI sénégalais ; Ange Constantin MANCABOU, *Gestion fiscale et comptable de l'entreprise, op. cit.*. El Hadji Dialigué BÂ, *Procédures fiscales : Sénégal*, L'Harmattan, 2016, p. 207.
[1127] L 57 du LPF français
[1128] Idem p. 387 à 388 ; Idem, p 200-210.
[1129] Karim SID AHMED, *Les droits fondamentaux et procédures fiscales, étude comparative*, Thèse de doctorat en droit, Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne, 2006, L'Harmattan, Finances publiques, 2008, Tome 2, n°724 à 734, p. 199 à 204 ; Jean-Claude DRIÉ, *Procédures de contrôle fiscal : la voie de l'équilibre*, Thèse, Paris 13, 2004, L'Harmattan, Finances publiques, 2005, n° 549 à 613, p. 208 à 309 ; P. PHILIP, *Les droits de la défense face au contrôle fiscal, « Économica »,* 2e éd., 2005, n°36 à 43, p. 39 à 51.
[1130] Article L. 57 du LPF, R. 57-1 et R. 59-1 ; Jean-Claude DRIÉ, *Procédures de contrôle fiscal : la voie de l'équ*ilibre *? op. cit.,* n°27, P ; 35 et n°491 à 497, p. 254 à 257.

B/ Les arguments de l'entreprise vérifiée

La procédure de redressement ou de rectification est en principe contradictoire dès lors que le contribuable contrôlé a accompli ses obligations déclaratives. Ceci se traduit par le fait que le contribuable dispose d'un droit de réponse dont l'exercice est garanti par l'octroi d'un délai suffisant. La notification ouvrant alors un droit de réponse au contribuable, enserré toutefois dans le délai de trente jours dans la procédure contradictoire, celui-ci peut soit accepter expressément ou tacitement le redressement en présentant ses observations (**1**). On peut donc envisager un désaccord total entre les deux parties (**2**).

1/ La confirmation expresse ou tacite

Le dénouement de la procédure fiscale débouche parfois sur un redressement fiscal. Dans ce cas, la réponse de l'entreprise vérifiée est imminente quant à la suite de la procédure. Soit l'entreprise vérifiée se résigne en acceptant la totalité du redressement, soit elle accepte tacitement, dans ce cas, l'entreprise est fondée à donner une réponse, par laquelle elle accepte partiellement le redressement notifié. Si elle accepte la totalité des chefs de redressements, dans ce cas, les droits correspondants sont dus. L'acceptation totale du redressement est irrévocable. L'entreprise ne peut plus ultérieurement faire une contestation. Si elle accepte partiellement le redressement, les effets de l'acceptation partielle se limiteront alors aux redressements qui en font l'objet. Ainsi, le caractère obligatoire de la rectification ou du redressement est partagé dans les deux droits. L'envoi d'une confirmation de redressements est obligatoire et elle doit être exhaustive, c'est-à-dire répondre à tous les points soulevés dans la réponse de l'entreprise vérifiée à la notification. Elle indique la nature et les motifs de la rectification[1131] ou du redressement[1132].

En cas de refus du redressement ou de la rectification, le contribuable peut formuler ses observations en manifestant formellement son désaccord dans la réponse à la notification de redressement.

[1131] Article R*51-1 du LPF ; L 48 du LPF.
[1132] Ange Constantin MANCABOU, *Gestion fiscale et comptable de l'entreprise*, *op. cit*., p. 388.

L'exercice du droit de réponse, acquis au contribuable dans la procédure contradictoire, est garanti par l'octroi d'un délai[1133] légal de trente (30) jours dans les deux droits[1134] après la réception de la notification. Cependant, une petite subtilité apparait en procédure fiscale française quant au délai. En cas d'application de la procédure contradictoire, au-delà du délai de trente jours, le contribuable peut demander une prorogation de trente jours. Cela signifie que si la prolongation de trente jours visés à l'article L 57 alinéa 2 du LPF trouvait à s'appliquer, quelle que soit la nature du contrôle, le contribuable bénéficierait de cette largesse.

En procédure fiscale sénégalaise, c'est la même faveur qui est accordée au contribuable[1135], puisque l'article 615 du CGI prévoit un délai de trente jours. Mais cette prorogation du délai est renfermée dans des conditions. D'abord le contribuable doit en faire la demande. Cela signifie que le délai de trente jours supplémentaires n'est pas attribué automatiquement, le contribuable doit formuler expressément la demande par écrit envoyée en recommandé à l'agent des impôts signataire de la proposition de rectification, en prenant bien soin par la suite d'agrafer l'accusée de réception postale à la copie du courrier. Ensuite, les redressements doivent être notifiés selon la procédure contradictoire.

En effet, en droits nationaux, la prorogation de délai trente jours ne joue pas si les rectifications ont été notifiées dans le cadre d'une procédure d'évaluation ou de taxation d'office[1136]. Lorsque le contribuable apporte dans sa réponse à la notification de redressement des éléments, de fait ou de droit, susceptibles d'infléchir les prétentions de l'administration, celle-ci doit en tenir compte. Si au contraire, les moyens invoqués n'ont aucune force probante, l'administration doit informer le contribuable qui refuse le rehaussement, dans le délai légal de soixante jours, de la persistance d'un désaccord en lui faisant connaître ses motifs.

2/ Le désaccord de l'entreprise-contribuable

On peut se retrouver dans l'hypothèse où l'entreprise est en total désaccord avec le redressement ou la rectification proposée par l'administration. La position retenue dans les deux droits est similaire. Dans cette hypothèse, la loi lui autorise de présenter ses observations dans

[1133] Il s'agit d'un délai franc, ce qui signifie que les jours de réception de la notification et de la réponse ne sont pas pris en compte.
[1134] Article 568. I. du CGI sénégalais, article L 57-2 LPF français.
[1135] Article 615 du CGI sénégalais.
[1136] Articles L 57, al. 2 du LFP français et article 616 I du CGI sénégalais.

les trente (30) jours[1137]. L'administration analyse les arguments formulés par le contribuable afin d'en tenir compte.

Elle peut alors abandonner partiellement ou totalement les redressements envisagés ou les confirmer. Dans ce cas de figure, la confirmation de redressements éventuels doit obligatoirement intervenir dans un délai de 60 jours à compter de la réception de la réponse du contribuable. Le défaut de réponse de l'administration dans ce délai équivaut à une acceptation tacite des observations du contribuable.

Si l'administration fiscale est convaincue, totalement ou partiellement, par les arguments du contribuable, il lui revient alors de liquider sur la base des observations du contribuable[1138]. En cas de vice de procédure, l'administration peut reprendre toute la procédure, elle peut également abandonner le redressement.

Si l'administration fiscale n'est pas convaincue par les observations de l'entreprise-contribuable, la position des deux droits est analogue. La loi lui impose préalablement une réponse motivée en lettre recommandée avant toute procédure de recouvrement. Le législateur sénégalais va plus loin dans les détails puisqu'en cas de rejet total ou partiel des observations formulées par l'entreprise ou l'exploitant assujetti, le service ayant procédé à l'établissement de la notification de redressements ou du procès-verbal, doit obligatoirement constater et motiver par écrit le désaccord total ou partiel qui subsiste[1139]. Lorsque le désaccord persiste entre l'administration et l'entreprise, aussi bien en droit fiscal français que sénégalais, l'entreprise peut déclencher les voies de recours précontentieux.

Paragraphe II : Le déséquilibre des armes dans la phase contentieuse

Dans la phase contentieuse, c'est l'administration qui a le pouvoir unique de prendre une décision dans le rapport de force avec l'entreprise. Contrairement à la procédure de rectification contradictoire que nous venons de voir, la procédure de taxation d'office a comme particularité de ne pas être contradictoire. En effet, si dans la première, l'entreprise est consultée et l'administration recueille ses observations avant de taxer ; la procédure de taxation d'office est, quant à elle, bien plus directe ou plus automatique.

[1137] Martin COLLET, Pierre COLLIN, *Procédures fiscales : contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, 2e éd., PUF, Thémis Droit, 2014, n° 199, p. 135 ; Ange Constantin MANCABOU, *Gestion fiscale et comptable de l'entreprise*, *op. cit*., p. 388 ; Boubacar SONKO, *Fiscalité de l'entreprise au Sénégal : La pratique*, co-éd. Cabinet Fidusen bs@ et Doro Editions, 2008, p. 301.
[1138] Article R* 61 a-1 du LPF et article 607-III du CGI sénégalais.
[1139] Article 616 I du CGI sénégalais.

L'entreprise n'a pas beaucoup de choix du moment où elle n'a pas respecté la procédure ou elle a violé la loi, l'administration peut unilatéralement déclencher la procédure d'imposition (**A**). Toutefois, le législateur pour protéger le contribuable lui ouvre le droit aux recours juridictionnels et non juridictionnels (**B**).

A / L'unilatéralité des procédures d'imposition des administrations

La taxation d'office est une procédure d'imposition redoutable et redoutée par les entreprises. Elle affecte le patrimoine de l'entreprise et évoque, sur le plan psychologique, des réactions désobligeantes[1140]. En effet, usant de l'unilatéralité et de la contrainte, l'administration fiscale établit les bases d'imposition d'une manière souveraine par le mécanisme des procédures de taxation ou d'évaluation d'office (**1**). Quant au contribuable, il se trouve dans une situation particulièrement défavorable par rapport au fisc, puisqu'il doit apporter la preuve de la sincérité de ses déclarations ou du caractère exagéré de son imposition. Ce qui provoque des incidences procédurales restreignant les garanties offertes au contribuable (**2**).

1/ Les procédures d'office

En matière d'IR, en matière de taxe sur les chiffres d'affaires ou en matière d'IS, la définition de la taxation d'office n'est pas actée. Comme le souligne le professeur Paul AMSELEK, « il est assez remarquable que le Code général des impôts, tout en utilisant cette expression, n'en donne aucune définition (…). Non seulement le droit fiscal ne nous dit pas expressément ce qu'est la taxation d'office, mais encore ses dispositions, bien qu'améliorées ces dernières années, laissent planer nombre d'incertitudes »[1141]. Tout comme le législateur français, celui du Sénégal, tout en utilisant l'expression taxation d'office, n'en donne aucune définition. En l'absence de définition législative, la doctrine définit la taxation d'office comme étant « une procédure qui permet à l'administration de fixer unilatéralement les bases de l'imposition. Elle se caractérise essentiellement par deux traits. D'une part, l'imposition est établie de façon unilatérale par l'administration sans concertation avec le contribuable.

[1140] « La taxation est une procédure d'exception à l'intérieur du droit fiscal qui est lui-même un droit d'exception, un droit odieux ». Voir sur le thème, Paul AMSELEK, in « *La taxation d'office à l'impôt sur le revenu* », (actes des journées d'études organisées par la société française de droit fiscal à Strasbourg 3 et 4 mai 1979), Annales de la faculté de Droit et des Sciences Politiques et de l'institut de recherches juridiques, politiques et sociales de Strasbourg, Tome XXXI, L.G.D.J. 1980, p. 19.

[1141] Paul AMSELEK, *in* « *La taxation d'office à l'impôt sur le revenu* », *op. cit*., p. 19.

D'autre part, le contribuable perd le bénéfice de la présomption d'exactitude attachée à sa déclaration, mais aussi la procédure orale et contradictoire avec l'administration »[1142]. Cela signifie que la taxation d'office « exclut toute obligation pour l'administration de dialoguer avec le contribuable, de prendre son avis »[1143]. Il perd le bénéfice du recours hiérarchique et de la saisine des commissions. Le contribuable-entreprise ou exploitant peut toutefois contester la décision de l'administration par la voie d'un recours devant le juge[1144]. Convoitée par le législateur sénégalais, elle constitue une arme efficace contre les contribuables récalcitrants. Quand la taxation d'office est de mise, elle ne réconcilie pas le contribuable avec l'administration.

Toutefois, force est de reconnaitre que le respect du principe du contradictoire ne doit pas aboutir à une situation de blocage de la procédure de sanction de l'obligation fiscale[1145]. Comme le soulignait le doyen HATOUX, « cette égalité des armes ne doit pas alarmer l'administration et lui faire craindre des obstacles excessifs à l'accomplissement de sa mission. On doit souligner au contraire que l'obligation d'agir au grand jour et en justifiant solidement sa position, renforce l'efficacité et la crédibilité de l'action »[1146].

Les lois donnent le pouvoir à l'administration de procéder à une taxation d'office sur le fondement des dispositions législatives prévues aux articles L. 66 à L. 72 A du LPF et 617 à 619 du CGI sénégalais.

Lorsque le contribuable aura manifesté son intention de se soustraire, soit à son obligation fiscale, soit au contrôle de la bonne exécution de son obligation par l'administration, la taxation d'office sera de droit[1147]. Sont taxées d'office les entreprises qui n'ont pas déposé dans les délais leur déclaration de résultats[1148].

[1142] Martin COLLET, Pierre COLLIN, *Procédures fiscales : contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, *op. cit*., p. 155.
[1143] Paul AMSELEK, *in* « *La taxation d'office à l'impôt sur le revenu* », *op. cit.,* p.21
[1144] Les relations entretenues entre l'Administration fiscale et le contribuable laissent au juge de l'impôt et de manière plus incidente, au juge pénal, un rôle prépondérant dans le développement des garanties et des moyens de lutte contre la fraude.
[1145] Ariane PERIN-DUREAU, *L'obligation fiscale à l'épreuve des droits et libertés fondamentaux,* Thèses, Dalloz 2014, p. 422.
[1146] Bernard HAUTOUX, *Droits de l'entreprise vérifié : États des lieux et perspectives, colloque organisé par la chambre de commerce et des métiers de Paris*, « *Économica* » 2002, p. 159.
[1147] Ludovic AYRAULT, *Le contrôle juridictionnel de la régularité de la procédure d'imposition*, Thèse, Paris II, 2002, L'Harmattan, 2004, p. 299 ; Jean-Claude DRIÉ, *Procédures de contrôle fiscal : la voie de l'équilibre*, Thèse, Paris 13, 2004, L'Harmattan, Finances publiques, 2005, n° 549 à 613, p. 208 à 309.
[1148] CE, 11 janv. 1978, n°87894, *Rec*., 82 ; CE 16 fév. 1977, n°988, *RJF*, 1977, 149 ; Jean-Jacques BIENVENU et Thierry LAMBERT, *Droit fiscal*, PUF, 3e éd., 2015, n°189, p. 179.

L'administration se trouve dans une situation lui permettant d'établir de manière unilatérale l'obligation fiscale. Elle sanctionne une faute du contribuable-entreprise ou exploitant, et plus précisément une défaillance dans l'accomplissement de son devoir de collaborer avec l'administration[1149]. Comme le souligne le professeur Paul AMSELEK, c'est cette mauvaise volonté du contribuable, empêchant le fonctionnement même du système de droit commun, que la taxation d'office vise à sanctionner[1150]. En effet, dans un système fiscal essentiellement déclaratif comme celui du système français et sénégalais, fondé sur la participation active de l'entreprise vérifiée à la détermination de la base imposable, il est fondamental de sanctionner les errements du contribuable.

Ainsi, Sophie LAMBERT-WIBER affirme que « L'absence de toute sanction enlèverait une partie de son efficacité au système de la déclaration contrôlée. Elle pourrait également conduire à une situation dans laquelle il serait particulièrement délicat pour l'administration de prouver l'exactitude des bases retenues pour l'imposition faute de déclaration »[1151]. Sur ce point, la position des deux droits converge. Ainsi, la jurisprudence française s'est prononcée sur ces défaillances, la jurisprudence sénégalaise est restée muette en ce sens, mais l'administration fiscale sénégalaise a su recadrer certains errements[1152].

La DGID du Sénégal saisie d'un recours hiérarchique, suite à une taxation d'office contestée par une entreprise, a clarifié qu'« en application des dispositions des articles 995 et 996 du CGI[1153], l'administration a le droit d'imposer d'office les assujettis qui n'auraient fourni aucune déclaration, ou qui auraient fourni des déclarations pour lesquelles il n'aurait pas été produit de justification suffisante »[1154].

Quant à l'évaluation d'office, elle est la deuxième procédure d'office retenue en droit français. Elle n'existe pas en droit sénégalais, le législateur retient seulement la notion de rectification d'office[1155] pour sanctionner le non-respect des obligations déclaratives (déclaration d'existence-BIC, BNC, BA, CGU)[1156].

[1149] L 66 et 73 du LPF français et les articles 617. I à 619 du CGI sénégalais.
[1150] La taxation d'office à l'impôt sur le revenu (Actes des journées d'étude organisées par la société française de droit fiscal à Strasbourg les 3 e 4 mai 1979), éd., Paris Librairie générale de Droit et de Jurisprudence, 1980, p. 33.
[1151] Sophie LAMBERT-WIBER, *Contribution du droit civil à une approche renouvelée de la charge de la preuve en droit fiscal*, Thèse de doctorat en droit, université de Rouen, 1996, p. 247.
[1152] N°1202 MEFP/DGID/DLEC/BCTX du 18 décembre 2015.
[1153] En application de l'article 192 de la loi n°92-40 du 9 juillet 1992 portant CGI.
[1154] RA/DGID/DLEC/BC du 08 mars 2013, N°202 ; http://www.impotsetdomaines.gouv.sn/fr/États-des-reponses-aux-contribuables-2013.
[1155] Article 262 et article 617. I du CGI sénégalais.
[1156] Article 614. I du CGI sénégalais.

Mais, en droit français, l'évaluation d'office intervient en cas de non-production de déclaration par le contribuable de ses BIC, BNC, BA, c'est-à-dire en cas d'activité professionnelle occulte[1157]. Elle sanctionne le défaut de production d'une déclaration subordonnée[1158] ou l'opposition à contrôle fiscal[1159]. Ainsi, la procédure de l'évaluation d'office s'applique, si l'agent vérificateur est empêché dans sa mission par le contribuable ou le tiers [1160]. L'évaluation d'office concerne le bénéfice imposable des contribuables qui perçoivent des revenus provenant d'entreprises industrielles, commerciales, artisanales agricoles, lorsque ces contribuables sont imposables selon un régime de bénéfice réel et que la déclaration annuelle des résultats n'a pas été déposée dans le délai légal[1161].

En effet, en droit français, la mise en œuvre de la procédure d'évaluation d'office prévue à l'article L. 74 du Livre des procédures fiscales entraîne, l'application d'une majoration de 100 % aux droits rappelés ou aux créances de nature fiscale qui doivent être restituées à l'État[1162].

En revanche, en droit sénégalais, la mise en œuvre de la rectification d'office entraine une majoration de 50%[1163]. La pénalité est portée à 100 % en cas de récidive ou d'exercice d'activités non déclarées ou de manquements constatés en application de l'article 614 du CGI sénégalais[1164]. Dans la pratique, en France, le fisc assume le durcissement des pénalités, qu'il juge être une arme de dissuasion.

Une notification de redressement est toujours étayée, mais la décision d'appliquer, en sus, des pénalités est, elle, plus subjective. Dans certains cas, un vérificateur les attribue dès le premier manquement, alors qu'il ne devrait sanctionner qu'en cas de récidive. Dans d'autres cas, on a même l'impression que l'amende est infligée pour faire pression et amener l'entreprise à négocier. En tout état de cause, en droit français et sénégalais, les procédures d'office provoquent un amoindrissement des garanties du contribuable.

[1157] Martin COLLET, *Droit fiscal*, 5e éd., PUF, 2016, n°231, p. 133.
[1158] L'évaluation d'office est utilisée en cas de défaut de dépôt dans les trente jours d'une mise en demeure des déclarations relatives aux revenus catégoriels en matière de BIC, de BNC, de BA, dans le cadre du régime spécial BNC.
[1159] Article L 73 et 74 LPF français.
[1160] Article L. 74 LPF français ; BOI-CF-IOR-40-20120912. Voir : http://bofip.impots.gouv.fr.
[1161] Article L. 73 du LPF français modifié par Décret n°2012-654 du 4 mai 2012 - art. 1
[1162] Article 1732 du CGI français ; BOI-CF-IOR-40-20120912 ; http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/863-PGP.html.
[1163] Article 671. I du CGI sénégalais.
[1164] Article 671. III du CGI sénégalais.

2/ Les incidences des procédures d'office

Nous avons vu qu'en procédure administrative précontentieuse, une sanction ne peut être prononcée qu'après que le contribuable ait été mis en mesure de faire valoir ses droits : c'est le principe du respect du droit de la défense s'imposant à toute autorité administrative[1165] et cela même en l'absence de texte. En droits fiscaux nationaux, le principe est assuré par le biais de la procédure de redressement contradictoire prévue aux articles 55 du LPF français[1166] et 606 du CGI sénégalais [1167]. Mais, paradoxalement, elle ne s'applique que pour les errements que l'on serait tenté de qualifier de mineurs.

En effet, les manquements les plus graves des contribuables, tel le défaut de production d'une déclaration catégorielle (BIC, BNC, BA), débouchent sur des procédures dites d'offices[1168] qui se caractérisent justement par le rejet du débat contradictoire et la privation des droits de la défense. Il y a là une situation singulière qui fragilise les droits du contribuable. Cette atteinte au droit de la défense, cantonnée au terrain précontentieux, produit également des effets dans la phase contentieuse avec le renversement de la charge de la preuve.

Le rejet du débat contradictoire

Le contribuable, qui se soumet de façon régulière à ses obligations, bénéficie en cas de redressement des garanties de la procédure contradictoire qui sont prévues par les articles L.55 du LPF français et 606 du CGI sénégalais.

En revanche, le contribuable défaillant, passible d'une procédure d'office, ne bénéficie pas de cette garantie essentielle. Autrement dit, la taxation d'office est établie, unilatéralement, en marge de toute procédure contradictoire. Cette absence de débat contradictoire dans la procédure de taxation d'office en droits nationaux est le cauchemar de l'entreprise vérifiée[1169]. Dès l'instant où l'administration déclenche la procédure de taxation d'office, elle exclut tout dialogue et débat contradictoire avec le contribuable vérifié.

[1165] Le respect des droits de la défense est un principe supérieur du droit qui s'applique à l'action de l'Administration et ce, même lorsqu'elle agit dans une sphère non juridictionnelle. Voir : Ismahen CHAABOUNI, *La protection des personnes soumises à des contrôles fiscaux et financiers, étude comparative des contrôles de l'Administration fiscale, des juridictions financières et de l'autorité des marchés financiers*, Thèse, Paris, 2007, LGDJ-Montchrestien, Lextenso-éd., 2010, p. 160 ; P. PHILIP, *Les droits de la défense face au contrôle fiscal,* « *Economica* », 2e éd., 2005, n°226, p. 299 et 300.

[1166] Loi n°2009-888 du 22 juillet 2009 - art. 27 (V).

[1167] Loi n°2012-31 du 31 décembre 2012 portant CGI du Sénégal.

[1168] Taxation d'office et évaluation d'office.

[1169] Article 606 du CGI, en droit sénégalais : « la procédure du contradictoire n'est pas applicable dans les cas de taxation d'office prévue aux articles 617 à 619 du présent Code ». Tout comme en droit français puisse l'article L. 55 du LPF

Ce rejet du débat contradictoire n'a rien de choquant même s'il amoindrit les garanties du contribuable, tous les droits de la défense ne sont pas bafoués pour autant. Car, l'administration fiscale gère le « minimum syndical » en donnant de « l'information[1170] sans la contradiction » pour reprendre l'expression des professeurs Martin COLLET et Pierre COLLIN[1171].

Le renversement de la charge de la preuve

L'imposition d'office sanctionne le défaut ou le retard dans le dépôt de déclarations destinées à l'assiette de l'impôt ou à l'évaluation des bases d'imposition. L'administration évalue alors seule, compte tenu des informations à sa disposition, le montant des impositions dues par le contribuable. En matière de preuve, le droit fiscal ne reconnaitrait pas la règle « *actori incumbit probatio* », c'est-à-dire « la charge de la preuve incombe au demandeur »[1172]. Il retiendrait plutôt le principe inverse : c'est au contribuable de saisir le juge, mais à l'administration d'apporter la preuve[1173].

Autrement dit, si le contribuable décide de saisir les tribunaux au terme de la procédure d'imposition d'office, c'est à l'administration qu'il revient de prouver le bien-fondé du recours à une telle procédure[1174]. En cas de contestation du contribuable, ce dernier doit apporter « la preuve de l'exagération des bases arrêtées d'office ou de l'erreur de l'administration »[1175].

En effet, les dispositions législatives[1176] faisant référence à la charge de la preuve revêtent le même sens et contenu, on note une simple différence dans la formulation.

[1170] L. 76, L 76 B, L. 48 du LPF français et Article 618. I du CGI sénégalais.
[1171] Martin COLLET, Pierre COLLIN, *Procédures fiscales : contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt, op. cit*., p. 36.
[1172] 1315 du Code civil français, pendant de l'article 9 du COCC sénégalais « Celui qui réclame l'exécution d'une obligation doit en prouver l'existence ».
[1173] Christophe DE LA MARDIERE, *La preuve en droit fiscal*, Lexis-Nexis, 2009, p. 103.
[1174] CE, sect., 29 juill. 1994, req. n° 111884, Sté Prodes International, concl. J Arrighi de Casanova, *RJF* 1994, n° 10, p. 590.
[1175] Article L. 193, R* 193-1 du LPF français. 619. I du CGI sénégalais.
[1176] En France, « Dans tous les cas où une imposition a été établie d'office la charge de la preuve incombe au contribuable qui demande la décharge ou la réduction de l'imposition. » (Article L. 193 et R* 193-1 du LPF français). Au Sénégal, « En cas de contestation, même s'il s'agit d'une taxation d'office simplement rectificative, il appartient au contribuable de faire la preuve de l'exagération des bases d'imposition retenues par l'Administration » (Article 619. I du CGI sénégalais) ; Source : http://www.ambasseneparis.com.

Il est intéressant de noter que l'apport de la jurisprudence française est non négligeable. Elle accepte la dialectique de la preuve[1177], parfois elle ose même une règle symétrique[1178]. En revanche, en droit fiscal sénégalais, la jurisprudence est timide. Toutefois, les réponses de la DGID, en matière d'arbitrage[1179], apportent quelques précisions en matière de charge de la preuve[1180].

En outre, en droit français, les modalités d'établissement de l'évaluation d'office et les sanctions applicables, en cas de défaut, de dépôt tardif de déclaration[1181] ou en cas d'opposition à contrôle fiscal, suivent les mêmes règles que celles de la taxation d'office[1182]. En tout état de cause, dans les systèmes fiscaux français et sénégalais, la taxation d'office prive l'entreprise ou l'exploitant du droit d'introduire un recours précontentieux (hiérarchique[1183] ou des commissions[1184]). Seul le recours juridictionnel est admis devant les tribunaux[1185].

[1177] CE, 18 sept. 1998, n° 149341, SARL Diva, *Dr. Fisc*. 1999, comm. 85, 85, concl. G Goulard. En l'espèce on constate qu'« à la lecture de l'arrêt, le juge fiscal au lieu d'exiger de l'Administration la preuve formelle de ce qu'elle avance, il se contente de commencements de preuve apportés par le service si le contribuable ne les renverse pas avec sucés ».

[1178] CE, plén., 27 juill. 1984, n° 34588, SA Renfort Service, *Dr. Fisc*. 1985, comm. 596.

[1179] Les arbitrages faits par la DGID sur les litiges opposant l'Administration fiscale et le contribuable, sont qualifiés de doctrines administratives, ils décrivent l'État des réponses

[1180] MEFP/DGID/DLEC/BCTX du 18 décembre 2015, N°1202. ; Doctrine administrative/LETTRE DGID N° 0779/LEG1 du 9 octobre 1998. Site : http://www.impotsetdomaines.gouv.sn/

[1181] En vertu des dispositions du 4° de l'article L. 56 du LPF, « il n'y a pas lieu d'engager la procédure de rectification contradictoire en cas de taxation ou évaluation d'office des bases d'imposition ».

[1182] « La charge de la preuve incombe à l'Administration dans la mesure où celle-ci est tenue d'établir au préalable le bien-fondé de la procédure suivie, ou au contribuable en tant que ce dernier conteste le principe ou le montant de l'évaluation d'office opérée » L. 74 du LPF français ; BOI-CF-IOR-40-20120912 : http://bofip.impots.gouv.fr ; Voir : Thierry LAMBERT, *Procédures fiscales*, *op. cit*., p. 231.

[1183] Indépendamment de la saisine des commissions administratives, dans les cas où elles sont compétentes, les contribuables faisant l'objet de vérification de comptabilité en droit Français tout comme au sénégalais, se voient proposer des voies de recours internes à l'Administration fiscale, leur permettant d'exposer les difficultés auprès du supérieur hiérarchique direct du vérificateur, ou de l'interlocuteur départemental (en France) et du directeur général de la DGID (Sénégal). Voir : Martin COLLET, Pierre COLLIN, *Procédures fiscales : contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt,* op. cit., p. 155 ; El Hadji Dialigué BÂ, *Procédures fiscales* : *Sénégal*, L'Harmattan, 2016, p. 137.

[1184] En France, le contribuable peut saisir : soit de la CDI prévue à l'article 1651 du CGI, soit de la CNI prévue à l'article 1651 H du même code, soit du CC prévu à l'article 1653 F du même code, soit de la CDC prévue à l'article 667 du même code. Voir : Article L59 modifié par LOI n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 - art. 46 (V) Voir : BOI en France. Au Sénégal, le contribuable peut saisir la commission paritaire de conciliation pour ce qui est du. Voir : Article 700 à 705 du CGI sénégalais.

[1185] Article 709 du CGI sénégalais.

B/ L'opportunité des recours juridictionnels et non juridictionnels

Le contribuable faisant l'objet d'une procédure de vérification de comptabilité a la faculté d'user d'un recours gracieux devant l'administration[1186] pour la réduction des pénalités légales qui lui sont réclamées (**1**). Il peut aussi saisir des instances intermédiaires dénommées en France « commissions administratives des impôts »[1187] et, au Sénégal, « commission paritaire de conciliations »[1188]. Ce type de recours non juridictionnel profitable au vérificateur et au vérifié (**2**). Mais si le désaccord avec l'administration persiste, il peut saisir les juridictions supérieures, le tribunal administratif ou le tribunal de grande instance[1189] en France, et le tribunal régional, au Sénégal.

1/ La réclamation préalable

C'est la phase exercée en amont du contentieux, elle permet d'éviter le recours prématuré devant le juge de l'impôt[1190]. Ce recours gracieux devant l'administration offre la possibilité au contribuable de réclamer des droits en introduisant une demande de réclamation motivée[1191]. L'opportunité de la saisine doit figurer sur la notification ou la confirmation de redressement ou de rectification. Elle doit en effet être introduite dans les délais de deux mois, en France tout comme au Sénégal, à compter de la réception de la confirmation de redressements ou procès verbale, ces délais étant fixés à peine de forclusion[1192].

Toutefois, la possibilité offerte au contribuable de saisir l'administration à titre gracieux ne s'oppose pas à ce qu'il utilise les autres voies de recours qui lui sont ouvertes. En droit français, la demande de recours gracieux peut intervenir sans le contribuable ait initié un recours contentieux contre la décision de l'administration fiscale. La réclamation préalable constitue une phase propice à la mise en œuvre d'un recours gracieux.

[1186] Les articles L.59 du LPF français et 700 du CGI Sénégalais évoquent la possibilité pour le contribuable de saisir ces différentes commissions en cas de désaccord.
[1187] Article L. 59 du LPF, il offre la possibilité aux deux parties de saisir pour avis une commission réunissant des représentants des contribuables et des représentants de l'Administration, sous la présidence d'un magistrat. Voir sur ce point Martin COLLET, *Droit fiscal,* op. cit., p. 132, infra 234 et 364.
[1188] Article 700, 701, 702, 703, 704, et 705 du nouveau CGI sénégalais. Ces différents articles décrivent l'organisation, la compétence et le fonctionnement sont définis par arrêtés ministre de l'économie et des finances.
[1189] Article L.199 du LPF français.
[1190] Jean-Luc ALBERT, *Finances publiques*, 9e éd., Dalloz, 2015, n°141, p. 153.
[1191] Article R. 190-1 du LPF français et 706 du CGI sénégalais.
[1192] Les articles R 199 du LPF français et 707. I du CGI français.

La loi du 28 décembre 1959 a généralisé la réclamation préalable à l'ensemble des impôts[1193]. Cependant, cette généralisation ne devint effective qu'à compter de la loi du 27 décembre 1963. Mais, le décret et l'arrêté du 30 mai 2013[1194] garantissent le régime des réclamations contentieuses et précontentieuses (recours gracieux). Comme le souligne M. Gilles NOEL, « la réclamation préalable est un instrument de dialogue entre le contribuable et l'administration fiscale »[1195]. Elle permet au contribuable de faire connaitre à l'administration ses contestations. Dans le souci de clarifier les objections du contribuable, l'article R. 197-3 du LPF impose un certain formalisme dans la rédaction de la réclamation en exigeant de mentionner l'imposition contestée et de préciser l'exposé sommaire des moyens et des conclusions.

La réclamation est directement instruite par l'agent du service d'assiette qui a établi les bases ou assuré la liquidation de l'imposition contestée. Si l'administration rejette la demande du contribuable, elle doit obligatoirement motiver son refus. Si tel n'est pas le cas, si elle répond positivement à la réclamation du contribuable, elle purge les juridictions d'un contentieux inutile en réglant de manière définitive le litige. Autrefois, le recours gracieux était perçu comme une manifestation directe du pouvoir fiscal[1196]. Il était fondé sur une conception purement administrative.

Mais, comme le souligne le Professeure Marie-Christine ESCLASSAN, « le recours gracieux répond désormais à de nouveaux objectifs. C'est une autre rationalité de la juridiction gracieuse qui s'amorce ici à travers une approche fonctionnelle du règlement du litige fiscal. Le recours gracieux, notamment en matière de sanctions, y devient un instrument de négociation de la créance fiscale et finalement une technique favorisant le consentement à l'impôt »[1197].

[1193] Avant la loi n°59-1472 du 29 décembre 1959, le désaccord sur la fixation du bénéfice imposable devait obligatoirement être soumis à la commission départementale. Lorsque l'Administration n'avait pas saisi la commission la procédure était entachée d'irrégularité. Voir : CE du 13 juillet 1962, req n°53.249, Lebon 1962, p496). L'article 55 du CGI prévoyait cependant une solution différente en matière de BIC puisque l'Administration disposait d'une faculté de refuser de soumettre le désaccord à la commission. « L'absence de consultation de la commission n'était alors pas de nature à entrainer l'irrégularité de la procédure » (Dominique NOUVELLES). La loi du 29 décembre 1959 a permis au contribuable de saisir la commission départementale malgré le refus de l'Administration de le faire.

[1194] L'arrêté du 30 mai 2013 concerne est relatif aux règles de compétence et de délégation de signature.

[1195] Gilles NOEL, « *La charte du contribuable vérifié ou l'Administration fiscale de service* », *Dr. fisc*, 2005, n° 47, p. 41.

[1196] L. TROTABAS, *Précis de science et législation financière,* Précis Dalloz, 10e éd., 1950.

[1197] Marie-Christine ESCLASSAN, « *Juridiction gracieuse et sanction fiscale* », *RFFP* 1999, n°65, p. 121.

La réclamation préalable est une procédure qui nécessite l'établissement d'un dialogue entre le contribuable et le supérieur hiérarchique du vérificateur afin d'obtenir des mesures de bienveillance de sa part.

Les dispositions législatives prévues aux articles L 247 du LPF français[1198] et 692 du CGI sénégalais[1199] autorisent les administrations à accorder aux contribuables une demande de remise. Ainsi, l'administration fiscale française a la faculté d'accorder une remise totale et partielle pour les impôts directs et les intérêts de retard. La réclamation préalable dans le contentieux de l'impôt au Sénégal est proche avec celle de la France dans son principe mais différente dans l'approche et le contentieux.

Dans le cadre du contentieux des impôts et taxes en droit fiscal sénégalais, la question de la réclamation préalable a fait l'objet de plusieurs décisions judiciaires contradictoires. En effet, certains juges l'ont admis et par conséquent ont débouté des entreprises de leur action sur cette base, là où d'autres l'ont rejeté. Il faut reconnaitre que cette question est réglée dans le dispositif sénégalais avec une subtilité pas toujours facile à déceler.

En effet, l'article 735 du Code de procédure civile énonce la possibilité pour les assujettis de déférer devant le juge les décisions rendues par le Ministre des finances sur les réclamations contentieuses qui ne donnent pas entière satisfaction aux contribuables. L'analyse de ces dispositions laisse apparaitre le principe de l'exigence d'une réclamation préalable avant la saisine de la juridiction. C'est le décret n°2003-101 du 13 mars 2003 portant règlement général sur la comptabilité publique qui, en ses articles 57 et suivants, régit cette réclamation.

Ainsi, l'article 57 CPC dudit décret dispose que « les réclamations tendant à obtenir une décharge ou une réduction en vue, soit de faire réparer des erreurs commises dans l'assiette ou le calcul des impositions, soit de bénéficier d'une disposition législative ou réglementaire, sont adressées au Ministre chargé des Finances »[1200]. Les dispositions des articles suivants en organisent les conditions et modalités jusqu'à la saisine du tribunal, prévue à l'article 60 du CPC. En droit sénégalais, les demandes en remise ou modération doivent, quel que soit leur objet et leur montant, être adressées au ministre des finances, et sur délégation du ministre au directeur général des impôts et domaines.

[1198] Décret n° 2014-550 du 26 mai 2014 portant incorporation au livre des procédures fiscales de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce livre.
[1199] Loi 29-12 2012 portant Code général des impôts du Sénégal.
[1200] Article 57 CPC Français.

En dehors des cas limitativement et expressément prévus par la loi, « aucune autorité publique, ni l'administration, ni ses préposés, ne peuvent accorder de remise ou modération des impôts, droits, taxes, redevances, intérêts, amendes et pénalités légalement établis, ni en suspendre le recouvrement, sans en devenir personnellement responsables »[1201].

2/ Le recours non juridictionnel profitable au vérificateur et au vérifié

Les garanties substantielles et des moyens de renouer le dialogue avec l'administration, s'offrent à l'entreprise. Indépendamment de la saisine des commissions administratives en France et de la commission paritaire de conciliation au Sénégal[1202], les contribuables faisant l'objet de redressement fiscal peuvent bénéficier des recours hiérarchiques internes à l'administration fiscale, si des divergences persistent.

Ces voies de recours auprès du chef de bureau compétent ou du DG de la DGID[1203] ou de l'inspecteur principal[1204] sont prévues dans les charges[1205] et légitimées par les lois nationales[1206]. Elles constituent des garanties substantielles pour les contribuables et toute violation, par le fisc, occasionne la nullité de la procédure, par conséquent une décharge de l'imposition[1207].

Toutefois, ces garanties substantielles ne sont pas absolues. Parfois les recours hiérarchiques[1208] ne garantissent pas une indépendance et une impartialité de la hiérarchie sollicitée. Aussi bien les législateurs que les juges[1209] doivent veiller au respect des droits de la défense[1210].

[1201] Article 715 du CGI sénégalais ; http://www.ambasseneparis.com/tl_files/Discours/cgi2013.pdf ou http://www.impotsetdomaines.gouv.sn.
[1202] Article 700 du CGI sénégalais : http://www.ambasseneparis.com/tl_files/Discours/cgi2013.pdf ou http://www.impotsetdomaines.gouv.sn.
[1203] Article 701-I du CGI sénégalais. Voir : la doctrine administrative a eu l'occasion de revenu sur les recours hiérarchique introduits auprès du directeur général de la DGID (DA/LETTRE DGID N° 0617/DGID/BLEC/LEG1 du 27 octobre 2005 et DA/LETTRE N° 0021/MEF/DGID/BLC/LEG2, du 13 janvier 2006
[1204] En droit français, la charte prévoit la possibilité, en cas de désaccord persistant de l'entreprise vérifié après réponse du vérificateur à ses observations, de saisir son supérieur hiérarchique à savoir l'inspecteur principal, chef de brigade. Voir : Martin COLLET et Pierre COLLIN, *Procédures fiscales : contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt, op. cit.,* p. 137.
[1205] La charte du contribuable vérifié en France et au Sénégal.
[1206] Articles L. 10 alinéa 2 du LPF français et 701. I du CGI sénégalais.
[1207] CE, 21 Juin 2002, n° 219.313, Dumaine, *RJF* 10/02, n°1138
[1208] DA/LETTRE DGID N° 0617/DGID/BLEC/LEG1 du 27 octobre 2005 voir aussi pour les recours hiérarchiques DA/ LETTRE N° 0021/MEF/DGID/BLC/LEG2, du 13 janvier 2006.
[1209] Le juge des libertés et de la détention (JLD) en France, le juge du tribunal régional (JTR) au Sénégal.
[1210] CE du 30 mars 2007, n°271.787, Sté TMUA, *RJF* 6/07, n° 721, concl. L. Olléon, *BDCF* 6/07, n°74.

En effet, s'il n'obtient pas satisfaction, le contribuable peut dans un délai de trente (30) jours, à partir de la réception du courrier de recours hiérarchique, saisir la CPC au Sénégal [1211] et la CAI en France[1212].

Ces commissions sont similairement compétentes pour connaitre des litiges entre le contribuable et l'administration, pour donner suite à des contrôles sur place au cours desquels un désaccord entre les parties subsiste. Le recours aux commissions est autorisé uniquement pour les questions de fait relatives à une notification de redressement pour donner suite à un contrôle sur place[1213]. Au Sénégal, la CPC est compétente pour tous les litiges relatifs aux entreprises soumises à l'IS ou à l'IR[1214].

En revanche, en France, tous les désaccords portant sur l'imposition des bénéfices des petites et moyennes entreprises sont du ressort de la commission départementale des impôts et des taxes sur le chiffre (CDI). Mais, si le désaccord touche les grandes entreprises, c'est la commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires (CNI) qui est compétente[1215]. Elles veillent au respect des garanties du contribuable[1216]. Dans la pratique, les enquêtes que nous avons menées au Medef décrivent une situation mitigée, les voies de recours pour des PME en situation difficile face à cette intransigeance du fisc fonctionnent moins bien qu'avant. Le patronat pense que le fisc est passé à l'offensive dans un objectif inavoué de rendement budgétaire[1217].

3/ Un recours juridictionnel profitable au vérificateur

La phase administrative épuisée, le contribuable ne devrait pas pourtant « perdre espoir », car il a une nouvelle « opportunité » qui s'offre à lui. Il s'agit de saisir le juge de l'impôt. Au Sénégal comme en France, le contentieux juridictionnel fiscal porte matériellement sur l'assiette et le recouvrement. Organiquement, il fait intervenir les mêmes juges : le juge administratif, le juge judicaire, le juge constitutionnel et dans une moindre mesure le juge communautaire.

[1211] Article 700 du CGI sénégalais.
[1212] Article L. 59 du LPF français.
[1213] Articles L. 10 du LPF français et 701. II du CGI sénégalais.
[1214] Circulaire n°0677/MEF/DGID/BLEC du 20 aout 2004 ; http://www.impotsetdomaines.gouv.sn.
[1215] Martin COLLET et Pierre COLLIN, *Procédures fiscales : contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt, op. cit.,* 2014, p. 137
[1216]Article L. 10 alinéa du LPF français et les articles 700, 701, 702, 703, 704 et 705 du nouveau CGI sénégalais. Voir : note de la DGI français du 19 juin 1975, Dr. Fisc. N° 32-37, comm. 1133 et n°38, comm. 1187.
[1217] Marie-Pascale ANTONI, Directrice des Affaires fiscales, Mouvement des entreprises de France – MEDEF, lors de notre entretien du 15 mars 2017, 15h.

Il est impossible de nier la similitude qui existe entre les deux ordres juridiques, mais on doit toutefois la nuancer[1218]. Par conséquent, une bonne administration de la justice commande que l'exercice d'une voie de recours appropriée assure la garantie effective des droits et des intérêts[1219]. Cela se traduit par la possibilité reconnue au contribuable en cas de désaccord persistant avec l'administration d'introduire un recours juridictionnel[1220].

Le principe de légalité sur lequel repose tout le droit fiscal indique qu'en cas de violation de la loi par l'administration fiscale, le contribuable peut obtenir la décharge des impositions irrégulièrement prélevées et donc leurs remboursements. C'est le droit de compensation, il est invocable par les agents des impôts et, depuis 1963, par les contribuables durant la phase administrative et contentieuse[1221]. Toutefois, cette solution constitue un manque à gagner pour l'État. En France, pour parer à ce genre de situations, la loi[1222] et la jurisprudence[1223] donnent l'opportunité à l'administration de modifier, en cours de litige, le fondement d'un redressement, sur simple demande adressée au juge.

[1218] Au Sénégal, il existe deux branches : le contentieux subjectif fiscal et le contentieux objectif fiscal. Le premier est le contentieux classique porté devant le Tribunal Régional et en appel, la Cour d'Appel, la Cour Suprême intervenant comme juge de cassation. Il est appelé contentieux subjectif (ou des droits) par ce qu'ici, le juge doit statuer sur le droit du contribuable (par exemple droit à une déduction d'une charge au titre de l'IS). On l'appelle aussi contentieux de « pleine juridiction » ou « le plein contentieux », puisqu'il porte sur un aspect pécuniaire et le juge peut au-delà d'une simple annulation (d'un titre de perception) rectifier le montant de l'impôt. Sa particularité majeure réside dans le système de l'unité de juridiction qui est le pilier de l'organisation judicaire sénégalaise. En l'absence d'un Tribunal administratif spécialisé comme en France, le Tribunal Régional est le juge de droit commun du contentieux administratif.
Le second est un contentieux « du Droit », le juge administratif ici, statue sur la régularité des règles de droit (conformité d'un acte administratif par rapport à la loi). C'est le contentieux essentiellement de l'annulation (ou recours pour excès de pouvoir) et l'exception d'illégalité. Tandis qu'en France, il est partagé (entre les Tribunaux Administratifs, les Cours Administratifs d'Appel et le Conseil d'État), au Sénégal la Cour Suprême a le monopole du contentieux strict de l'annulation. Il y a aussi l'exception d'illégalité ou contrôle incident (c'est à dire intervenant, au cours d'un procès fiscal par exemple) de l'appréciation ou de l'interprétation de la légalité d'un acte administratif. On en trouve une application en matière fiscale dans une vielle jurisprudence : Trib. Dakar, 15 mai 1971 : Alioune Sylla *in* G.D.J.S., RIPAS 1987, p. 33. Enfin, le contentieux des impôts directs est confié à la juridiction administrative en France (certains auteurs justifient cette compétence par l'existence du rôle) alors que le contentieux des impôts indirects (excepté celui portant sur les taxes sur le chiffre d'affaire) est confié au juge judicaire ; R. CHAPUS, Droit administratif, T. I, Montchrestien, 15ème éd., p. 920-922 ; voir sur ce thème Abdou Aziz Daba KÉBÉ, « Quelques remarque sur le contentieux constitutionnel fiscal au Sénégal », Droit fiscal, http://www.la-constitution-en-afrique.org/article-28907206.html.

[1219] Article 16 de la déclaration des droits de l'homme et du citoyen.

[1220] L'entreprise en sa qualité de contribuable soumise à l'IS, la personne physique soumise à l'IR dans la catégorie des BIC BNC BA, a la faculté de saisir le CE en France, le tribunal régional au Sénégal. Ainsi, il ressort des dispositions législatives prévues aux articles 1050 CGI sénégalais et du CGI français que le contribuable peut contester devant les juridictions les impositions établies à son encontre après réceptions des titres de perceptions pour le Sénégal. En France, la réclamation contentieuse est faite devant le CE, en revanche au Sénégal, cette saisine doit être introduite devant le tribunal régional.

[1221] Le droit de compensation est un droit d'origine législative ouvert par le livre des procédures fiscales articles L 80, L 203 à L 205 et R 203 LPF. Sur le droit de compensation voir également Christophe DE LA MARDIERE, *Recours pour excès de pouvoir et contentieux administratif de l'impôt*, LGDJ, Bibliothèque de science financière, Tome 41, p. 298 suivants.

[1222] L 80 et L 203 à 205 du LPF français.

[1223] CE, 1er décembre 2004, n°259 104, soc. Vecteur, *RJF*, 4/05, n°380.

C'est la reconnaissance d'un « droit à l'erreur de l'administration »[1224]. Il en est ainsi, en droit sénégalais, car « lorsque la procédure de redressement primitivement mise en œuvre ne correspond pas au nouveau fondement légal qu'elle envisage de retenir, l'administration doit procéder à l'annulation de l'imposition établie sur un fondement erroné, en application de l'article 603-III, et engager une nouvelle procédure de redressement appropriée au nouveau fondement »[1225].

Ainsi, dans les deux systèmes fiscaux, ces deux procédés permettent un résultat identique, à savoir couvrir les erreurs commises par l'administration fiscale au cours de la procédure d'imposition[1226]. Comme le soulignait le professeur Ludovic AYRAULT dans sa thèse, « dans une substitution de base légale, l'administration fiscale voit ses irrégularités couvertes sans avoir à reprendre, et sans considération de la gravité de l'atteinte portée aux droits et garanties de l'entreprise vérifiée »[1227].

L'administration fiscale et les juridictions[1228] tirent principalement plus de profit du recours à la substitution de base légale. Cependant, il y a des conditions qui pèsent sur l'administration fiscale lorsqu'elle invoque une substitution de base légale. Cette dernière n'est possible que s'il y a identité d'impôt[1229]. Elle n'est nécessaire que si l'administration en fait la demande[1230] . Elle ne doit être renfermée dans aucun délai[1231].

Mais, « la substitution de base légale ne doit pas avoir pour effet de priver le contribuable d'aucune des garanties de procédures attachées au nouveau fondement légal »[1232]. C'est la position défendue par la jurisprudence en France, par le législateur[1233] et par la doctrine au Sénégal[1234]. Ces conditions étant respectées, il est permis de penser, comme le souligne le professeur Jacques BUISSON, que « le respect de ces conditions est de nature à tranquilliser le contribuable.

[1224] Martin COLLET, Pierre COLLIN, *Procédures fiscales : contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, *op. cit*., n°, p. 17.
[1225] Article 621. I du CGI sénégalais
[1226] Ludovic AYRAULT, *Le contrôle juridictionnel de la régularité de la procédure d'imposition*, Thèse, Paris II, 2002, L'Harmattan, 2004, p. 299.
[1227] Idem, p. 299-300.
[1228] « En évitant des annulations de pure forme, la substitution de motifs ou de base légale permet un gain de temps et de formalisme en écartant tout nouveau recours contentieux à l'encontre de la décision qui viendrait à remplacer le premier acte irrégulier ».
[1229] CE, 23 Mars 1988, req. 46541, *RJF* 1988, n° 607.
[1230] CE sect, 21 mars 1975, req, 85546, *RJF* 1975, n° 226, chron. M. Laprade.
[1231] Elle peut être invoquée à tout moment de la procédure contentieuse sans que l'Administration soit obligée d'adresser une nouvelle notification de redressement.
[1232] Thierry LAMBERT, *«* Motivation et substitution de base légale *»* in *Droits de l'entreprise vérifiée : État des lieux et perspective*, ouvrage collectif sous la direction de B. HATOUX, *Economica,* 2002, p. 76 ; CE du 23 juillet 2010, Marmajou, *RJF* 2010, n°1024 ;
[1233] Article 621 III du CGI sénégalais.
[1234] Doctrine Administrative, LETTRE DGID N°0389//DGID/BLEC/ du 14 juin 2006.

Ce dernier a en effet, l'assurance de ne pas avoir à critiquer la procédure d'imposition puisque sa légalité est examinée par le juge. La certitude que l'une des causes juridiques du procès fiscal fait l'objet d'un procès devant le juge, est de nature à le rendre confiant dans le déroulement de l'instance »[1235]. Mais, cet encadrement du juge de l'impôt semble être insuffisant, pour la simple raison qu'on a tendance à croire que « le juge passe du rôle de censeur à celui de collaborateur de l'administration »[1236] pour reprendre Bernard PACTEAU. Cependant, dans l'esprit du contribuable, l'impartialité est remise en cause et la volonté d'éviter l'encombrement des juridictions ne peut suffire à justifier la démarche du juge de l'impôt.

De plus, le contribuable est nettement désavantagé par rapport à l'administration. Il se voit contraint de subir un nouveau face à face avec l'administration auquel il n'est pas préparé. Alors qu'au même moment, l'administration a la possibilité de rectifier le tir, en revendiquant une nouvelle base légale à l'imposition litigieuse ou un nouveau motif lié à la même base légale. Ce qui crée un sentiment d'injustice puisqu'une partie, en l'occurrence, l'administration a davantage d'armes que l'autre, l'entreprise. Donc, la nécessité de rééquilibrer les forces semble inévitable.

Aujourd'hui la substitution de base légale suscite de nombreuses interrogations en droit français, la plus importante ayant trait à son devenir[1237]. Si certains sont animés par une idée absolutiste de sa suppression, d'autres se réfèrent au principe de droit anglo-saxon de « l'*estoppel* » qui interdit les parties à un litige de se contredire au fil de leur argumentation[1238] ou à l'obligation de loyauté[1239]. En tout état de cause, un encadrement efficace de la part du juge de l'impôt est inévitable. Cet encadrement passe d'une part, comme le souligne la Cour européenne des droits de l'homme (CEDH), par une motivation avec précision des décisions de

[1235] Jacques BUISSON, intervention sur le thème : « La substitution de base légale », lors du colloque organisé les 15 et 16 novembre 2013 par le CEFF de la faculté de droit et science politique d'Aix-Marseille Université, LGDJ, Lextenso-éd., 2014, p. 188.
[1236] Bernard PACTEAU, *Le juge de l'excès de pouvoir et les motifs de l'acte administratif*, Thèse publiée, travaux et recherches de la Faculté de Droit et de Science Politique de l'Université de Clermont 1, Paris, Librairie générale du droit et de jurisprudence, 1977, p. 90.
[1237] Jacques BUISSON, « La substitution de base légale », colloque organisé les 15 et 16 novembre 2013 par le CEFF de la faculté de droit et science politique d'Aix-Marseille Université, *op. cit.,* p. 190.
[1238] Ce principe se veut que dès lors que l'Administration se contredit en procédant à une substitution de base légale, cette dernière serait illégale. Voir sur le thème : Jacques BUISSON « La substitution de base légale », colloque organisé les 15 et 16 novembre 2013 par le CEFF de la faculté de droit et science politique d'Aix-Marseille Université, *op. cit*., p. 188.
[1239] L'obligation de loyauté est reconnue par la cour de cassation. Voir : (Cass. Com, 18 juin 1996, Peysselier, *RJF*, 1996, n° 1363 ; *Dr fisc*. 1996, com. 1128). Mais il est très difficile de prouver les agissements déloyaux de l'Administration fiscale.

l'administration[1240], et d'autre part, par une communication de toutes pièces ou observations présentées au juge, afin que le contribuable puisse formuler ses observations. La contestation du fond se fait devant le Tribunal administratif en France. En revanche au Sénégal, la contestation se fait devant le Tribunal Régional hors classe (le juge de droit commun du contentieux administratif)[1241]. Ces juridictions sont saisies par une requête de l'administration ou du contribuable en l'occurrence l'entreprise ou l'exploitant. Les juridictions saisies peuvent prononcer des sanctions fiscales ou pénales.

C / La répression fiscale

En droit français et sénégalais, les sanctions permettent de réprimer les insuffisances de déclaration, mais également les manquements à des obligations formelles. Malgré les particularités des sanctions pouvant être prononcées par les administrations fiscales, ces dernières ont pour caractéristique commune de prononcer des sanctions répressives et des sanctions non-répressives. Cette distinction inspirée de celle faite par Emile DURKHEIM qui distingue au sein de la catégorie de sanction juridique entre la sous-catégorie des sanctions répressives et des sanctions non répressives, appelées sanctions restitutives[1242]. Cette summa-division des sanctions fiscales revient en droits nationaux, elle marque la volonté commune des législateurs de prononcer des sanctions répressive (**1**) ou non-répressive (**2**).

1/ Les sanctions non-répressives

Si la sanction répressive a pour objectif principal de punir l'exploitant ou l'entreprise, la sanction non-répressive appelée sanction restitutive, quant à elle, comme le souligne Emile DURKHEIM, « n'implique pas nécessairement une souffrance de l'agent, mais consiste seulement dans la remise des choses en état incriminé, dans le rétablissement des rapports troublés sous leur forme normale, soit que l'acte incriminé soit ramené de force au type dont il a dévié, soit annulé, c'est-à-dire privé de toute valeur sociale »[1243].

[1240]La CEDH a eu l'occasion de souligner que l'égalité des armes « implique l'obligation d'offrir à chaque partie une possibilité raisonnable de présenter sa cause (…) dans des conditions qui le place pas dans une situation de net désavantage par rapport à son adversaire » voir CEDH, 22 septembre 1994, hentrich c/France, Requête no13616/8

[1241] Abdou Aziz Daba KÉBÉ, « Quelques remarque sur le contentieux constitutionnel fiscal au Sénégal », Droit fiscal, http://www.la-constitution-en-afrique.org/article-28907206.html, p. 4-5.

[1242] Emile DURKHEIM, *De la division du travail social*, 7e éd., PUF, 1960, p. 32-33 ; Source : https://fr.wikisource.org/wiki/Page:Durkheim_-_De_la_division_du_travail_social.djvu/94.

[1243] Idem p. 33 et 34.

La sanction restitutive vise à soumettre la partie incriminée au respect du droit. Parmi les sanctions restitutives, il distingue essentiellement d'une part les sanctions qui rétablissent le droit tel qu'il aurait dû être et, d'autre part, les dommages-intérêts.

C'est la même logique qui est retenue dans les deux droits. Si en droit français, le législateur distingue les sanctions édictées par l'administration (sanctions administratives) de celles prononcées par le juge pénal. En droit sénégalais, les sanctions applicables, en matière fiscale, se divisent en deux catégories : les sanctions fiscales à caractère pécuniaire et les sanctions pénales consistant en des peines correctionnelles prononcées par les tribunaux[1244]. En tout état de cause, les droits nationaux se rapprochent sur la nature des sanctions. Elles sont administratives ou pécuniaires.

Elles sont constituées principalement de pénalités et d'indemnités de retard[1245] , d'amendes fiscales[1246] et de majorations de droits[1247]. En matière d'amende, l'administration sanctionne le défaut de communication par une amende fiscale. En France, l'amende est de mille cinq cents (1500) euros[1248]. En revanche, au Sénégal, elle est de deux cent mille (200 000) Francs CFA constatée par procès-verbal pour chaque document ou renseignement demandé et non produit, incomplet ou inexact[1249]. Lorsqu'il s'agit de sanctionner leur dépôt tardif, les états financiers de synthèse représentent un seul ensemble indissociable de documents[1250].

Dans le nouveau CGI, le législateur sénégalais a limité le montant maximal des amendes pour absence de document ou renseignement à 1 millions de Francs CFA[1251]. Quant aux intérêts de retard, ils sont considérés comme des sanctions compensatrices. C'est le retard dans l'acquittement de la dette ou le prix du temps qui doit être compensé[1252].

[1244] RA du 20 Août 2004, N° 0006779 MEF/DGID/BLEC. http://www.impotsetdomaines.gouv.sn.
[1245] Les articles 1729 ; 1734 ; 1737 ; 1740 ; 1759 du CGI français et 668. I ; 669. I, II, III ; 670. I du CGI sénégalais.
[1246] Les articles 1727 III et IV du CGI Français et 665. I ; II ; III du CGI sénégalais ; CE du 12 Avr. 2002, req. 239693, SA Financière Labeyrie, *BDCF*, 2002, 6, n°83, concl. Séners ; DA Sénégal, MEF, n° 815 du 29 sept. 2003.
[1247] Les cas de majorations à caractère général font référence à des retards et insuffisances des déclarations.
[1248] Article 1734 du CGI français.
[1249] Articles 611, 612 et 667-I du CGI sénégalais.
[1250] Lettre n°492 MEF/DGID/DLEC/BCTX du 20 nov. 2009 (Sénégal).
[1251] Articles 667-II, 669 et 670 du CGI sénégalais.
[1252]Martin COLLET et Pierre COLLIN, *Procédures fiscales : contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt, op. cit*., n°246, p.166.

Tout retard est sanctionné par une majoration de l'impôt à 0.5% par mois, au Sénégal[1253] et à 0.4% par mois[1254], en France. A côté de ces sanctions compensatrices, il existe des sanctions rectificatives.

En France, les majorations à caractère général faisant référence au retard, à l'insuffisance des déclarations ou à la violation des obligations déclaratives, sont généralement sanctionnées par une rectification fiscale[1255].

En effet, l'ordonnance du 25 mars 2004 en changeant le terme de redressement fiscal par celui de « rectification »[1256] garde le même processuel. Explicitement, la rectification fiscale est la correction d'une situation fiscale déviante. En revanche au Sénégal, c'est le terme redressement fiscal qui est retenu par le législateur en procédure fiscale.

Cependant, en France, dans une formule plus succincte, le Professeur Jean LAMARQUE définit la rectification fiscale comme le pouvoir qui « vise à réparer les erreurs résultant du fait des contribuables »[1257]. Ce pouvoir est fondé sur le droit général de reprise de l'administration fiscale, défini par les Professeurs Jean-Jacques BIENVENU et Thierry LAMBERT comme « le pouvoir reconnu à l'administration fiscale de réparer les inexactitudes et les omissions qui ont été commises dans la détermination d'une imposition »[1258].

Par conséquent, au Sénégal, la notion de redressement fiscal retenue, revêt le même sens dans son contenu, car elle apporte une rectification aux insuffisances, inexactitudes[1259], omissions et dissimulations[1260] affectant les bases sur lesquelles sont calculés les impôts[1261].

[1253] Article 665. I du CGI sénégalais.
[1254] Ordonnance n°2005-1512 du 7 décembre 2005 ; elle est venue mettre bon ordre aux pénalités fiscales (JO, 8 déc. 2005. *BOI* 13 N-1-07, instruction du 19 fév. 2007 ; Thierry LAMBERT, *Procédures fiscales*, *op. cit.,* p. 239.
[1255] Jean-Jacques BIENVENU et Thierry LAMBERT, *Droit fiscal*, *op. cit*., p. 170.
[1256] Ord. 2004-281 du 25 mars 2004, art 27.
[1257] Jean LAMARQUE, *Droit fiscal général*, Paris, LITEC, 1998, p. 639.
[1258] Jean-Jacques BIENVENU et Thierry LAMBERT, *Droit fiscal*, *op. cit.,* p. 169.
[1259] Les déclarations ou justifications inexactes en matière de remboursement forfaitaire agricole donne lieu à l'application de l'indemnité de retard ou des majorations prévues par le CGI français.
[1260] En droit français, lorsqu'une société passible de l'IS verse ou distribue des revenus à des personnes dont elle ne révèle pas l'identité, elle est soumise à une pénalité fiscale portant sur le montant de ces rémunérations ou distributions occultes. La pénalité est 75% du montant des sommes versées lorsque l'entreprise les a fait spontanément figurer dans sa déclaration de résultats, 100% dans le cas contraire. Voir : Thierry LAMBERT, *Procédures fiscales*, *op. cit.,* n°655-656, p. 255.
[1261] Article 611 du CGI ; Ange Constantin MANCABOU, *Gestion fiscale et comptable de l'entreprise,* éd., L'Harmattan-Sénégal, 2013, p. 386 ; Boubacar SONKO, *Fiscalité de l'entreprise au Sénégal : La pratique*, co-éd. Cabinet Fidusen bs@ et Doro Editions, 2008, p. 308.

Ainsi, le redressement ou la rectification fiscale, qui peut être établi selon une procédure contradictoire[1262] ou selon une procédure d'imposition d'office[1263] au regard des deux droits, a comme objectif de replacer le contribuable au « *statu quo ante* »[1264]. Elle a pour but de corriger une situation fiscale déviante[1265], contrairement aux sanctions répressives.

2/ Les sanctions répressives

En droit français et sénégalais, le régime des sanctions est bâti sur le principe selon lequel, en matière fiscale, c'est l'élément matériel qui est constitutif de l'infraction. L'élément intentionnel n'intervient qu'en ce qui concerne l'aggravation ou non de la sanction[1266] par le niveau des pénalités et amendes. Donc les législateurs reprennent l'approche en matière pénale, l'intention de commettre le délit doit être présente. D'ailleurs, les droits nationaux légitiment la compétence du juge pénal pour réprimer les infractions fiscales les plus graves.

En effet, les peines applicables au délit de fraude fiscale sont définies par les articles 1741, 1745 puis 1750 à 1753 du CGI français et par les articles 679 et 680 du CGI sénégalais. Ces textes édictent un dispositif légal de base que le juge a le pouvoir de moduler dans des proportions importantes[1267]. Ils ouvrent la possibilité de poursuivre pénalement tout contribuable qui s'est frauduleusement soustrait à l'établissement ou au payement total ou partiel de l'impôt, ou bien a tenté d'agir de la sorte. En effet, le mot clé qui ouvre droit à la sanction, c'est la notion de fraude, elle s'entend comme l'intention ou la volonté d'éluder l'impôt[1268]. La fraude fiscale[1269], entendue *stricto sensu*, comme infraction à la loi, peut être définie comme une intention volontaire d'échapper à l'impôt dû[1270].

[1262] Article L 57 du LPF français et article 606 du CGI sénégalais.
[1263] Article L 76 du LPF français et article 617. I du CGI sénégalais.
[1264] A la situation où il aurait dû être s'il s'était spontanément conformé à la réglementation fiscale
[1265] Ismahen CHAABOUNI, *La protection des personnes soumises à des contrôles fiscaux et financiers, étude comparative des contrôles de l'Administration fiscale, des juridictions financières et de l'autorité des marchés financiers*, Thèse, Paris, 2007, LGDJ, Lextenso-éd, 2010, n°151 et 153, p. 96.
[1266] Jean-Claude MARTINEZ, *La fraude fiscale*, PUF, Que sais-je ?, 1984, p.13.
[1267]Jonathan BURGER*, Les délits pénaux fiscaux : Une mise en perspective des droits français, luxembourgeois et internationaux*, Thèse, 2011, Université Nancy 2, p. 58.
[1268] G. LEROUGE, *Théorie de la fraude en droit fiscal*, Thèse, Paris, 1943, LGDJ, 1944, n°1, p. 1 et 2.
[1269] La notion de fraude fiscale se distingue d'autres notions proches tels que l'évasion fiscale, l'habileté fiscale, l'évitement de l'impôt, la planification fiscale, l'économie souterraine etc.
[1270] *Rapport d'information de l'assemblée nationale*, 6 oct. 1998, rapp. N°1105, Rapport sur la fraude et l'évasion fiscale, p. 10 ; F. ANGOT, *La distinction de l'habileté et l'abus de droit en droit fiscal comparé* (France et-Allemagne), Thèse, Paris II, 2003, p, 2 et p. 50 ; F DEBOISSY, *La simulation en droit fiscal*, Thèse, Dijon, 1995 LGDJ, Bibl. Droit privé, Tome 276, 1997, n°700 et 701, p. 269.

Elle se distingue de l'évasion fiscale, définie comme une utilisation habile des possibilités qu'offre la loi[1271]. Certains auteurs, comme M. LEROUGE et M. MARGAIRAZ, assimilent en partie les deux notions, en affirmant qu'« il y a fraude lorsqu'on applique des procédés permettant d'échapper à un impôt, alors que le législateur n'avait pas prévu d'échappatoire »[1272].

En tout état de cause, deux certitudes se dégagent d'une part, la fraude et l'évasion fiscale mettent en opposition deux intérêts, ceux de l'État poursuivant un but d'intérêt général et ceux du contribuable poursuivant un intérêt individuel[1273] et, d'autre part, elles sont également deux mécanismes permettant au contribuable d'échapper à l'impôt[1274].

Cependant, les notions d'abus de droit[1275] et d'acte anormal de gestion[1276] relèvent autant de la répression de la fraude que de la contrainte de l'évasion fiscale. Ainsi, la pression fiscale, la conjoncture économique, l'appât du gain, sont autant de facteurs encourageant la fraude ou l'évasion fiscale. De ce fait, l'excessive pression fiscale favorise les comportements frauduleux. Une partie des fraudeurs considère même comme légitime cette forme d'incivisme lorsqu'ils calculent chaque année l'impôt dû à l'État. De même, il a été admis que « le monopole de la violence légitime »[1277] est un critère d'identification de l'État, pour reprendre l'expression de Max WEBER[1278].

Cette conception wébérienne est la soupape de la légitime répression de la fraude fiscale. Mais, cette dernière n'est pas absolument violente, elle poursuit un objectif de civisme fiscal. Avec la peur du gendarme, rare sont les contribuables qui se soustraient à l'obligation fiscale.

[1271] L. CADIET, *Regards sur la fraude fiscale, Travaux et recherches*, Economica, 1986, p.13 ; F. ANGOT, La distinction de l'habileté et l'abus de droit en droit fiscal comparé (France et-Allemagne), op. cit., p, 2 et p. 50

[1272] André MARGAIRAZ*, La fraude fiscale et ses succédanés : comment on échappe à l'impôt ?* LGDJ, 1972, p. 28.

[1273] Marion TURRIN, *La légitime répression de la fraude*, Thèse pour le doctorat en droit, Université Paul Cézanne- Aix-Marseille III, 2011, p. 15.

[1274] Emmanuel TAUZIN, *L'intérêt de l'entreprise et le droit fiscal*, Thèse, L'Harmattan, 2011, p. 269.

[1275] Jacques GROSCLAUDE ET Philippe MARCHESSOU, Droit fiscal général, Dalloz, 11e édition, 2017, p. 146.

[1276] G. CORNU, *Vocabulaire juridique*, association Henri Capitant, PUF, 1998 : La notion d'abus est « mi-chemin entre l'habileté fiscale et la fraude à la loi » ; L 64, L 64A, L64 B du LPF ; Jonathan BURGER, *Les délits pénaux fiscaux : Une mise en perspective des droits français, luxembourgeois et internationaux, op. cit*., p. 15 à 25.

[1277] Marion TURRIN, *La légitime répression de la fraude*, *op. cit*., 2011, p. 29.

[1278] Max WEBER, *Le savant et le politique*, trad. de l'all. Catherine Colliot-Thélène, Paris, La Découverte, 2003, « La politique comme profession et vocation », p. 118. Pour comprendre la pensée de Weber, voir l'intégralité du texte original et l'exégèse de référence qui « restitue d'emblée cette définition dans le contexte où elle est formulée ». Voir sur ce thème : C. COLLIOT-THÉLÈNE, « La fin du monopole de la violence légitime ? », *Revue d'études comparatives Est-Ouest*, vol. 34, n° 1, p. 5-31, 2003, p. 23 ; Martin COLLET, *Finances publiques*, LGDJ, Lextenso-éditions, 2016, n°4, p. 18.

En effet, la fraude fiscale résulte d'un système déclaratif où le contribuable semble avoir la certitude d'échapper au fisc[1279].

Les systèmes fiscaux français et sénégalais étant déclaratifs et reposant sur la bonne foi du contribuable, toute intention frauduleuse doit être légitimement réprimée[1280]. En effet, la légitime répression revêt ainsi deux sens : c'est un moyen de contrôle et de sanction des manquements, mais aussi de lutte contre la fraude. Donc, elle a pour objectif légitime de décourager le fraudeur[1281]. La notion est de plus en plus connue et médiatisée et « cette volonté communicatrice n'est pas sans lien avec une volonté éducative, démonstrative que la puissance publique cherche ponctuellement à installer, initier dans la société française par ce type de répression mettant souvent en avant l'exigence de civisme fiscal »[1282].

En France, le Conseil constitutionnel rappelle qu'à partir de l'article 13 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen découle un véritable « objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale »[1283]. En l'érigeant ainsi au rang de valeur constitutionnel[1284], il montre le caractère préjudiciable de la fraude fiscale. Au Sénégal, sans avoir cette valeur, elle constitue une préoccupation majeure de l'administration et du législateur qui en ont fixé les règles[1285].

Ainsi, en matière de prix de transfert, les articles 57 du CGI français[1286] et 17 du CGI sénégalais visent à réprimer l'évasion et la fraude fiscales internationale. Ces dispositions législatives montrent la volonté des législateurs de lutter contre toute forme de contournement de l'impôt, allant de la fraude à l'évasion fiscale au niveau international [1287].

[1279] Marion TURRIN, *La légitime répression de la fraude*, op. cit., p. 28.
[1280] Articles 1741, 1745 et 1750 à 1753 du CGI français et articles 679, 680 du CGI sénégalais.
[1281] Marion TURRIN, *La légitime répression de la fraude*, *op. cit*., 2011, p. 29 ; Elhadj Dialigue BÂ, Le droit fiscal à l'épreuve de la mondialisation : la réglementation des prix de transfert au Sénégal, Thèse de doctorat, 7 juillet 2011, Université Paris XII, p. 260; J-C. MARTINEZ, « La légitimité de la fraude *fiscale* », *in Études de finances publiques,* Mélanges en l'honneur de P.-M. Gaudemet, Economica, coll. Finances publiques, 1984, p. 921 ; C.WRAZEN, « Fraude fiscale, légitimité, illégitimité, phénomène d'élite ou phénomène de masse ? », *Droit fiscal*, 2007, n° 3 Fraude fiscale, p. 49.
[1282] Jean-Luc ALBERT, *Rapport introductif général*, *Dr. fisc*. 2007, n° 3, comm. 47, p. 2.
[1283] CC, 30 mars 2016, JORF n°0151 du 30 juin 2016 texte n° 110.
[1284] Thierry. LAMBERT, « La place des sanctions pénales dans le dispositif général de lutte contre la fraude fiscale », *Les Petites Affiches*, 1999, n° 86, p. 4.
[1285] El Hadji Dialigué BÂ, *Le droit à l'épreuve de la mondialisation : la réglementation des prix de transfert au Sénégal*, Thèse de doctorat en droit, Université Paris 12, 2011, p. 50.
[1286] Loi du 30 décembre 1981, n° 81-1160, art. 90-II ; Loi du 12 avril 1996, n° 96-314, art. 39-II ; L. 13 B du LPF prévoyant des obligations documentaires en matière de prix de transfert.
[1287] El Hadji Dialigué BÂ, *Le droit à l'épreuve de la mondialisation : la réglementation des prix de transfert au Sénégal*, *op. cit*., p. 273 ; Magali GUIMARAES DE FREITAS, *Les prix de transfert pratiques par les entreprises transnationales françaises et brésiliennes de 1994 à 2010 : Cas des droits de la propriété incorporelle*, Thèse de doctorat en droit, Université Paris-Est, 2010, p. 48-50.

Au Sénégal, le juge de l'impôt a eu l'opportunité d'user de l'article 17 du CGI pour faire échec à une entreprise tentant d'éluder l'impôt pour transfert direct ou indirect de bénéfices, dans une affaire qui a opposé la SA SDV et la DGID. « La SA SDV a tenté illégalement d'effectuer le versement de commissions à sa société sœur Océan Transport Service, deux entreprises appartenant au groupe BOLLORE »[1288]. C'est une victoire au regard de l'évaluation de la fraude fiscale qui est une mission très difficile et très complexe, reposant au niveau international, sur un équilibre précaire[1289]. Vu l'insuffisance des ressources humaines, matérielles et logistiques de l'administration fiscale sénégalaise, les pertes de recettes issues de pratiques frauduleuses sont nombreuses. Certaines entreprises ou exploitants utilisent tous les stratagèmes afin d'éluder l'impôt.

En France, le montant de l'impôt éludé est passé de 14 286 million d'euros en 2013 à 15 334 million d'euros en 2014, et 16 121 million d'euros en 2015. Quant aux pénalités, elles sont passées de 3714 pénalités en 2013 à 3964 pénalités en 2014, et 5072 pénalités en 2015. On constate une augmentation du montant de l'impôt éludé et des sanctions[1290].

En revanche, au Sénégal, du fait du secteur informel, mais en l'absence de statistique fiable, le montant de l'impôt éludé n'est pas facile à quantifier. Pour éviter ces pertes et inciter ces derniers à accomplir leurs devoirs civiques, il faut renforcer les moyens de gestion du renseignement et du contrôle fiscal. Car, dans la lutte contre la fraude fiscale, le renseignement est un élément stratégique essentiel. Il faut également créer une banque de données à des fins de renseignement[1291]. Elle permettra aux services fiscaux, à la douane, au service du trésor et à d'autres services d'accéder à une masse critique d'informations[1292]. Au Sénégal, le Centre des Grandes Entreprise (CGE) détient l'ensemble les états financiers déposés par les entreprises et les comptes des tiers. Ainsi, le croisement des fichiers informatisés entre l'administration fiscale et ce centre, permettra à l'administration de faire le recoupement des dossiers.

[1288] Tribunal Régional de Dakar : Jugement n°1185 du 4 juin 2008, SA SDV c/DGID Sénégal.

[1289] El Hadji Dialigué BÂ, *Le droit à l'épreuve de la mondialisation : la réglementation des prix de transfert au Sénégal*, *op. cit.,* p. 10.

[1290] RA Rapport annuel d'activité de la DGFiP, Cahier des statistiques DGFiP, 2015 ; Source : www.economie.gouv.fr.

[1291] Ndèye Penda NDIAYE, *Les méthodes de collecte, de gestion et d'exploitation du renseignement fiscal*, Mémoire ENAM, Impôts et Domaines, 2013-2015, p. 51.

[1292] Alioune DIONE, *Le droit douanier, le commerce électronique et la dématérialisation*, Thèse, Université Pierre Mendès France, 2007, L'Harmattan, 2015, p. 181. En effet, la douane sénégalaise dispose déjà depuis 2000 d'un réseau douanier national de lutte contre la fraude. C'est un système développé par l'Organisation mondiale des douanes pour assister les administrations douanières dans la collecte et le stockage des informations relatives à la lutte contre la fraude au niveau national.

Cette base de données est un outil précieux de collaboration pour l'administration fiscale dans sa lutte contre les fraudes fiscales[1293]. Au-delà de cette problématique organisationnelle, l'administration fiscale sénégalaise doit d'une part lutter contre la mauvaise gouvernance, parce que c'est l'une des causes de l'incivisme fiscal.

En effet, lorsque les pouvoirs publics ne fournissent pas correctement les services sociaux de base, le contribuable s'interroge sur la légitimité de l'impôt lui-même. « Cette situation fait le nid de l'incivisme fiscal, facilitant du coup la corruption [1294] et la fraude fiscale »[1295]. D'autre part, il faut avoir une approche nouvelle du contrôle fiscal des entreprises à l'image de la France où le comité national de lutte contre la fraude a adopté, pour l'année 2014-2015, un plan de lutte[1296]. Les principaux axes de cette lutte sont tournés contre les fraudes « complexes à forts enjeux financiers[1297].

Ainsi, la Cour des comptes en France encourage la lutte contre les paradis fiscaux, recommande le renforcement du renseignement et une implication du juge de l'impôt dans la lutte contre la fraude fiscale internationale[1298].

[1293] Ndèye Penda NDIAYE, *Les méthodes de collecte, de gestion et d'exploitation du renseignement fiscal*, *op. cit.*, 2013-2015, p. 49.
[1294] «World Bank, *The State in a Changing World*, Oxford, Oxford University Press, 1997».
[1295] *Rapport CRAFT*, Projet sur la capacité de recherche et plaidoyer pour une fiscalité équitable : Eléments de diagnostic pour l'élaboration d'une fiscalité équitable au Sénégal. http://maketaxfair.net/assets/Senegal-Baseline-Study-2013.pdf.
[1296] Thierry LAMBERT, *Procédures fiscales, op. cit*., p. 37.
[1297] O. SIVIEUDE, « *Une nouvelle approche du contrôle fiscal des entreprises citoyennes* », Dr. Fisc. 2014, p. 5-6.
[1298] Référé du 10 octobre 2013 cour des comptes, http://www.ccomptes.fr/Publications/Publications/Les-services-de-l-État-et-la-lutte-contre-la-fraude-fiscale-internationale.

Conclusion chapitre II

La légalité, l'égalité, l'unilatéralité sont les trois principes fondamentaux qui régissent les relations entre l'administration et le contribuable tout au long de la procédure d'établissement et du recouvrement de l'impôt. Nous avons pu constater, dans les deux droits, que le caractère unilatéral de la règle fiscale même s'il incarne le pouvoir fiscal de l'administration, il est parfois atténué par les droits de la défense.

Cela signifie que la protection des contribuables soumis au contrôle fiscal de l'administration repose d'une part sur l'élaboration et la mise en place de procédures et de formes de contrôle et, d'autre part, sur le respect objectif des garanties du contribuable. Cette protection du contribuable soumis à ces contrôles fait office de garde-fou pour l'administration. Elle établit une sorte de contre-pouvoir à l'égard des pouvoirs exorbitants de l'administration contrôleur. Ce contre-pouvoir est bien précieux pour justifier l'égalité des armes.

Nous avons pu constater que les deux droits suscitent ce même besoin d'équilibre et de protection. A cela s'ajoute le pouvoir reconnu au juge de l'impôt de contrôler de manière approfondie ce que l'institution de contrôle décide. Il est aussi une réalité relativement partagée dans les deux droits. Car le respect des droits de la défense est une garantie bien précieuse pour éviter tout abus de pouvoir de l'administration fiscale. Mais quel que soit l'équilibre recherché, l'efficacité de la liquidation et du paiement de l'impôt, en France et au Sénégal, passe par un contrôle fiscal efficace.

Ce contrôle doit nécessairement s'appuyer sur la recherche des renseignements, des enquêtes et toutes autres procédures permettant à l'administration d'enrichir les informations dont elle dispose et de les exploiter. De ce fait des sources internes, externes ou même internationales sur les contribuables doivent faire l'objet de collecte et de traitement efficace. La France a mis, depuis quelques années, l'accent sur des mécanismes de contrôle fiscal important.

Au Sénégal, le retard en matière de contrôle fiscal est lié principalement à des questions d'ordre organisationnel. Les moyens utilisés dans le cadre du contrôle fiscal doivent donc être renforcés. Ils passent par une augmentation des effectifs et des outils de contrôle et par la définition de la bonne politique fiscale.

En effet, l'augmentation de l'effectif, une bonne formation des agents, l'évolution des techniques pour la gestion de l'impôt ne doivent pas être un projet, mais une réalité. Car c'est la meilleure façon d'élargir l'assiette et de lutter contre la fraude fiscale.

En tout état de cause, même s'il existe des distorsions dans les politiques fiscales des deux États, force est de constater que les dispositions législatives et réglementaires en vigueur montrent, à des degrés certes différents, un grand pas en avant dans le respect des procédures utilisées par l'administration sans risque de détournement de ces dernières et dans le respect des droits et garanties du contribuable.

Conclusion de la première partie

Aujourd'hui, on ne peut pas se lancer dans une étude comparative de l'imposition des bénéfices des entreprises, en France et au Sénégal, sans constater l'influence de la fiscalité française sur celle du Sénégal. La pratique du droit fiscal au Sénégal est d'inspiration française aussi bien dans les régimes fiscaux, les procédures d'exécution de la loi de fiscale et les mécanismes de contrôle mis en place. L'inspiration marquante du droit fiscal français est apparente dans la typologie des sociétés qui sont des jumelles, si elles ne sont pas génétiquement des filiales françaises. Certains textes législatifs fiscaux sont une reproduction des textes législatifs fiscaux français. Ce qui pose un problème compte tenu des réalités socio-économiques différentes. Les méthodes d'impositions, les modalités de liquidation et de recouvrement convergent.

Cela ne signifie pas pour autant que c'est toujours la même législation fiscale, le même régime juridique qui s'applique.

Cette première partie passe en revue les grands axes et mécanismes d'imposition des deux États. Elle passe en aperçu les différents régimes applicables en matière d'impôt sur les sociétés, en France et au Sénégal, en mettant l'accent sur les systèmes d'imposition des revenus générés par les activités des entreprises françaises et sénégalaises, tant au titre du droit fiscal interne que dans le contexte du droit conventionnel fiscal.

En revanche, les divergences économiques ont forcément un impact sur les politiques fiscales. La différence du niveau de développement montre une différenciation des assiettes fiscales. L'administration fiscale sénégalaise éprouve une difficulté à lever l'impôt au sein des petites entreprises. Car les entrepreneurs individuels, pourtant largement au-dessus des seuils de la taxation du régime réel, parviennent à éluder en grande partie l'impôt sur les bénéfices dont ils sont redevables.

Avec les réformes mises en place depuis 2012, le Sénégal a fait un grand pas en avant. En France, où l'administration fiscale n'éprouve pas trop de difficultés pour lever l'impôt des entreprises, même s'il y a de la fraude fiscale, même l'impôt sur les sociétés ne représente pas la plus grande part des impôts.

Aucun pays ne peut totalement éradiquer la fraude fiscale et l'évasion fiscale. Les deux États luttent farouchement contre ces deux fléaux d'où la conclusion des conventions fiscales signées entre les États pour éliminer les doubles impositions, mais aussi lutter contre l'évasion et la fraude fiscales. Un regard croisé vers les deux pays permet de présumer que les moyens de lutte sont différents et inégaux, ainsi une dissociation nouvelle s'impose, chacun des deux États est souverainement livre d'user des moyens que lui offre son droit national et international pour lutter contre l'évitement fiscal.

SECONDE-PARTIE : UNE DISSOCIATION NOUVELLE

La souveraineté étatique est la genèse de toute différence existante entre deux États.

La France et le Sénégal sont deux pays différents sur le plan économique, social, politique et juridique. La richesse en PIB est sans doute plus importante en France qu'au Sénégal, la France est la 6e économie mondiale[1299] alors que le Sénégal occupe le 178e rang sur 189 dans le dernier rapport « *Doing Business »* de la Banque mondiale[1300]. Aujourd'hui, l'on comprend que le niveau de développement économique, social, politique a un impact sur les politiques fiscales menées par les États ; de fait, le pouvoir de lever l'impôt, prérogative essentielle de l'État, est nécessaire à sa survie.

On comprendra que les mesures d'élargissement de l'assiette, les taux de prélèvements étatiques, les mesures prises en matière de concurrences fiscales entre la France et le Sénégal seront forcément différentes. La différence du niveau des économies et la souveraineté fiscale des deux États ont forcément un impact sur les politiques fiscales mises en place. Comme l'a écrit avec justesse J. SCHUMPETER, « L'histoire fiscale d'un peuple constitue une part essentielle de son histoire tout court »[1301]. Le droit fiscal est donc un fait de l'histoire, qui trouve son avènement dans les évènements de 1789 en ce qui concerne la France[1302], dans la colonisation en ce qui concerne le Sénégal (fiscalité coloniale à la fiscalité post coloniale). Chaque État assure sa propre fiscalité par sa souveraineté : chaque État sanctionne la fiscalité de façon indépendante et souveraine. Chaque État pour limiter les abus du contribuable peut mettre en place des mesures permettant de lutter contre celles-ci.

Les comportements des agents économiques fragilisent le rôle dévolu à l'impôt. Les agents économiques disposent en effet de la faculté de reporter sur d'autres la charge d'un impôt.

[1299] En 2015, la France est la 6e puissance économique mondiale, derrière les États-Unis, la Chine, le Japon, l'Allemagne et depuis peu derrière le Royaume-Uni. En 2015, la valeur de son produit intérieur brut (PIB) est de 2 935 milliards de dollars ou 2 672 milliards d'euros. Source : http://www.insee.fr.

[1300] Rapport publié : « *Doing Business »* dans les États membres de l'OHADA 2012. « *Doing Business »* est le premier d'une série de rapports offrant une analyse détaillée de la réglementation des affaires dans les 16 économies de la région.

[1301] Joseph. A. SCHUMPETER, *Impérialisme et classes sociales*, Editions de Minuit, 1972, p. 233-234.

[1302] 1789 : fin de la monarchie absolue et de l'ancien régime, Préludes de la Révolution française et États généraux de 1789 qui débouchent le 26 août sur l'adoption la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, dont Mirabeau et Sieyès sont les principaux rédacteurs

Les contribuables entreprises ou particuliers disposent d'une capacité leur permettant d'ajuster les variables économiques tels que les revenus salariaux et les prix de transferts. Pour éviter le phénomène de la translation, le professeur Jean-Marie MONNIER affirme que le poids de l'impôt doit reposer effectivement sur le redevable légal en l'occurrence l'entreprise, sans possibilité de manipulation des prix de transfert par exemple[1303].

En droits nationaux, il existe trois catégories de phénomènes d'évidement : la fraude fiscale, l'évasion fiscale et l'optimisation fiscale. Pour éviter ces phénomènes, les États ont mis en place des mesures d'intervention comme les conventions fiscales dont l'objet est de lutter contre l'évasion fiscale, la fraude fiscale, mais aussi l'optimisation fiscale. Nous ferons d'abord une analyse sur les discordances nouvelles rencontrées entre les deux législations fiscales (**titre I**), puis nous verrons les mesures fiscales prises aussi bien en droit interne qu'en droit international pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscale (**titre II**).

[1303] Jean-Marie MONNIER, *La politique fiscale : objectifs et contraintes,* Centre d'économie de la Sorbonne UMR du CNRS document n° 8174, Université Paris I-Panthéon Sorbonne, p. 2 et ss.

TITRE I : UNE DISCORDANCE NOUVELLE

L'érosion de la base d'imposition est une réalité dans les pays développés comme la France et dans les pays en voie de développement comme le Sénégal. Si elle se manifeste très souvent en France pour le phénomène de transfert de bénéfices directs ou indirects, elle se présente très souvent par l'existence d'un secteur informel très marqué.

Certes, chaque pays est responsable de la conception de son système fiscal. Aujourd'hui force est de constater que le phénomène a connu une dimension politique en devenant un enjeu pour plusieurs pays membres et non membres de l'OCDE. Très souvent le niveau ou l'importance de la fraude, de l'évasion ou de l'optimisation fiscale donnent une idée sur le niveau de la pression fiscale. Plus les taux d'imposition et le niveau de la pression fiscale sont élevés, plus la tentation de frauder ou d'éluder l'impôt est grande et se fait ressentir dans le budget des États.

Ainsi en choisissant de décrire les assiettes fiscales et les recettes fiscales en France et au Sénégal, nous allons montrer d'aborder que les deux pays ont un niveau de pression fiscale élevée comparé aux autres États de leur espace communautaire.

Mais une comparaison plus proche fait apparaitre une discordance des assiettes fiscales (large pour la France et étroite pour le Sénégal) (**Chapitre I**). Cette discordance est liée à leur niveau de performance économique et de politique fiscale qui impactent la dissemblance de leurs recettes fiscales (**Chapitre II**).

CHAPITRE I : La disparité des assiettes fiscales

La politique fiscale est l'ensemble des décisions prises par les États en matière de fiscalité. Elle a pour but principal de modifier le droit fiscal en fonctions d'objectifs déterminés par chaque État. La politique budgétaire et fiscale d'un État détermine le taux et l'assiette des différents impôts et de là, la pression fiscale applicable aux différents acteurs de l'économie, plus particulièrement les entreprises. La pression fiscale influe parfois oriente l'affectation des ressources d'une économie, à travers des incitations fiscales, et réorganise la redistribution des revenus et des patrimoines[1304].

[1304] http://www.trader-finance.fr/lexique-finance/definition-lettre-P/Pression-fiscale.html.

Etant donné que les recettes fiscales constituent la principale ressource des États. La France et le Sénégal mènent des politiques fiscales à coup d'incitations fiscales ou d'augmentation de taux de l'IS, afin d'assurer leurs ressources budgétaires. Les choix de politiques fiscaux sont différents entre les deux États, ce qui explique les écarts d'assiettes fiscales (**Section I**). Mais, plus le niveau de la pression fiscale est élevé plus les entreprises utilisent des mécanismes leur permettant d'échapper à la pression fiscale (**Section II**).

Section I : Des stratégies nouvelles en termes d'assiette

L'augmentation du nombre de contribuables et l'élargissement de la matière imposable sont les conditions d'un meilleur rendement de l'impôt. Cet objectif financier est commun aux deux États en l'occurrence la France et le Sénégal.

Pour les pays en développement, comme le Sénégal, le résultat recherché est, le plus souvent, un accroissement des recettes fiscales.

Pour les pays développés, comme la France, l'élargissement de la matière imposable peut permettre une baisse des taux d'imposition les plus élevés sans perte de recettes fiscales, objectif politiquement important dans le contexte « d'allergie fiscale ». Cette réalité socio-économique, constatée dans les deux États, permet d'analyser d'une part la disparité des assiettes fiscales (**Paragraphe I**). D'autre part les écarts liés à la structure fiscale des entreprises installées dans chacun des deux pays (**Paragraphe II**).

Paragraphe I : La disparité des assiettes fiscales

Il existe des facteurs économiques et géographiques qui séparent les États selon leur niveau de développement et les systèmes fiscaux qui s'y rattachent. La richesse de la France et de ses entreprises, le sous-développement du Sénégal et la carence de ses entreprises font qu'il est possible de mettre en comparaison les deux États pour ressortir les inégalités liées à la taille des entreprises d'une part (**A**) et les inégalités liées à la structure fiscale des entreprises d'autre part (**B**).

A/ L'appréciation de l'assiette fiscale

La démocratie fiscale et la recherche de l'équité supposent, dans un État, que tous les contribuables s'acquittent de leur obligation fiscale. C'est une condition d'une équité verticale. L'assiette de l'impôt sur les sociétés doit être constamment réactualisée au rythme d'évolution des activités et des revenus imposables de l'entreprise. Toutefois, l'absence de réactualisation rend l'assiette de l'impôt approximative (**2**). De même, l'existence de nouveaux secteurs non ou peu taxés détériore ou rend fébrile le rendement de l'impôt. Mais lorsque l'assiette est actualisée constamment, elle est juste (**1**).

1/ Une assiette fiscale plus juste en France

La recherche de la justice fiscale et de l'équité verticale suppose que toutes les entreprises s'acquittent de leur obligation fiscale. De façon générale, l'assiette de l'impôt résulte de la combinaison de plusieurs éléments : base d'imposition ou de taxation de l'impôt, opérations et personnes imposables, champ d'application de l'impôt, lieu d'imposition, fait générateur de l'impôt, exemptions et exonérations fiscales, etc.

De façon spécifique, l'assiette de l'impôt renvoie à la recherche de la matière imposable, c'est la base sur laquelle les législateurs assoient, de façon souveraine, l'impôt. C'est une acception partagée par les deux droits fiscaux.

Cependant, pour rendre l'assiette fiscale large celle-ci doit être actualisée suivant l'apparition de nouveaux secteurs d'activités non ou peu taxés. Toutefois, l'absence d'actualisation de l'assiette détériore le rendement et rend celle-ci étroite.

Le choix de la matière imposable varie et reste un travail complexe qui nécessite de la part de l'administration une grande vigilance. Cette vigilance est sans faille en France où l'impôt sur les sociétés est collecté après un long travail de minutie de l'administration, dans le respect des délais entre la phase d'assiette et de recouvrement[1305].

[1305] Dieunedort WOUAKO, *Le temps et le recouvrement*, Thèse de doctorat en droit public, Université Panthéon-Assas, 2012, p. 21-24.

Au Sénégal, au contraire, on constate, en matière d'imposition des bénéfices des entreprises, des lacunes de l'administration fiscale dans la collecte des impôts.

Comme dans l'assiette des impôts, le travail de recouvrement des prélèvements publics est limité par un certain nombre de paramètres d'ordre financiers[1306], matériels[1307], techniques. A cela s'ajoute les contraintes juridiques et organiques qui sont autant d'insuffisances pouvant déteindre sur les performances de l'administration fiscale, principale collecteur de recettes de l'État sénégalais.

2/ Une assiette approximative au Sénégal

L'assiette fiscale est approximative. Le premier élément tient à la localisation de l'assiette. Au Sénégal, les comptables chargés de recouvrir les impôts évoquent souvent « le caractère peu fiable du travail d'assiette opéré en amont. Des erreurs fréquentes sont notées dans l'adressage et la localisation des exploitants et des entreprises surtout du secteur informel »[1308]. En France, la localisation et le dressage des entreprises ne posent aucun problème du fait de la qualité de traçabilité de l'entreprise durant les différentes phases (création, enregistrement, déclaration de l'impôt, procédure fiscale). Le deuxième élément tient au rendement de l'impôt. Au Sénégal, la limitation du rendement de l'IS trouve parfois sa source dans le régime de responsabilité qui pèse sur les comptables publics.

Si cette notion de responsabilité est théoriquement lourde[1309] (une responsabilité, personnelle, pécuniaire et présumée), elle est dans la pratique très illusoire.

En revanche, cette illusion est inimaginable devant les juridictions françaises, dans la mesure où la mise en jeu de la responsabilité des services des finances publiques sur le fondement de la faute personnelle d'un agent de l'administration peut être engagée[1310].

[1306] Les agents des impôts n'ont pas assez de moyens pour lutter contre les fraudes fiscales qui sévit dans le secteur informel.
[1307] L'informatisation effective des CSF régionaux, par le biais de l'implantation du progiciel SIGTAS est une nécessité pour l'administration fiscale sénégalaise.
[1308] Entretien avec un agent du service des impôts à la DGID du Sénégal, le 01/04/2017.
[1309] Décret n°62-0195 du 17 mai 1962 concernant les comptables publics, Article 646la loi n°2012-31 du 31 décembre 2012 portant Code général des impôts modifié, la directive n°07/2009/CM/UEMOA portant règlement général sur la comptabilité publique et le décret n°2011-1880 du 24 novembre 2011 portant RGCP.
[1310] DA, Doctrine administrative ; http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1066-PGP.html.

Il en est ainsi, de la faute personnelle qu'aurait commise un agent de l'enregistrement ayant transmis un document de complaisance[1311].

Le troisième élément tient aux opérations de recensement de la matière imposable qui restent inexactes. Cela est dû au faible niveau des agents qui s'adonnent à ces tâches. Selon un rapport de la Banque mondiale, le système fiscal souffre de faiblesse de capacité, notamment « la faiblesse de la capacité des structures opérationnelles en termes de ressources humaines et matérielles »[1312]. Le manque de personnel aggrave encore l'évaluation approximative de la matière imposable.

Il faut noter enfin que dans l'administration sénégalaise en général et fiscale en particulier, la culture de résultat est encore peu développée, malgré l'existence des fonds communs au prorata des sommes collectées. Les évaluations officielles dans le sens d'identifier les facteurs bloquants et les mesures correctives nécessaires sont rares. La politique fiscale du pays fait face à diverses contraintes incluant la grande capacité de résistance des opérateurs économiques dont les activités ne sont pas enregistrées et sont ainsi informelles. Pourtant la nécessité de localiser de nouvelles assiettes fiscales se pose en France, et au Sénégal.

B/ La localisation de nouvelles assiettes

La localisation de l'assiette fiscale semble être très difficile avec l'évolution fulgurante du numérique. Tous les États sont d'accord qu'il est extrêmement complexe de saisir la matière imposable des entreprises. Ainsi, ces géants du numérique pratiquent l'optimisation fiscale et modifient à leur avantage la chaîne de création de la valeur. L'analyse économique montre qu'une taxation spécifique peut être mise en œuvre. Donc il faut impérativement inventer de nouveaux outils fiscaux spécifiques pour élargir l'assiette fiscale numérique (**2**) qui est difficilement localisable (**1**).

1/ Une assiette numérique difficilement localisable

L'économie mue radicalement avec la globalisation de l'économie et du numérique. Dans ce contexte, la fiscalité numérique apparaît comme la nouvelle fiscalité du XXIe siècle :

[1311] CE, 21 décembre 1962, n° 36207, *Rec*. p. 701.
[1312] Rapport de la Banque mondiale, « *Country Financial Accountability Assessment* », 2003, Report No. 26332-SN.

aux nouvelles « assiettes », nouveaux impôts[1313]. La localisation de l'assiette et son élargissement posent aujourd'hui un problème avec l'avènement du commerce électronique[1314]. La fiscalisation du commerce électronique pose un réel problème aux administrations fiscales[1315]. En effet, il a atteint des proportions inimaginables[1316] et prend de court toutes les règles d'assiette sur lesquelles reposent les systèmes fiscaux modernes[1317] en général, et celui de la France et du Sénégal en particulier. Ce commerce numérique renvoie de façon extensive à la fourniture d'informations, de produits et de services et l'exécution de paiement, par téléphone, par ordinateur ou par d'autres supports automatisés[1318], qui touche notamment les entreprises.

De façon plus explicite, ce sont des « opérations entre entreprises et particuliers d'une part, et entre entreprises d'autre part, effectuées sur des réseaux informatiques publics (comme Internet) ou privés »[1319]. Ainsi, la nature dématérialisée et transfrontalière du commerce soulève un problème de détermination des règles de territorialité applicables. Certains auteurs trouvent même que les transactions électroniques forment un « paradis électronique » marqué par l'extraterritorialité[1320].

Elles posent des difficultés liées « à la preuve de l'identité du contribuable, à l'accès aux documents qui peuvent être cryptés ou détenus dans un autre pays, à la difficulté d'appliquer les retenues à la source du fait de la disparition d'intermédiaires entre producteur et consommateur qui servaient d'agent payeur des retenues à la source »[1321]. De même, le développement du numérique amplifie les possibilités offertes aux acteurs financiers internationaux ou transnationaux à dégager des stratégies complexes, globales et même

[1313] M. Philippe MARINI, *Rapport d'information sur la fiscalité numérique*, N° 614 Sénat Session ordinaire 2011-2012, p, 12.
[1314] Alioune DIONE, *Le droit douanier, le commerce électronique et la dématérialisation*, Thèse, Université Pierre Mendès France, 2007, L'Harmattan, 2015, p. 181.
[1315] Michel. BOUVIER, *Introduction au droit fiscal et à la théorie de l'impôt*, 6e éd., LGDJ, Paris, 2004, p. 230.
[1316] OCDE, « Un monde sans frontière : concrétiser le potentiel du commerce électronique mondial, plan d'action de l'OCDE pour le commerce électronique », *Ottawa*, 7-9 octobre 1998, SG/EC (98) 14/REV 6.
[1317] Rapport présenté par le Comité consultatif du ministre sur le commerce électronique, « Le commerce électronique et l'administration fiscale du Canada », avril 1998, cf. http://www.rc.gc.ca/commerce/ecomf0.htm.
[1318] Ignacio RAMONET, « Contrôler Internet », *Le Monde Diplomatique*, Editorial, novembre 2005, p. 1 ; Source : https://www.monde-diplomatique.fr.
[1319] Idem, p. 1.
[1320] Godefroy BEAUVALLET, Yann BONNET, Mathilde BRAS, *Fiscalité du numérique*, Avis n° 2013-3 du Conseil national du numérique, 2013, p. 42.
[1321] M. MILLIET-EINBINDER, « Implications de la révolution des communications sur la politique fiscale et l'administration des impôts », *BEEI* 2/97, p. 96.

frauduleuses[1322]. Se pose avec acuité la question de la traçabilité des activités ainsi créées. Que le commerce électronique soit indirect [1323]ou direct[1324], l'appréhension de la base taxable en cause devient un enjeu technique majeur[1325]. Pour y arriver, force est de faire preuve de lucidité dans la qualification des activités en cause. De même, une volonté de coopération au niveau international entre tous les acteurs concernés, publics comme privés, est nécessaire. Tout d'abord, la nature dématérialisée des activités du commerce électronique peut poser le problème de la localisation des parties et par conséquent la difficulté d'identification du contribuable et des transactions électroniques[1326].

La rapidité et la puissance avec lesquelles se créent ces nouveaux modes de création de valeurs constituent, selon la direction de la législation fiscale, « les principales difficultés en matière de taxation de l'e-commerce »[1327]. Pour l'administration chargée du contrôle fiscal international, « le commerce électronique est considéré comme une zone à risque fiscal en raison de l'internationalisation et de la dématérialisation croissantes des flux »[1328].

Abordée sous l'angle de l'entreprise, l'économie numérique elle-même pose de nombreux défis en matière de fiscalité, notamment en ce qui concerne l'érosion de la base d'imposition et le transfert du bénéfice.

Le développement de l'économie numérique peut créer un véritable manque à gagner pour les États, en matière fiscale, et engendrer une rétraction de la matière imposable, au fur et à mesure que le numérique s'étend aux autres secteurs de l'économie nationale.

[1322] J-P. LE GALL, « Internet : Cyber-fiscalité ou cyber-paradis fiscal », *JCP, Entreprises*, N° 5, 29 janvier 1998, p. 168.

[1323] Q. VAN DAELE, « La fiscalité indirecte des transactions électroniques » in *Commerce électronique, le temps des certitudes,* Bruylant, 2000, cité par J.-L. BILON *in* M. VIVANT, C. LE STANC, L. RAPP, M. GUIBAL, J-L. BILON, *Droit de l'informatique et des réseaux*, Editions Lamy, N°2901, cd-rom, Version septembre 2003. Pour cet auteur, le commerce électronique est dit indirect ou « *off line »* quand la transaction met en œuvre pour partie une interaction électronique et pour partie des modes de distributions classiques.

[1324] Q. VAN DAELE, « La fiscalité indirecte des transactions électroniques » *op. cit*., p. 151. Pour l'auteur, un tel commerce dit on line renvoie à la situation où « les biens immatériels et les services sont commandés, payés et livrés par un moyen électronique ».

[1325] Idem, p. 151-152.

[1326] Hossam SHAABAN, *La régime fiscal des activités de commerce électronique : étude comparative*, Thèse de doctorat en droit, Université Montpelier I, 2010, p. 3.

[1327] Marie-Christine LEPETIT, *Table ronde sur l'impact du développement du commerce électronique sur les finances de l'État*, 2010 ; Source : http://www.senat.fr/compte-rendu-commissions/20100405/fin.html.

[1328] Rapport d'information du Sénat : *Le développement du commerce électronique : quel impact sur les finances publiques ?* N° 398, 2010. Source : http://www.senat.fr/rap/r09-398/r09-398_mono.html#fn7.

2/ Une fiscalisation du numérique en vue d'élargir l'assiette

L'absence d'une fiscalisation effective dans le secteur numérique peut entrainer un rendement faible de l'impôt et un rétrécissement de l'assiette dans les deux systèmes fiscaux. L'impôt sur les sociétés illustre les difficultés qu'éprouvent les États à établir et percevoir les taxes applicables aux activités commerciales numérisées. En définitive, la numérisation des activités économiques et commerciales pose de véritables difficultés aux administrations fiscales française et sénégalaise, malgré les efforts des États, pour appréhender ce secteur.

En matière d'impôt sur les sociétés, on assiste à une mutation de la matière imposable des grands pays de consommation du e-commerce (Allemagne, Grande-Bretagne, France, Italie, Espagne) vers les pays d'établissement des « GAFA[1329] » (Luxembourg et Irlande). Il existe dans les deux pays à des degrés différents des difficultés d'appréhension fiscale des transactions dématérialisées. L'enjeu pour les finances publiques est loin d'être négligeable en France et au Sénégal aussi.

En France, le Conseil national du numérique (CNN), créé le 27 avril 2011, estime que « les revenus générés par quatre de ces acteurs (Google, iTunes, Amazon et Facebook) oscilleraient entre 2,5 et 3 milliards d'euros et que ceux-ci acquittent en moyenne 4 millions d'euros par an au titre de l'impôt sur les sociétés alors qu'ils pourraient être, si on appliquait le régime français, redevables d'environ 500 millions d'euros »[1330].

Pour lutter contre l'optimisation fiscale agressive des géants du NET installés hors de la France, l'Assemblée nationale a définitivement adopté, dans le cadre du projet de loi de finances pour 2017, l'amendement Galut visant à établir une « taxe Google »[1331]. Le CNN déconseille au gouvernement la création d'une taxe française sur les entreprises du secteur numérique. La mise en place d'une telle taxe « isolerait la France et pénaliserait son attractivité renforcée »[1332].

[1329] Google, Appel Facebook et Amazon.
[1330] RA, Rapport d'activité, Conseil, National du Numérique, 2011 ; https://cnnumerique.fr/rapport-dactivite-2011.
[1331] La loi de finances pour 2017 n°2016-1917 a été adoptée définitivement par le Parlement le 20 décembre 2016 et publiée au Journal Officiel le 30 décembre 2016.
[1332] L'association française des éditeurs de logiciels (TECH IN France) rassemble 400 entreprises françaises et internationales du logiciel et d'Internet, start-ups, PME, ETI et grands groupes ; http://www.techinfrance.fr.

Le CNN propose une taxation plus équitable des multinationales du secteur numérique dans le cadre du G20[1333], de l'OCDE[1334] et de l'UE[1335]. Le Conseil constitutionnel a censuré les dispositions législatives établissant une « taxe Google »[1336]. En effet, il est préférable de consolider les efforts déjà entamés depuis 2011 sur les travaux d'harmonisation de l'impôt sur les sociétés conduites au niveau européen. C'est pourquoi il demeure important de rechercher des solutions au niveau national et international pour une fiscalisation effective du commerce électronique. C'est le caractère transnational des activités commerciales des entreprises génératrices de revenus dans l'espace numérique qui induit la recherche de solutions interétatiques.

La fiscalité électronique passe par un consensus international entre les États. Pour éradiquer le rendement faible de l'assiette dans le domaine numérique, il est indispensable de mettre en place des moyens efficaces de fiscalisation des activités sur internet. Le gouvernement français vient récemment de faire une proposition visant à taxer les GAFA (Google, Apple, Facebook et Amazon)[1337].

En effet, la taxation des bénéfices dans les filiales installées dans les pays à fiscalité privilégiés[1338] est difficile parfois impossible[1339], Il faut taxer le chiffre d'affaires réalisées par ces géants du net au sein même de l'UE[1340]. L'obstacle de ce genre d'initiative en Europe, c'est le principe de l'unanimité, mais avec ce principe, toute initiative est vouée à l'échec.

[1333] Le cadre du projet « BEPS » de l'OCDE, dont l'objet est la lutte contre les stratégies d'évasion fiscale mises en œuvre par les multinationales. Le premier axe du plan d'action adopté par le G20 de Moscou le 19 juillet 2013 est donc la création d'un groupe de haut niveau consacré aux enjeux liés à l'économie numérique ; voir : communique de presse N° 794/634 du ministère de l'économie et des finances, Paris, le 11 septembre 2013 ; voir : Rapport du CNN portant sur les entreprises du numérique, 2013.

[1334] Projet OCDE/ G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices OCDE 2015 : « Les mesures proposées par l'OCDE propose et demande des ministres des finances du G 20 que les bénéfices soient taxés au lieu de réalisation des activités économiques et de création de la valeur » ; voir Michel BOUVIER, Marie-Christine ESCLASSAN, Jean-Pierre LASSALE, *Finances Publiques,* LGDJ, 15e éd., 2016-2017, p. 681.

[1335] Au sein de l'Union européenne (UE), l'impôt sur les sociétés n'est pas harmonisé. Cela laisse donc une grande liberté aux États quant au choix du taux de l'imposition. La France taxe lourdement ses entreprises sur leurs bénéfices à hauteur de 33,33 %.

[1336] Décision n° 2016-744 DC du 29 décembre 2016 (Loi de finances pour 2017).

[1337] Certains pays comme l'Allemagne, l'Italie et l'Espagne soutiennent l'initiative.

[1338] Thierry AFSCHRIFT, « Peut-on définir les paradis fiscaux ? », Les paradis fiscaux et l'évasion fiscale, Journées d'études du 20 au 21 janvier 2000, éd. Bruylant, 2001, p. 3.

[1339] En principe les GAFA ne réalisant pas de bénéfices en France, ne peuvent être taxées en France.

[1340] L'UE aurait perdu 5,4 milliards d'euros en impôts entre 2013 et 2015 à cause des mesures d'optimisation fiscale de Google et Facebook, Selon le rapport d'un député européen, reprit par le journal « La tribune » du 14 septembre 2017 ; http://www.latribune.fr.

L'UE doit aller vers la majorité afin de faciliter les décisions communautaires et d'éviter « de créer des sortes de paradis numériques et induire des distorsions nouvelles »[1341]. Dans l'UEMOA il est établi que la règle des deux-tiers pour l'adoption des actes est un moyen d'éviter le statu quo dans la mise en œuvre de l'harmonisation fiscale, par opposition à la règle de l'unanimité[1342]. Au niveau national, cela consiste en « la réintroduction d'une intermédiation dans les systèmes informatiques avec des tiers de confiance ou certificateur, légalement chargés de stocker toutes les transactions commerciales, d'assurer le cryptage des données et d'en fournir le détail aux autorités fiscales »[1343].

Aussi bien en droit communautaire européen, qu'en droit national français et sénégalais, on constate des tentatives de réglementation dans l'activité numérique en générale et des entreprises de ce secteur. Beaucoup de législations n'ont pas adapté leur législation aux nouvelles technologies. Le droit sénégalais fait figure d'exception, dans la zone UEMOA[1344], même s'il n'a pas encore prévu une législation fiscale lui permettant de taxer efficacement les GAFA dans l'éventualité d'une installation sur son territoire[1345]. Le droit positif sénégalais dispose d'une loi d'orientation sur les sociétés de l'information[1346], sur les transactions électroniques[1347], sur la cybercriminalité[1348] et la cryptologie[1349].

[1341] Déclaration du commissaire européen aux Affaires économiques et financières, Pierre Moscovici, ex-ministre français lors d'une conférence de presse où il affirmait que « sur ce sujet l'Europe doit avancer à 27 ».
[1342] Ndèye Nangho DIOUM, *L'Harmonisation fiscale en UEMOA : enjeux et perspectives*, Mémoire de fin de formation ENA, 2013/2015, p. 58.
[1343] F. Fillon, discours d'inauguration de la conférence sur le commerce électronique du 22 oct. 1996, cité par J. P. Le Gall, « Internet : Cyber-fiscalité ou cyber-paradis fiscal », *JCP, Entreprises*, N°5, 29 janvier 1998, p. 164 et s.
[1344] Alioune DIONE, *Le droit douanier, le commerce électronique et la dématérialisation*, Thèse, Université Pierre Mendès France, 2007, L'Harmattan, 2015, p. 214.
[1345] Nul n'ignore que l'Afrique est un marché prometteur pour les géants tels que Facebook, Amazon, Google.
[1346] Loi n°2008-10 portant loi d'orientation sur la société de l'information (LOSI).
[1347] Loi n°2008-08 du 25 janvier 2008 sur les transactions électroniques.
[1348] Loi n°2008-11 sur la cybercriminalité.
[1349] Loi n°2008-41 du 20 aout 2008 sur la cryptologie.

Paragraphe II : Les écarts liés à la structure fiscale

L'équilibre de la structure fiscale permet de stabiliser les recettes publiques tout en élargissant l'éventail des contributeurs en général et des entreprises en particulier. À ce niveau, la structure de l'assiette fiscale est beaucoup plus diversifiée et large en France tandis qu'elle est étroite au Sénégal.

De la même manière, le sujet de l'économie informelle aide à comprendre les écarts de recettes fiscales constaté dans les deux pays. Ainsi, l'existence d'une économie majoritairement informelle permet de comprendre la sous-performance du Sénégal.

De même l'existence d'une économie majoritairement formelle en France aide à comprendre la performance de la France**.** L'analyse du cadre fiscal des entreprises formelles et informelles nous permettra de mieux comprendre l'origine des écarts de recettes fiscales entre les deux pays (**A**). La nécessité d'une fiscalité reconstructive.

A/ Le cadre fiscal pour les entreprises formelles et informelles

La France et le Sénégal sont deux pays économiquement dissemblables. La configuration des économies ne sont pas les mêmes. La France fait figure d'un secteur formel, synonyme d'une économie bien structurée (**1**) même si elle n'échappe pas à certains comportements d'évitement fiscal. En revanche, la configuration de l'économie sénégalaise est caractérisée par une forte présence du secteur informel dont les activités échappent à la fiscalité (**2**) même s'il existe un secteur formel bien structuré avec des entreprises légalement déclarer et supportant une bonne part de l'impôt sur les sociétés.

1/ Un secteur formel synonyme d'une économie structurée

Le secteur formel ou l'économie formelle est l'ensemble des activités économiques qui se conforment aux prescriptions juridiques ou légales, c'est-à-dire l'ensemble de toutes les activités officiellement reconnues et autorisées par l'État. En droit français et sénégalais, dès lors que l'entreprise exerce une activité légale, elle est soumise à des obligations déclaratives fiscales et sociales[1350].

[1350] Article 172 du CGI français et article 133 du CGI sénégalais.

Elles sont comptabilisées dans le PIB et soumises à la régulation des pouvoirs publics. Les activités de l'économie formelle se caractérisent par le fait qu'elles sont reconnues, réglementées et protégées par la loi[1351]. Ce qui signifie que l'administration fiscale impose en principe sur les activités formelles, du fait que l'assiette soit saisissable. En France, il existe quatre catégories d'entreprises : les grandes entreprises, les entreprises de taille intermédiaire, les petites ou moyennes entreprises, et les microentreprises[1352].

En revanche, le Sénégal, à l'image de la grande majorité des économies africaines, est composé de quatre types d'entreprises et d'unités de production[1353]. Ces entreprises constituent les composantes principales de l'entrepreneuriat sénégalais. Elles sont au cœur de l'économie formelle.

On distingue les grandes entreprises étrangères, filiales des multinationaux qui sont très souvent confrontées à un système bancaire très faible, à un cadre juridique et institutionnel inadapté et à un État prédateur[1354]. Ce qui ne remet d'ailleurs pas en cause leur capacité de rentabilité et leurs stratégies organisationnelles propres au capitalisme[1355]. Il existe une autre typologie d'entreprise qualifiée publiques et parapubliques, se substituant à la faiblesse des entrepreneurs privés sénégalais. Pour l'essentiel, « ces entreprises connaissent des difficultés de marché du fait de la concurrence, des problèmes de liquidité et de solvabilité dus essentiellement à des erreurs de gestion, des prévarications, une carence en personnel qualifié »[1356]. Les petites et moyennes entreprises privées sont les structures manquantes du tissu économique sénégalais[1357]. Elles sont plus présentes dans le secteur tertiaire du fait probablement de la faiblesse relative des barrières à l'entrée comme les investissements. Ces entreprises constituent 90% du tissu économique du Sénégal et contribuent pour 42% dans la création d'emplois, 36% du chiffre d'affaires et 33% de la valeur ajoutée[1358].

[1351] Stephen ELLIS et Yves A. FAURE, *Entreprises et entrepreneurs africains*, Editions, KARTHALA.
[1352] Julien LEMASSON, *Les catégories d'entreprise en France : de la microentreprise à la grande entreprise*, Division Infrastructures et répertoire statistiques, Insee (DIRSI) ; https://www.insee.fr/fr/statistiques.
[1353] Philippe HUGON, *L'économie de l'Afrique*, Paris, La Découverte, 1995.
[1354] Boubacar BASSE, « Le rôle du secteur informel dans le développement de l'entrepreneuriat au Sénégal : historique et justification », p. 4-5, cf. www.erudite.univ-paris-est.fr/evenements/colloques-et-conferences;
[1355] Suzanne QUIERS-VALETTE (1993), « Les investissements directs en Afrique : Du risque à la certitude négative », *in* P. HUGON, G. POURCET, S. QUIERS-VALETTE (1993), *L'Afrique des incertitudes*, PUF, p. 385-393.
[1356] Boubacar BASSE, « Le rôle du secteur informel dans le développement de l'entrepreneuriat au Sénégal : historique et justification », p. 4-5, cf. www.erudite.univ-paris-est.fr/evenements/colloques-et-conferences; Voir sur ce thème : Plane P. Crise et assainissement des services publics africains : l'eau, l'électricité et le transport en commun, Genève, BIT, 1993.
[1357] Rapport Banque Mondiale, le développement dans le monde 2015, numéro ACS14161, Revue de l'Urbanisation, Villes Émergentes pour un Sénégal Émergent.
[1358] Rapport agence nationale de la statistique et de la démographie, http://www.ansd.sn.

Toutefois, la loi fiscale prévoit que l'entreprise peut organiser son activité économique de manière à payer le moins possible d'impôt. Elle peut par conséquent adopter, parmi plusieurs structures juridiques envisageables, celle qui entraine la charge fiscale la plus faible. En droit fiscal, ce n'est que lorsqu'elle constitue une fraude fiscale[1359], une évasion fiscale ou un abus de droit[1360] que l'économie d'impôt est illicite.

Dès lors, on parle d'économie illicite ou d'économie souterraine lorsque des personnes morales décident de se soustraire à l'impôt, ou plus largement à la loi. Quelle que soit la terminologie utilisée, économie souterraine, économie informelle, économie grise, il s'agit de notions qui renvoient toutes à des activités non déclarées[1361]. En France, le pourcentage de l'économie souterraine, du travail dissimulé ou au noir a peu de conséquences sur les performances fiscales.

L'État dispose de moyens techniques, financiers et humains pour collecter l'impôt dû par les entreprises. Les recettes publiques encaissées par la DGFIP, dont l'IS, représentent une part non négligeable avec 1 879 808 entreprises imposables en 2013, l'État a encaissé 60 625 Millions d'euros dans la même année ; 1 955 392 d'entreprises imposables en 2014, l'État a encaissé 57 304 Millions d'euros dans la même année ; et avec 2 020 532 d'entreprises imposables en 2015, l'État a encaissé 59 749 Millions d'euros dans la même année[1362]. Tel n'est pas le cas du Sénégal, un pays dont le secteur informel représente 60% de l'économie[1363].

[1359] L. CADIET, *Regards sur la fraude fiscale, Travaux et recherches,* Economica, 1986, p. 13 ; André MARGAIRAZ, *La fraude fiscale et ses succédanés : comment on échappe à l'impôt*, LGDJ, 1972, p. 28. Cette position a été réconfortée par Adam SMITH affirmant « il ne fait pas de doute qu'un impôt exorbitant de l'ordre de la moitié ou même du cinquième de la richesse de la nation justifierait, comme tout abus flagrant de pouvoir, la résistance de la part du peuple ».

[1360] F. ANGOT, *La distinction de l'habileté et l'abus de droit en droit fiscal comparé (France et-Allemagne),* Thèse, Paris II, 2003, p. 2 et p. 50 ; F. DEBOISSY, *La simulation en droit fiscal,* Thèse, Dijon, 1995, LGDJ, Bibl. droit privé, Tome 276, 1997, n°700 et 701, p. 269.

[1361] Geoffroy FRAMERY, « *Le poids de l'économie souterraine* », octobre 2015, site : http://www.ecoreseau.fr/a-la-une/2015/10/01/le-poids-de-economie-souterraine/; François LEQUILLER, « L' économie souterraine dans le PIB: avancées et limites », Direction des statistiques OCDE, 2014, site : http://www.economie.gouv.fr.

[1362] RA, *Rapport d'activité* de la DGFiP France, Cahier des statistiques, 2016, p. 8.

[1363] RA, *Rapport d'activité* l'ANSDM Sénégal, 2014-2015.

2/ Un secteur informel synonyme d'une économique faible

Il existe plusieurs définitions de la notion. Ainsi, le « secteur informel » [1364] ou « non réglementé »[1365], « l'économie parallèle »[1366] ou « non structurée » ou « non encadrée » renvoient à la même réalité désignée sous le vocable fédérateur « d'économie informelle » par le Bureau international du Travail (BIT)[1367]. Les définitions de l'informel n'existent que par rapport aux cadres légaux, ce sont ces derniers qui fixent le curseur de l'illégal[1368].

En effet, l'Agence Nationale de la Statistique et de la Démographie (ANDS) du Sénégal qualifie la notion comme « un ensemble d'Unités de Production informelle (UPI) dépourvues de numéro statistique et/ou de comptabilité écrite formelle »[1369]. Quant à l'OCDE, elle dissocie l'informel et l'économie illégale[1370]. Toutefois, il existe des ressemblances entre économie souterraine et l'informel, dans les deux cas il y'a une volonté d'éluder ou un évitement fiscal. Cependant, le concept de secteur informel n'est pas usuel dans l'économie française, mais des entreprises dont l'existence est légale dissimulent des activités prohibées par la loi (le travail au noir ou le travail dissimulé) [1371].

Dans les pays développés en générale, en France au particulier, « on assimile l'économie informelle à des activités économiques et commerciales qui seraient effectuées sur les logiques de l'évitement, donc en dehors du champ des institutions »[1372]. Certains auteurs comme F. Schneider et A. Bruehn (2010) pensent que l'économie informelle rime avec l'évitement de l'impôt, ils considèrent l'économie informelle comme fait générateur de l'évitement fiscal[1373].

[1364] Le concept de « secteur informel » est dû à Keith Hart et date du début 1970.
[1365] Selon Valentin PETKANTCHIN, « *Les agences nationales de statistiques de nombreux pays essayent également de tenir compte de l'économie dite non observée* » texte de l'auteur : « Les causes fiscales et réglementaires de l'économie souterraine », Note économique de l'IEM, Mai 2013 ; Source : http://www.institutmolinari.org/IMG/pdf/note0513c_fr.pdf.
[1366] Friedrich SCHNEIDER, Dominik ENSTE, « Shadow Economies: Size, Causes, and Consequences », *Journal of Economic Litterature,* Vol. XXXVIII, mars 2000, p. 82.
[1367] Rapport BIT, «*Employment in comes and equality: A strategy for increasing productive employment in Kenya 1972*».
[1368] Laurence FONTAINE et Florence WEBER*, Les paradoxes de l'économie informelle. A qui profitent les règles* ? Ed., KARTHALA, 2011, p. 20.
[1369] Youssoupha Sakrya DIAGNE et Kalidou THIAW, *Fiscalité et secteur informel au Sénégal*, Document d'étude N°09 du Ministère de la prévention et des études statistiques, DPEE, 2008, p. 2.
[1370] Karine BENNAFLA, « La notion à la une : informalité », publié le 16 avril 2015, cf. http://geoconfluences.ens-lyon.fr/informations-scientifiques/a-la-une/notion-a-la-une/notion-a-la-une-informalite.
[1371] Sylvain BUREAU et Jacqueline FENDT, « L'entrepreneuriat au sein de l'économie informelle des pays développés : une réalité oubliée ? », Papier de travail ESCP-Europe, 2013, p. 16.
[1372] Yvon PESQUEUX, *L'économie informelle, une activité organisée « hors régulation »* ? Document n° 159, 2016, p. 2 ; https://cdn.reseau-canope.fr/archivage/valid/N-8567-12132.pdf.
[1373] Idem, p.2.

En effet, 7% des entreprises françaises pratiquent le travail dissimulé, les secteurs les plus concernés par le travail dissimulé sont le BTP (31% du chiffre d'affaires), le commerce de gros et de détail (20%), l'hôtellerie et la restauration (19%) et plus généralement dans le secteur des services où on a recours au paiement en espèces[1374].

La fraude doit être dissocie du travail au noir. On parle de travail au noir si l'activité n'est déclarée auprès des services sociaux et fiscaux comme l'URSAFF ou le trésor public ou si l'emploi n'est déclaré et enregistré dans une entreprise légalement crée. Quant à la fraude, elle est pratiquée par des entreprises déclarantes qui soustraient une partie de leur activité à l'impôt[1375].

En revanche, au Sénégal comme dans la plupart des pays sous-développés, l'informalité ne se réduit pas à la criminalité et à l'illégalité. L'informel recouvre un large éventail d'activités et de pratiques. Au Sénégal, l'entrepreneuriat informel rime avec vide juridique, c'est une situation très favorable aux opérateurs économiques qui s'en félicitent d'ailleurs. Cette carence juridique facilite l'exercice de l'activité économique informelle[1376]. Force est de reconnaitre que le secteur informel participe à l'activité de l'économie, car il est générateur d'emploi surtout pour les jeunes sans qualification, mais il est difficile d'évaluer son impact dans l'économie.

Ainsi, les enquêtes réalisées par l'Agence nationale de la Statistique et de la Démographie (ANSD) en 2003 ont révélé que dans la seule région de Dakar, le secteur informel a produit, en 2002, 508,8 milliards de Francs CFA de biens et services et a créé 356,3 milliards de Francs CFA de valeur ajoutée, soit 10,7% du PIB[1377]. C'est un secteur économiquement hors des règles et obligations fiscales[1378]. La taille et l'activité du secteur informel sénégalais provoquent des effets néfastes sur les finances publiques, notamment à travers le coût d'opportunité en recettes fiscales qu'elle implique. Cette situation est inimaginable en France, la règlementation des entreprises de la création à la cessation d'activité est répertoriée. La démographie des entreprises est gérée par l'INSEE.

[1374] Olivier COLLAS, « Le travail au noir, effet pervers d'une fiscalité spoliatrice », publié le 16/07/2014, cf. http://www.contribuables.org/2014/07/le-travail-au-noir-effet-pervers-dune-fiscalite-spoliatrice/.

[1375] Jean-Marie MONIER, « *La politique fiscale : objectifs et contraintes* », document d'étude, p. 4-5 ; https://halshs.archives-ouvertes.fr/file/index/docid/277221/.../La_politique_fiscale.doc.

[1376] Boubacar BASSE, « *Le rôle du secteur informel dans le développement de l'entrepreneuriat au Sénégal : historique et justification* », p. 4-5, cf. www.erudite.univ-paris-est.fr/evenements/colloques-et-conferences.

[1377] Youssoupha Sakrya DIAGNE et Kalidou THIAW, *Fiscalité et secteur informel au Sénégal*, op. cit., p. 1.

[1378] UEMOA, *Le secteur informel dans les principales agglomérations des sept États membres de l'UEMOA : Performances, insertion, perspectives.* Enquêtes 1-2-3, 2001-2002, p. 8.

Les contribuables voulant entreprendre sont dans l'obligation de respecter la réglementation en droit des sociétés et en droit fiscal. Ce qui n'est pas le cas au Sénégal, certes, il existe l'ANSD qui fait le même travail que l'INSEE. Il existe une règlementation en droit des sociétés et en droit fiscal, mais le problème, c'est l'application de la réglementation et les sanctions encourues, elles sont rarement prononcées à l'encontre de certaines entreprises. Les agents économiques ont l'habitude de tout faire à l'informel[1379]. Le nombre d'entreprises juridiquement inconnues est un manque à gagner pour l'administration fiscale sénégalaise[1380]. En effet, l'encrage du secteur informel dans l'économie sénégalaise pose un problème de justice et d'équité fiscale, de concurrence déloyale l'encontre des entreprises formelles. Les pertes de recettes fiscales occasionnées par le secteur frauduleux constituent un obstacle à la transition fiscale puisqu'il devient alors difficile d'abaisser les taxes à l'origine des distorsions les plus importantes[1381].

B / La nécessité d'une fiscalité reconstructive

L'indice d'érosion s'intéresse, quant à lui, à l'assiette fiscale d'un pays. Il est possible qu'un système d'imposition couvre largement et correctement les principales assiettes fiscales, mais que certaines mesures viennent réduire la performance des recettes collectées, au regard de son potentiel. Essentiellement l'économie souterraine, le travail dissimulé ou le travail au noir viennent créer une érosion de l'assiette. Les deux États doivent mettre en œuvre des politiques fiscales efficaces permettant d'éradiquer l'économie souterraine (**1**) et de fiscaliser totalement le secteur informel (**2**).

1/ L'éradication de l'économie souterraine en France

Le concept d'économie souterraine[1382] peut regrouper selon les définitions des activités économiques différentes. Le concept est hors de tout cadre juridique, en violation flagrante de

[1379] C'est peu de dire que la comptabilité de beaucoup d'entreprises qui font des affaires dans le pays ne respecte pas toujours les règles éthiques. Entre les comptes qui sont présentés aux contrôleurs des impôts et la réalité des recettes et des charges de l'entreprise, le fossé est parfois abyssal. La transparence n'est pas encore la chose la mieux partagée. Le sport favori est de brouiller le plus possible les pistes afin de continuer à gagner beaucoup d'argent tout en payant très peu d'impôts. C'est un jeu de cache-cache quasi institutionnalisé qui s'est installé dans les rapports entre les entreprises et la Direction générale des impôts.

[1380] Youssoupha Sakrya DIAGNE et Kalidou THIAW, *Fiscalité et secteur informel au Sénégal*, op, cit. p. 1.

[1381] Gérard CHAMBAS, *Afrique au Sud du Sahara. Mobiliser des ressources fiscales pour le développement*, *op. cit*., p. 24.

[1382] Pierre LEMIEUX, « L'économie souterraine : causes, importance, options », Institut économique de Montréal, octobre 2007, cf. http://www.iedm.org/fr/605- leconomie- souterraine- causes- importance- options.

la loi[1383]. Pour améliorer les recettes fiscales, les pouvoirs publics en France et au Sénégal doivent lutter contre l'économie souterraine. Il faut réprimer tous les actes frauduleux. « Une telle répression favoriserait le transfert de l'ensemble des échanges « souterrains » sur le marché légal, donnant ainsi lieu à de nouvelles rentrées fiscales »[1384]. Cette méthode de répression n'est pas facile dans son application, car « l'économie souterraine et l'économie officielle sont intimement reliées et imbriquées l'une dans l'autre. Une part importante des revenus gagnés dans l'économie parallèle serait réintroduite dans l'économie officielle »[1385].

La pression fiscale en France est l'une des causes principales de l'économie souterraine. Le niveau de pression fiscale élevé (impôts et taxes) pousse certaines entreprises à des trafics illicites ou des travaux dissimulés. Comme le soulignent Friedrich SCHNEIDER et Dominik ENSTE, « dans presque toutes les études, une des causes les plus importantes (...) est l'augmentation du poids des impôts et des charges sociales de l'entreprise »[1386].

Le niveau élevé de la pression fiscale et des charges sociales en France, pousse les entreprises a inventé un cadre illégal leur permettant d'échapper à l'impôt. L'employeur et l'employé tentent très souvent d'établir à une relation de travail en dehors de l'économie officielle. Cette situation décrit le lien étroit entre les activités illicites ou l'économie souterraine. À chaque fois que les pouvoirs publics décident d'alourdir la fiscalité ou la réglementation, ils encouragent le trafic illicite et l'économie parallèle plus rentables.

Selon l'estimation du professeur Friedrich SCHNEIDER reprise par Valentin PETKANTCHIN, « les activités illégales auraient représenté 10,8 % du PIB en 2012 en France[1387]. Quelles que soient les estimations[1388], le poids de l'économie souterraine semble important en termes absolus, représentant par exemple pour un pays comme la France entre

[1383] Dossier de Presse, Commission nationale de lutte contre le travail illégal et contre la fraude au détachement des travailleurs, Le plan de lutte contre le travail illégal du gouvernement français, 2016. (http://www.gouvernement.fr/gouvernement/la- lutte- contre- le- travail- illegal).
[1384] Selon Valentin PETKANTCHIN, « Les causes fiscales et réglementaires de l'économie souterraine », Note économique de l'IEM, Mai 2013.
[1385] Friedrich SCHNEIDER, « *The Influence of Public Institutions on the Shadow Economy: An Empirical Investigation for OECD Countries* », *Review of Law and Economics* 6:3, 2010, p. 457.
[1386] Idem, p. 82.
[1387] Friedrich SCHNEIDER, Dominik ENSTE, « Shadow Economies: Size, Causes, and Consequences », *op. cit.,* p. 82.
[1388] Les agences nationales de statistiques de nombreux pays essayent également de tenir compte de l'économie dite « non observée ». Par exemple, l'Insee l'estime en France à entre 3,7 % et 4 % du PIB en 2008 à la place de 11,1 % selon la méthode de F. Schneider pour cette année- là. Voir la fiche de l'Insee, « Les comptes nationaux passent en base 2005 », mai 2011, p. 4.

75,1 milliards d'euros et 219 milliards d'euros »[1389]. Ainsi, le législateur français ne cesse d'inventer des moyens d'éradication de l'économie souterraine, le législateur sénégalais doit achever la fiscalisation du secteur informel.

2/ L'achèvement de la fiscalisation de l'informel : les voies de la réforme au Sénégal

La légalisation du secteur informel est une préoccupation des pouvoirs publics sénégalais. Ces derniers n'ont jamais cessé de rechercher des voies et moyens susceptibles soit de le fiscaliser, soit de le réduire à la portion congrue. Le ciblage des gros intervenants économiques qui paient moins d'impôt qu'ils ne le devraient, a le potentiel de générer des recettes conséquentes à moindre coût. Les dirigeants des petites entreprises sont, pour la plupart des analphabètes, ne sachant ni lire ni écrire et ne comprennent pas les multiples prescriptions fiscales. Pour certains, c'est ce qui les pousse à une gestion clandestine de leurs activités dans le secteur informel. Pour d'autres, c'est la défaillance des pouvoirs publics dans la gestion des deniers publics.

Les premières tentatives de fiscalisation (TVA) ont eu lieu, en 1993, sans succès, car les acteurs du secteur ont refusé, expliquant qu'ils ne tenaient pas de comptabilité régulière comme les entreprises légales. En 2004, l'État a institué la C G U, dont l'objectif était de simplifier la fiscalité pour les petites entreprises, favoriser le civisme fiscal, élargir l'assiette et adapter la fiscalité aux petites unités économiques[1390]. L'objectif du législateur était de les sortir de la clandestinité, si le dirigeant paie son impôt il ne sera plus inquiété pour le règlement de son impôt pour le reste de l'année suivante.

C'est un moyen pratique de faire entrer les petites entreprises dans le filet fiscal. Et l'adhérent issu du secteur informel peut bénéficier, sous certaines conditions, de la réduction du taux de l'impôt selon une limitation de plafonds. Donc le législateur avait affiché un objectif très clair de faire rentrer dans les rangs les acteurs du secteur informel. Par souci d'amélioration du civisme fiscal, de simplification des procédures, de création d'emplois et principalement d'encouragement à l'investissement privé, l'avènement de cette réforme semblait présenter un réel avantage pour les contribuables potentiels du secteur informel.

[1389] Selon Valentin PETKANTCHIN, « Les causes fiscales et réglementaires de l'économie souterraine », Note économique de l'IEM, Mai 2013.
[1390] Rapport d'étude sur l'environnement des Micro-Petites-Entreprises rurales au Sénégal, Ministères de l'agriculture et de l'élevage, rédacteur Alassane LO, 2008, p. 40.

Les pouvoirs publics pensaient que l'introduction de cet impôt synthétique assis sur les facteurs de production des entreprises informelles est une réponse apportée au problème. Mais les qualités théoriques de cet impôt (incitation à la production, progressivité) s'avèrent moins évidentes en pratique[1391].

Depuis la réforme de 2004[1392], le secteur informel demeure, les tentatives de fiscalisation du secteur informel n'ont pas produit les effets escomptés. Force est de reconnaitre que la CGU a eu un effet très limité sur le recouvrement des créances. Un très petit nombre d'entreprises informelles (quelques milliers sur les centaines de milliers d'entreprises existantes) y ont été assujetties. Le gouvernement a connu des difficultés d'application dues au manque de communication dès le début d'application de la CGU. Ainsi, dans le commerce de détail, la contribution du secteur informel aux impôts directs reste cependant très faible par rapport à sa part dans la valeur ajoutée de ce secteur.

En outre, pour cette dernière catégorie d'entreprises, le prélèvement n'a jamais atteint 5 % des ventes totales, ce qui représente un taux de recouvrement d'environ 50 % des sommes dues en 2004-2006. Sur la période 2004−2007, le secteur informel contribuait au Sénégal pour moins de 3 % des recettes fiscales directes[1393]. Les recettes fiscales du secteur informel rapportées aux impôts totaux prélevés sur le revenu des entreprises varient selon les secteurs d'activité : 1,1 % dans le primaire ; 0,9 % dans le secteur secondaire et 3,2 % dans le secteur des services[1394]. Le secteur informel génère une valeur ajoutée estimée à 2 655 milliards de Francs CFA représentant 41,6% du PIB[1395]. Ce qui décrit une certaine résistance à la pression fiscale.

[1391] Jean-François GAUTIER, Faly RAKOTOMANANA, François ROUBAUD, « La fiscalisation du secteur informel : recherche impôt désespérément », in *Tiers-Monde*, tome 42, n°168, 2001. Anthropologie du développement, fiscalité, géographie industrielle, éducation, p . 795-815 ; 2016 ; Source : http://www.persee.fr.
[1392] La loi n° 2004-12 du 6 février 2004 modifiant certaines dispositions du Code général des impôts (loi n° 92-40 du 9 juillet 1992).
[1393] Rapport final, Agence Nationale de la Statistique et de la Démographie (ANSD), Novembre 2013.
[1394] Idem.
[1395] Enquête Nationale sur le Secteur Informel au Sénégal (ENSIS) réalisée en 2011 par l'ANSD.

Section II : La résistance à la pression fiscale

La pression fiscale définit l'importance relative d'un impôt ou d'un groupe d'impôts (ou des prélèvements obligatoires, telles les cotisations d'assurances sociales sur les salaires) dans l'économie nationale.

La pression fiscale concerne les grandeurs macroéconomiques. Par exemple, on exprime le poids des impôts en pour cent du Produit intérieur brut (PIB) pour mesurer l'emprise de l'État sur les contribuables. Ou bien, pour mesurer la pression fiscale sur les entreprises, la somme totale des impôts sur le bénéfice qu'elles paient est mise en rapport à la somme totale de leurs bénéfices. Ces mesures permettent des comparaisons, en France et au Sénégal, de l'emprise de la fiscalité dans leur économie respective.

La pression fiscale constitue un contexte et un mécanisme permettant d'orienter l'affectation des ressources d'une économie, en particulier à travers des incitations fiscales, et de modifier la redistribution des revenus et des patrimoines. La politique budgétaire et fiscale d'un État détermine le taux et l'assiette des différents impôts et de là, la pression fiscale applicable aux différents acteurs de l'économie. Les analyses précédentes permettent d'affirmer un niveau de pression fiscale élevé, ce qui encourage très souvent des entreprises à recourir à la délocalisation fiscale que certains appellent d'ailleurs le dumping fiscal (**Para I**). D'autres ont monté des mécanismes de fraude fiscale ou d'optimisation fiscale (**Para II**).

Paragraphe I : Le recours à la délocalisation fiscale

S'interroger sur une éventuelle délocalisation s'explique généralement par une volonté de réduire la pression fiscale qui pèse sur les entreprises. Les marchés locaux de toute la planète font l'objet d'une déréglementation et d'une libéralisation[1396]. Par la délocalisation, les entreprises sont amenées de plus en plus à établir des maillons de leur processus de production dans d'autres pays où elles peuvent profiter d'avantages au chapitre des coûts ou, dans certains cas, d'un traitement réglementaire ou fiscal préférentiel[1397] (**A**). Cette situation de délocalisation

[1396] S. PAQUIN, *Économie politique internationale*, Paris, Montchrestien, Clefs Politique, 2005, p. 21.
[1397] Rapport du Conseil économique des Nations unies du 19 mars 2003, Distr. et Social Général, NU/CES/2003/13.

constitue un obstacle auquel les deux États doivent trouver des remèdes pour élargir leur assiette fiscale (**B**).

A/ L'impact de la pression fiscale sur la décision de délocalisation

L'impôt sur les bénéfices constitue pour la société une charge à gérer le coût tout en optimisant les différents choix fiscaux. C'est par le jeu de différents choix, choix entre des techniques fiscales ou choix entre des techniques juridiques préalables, que les objectifs de neutralisation et de régulation de la charge fiscale peuvent être atteints. En effet, les politiques fiscales s'inscrivant dans le sens d'une pression fiscale forte apparaissent clairement dans les systèmes fiscaux. Les facteurs sont économiques **(1**), mais aussi fiscaux (**2**).

1/ Les causes économiques

Ce procédé de fraude place l'entreprise qui l'utilise dans une situation de concurrence déloyale vis-à-vis des autres entreprises du même secteur respectueuses de leurs obligations. A priori, une entreprise devrait investir dans les pays à faible pression fiscale, soit en changeant de résidence, soit, pour les multinationales, en délocalisant une filiale. Le comportement de délocalisation des entreprises est intimement lié de la fluidité du capital physique et au facteur fiscal dans le choix de localisation des entreprises[1398]. Mais, les différences de niveaux d'imposition des bénéfices des entreprises entre pays influencent-elles les comportements de localisation des entreprises ?

La réponse n'est pas totalement affirmative. Car, parmi les éléments pris en compte par les entreprises en cas de délocalisation, les facteurs fiscaux ne sont pas prioritaires pour l'entreprise. Elle cible d'abord le potentiel du marché, ensuite le cadre géographique et humain, enfin les éléments fiscaux. Ce qui confirme le caractère certes significatif, mais tout secondaire de l'IS sur le choix de localisation des entreprises[1399].

Cependant le phénomène de la délocalisation serait plus marqué du côté français que sénégalais ; rares sont les entreprises sénégalaises qui se délocalisent dans d'autres pays.

[1398] Rapports d'information, https://www.senat.fr/rap/r98-483/r98-48347.html.

[1399] A. BENASSY-QUERE, M. CARRE-TALLON, M. CROZET, Une fiscalité compétitive dans un monde concurrentiel, Rapport pour le conseil de prélèvements obligatoires, CEPII, n°2009 – 02 octobre, 29 mai 2009, p. 41.

A priori toutes les entreprises ne sont pas susceptibles de se délocaliser. Sont principalement concernées les multinationales et les entreprises dont l'activité ne nécessite pas d'immobilisations importantes ou la proximité d'une clientèle. Or le Sénégal contrairement à la France ne possède pas d'entreprises multinationales, parfois les plus grandes entreprises sont des filiales de multinationales étrangères. Juridiquement, il n'existe pas de définition d'une opération de délocalisation.

On peut cependant considérer qu'il s'agit d'un transfert d'activité de production (et/ou de transformation) dans un lieu différent du lieu de consommation des produits ; s'agissant des opérations de délocalisation réalisées dans les pays à bas salaire par une entreprise dans le but de réaliser des bénéfices à faible coût de production (charges fiscales et coûts salariaux), et d'écouler celle-ci dans le pays d'origine et/ou dans un pays tiers[1400]. Révélatrice et conséquence de la globalisation de l'économie à la fois, la délocalisation pose aux États un défi aux multiples facettes.

Elle perturbe le tissu socio-économique et peut saper les structures financières des entités productives concernées. Ainsi, la complexité de ce phénomène provient d'abord de la multitude de schémas et de stratégies qui en sont les composantes. Elle découle aussi de son caractère souvent transnational qui interpelle deux ou plusieurs souverainetés fiscales distinctes. Le droit fiscal a ainsi du mal à appréhender les transactions commerciales ou financières issues des procédés de délocalisation.

Cette dernière se manifeste concrètement, soit par des opérations juridiques (on peut parler ainsi de délocalisation juridique lorsque le siège, par exemple, est déplacé vers une autre zone géographique), soit par des montages exclusivement financiers. Ces derniers mettent certes en œuvre des procédés juridiques (prise de participation dans le capital, fusion, ou apport d'actifs à des sociétés installées à l'étranger) qui sont dilués dans un montage très fin donnant aux opérations une visibilité brouillée pour le fiscaliste.

[1400] Jean-Pierre PETIT, « *Les délocalisations industrielles dans les pays en développement : Quels enjeux* ? » In: Revue française d'économie, volume 10, n°3, 1995, p. 13-4. Source : http://www.persee.fr/doc/rfeco_0769-0479_1995_num_10_3_983.

2/ Les causes fiscales

La délocalisation artificielle du siège social à l'étranger, rendant possible l'exercice non déclaré d'une activité sur le territoire national, prive le Trésor public de l'impôt dont l'entreprise est normalement redevable.

En outre, cette délocalisation permet éventuellement d'occulter la réalisation d'opérations imposables en France ou au Sénégal et d'éluder le versement de la TVA correspondante. De façon générale, l'opération de délocalisation implique une fiscalité du patrimoine de l'entreprise, une fiscalité des valeurs de haut bilan. Si, à ce niveau, la création et la cessation d'activités ne posent pas de problèmes insurmontables en fiscalité, il en est autrement des opérations de restructuration.

En droit fiscal français et sénégalais, il existe divers régimes tendant à encourager ou tout au moins à ne pas alourdir les mécanismes de restructuration[1401]. En outre, des difficultés surgissent quant au rattachement à une souveraineté fiscale précise des opérations, du fait de la mobilité croissante des entreprises. Cette discussion est classique en droit fiscal international, mais n'en garde pas moins toute son actualité. Ce qui pose un problème, ce sont les opérations ponctuelles qui entourent les délocalisations, celles qui se déroulent avant, pendant, et même bien après. De fait, le morcellement du mécanisme obéit à des préoccupations d'optimisation fiscale. Etablir à l'heure actuelle un bilan des délocalisations dues aux seuls différentiels fiscaux n'est pas aisé. Les analyses économétriques concernant l'impact de la fiscalité sur la localisation des investissements directs sont peu probantes. Les coûts de production (charges fiscales et coûts salariaux) ne seraient plus des déterminants de premier rang. En droit fiscal conventionnel, le lieu de résidence du bénéficiaire des revenus reste le critère retenu. Les modèles de l'OCDE et de l'ONU ne diffèrent pas sur cette position de principe, même si celui du dernier promet le partage de l'imposition. Toutefois, en cas de doute ou de conflits, il est fait recours à des critères supplétifs basés pour l'essentiel sur l'exercice du pouvoir de décision réelle. Il en est ainsi de la référence à la notion de siège de direction effective qui, sous l'impulsion de l'OCDE, tend à être le critère dominant[1402].

[1401] Philippe OUDENOT, *Fiscalité des sociétés et des restructurations,* 2014, 2e éd., Lexis-Nexis, p. 595-596.
[1402] La Cour suprême anglaise retient ainsi le lieu de « l'autorité supérieure » dans la décision « House of Lords, New Zealand Shipp Co v Thew », 1922, 8 TC, 208, 229 ; « Bradbury v English Jening cotton Co LTD », 1923, A. C. 744, 753 : « place of the paramount authority ».

En pratique, les modèles de convention fiscale ONU et OCDE se différencient sur le critère retenu pour conférer à un pays le choix d'imposer certaines transactions internationales. En effet, force est de signaler qu'un consensus n'est pas encore atteint pour des notions phares comme la résidence fiscale, base juridique de l'assujettissement à l'impôt.

Certains pays[1403] se réfèrent au « lieu de direction supérieure et du contrôle »[1404] ; d'autres, comme le Royaume-Uni, avec la réforme fiscale du 15 mars 1988, ont remplacé ce critère par le lieu de constitution[1405]. L'existence de pratiques préoccupantes de délocalisation d'entreprises dans une région économiquement intégrée est la preuve d'un dysfonctionnement de la politique fiscale qui y est menée.

Or, dans le même temps, l'existence d'une monnaie commune dans une région intégrée, comme l'UE et l'UEMOA, permet les comparaisons instantanées de pression fiscale et accentue les risques de nomadisme fiscal[1406].

B/ Les remèdes à la délocalisation

Les pouvoirs publics doivent absolument apporter des solutions permettant de lutter contre les délocalisations. Cela passe impérativement par une lutte contre le phénomène de l'évasion fiscale, de fraude fiscale et de l'optimisation fiscale. Cette lutte doit être menée sur le plan national (**1**) et international (**2**).

1/ La lutte à mener au niveau national

Le desserrement du taux de pression fiscale en France est un impératif, il passe par une baisse du taux de l'IS. La loi de finances pour 2017 n°2016-1917 prévoit une réduction progressive du taux de l'IS qui passera de 33.33% à 28% et permettra de desserrer le fardeau fiscal pesant sur les entreprises[1407].

[1403] Il en est ainsi de l'Irlande et des Pays Bas, pour les sociétés constituées à l'étranger.
[1404] Dicey et Morris by L. Collins, Conflicts of laws, 11th ed., 1987, rule 173.
[1405] J.-M. Tir Dicey et Morris by L. Collins, Conflicts of laws, 11th ed., 1987, rule 173.ard*, La fiscalité des sociétés dans la C.E.E*, éd. La Villeguérin, 4e éd., 1993-1994.
[1406] D. BROUSSOLE, in M. DÉVOLUY (sous la dir. de*), Les politiques économiques européennes*, Le Seuil, 2004.
[1407] Loi de finances pour 2017 n°2016-1917 a été adoptée 20 décembre 2016, JO, 30 décembre 2016.

Ainsi, « la France reconnait ainsi qu'en taxant des entreprises qui opèrent dans une économie ouverte, l'impôt sur les sociétés français nécessite des adaptations qui peuvent constituer autant d'opportunités »[1408]. Mais, deux mesures phares permettent d'alléger totalement la pression fiscale sur les entreprises.

Le Président de la République française, Emmanuel MACRON, entend transformer le CICE « en allègement de charges pérenne pour toutes les entreprises »[1409] et souhaite réformer l'impôt sur les sociétés et le ramener à 25% tout en conservant le taux réduit de 15% pour les PME. En effet, cet objectif de modération de la pression fiscale, avec la baisse du taux d'imposition des bénéfices des sociétés peut être une alternative délibérée à une politique par la dépense fiscale, en vue de l'attraction d'activités[1410] économiques sur le territoire français.

L'Allemagne a d'abord baissé son taux d'IS en fixant un taux unique 25% en 2000, puis elle a adopté une réforme en 2007, ramenant le taux de l'IS à 15%.

Cette réforme a été qualifiée comme une réponse nécessaire aux politiques de taux avantageuses pratiquées dans les États membres de l'Union. Plusieurs des États européens ont fixé à de bas niveaux les taux d'impositions des bénéfices des sociétés : 10% pour la Bulgarie et Chypre, 15% pour la Lituanie, 16% pour la Hongrie et la Roumanie, 19% pour la Pologne et la Slovaquie, etc.[1411]

Cependant, le dépassement des seuils à atteindre ne doit pas être un objectif ou une priorité absolue dans la zone UEMOA. Car, d'une part, le taux de pression fiscale en tant que tel n'est pas pertinent, son niveau pouvant être élevé sans pour autant qu'il ne renseigne sur son efficacité qui, elle, est mesurée en partie par l'envergure de l'assiette sur laquelle l'impôt est assis. D'autre part, l'objectif de convergence qui fixe un objectif semble être faussé, car le rythme pour l'atteinte des objectifs UEMOA est inégalitaire, certains font la course à la tête alors d'autres sont en retard. Il semble impossible pour l'institution UEMOA de mettre au pas tous les États membres au même rythme de pression fiscale.

[1408] Rapport du Conseil des prélèvements obligatoires en France, *Adapter l'impôt sur les sociétés française à une économie ouverte*, Décembre 2016, p. 3. https://www.ccomptes.fr.
[1409] Le programme d'Emmanuel Macron pour l'élection présidentielle 2017 ; https://en-marche.fr/emmanuel-macron/le-programme/entreprises.
[1410] Bernard CASTAGNÈDE, *Précis de fiscalité internationale*, 4e éd., PUF, p. 78.
[1411] Idem, p. 79.

Donc l'une des raisons pour lesquelles les États font très attention à la pression fiscale sur les entreprises se trouve dans la forte mobilité du capital. Ainsi, tout au moins par rapport au taux nominal, l'imposition des sociétés est fortement surveillée pour éviter, entre autres dysfonctionnements, les délocalisations massives vers d'autres souverainetés fiscales plus attractives. Au Sénégal, il reste entendu que beaucoup d'entreprises bénéficient aujourd'hui d'exonérations fiscales dans le cadre des régimes dérogatoires.

Cela est d'ailleurs révélateur de la course vers une pression fiscale la plus allégée possible à laquelle se livrent les entreprises. Dans un contexte économique difficile, les gains fiscaux des entreprises sont ainsi considérés comme des facteurs non négligeables de productivité.

2/ La lutte à mener au niveau international

La Commission a récemment mis en avant des propositions de Directives concernant l'impôt sur les sociétés. Elle propose la suppression de la retenue à la source pour les revenus d'intérêts et les redevances entre sociétés d'un même groupe et l'établissement d'un « code de bonne conduite »[1412]. La première proposition s'inscrit dans la suite logique de la Directive société mère, à savoir l'instauration de la neutralité à l'importation des capitaux.

L'adoption du code de bonne conduite en 1997 par le Conseil est d'un tout autre ordre[1413]. Elle vise à limiter les effets dommageables des comportements concurrentiels des États sur les finances publiques[1414]. La méthode la plus radicale pour éviter les délocalisations pour des raisons fiscales et restaurer les conditions de l'efficacité économique consiste à harmoniser les bases et les taux en Europe[1415], l'un ne pouvant s'effectuer sans l'autre.

[1412] Le « code de bonne conduite » est plus ambitieux : il vise à la fois les comportements optimisation fiscale des entreprises et les délocalisations que pourrait susciter la concurrence fiscale entre États. Ce code demande aux États membres de prendre l'engagement politique de s'abstenir de toute mesure donnant lieu à « une concurrence dommageable ».

[1413] Le code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises a été présenté dans les conclusions du Conseil des ministres de l'économie et des finances (ECOFIN) du 1er décembre 1997. Voir : Deux rapports intérimaires du groupe « Code de conduite » ont été présentés au Conseil ECOFIN, respectivement le 1er décembre 1998 et le 25 mai 1999 (doc. 12530/98 FISC 164 et 8231/99 FISC 119). Source : http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/harmful-tax-competition_fr.

[1414] Rapport l'OCDE, « La Concurrence fiscale dommageable - Un problème mondial », publié en 1998.

[1415] Etude sur la fiscalité des entreprises dans le marché intérieur, rapport des services de la commission européenne, 2002, n°7.2.2, p. 233.

Pourtant, le rapport RUDING[1416] préconisait cette forme d'harmonisation, mais il n'a jamais été suivi de Directives[1417]. Mais, il faut souligner qu'il existe de réels problèmes liés à la mise en place concertée d'une harmonisation des bases et des taux.

La Directive société mère en supprimant la retenue à la source pour les dividendes et la double imposition entre sociétés d'un même groupe, visait à assurer la neutralité à l'importation des capitaux, ce qui revenait à se rapprocher du principe de la source. Elle propose aujourd'hui d'étendre aux intérêts et aux redevances la Directive applicable aux dividendes. On peut penser que, dans la mesure où des conventions bilatérales existent dans la plupart des cas, ce type de réforme n'induirait que des modifications marginales du coût du capital.

Cependant la lisibilité des législations en serait certainement renforcée. À cet égard, l'UE d'une part, et l'UEMOA d'autre part, pourraient peut-être s'inspirer de la méthode du fractionnement des bénéfices utilisée aux États-Unis pour contrer les délocalisations de bénéfice[1418]. Cette méthode consiste à répartir le bénéfice imposable entre les États dans lesquels la multinationale a des filiales, sur la base de la part des immobilisations, des ventes et des salaires versés par l'entreprise dans chaque État[1419]. Mais naturellement, cette méthode est d'autant plus simple à appliquer que les bases imposables sont harmonisées. Cette harmonisation ne pose aucun problème aux États-Unis, compte tenu de l'existence d'un impôt fédéral sur les sociétés.

En revanche, elle reste difficile à mettre en œuvre dans l'Union européenne faute d'un centre de décision supranationale et d'un processus d'harmonisation inachevée dans l'UEMOA. Alors la France doit elle se résoudre à perdre toute influence sur son destin économique ? Certes, la fiscalité n'est pas tout,[1420] mais elle est une composante essentielle de l'attractivité d'un territoire. Alors, pour tenter de renverser la tendance, la France doit commencer par

---

[1416] Les principales conclusions étaient que les différences d'imposition peuvent influencer la localisation de l'investissement et être à l'origine de distorsions de concurrence et que si une certaine convergence était apparue dans le passé, les principales distorsions ne pourraient être réduites par le seul jeu des forces de marché ou par l'action isolée des États membres. Le comité a émis des recommandations qui relèvent essentiellement de deux catégories : l'élimination de double imposition et l'imposition des entreprises (taux, base, système). Voir :

[1417] Rapport du comité de réflexion des experts indépendants sur la fiscalité des entreprises (comité Ruding), Commission européenne, 1992.

[1418] Documents OCDE, *La fiscalité relative à la mondialisation des opérations financières sur les instruments financiers*, 1997, « *heads of publications service* », p. 49.

[1419] Documents OCDE, Les principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations françaises, 1998, « *heads of publications service* », p. 1 et ss.

[1420] La fiscalité n'est qu'un des éléments qui influencent les décisions de localisation, beaucoup d'autres différences qui font partie du cadre macro et microéconomique des pays constituent des déterminants du comportement réel des entreprises.

remettre à plat son système fiscal, trop complexe et trop peu favorable à l'implantation et au développement des entreprises ainsi qu'à une orientation bénéfique de l'épargne. C'est d'ailleurs tout aussi important pour le développement d'un tissu d'entreprises moyennes dont l'insuffisance est avérée. Toute simplification et allégement de la pression fiscale permet d'atténuer l'évitement fiscal.

Paragraphe II : Le recours à l'évitement fiscal du fait de la pression fiscale

En France, deux logiques concourent à des stratégies agressives : une logique de compétitivité (ou de dévaluation fiscale) visant à réduire la pression fiscale sur les entreprises pour améliorer leur compétitivité d'une part, et, une logique d'attractivité fiscale, visant à attirer sur le territoire national les facteurs de production les plus rares, d'autre part. Tandis qu'au Sénégal une logique de compétitivité et une logique d'incitation fiscale à l'investissement vise à augmenter la pression fiscale. La France et le Sénégal sont déjà les pays qui ont la plus forte pression fiscale dans leur zone communautaire, selon un rapport publié par l'institution basée à Paris. Ces deux constats génèrent des conséquences dans les deux pays : c'est l'évasion fiscale ou l'optimisation fiscale (**A**), mais aussi une réticence des investisseurs à s'implanter sur le territoire parce qu'il n'est plus attractif (**B**).

A/ L'évasion fiscale par l'entreprise

La charge fiscale qui pèse sur les entreprises varie entre la France et le Sénégal, mais aussi entre les différents États. L'écart entre les taux de pressions fiscales nationales motive les décisions d'évasion fiscale. L'entreprise en choisissant l'obligation fiscale étrangère la plus faible paie moins d'impôts en dehors du cadre institutionnel national. Il en découle une évasion de l'assiette de l'impôt (**1**) et une évasion fiscale à l'établissement de l'impôt (**2**).

1/ L'évasion de l'assiette de l'impôt

Tant dans la législation française que sénégalaise, nous retrouvons les concepts de fraude fiscale et d'évasion fiscale, diversement appréciés et utilisés de façon non différenciée. Cependant, la notion d'évasion fiscale est plus délicate à définir que celle de fraude fiscale.

La notion d'évasion fiscale[1421] est très proche de la notion de planification fiscale qui désigne en général, « l'habilité ou l'ingéniosité fiscale des contribuables à tirer le meilleur parti des lois existantes pour réduire leurs impôts, en toute légalité »[1422].

En tout état de cause, la fraude fiscale et l'évasion réduit l'assiette fiscale et porte atteintes aux ressources fiscales de l'État. Il existe plusieurs formes d'évasion dans l'assiette de l'impôt. Parmi lesquelles, on peut citer la manipulation des prix de transfert qui permet à l'entreprise d'échapper à l'impôt. Ainsi, « la problématique des prix de transferts permet aux entreprises françaises et aux entreprises étrangères installées au Sénégal de manipuler les bénéfices intragroupes »[1423]. Pour échapper à l'impôt dans les pays à forte pression, les entreprises délocalisent leurs revenus taxables dans les paradis fiscaux ou dans les pays à fiscalité privilégié. Pour s'implanter dans les paradis fiscaux, les entreprises pratiquent donc l'optimisation généralement utilisée par les multinationales. Ainsi, elles peuvent recourir à des sociétés de services[1424], à des sociétés relais ou encore des sociétés-écrans[1425], qui sont des sociétés fictives[1426]. La localisation de ces bénéfices à l'étranger passe par la diminution de la masse imposable dans l'État d'origine[1427] en l'occurrence celui de la France et du Sénégal.

Les administrations fiscales française et sénégalaise luttent farouchement contre l'évasion de la matière imposable dans les paradis fiscaux. Autant, les dispositions des articles 17 du CGI sénégalais[1428] et 57 du CGI français[1429] fixent les règles régissant les prix de transfert renforçant les prérogatives de l'administration face à la lutte contre ces formes de transfert indirect de bénéfice. Autant, les dispositions conventionnelles fiscales bilatérales conclues par

---

[1421] L'évasion fiscale dépasse le cadre d'une optimisation fiscale acceptable.

[1422] Patrick RASSAT, Thierry LAMORLETTE, Thibault CAMELI, *Stratégies fiscales internationales : optimisation fiscale internationale pour les entreprises, mondialisation et fiscalité, la fin des paradis fiscaux ? nouvelles opportunités*, éd., Maxima Laurent du Mesnil, Paris, 2010, p.160.

[1423] El Hadji Dialigué BÂ, *Le droit à l'épreuve de la mondialisation : la réglementation des prix de transfert au Sénégal,* Thèse de doctorat en droit, Université Paris 12, 2011, p. 10.

[1424] « Ces sociétés de services ont été définies lorsque l'article 155 A du CGI, qui a pour vocation de réattribuer au prestataire réel les sommes perçues par une société de pure façade située à l'étranger et apparaissant comme véritable prestataire, fut traité » ; Voir : Ophélie ALLOUARD, *Les frontières fiscales dans l'union européenne appliquées à la fiscalité des entreprises,* Thèse, Strasbourg, 2014, L'Harmattan, 2016, p. 340.

[1425] Les sociétés relais ou écrans ont pour vocation à diminuer l'assiette taxable de la société qui les contrôle, l'objectif premier de ces deux entités juridiques installés et imposables dans un pays à faible taux d'imposition » voir : Laurent LESERVOISIER, *Les paradis fiscaux*, PUF, Que sais-je ?, 1992 ; Ophélie ALLOUARD, *Les frontières fiscales dans l'union européenne appliquées à la fiscalité des entreprises*, *op. cit*., p. 340.

[1426] Patrick RASSAT, Thierry LAMORLETTE, Thibault CAMELI, op. cit. p. 160.

[1427] G. ATHENOSY, *« L'optimisation fiscale à l'étranger », in* LAMY, *Optimisation fiscale de l'entreprise : Audit fiscal des flux et de la structure. Choix fiscaux et comptables. Restructurations d'entreprises. Développement à l'international,* Editions LAMY, 2007, p. 401.

[1428] Loi 92-40 du 9 juillet 1992 modifiée, portant CGI sénégalais

[1429] Article 76 de la loi du 31 mai 1933 portant fixation du budget général de l'exercice 1933, *JO*, 1er juin 1933, est devenu l'article 57 du CGI et fait l'objet du circulaire n° 2076 du 1er février 1934

la France avec d'autres États et par le Sénégal avec d'autres États reprenant l'article 9 du Modèle de convention OCDE qui est lui-même identique à celui du Modèle de l'ONU, cherchent à éliminer les doubles impositions.

À la vérité, ces stipulations conventionnelles ne sont pas incompatibles avec des dispositions des articles 57 du CGI français et 17 du CGI sénégalais[1430]. Elles doivent ainsi recevoir la même interprétation[1431] selon une jurisprudence constante du Conseil d'État français. Ainsi, le juge administratif en admettant la compatibilité, admet par-là même que des entreprises des États contractants qui pratiquent des transferts indirects de bénéfices vers l'étranger peuvent faire l'objet de redressement sur le fondement des dispositions législatives précitées.

2/ L'évasion fiscale à l'établissement de l'impôt

L'évasion fiscale à l'établissement de l'impôt est une évasion par laquelle l'entreprise décide de délocaliser personnellement ses activités. Parfois, l'entreprise ne laisse aucun revenu ou patrimoine permettant au fisc de saisir sa créance c'est à dire l'impôt, c'est une évasion matérielle. Ainsi, la pression fiscale en France, pousse beaucoup d'entreprise a quitté le territoire pour s'implanter dans des pays à fiscalité privilégié. Il s'agit d'évidement fiscal qui peut se manifester sous forme d'optimisation fiscale**[1432]**. La notion d'optimisation fiscale**[1433]** consiste à minimiser principalement l'impôt sur les bénéfices afin de maximiser le résultat après impôts[1434]. Lorsqu'on est en présence d'un pays à fiscalité privilégiée, le taux de l'impôt sur les bénéfices y est inférieur à celui appliqué en France. Les multinationales pour bénéficier d'une fiscalité plus avantageuse peuvent décider d'ouvrir un établissement dans un pays donné, ce qui constitue pour ce dernier un gain en termes d'emplois, de productions et de recettes fiscales. Ces multinationales procèdent à des montages sophistiqués pour maximiser leurs bénéfices, payer moins d'impôt dans des pays à fiscalité privilégiée ou dans les paradis fiscaux.

[1430] P. LEVINE, *La lutte contre l'évasion fiscale de caractère international en l'absence et en présence de conventions internationales*, Paris, LGDJ, Bibliothèque de sciences financières, Tome XXIV, 1988, p. 413.
[1431] J. BIENVENU et T. LAMBERT, *Droit fiscal*, Paris, *op. cit.,* pp. 88 et s.
[1432] G. ATHENOSY, « L'optimisation fiscale à l'étranger », *in* LAMY, *Optimisation fiscale de l'entreprise : Audit fiscal des flux et de la structure. Choix fiscaux et comptables. Restructurations d'entreprises*. Développement à l'international, Editions LAMY, 2007, p. 401.
[1433] Gbewopo ATTILA, Gérard CHAMBAS, Jean-Louis COMBES, *La corruption et mobilisation des recettes publiques : une analyse économétrique sur les pays en développement*, CERDI-CNRS, Université d'Auvergne, 2006.
[1434] Bruno GOUTHIERE, *Les impôts dans les relations internationales*, 11e éd., Francis Lefebvre, 2016, p. 1032.

Les exemples de Google, Total, Amazon en sont une parfaite illustration. Le vocabulaire est désormais connu on parle du sandwich néerlandais[1435]. Ces formes de montages créent des situations de concurrence déloyale. Par exemple, la PME européenne qui hésite entre exporter ou créer une filiale à l'étranger ne raisonne pas de la même façon qu'un grand groupe multinational. La PME sera sensible à toutes les ponctions fiscales qui altèrent sa rentabilité d'exploitation et financière sur le territoire.

Le groupe multinational peut jouer bien davantage sur les prix de transferts pour déplacer l'assiette, là où la fiscalité est avantageuse. Il peut donc scinder la problématique et mixer les avantages dans chaque pays. Il sera plus sensible aux taux marginaux et à la fiscalité pesant sur les transferts de revenus entre entités du groupe. Le créateur ou l'entrepreneur sera particulièrement sensible au traitement fiscal de ses ressources propres et de son patrimoine, aux impôts pesant sur les plus-values de cession également, s'il compte faire des opérations en capital[1436].

En définitive, la compétitivité est moins une affaire de niveau de l'impôt que de qualité de l'impôt. Un bon système doit, d'une part, éviter de créer des distorsions dans l'allocation des ressources, d'autre part, l'impôt doit avoir pour contrepartie un État efficace, des biens collectifs de qualité. La fiscalité contribuera alors à la compétitivité.

Cette érosion des recettes fiscales, remet considérablement le rendement et l'efficacité de l'impôt en France. Elle fragilise également le principe de la justice fiscale. Remet en cause les équilibres économiques et déstabilise directement la politique fiscale d'incitation aux investissements. Aussi, faut-il lui chercher des remèdes.

[1435] La technique dite du « sandwich hollandais » est une technique d'optimisation fiscale visant à implanter une holding dans un pays à fiscalité privilégié comme les Pays-Bas tout en créant une filiale à l'étranger. Sur la base d'un contrat de prestation de service, la société mère facture à sa filiale un prix défiant la concurrence.
[1436] Olivier PASSET, « *Compétitivité fiscale de la France : où en est-on* ? », Xerfi-Synthèse n°2 - septembre 2013.

B/ La fraude fiscale par l'entreprise

La « fraude est à l'impôt, ce que l'ombre est à l'Homme »[1437]. Pour dire que la fraude est indissociable de l'impôt et dans cette optique que l'Homme est considéré comme un fraudeur né. Il cherchera par divers moyens à diminuer tout ou partie de son revenu imposable, dans un unique dessein qu'est celui de l'enrichissement personnel. La fraude fiscale est définie comme une action entreprise volontairement par le redevable ou contribuable en vue d'échapper à l'impôt. La fraude fiscale est donc une violation volontaire de la loi fiscale. Elle peut prendre plusieurs formes de dissimulation regroupées au sein de trois catégories : matérielle ou de sommes sujettes à l'impôt (**1**), comptable et juridique (**2**).

1/ La dissimulation matérielle ou dissimulation de sommes sujettes à l'impôt

C'est des procédés de dissimulation pénalement punissable. La dissimulation de matérielle est très répandue au Sénégal, surtout dans le secteur informel. Dans ce secteur les agents dissimulent pendant les contrôles fiscaux leurs matériels d'exploitation pour échapper aux taxes. Ces mêmes agents dissimilent le lieu de situation de l'entreprise commerciale, c'est-à-dire la domiciliation fiscale pour éviter les contrôles inopinés de l'administration fiscale. L'étude menée sur le secteur informel par Y. S. DIAGNE et K. THIAW montre, après observation, que le montant global qu'aurait dû honorer les entreprises de l'échantillon non enregistrées, au titre de la CGU, s'élève à 23 393 000 Francs CFA, soit 3,03% du chiffre d'affaires global de ces firmes (environ 773 millions).

Ce montant témoigne de la pression fiscale relativement faible que subissent les entreprises informelles de la part de l'administration fiscale sénégalaise[1438]. L'autre procédé est la dissimulation de sommes sujettes à l'impôt ou de l'omission de recettes existe en France tout comme au Sénégal[1439].

[1437] George POMPIDOU, Homme d'État français (1911-1974), Président de la République française entre 1969 et 1974.
[1438] Youssoupha Sakrya DIAGNE, Kalidou THIAW, *Fiscalité et Secteur Informel au Sénégal*, Document d'Etude n°09, DPEE/DEPE, 2008, p. 19.
[1439] Ce procédé est très courant et n'est pas considéré comme de la fraude au Sénégal car une importante des transactions commerciales se font en espèce, ce qui augmente le risque de dissimulation des recettes. La majorité des restaurants implantés dans les quartiers ne sont pas considérés comme des entreprises et ne disposent même pas de comptabilité.

La dissimulation de sommes sujettes à l'impôt est la fraude la plus répandue, en France la jurisprudence a eu l'occasion de rendre des décisions en matière de fraude. Le caractère délictueux des dissimulations était établi lorsqu'elles proviennent d'opérations fictives ou de création de sociétés fictives[1440]. C'est le cas d'un promoteur qui dissimule volontairement des sommes sujettes à l'impôt sous le couvert de sociétés civiles immobilières qui étaient fictives[1441] ou d'une dissimulation indirecte de la majorité des parts d'une SCI[1442]. Aux termes des articles 1741du CGI français[1443] et 679 du CGI sénégalais, le délit de fraude fiscale est pénalement sanctionné dès lors que le délit de fraude fiscale est matérialisé par une soustraction frauduleuse à l'établissement, une dissimulation, détournement d'impôt etc..[1444].

2/ La dissimulation juridique et comptable

La dissimulation juridique est une forme de fraude consistant à dissimiler une situation de fait derrière une situation de droit apparente non imposable. C'est le cas de « la dissimulation systématique d'achats et de ventes, appuyée sur une comptabilité imprécise et fallacieuse »[1445]; c'est également le cas de « l'existence de factures d'achats fictives délivrées par une société, dont le contribuable était le président directeur général, à l'entreprise exploitée par celui-ci, en location-gérance, portant sur des matériels déjà cédés par une autre société que dirigeait le même contribuable »[1446]. L'administration fiscale française qualifie également de fraude le fait, pour une entreprise, de s'abstenir d'inscrire en comptabilité une part importante de ses achats et de les faire régler, au moyen de mandats-poste, par son gérant, lequel encaissait par ailleurs sur un compte personnel les recettes sociales[1447]. Cependant, l'administration fiscale ne doit pas rester figée à la qualification juridique de l'acte qui lui est présenté.

[1440] La fictivité de la société créée pour le besoin d'un montage a été reconnue dans un arrêt : Cass. 1er civ,. 12 nov. 1998, n°96-18-041, Baylet : JurisData n°1998-004245, en l'espèce le caractère fictif de la SCI était démontré « défaut de fonctionnement de la société » ; « absence d'acte de gestion relatif à l'achat ou à la vente de valeurs mobilières effectué, absence d'autonomie financière, absence d'apports réels de deux associés » ; Voir sur le thème : Martine BETCH, *Le juge judiciaire et l'impôt*, Litec, Lexis-Nexis, 2010, p. 146 ; Gilbert TIXIER, Philippe DEROUIN, *Droit pénal de la fiscalité*, Dalloz, 1989, p. 23-24.

[1441] Cass. Crim 21 janvier 1975, Bull. n° 23p, 60 ; CE du 10 mai 2017, 408367, *Inédit*.

[1442] ; Cass. Com., 13 jan. 2009, n°07-20-097: Juris-Data n° 2009-046581; *Dr. Fisc*. 2009, n°17, comm. 294, note J-F. Duchêne et M. Epstein; *JCP N* 2009, n° 24, 1205; Martine BETCH, *Le juge judiciaire et l'impôt*, Litec, Lexis-Nexis, 2010, p. 147.

[1443] Loi n°2013-1117 du 6 décembre 2013 - art. 9 (France) ; Loi n°2012-31 du 31 décembre 2012 portant code général des impôts (Sénégal).

[1444] Elhadji Dialigué BA, *Procédures fiscales*, Sénégal, éd,. L'Harmattan, p. 179.

[1445] CE, arrêt du 24 septembre 2003, n° 237990 ; Voir : http://bofip.impots.gouv.fr.

[1446] CE, arrêt du 15 décembre 1993, n° 84181 ; Voir : http://bofip.impots.gouv.fr.

[1447] CE, 4 février 1985, n° 39600 ; Voir : http://bofip.impots.gouv.fr.

Elle doit rechercher la situation réelle derrière la situation apparente. De ce point de vue, l'administration dispose de plusieurs moyens pour détecter la nature exacte d'une opération ou d'un acte juridique.

Le fisc peut se servir du droit de communication visé aux articles L. 85 du LPF[1448] et 571 du CGI sénégalais[1449] pour remonter les informations jusqu'à la source afin d'identifier l'entreprise concernée par l'opération et les agents des impôts peuvent faire des descentes sur place. Ainsi, l'entreprise peut s'exposer à des sanctions pour avoir violé la loi fiscale. C'est une forme de fraude très développée.

Pour les impôts établis sur déclaration, la comptabilité sert fréquemment d'instrument de vérification à l'administration. La fraude comptable apparaît comme le procédé classique de fraude fiscale. Le secteur informel sénégalais regorge d'exploitants de ce genre. Certaines petites structures ou PME n'ont pas de comptable, d'autres ont tendance à pratiquer un double bilan : un bilan fiscal qui est présenté au fisc pour l'établissement des impositions et un bilan réel qui retrace fidèlement la réalité des opérations[1450].

En revanche, si le CGU ne permet pas de recouvrir la créance, le fisc peut procéder à des recoupements de données et déceler des dissimulations. Cette reconstitution des informations porte sur les bons de commande, les factures, les bons de livraison, les relevés de comptes bancaires, l'administration peut parfois s'appuyer sur l'APIX[1451] pour obtenir des informations, ou effectuer des déplacements sur place. En France peu d'entreprises s'aventure à ce type de fraude, en revanche au Sénégal parfois les entreprises légalement identifiées par la DGID et l'APIX font de la sous-traitance dans le secteur informel afin d'éviter le paiement total ou partiel de leurs impôts. Le législateur sénégalais s'est intéressé aux comptables qui tiennent une fausse comptabilité. Dès l'instant que le caractère frauduleux est avéré, l'article 682 du CGI sénégalais réprimande au même degré que la loi pénale France[1452] et 682 du CGI sénégalais, la tenue d'une comptabilité irrégulière[1453].

[1448] Le droit de communication à l'égard des commerçants prévus par la loi du 31 juillet 1920 et le décret du 20 juillet 1934 a été codifié à l'article à l'article L. 85 du LPF français.
[1449] En droit sénégalais, la loi 2012-31 du 31-12-2012 portant CGI marque l'ouverture de l'exercice de ce droit aux agents des impôts et domaines mais aussi aux agents du cadastre, ce qui n'existait pas dans l'ancien code.
[1450] Paul-Marie GAUDEMET, Joël MOLINIER, *Finances publiques, Politique financière, Budget et Trésor*, 7e éd., L.G.D.J, 1996, p. 237.
[1451] Agence pour la promotion et l'investissement des grandes entreprises (APIX).
[1452] L 64 du LPF et 1732 du CGI français.
[1453] Elhadji Dialigué BA, *Procédures fiscales, Sénégal*, *op. cit*., p. 180.

Cependant, en droits nationaux, l'amélioration des recettes fiscales et la stratégie de lutte contre la fraude fiscale passent nécessairement par l'amélioration des outils du contrôle fiscal, sur ce point l'administration fiscale française dispose plus de moyens techniques financiers humains que celle du Sénégal, pour redresser les entreprises frauduleuses.

Au Sénégal, malgré la ferme volonté affichée par le nouveau code général des impôts, d'importants efforts sont attendus sur le plan humain et financier. Les agents fiscaux ont beaucoup de mal à appréhender certaines entreprises frauduleuses du fait du manque de moyens de lutte face au secteur informel. La création d'entreprise fictive, l'absence d'adresse et d'identification des petites entreprises dans les fichiers de la DGID sont les principaux obstacles au contrôle fiscal des agents des services fiscaux sénégalais. Le renforcement de l'action pénale est une nécessité. Certes, la législation des deux États prévoit la responsabilité pénale de l'entreprise en cas de fraude fiscale. Mais, elle a été érigée en valeur constitutionnelle par le conseil constitutionnel français, au Sénégal, en revanche, elle n'a pas la même valeur, elle constitue une préoccupation pour le législateur qui en fixe les règles et il revient à l'administration de contrôler et parfois de sanctionner.

Conclusion chapitre I

L'analyse de ce chapitre permet de constater le niveau élevé de pression fiscale en France et au Sénégal si on compare les deux pays par rapport aux pays membres dans leur espace communautaire. Mais, on compare les deux pays, on constate que la France a un niveau de pression fiscale plus élevé que la France. A cela s'ajoute une différence au niveau des assiettes. Le Sénégal a une assiette étroite, établie et recouvrée de façon approximative alors qu'en France l'assiette est large, établie et recouvrée de façon juste. Cette distinction crée forcément des différents au niveau des recettes fiscales des deux pays. La fiscalité dominante au Sénégal est la fiscalité indirecte et une partie importante de celle-ci est fournie par les droits de douanes, encore appelés « fiscalité de porte », à l'importation comme à l'exportation.

Cependant, fonder ces recettes fiscales sur un ensemble restreint de taxes peut déséquilibrer la structure fiscale d'un pays. Certains contributeurs sont excessivement représentés dans l'assiette fiscale. C'est le cas des entreprises du secteur formel ou structuré. D'autres sont sous représentés, c'est le cas des entreprises du secteur informel.

C'est la prolifération des entreprises de ce secteur qui explique en partie la concentration de l'administration fiscale sur les recettes issues de la fiscalité indirecte beaucoup plus facile à recouvrir. Or les pays qui s'appuient exagérément sur un type d'impôt courent plusieurs risques. En effet, l'érosion de cette source d'imposition provoquera l'effondrement des recettes fiscales. De même, une assiette fiscale volatile peut faire planer l'incertitude sur les recettes[1454]. L'analyse de ce chapitre a permis de constater que le niveau de pression fiscale n'a cessé d'accroitre en France et au Sénégal ce qui a un impact sur les recettes fiscales des deux Pays.

[1454] Alex MUBIRU, Mthuli NCUBE, Léonce NDIKUMANA, *La mobilisation des ressources intérieures à travers l'Afrique : tendances, défis et possibilités d'action,* Comité des Dix Note d'information N° 2 / 2010, Banque africaine de développement (BAD), Bureau de l'économiste en Chef, 2010, p. 7, http://www.afdb.org.

CHAPITRE II : Une dissemblance au niveau des recettes fiscales

Le droit fiscal fait recette, comme l'a montré le professeur Maurice COZIAN[1455].

Il faut parcourir les budgets des États pour s'en rendre compte et le temps consacré par les administrations fiscales pour recouvrir les créances étatiques est non négligeable.

Une recette est le total des sommes reçues, des rentrées d'argent[1456]. Elle peut être fiscale ou non fiscale. Les recettes fiscales désignent toutes les sommes d'argent versées à l'État pour le paiement de l'impôt. Elles représentent une part énorme des recettes totales des États.

Elles sont composées de plusieurs types d'impôts : l'impôt sur le revenu, la TVA, l'impôt sur les sociétés ou encore les droits de mutation la liste est non exhaustive. A l'inverse, les recettes non fiscales qui représentent tous les produits qui proviennent de sources autres que les impôts sont d'origines diverses. Il peut s'agir de produits de la vente de biens ou de services par une entreprise, par exemple. Invoquer les recettes fiscales dans les deux États, c'est analyser l'appréciation de la performance des deux États en matière de recettes publiques (recettes fiscales et non fiscales), qui repose sur plusieurs catégories de critères permettant de définir un niveau optimal des recettes publiques. Pour financer leur budget de fonctionnement, la France et le Sénégal disposent d'outils fiscaux et juridiques différents justifiant une disparité de structure des recettes fiscales (**Section I**). Cependant, leur obsession à vouloir couvrir les charges publiques, les motiver constamment à inventer des politiques fiscales d'amélioration des recettes (**Section II**).

Section I : La disparité des recettes fiscales nationales

Si le prélèvement des impôts a fait par le passé l'objet de critiques acerbes de la part de nombreux économistes, le contexte dans lequel nous vivons semble redonner un regain d'intérêt à la mobilisation des recettes fiscales dans une économie. Si d'un côté on avait les partisans du libéralisme économique selon lesquels le marché permet d'assurer le bien-être social, à l'opposé nous avions en revanche les pourfendeurs de l'interventionnisme étatique, pour qui l'État est un planificateur bienveillant.

[1455] Préface de Maurice COZIAN dans l'ouvrage de Jacques GROSCLAUDE, *La doctrine fiscale en France, 1999-2002,* Tome 2, éditions du Jurisclasseur, 2003, p. 2.
[1456] Gérard CORNU, *Vocabulaire juridique*, Association Henri Capitant, 10e éd., PUF, Paris, 2014.

Le Sénégal doit mener une politique économique efficace en adaptant sa fiscalité à l'économie, en la rendant plus large et en la faisant pénétrer dans les zones départementales et rurales où elle est absente, ce défi devait être clairement établit dans le plan Sénégal émergent (PSE) mis en œuvre par les pouvoirs publics en 2012. Cette vision est nécessaire pour un pays comme le Sénégal qui tire l'essentiel de l'argent nécessaire au fonctionnement de l'administration centrale et de ses démembrements (ressources budgétaires) à travers les recettes fiscales. Les recettes fiscales de l'État représentent plus de 90 % de l'ensemble de ses recettes en France et 95% au Sénégal[1457]. Elles sont composées d'impôts directs et indirects (distinction entre contribuables et redevables).

Elles permettent à l'État de mettre en œuvre ses différentes politiques publiques. La procédure et les techniques utilisées dans la collecte de ces recettes fiscales sont mieux structurées en France, impactant ainsi le montant des recettes fiscales recouvrées et décrivant ainsi une disparité quantitative et qualitative des recettes fiscales recouvrées au niveau national (**Paragraphe I**) et une dissymétrie des recettes fiscales au niveau communautaire (**Paragraphe II**).

Paragraphe I : Les disparités quantitatives et qualitatives

La mobilisation des recettes fiscales constitue un besoin crucial qui contribue significativement au budget des États. Il s'agit d'une préoccupation particulièrement forte en France et au Sénégal. En effet, les recettes fiscales varient d'un État à l'autre.

Leur performance dépend d'un ensemble de facteurs, tels que le dynamisme des institutions, des politiques fiscales menées au niveau national, mais aussi des moyens dont dispose l'État pour recouvrir l'impôt constituant la principale source de financement du budget.

Des disparités quantitatives (**A**) et qualitatives (**B**) semblent s'instaurer entre les deux États du fait du réseau dynamique en matière de gestion des recettes fiscales de la France et du fait du retard important notamment dans les domaines des moyens techniques et financiers du Sénégal.

[1457] Agence Nationale de la Statistique et de la Démographie. Situation Economique et Sociale du Sénégal, Chapitre « Finances Publiques ». Editions de 2008 à 2014.

A / Les disparités quantitatives

Le mécanisme de recouvrement des bénéfices des entreprises, est l'un des facteurs explicatifs de l'évolution des recettes fiscales. L'analyse des moyens d'ordre matériels, financiers et juridiques montre une disparité entre la France et le Sénégal quant au montant des recettes fiscales recouvrées (**1**) et quant au montant des recettes non recouvrées (**2**).

1/ Les recettes fiscales recouvrées

Le recouvrement de l'impôt est une étape dans la phase de procédure fiscale, il constitue l'ensemble des actions menées par les services fiscaux français et sénégalais, en vue de l'extinction de la dette de l'entreprise. Il nécessite la mobilisation de moyens matériels, financiers et juridiques suivant les modalités et procédures appropriées et définies par les lois et règlements en vigueur en France[1458] et au Sénégal[1459]. Aussi bien en France qu'au Sénégal, l'accroissement des recettes fiscales recouvrées passe nécessairement par l'efficacité des moyens matériels et humains des structures de recouvrement des administrations fiscales.

La performance du recouvrement des recettes fiscales dans les deux États est distincte, elle est plus visible en France qu'au Sénégal. Dans la loi de finances pour 2014, les recettes fiscales en France atteignaient 284,4 milliards d'euros nets pour son évaluation initiale en 2014 et 273,3 milliards d'euros pour son montant révisé contre 1561 milliards Francs CFA au Sénégal dans la loi de finances initiale pour 2014. En France, les recettes fiscales recouvrées au profit de l'État (en Millions d'euros) au titre de l'impôt sur les sociétés s'élèvent à 57 304 millions d'euros en 2014, 59 749 millions d'euros en 2015 et 56 616 millions d'euros en 2016[1460]. L'impôt sur les sociétés (IS), entre 2015 et 2016, accuse une baisse d'environ 5 %. Cette baisse est conforme aux prévisions du projet de loi de finances rectificative de 2016.

[1458] Article L. 257-0 A du Livre des procédures fiscales ; Articles 1657 à 1659 A du CGI français.
[1459] Directive n°7/2009/CM/UEMOA portant Règlement général sur la Comptabilité publique au sein de l'Union économique et monétaire ouest africaine (UEMOA), transposée en droit interne par le décret n°2011-1880 du 24 novembre 2011 portant Règlement général sur la Comptabilité publique ; - l'Acte uniforme portant Organisation des Procédures simplifiées de Recouvrement et des Voies d'Exécution (AUPSVE) ; - le décret n°64-572 du 30 juillet 1964 portant Code de Procédure civile ; loi n°2012-31 du 31 décembre 2012 portant Code général des Impôts, modifié.
[1460] RA, *Rapport d'activité* de la DGFiP, Cahier des statistiques, 2016, p. 8.

Ainsi, le pourcentage de recouvrement spontané des impôts des sociétés en France reste stable et tourne autour de 98% selon la DGFiP, il représente 98,17% en 2014, 98,26% en 2015 et 98,24% en 2016[1461]. En revanche, au Sénégal jusqu'en 2008, le recouvrement des impôts était partagé entre deux administrations, la DGID et de la DGCPT. L'inconvénient de ce système est qu'il limitait les performances en matière de recouvrement. C'est le décret n°2008-1224 du 30 octobre 2008 qui fixe le principe de transfert du recouvrement et c'est l'arrêté n° 591/MEF qui en a fixé les modalités pratiques, en définissant notamment le calendrier d'exécution de ce transfert. Cette phase de transfert a entrainé, entre 2009 et 2012, une évolution rapide des impôts directs et taxes assimilées essentiellement due aux bonnes pratiques de recouvrement mises en œuvre par l'administration fiscale (ANNEXE 2)[1462].

En revanche, à partir de 2012, les impôts directs en général et l'IS en particulier vont connaitre des contreperformances dues en grande partie par l'instauration de la loi n°2012-31 du 31 décembre 2012 portant Code général des Impôts. Ce nouveau CGI instaure un droit commun incitatif structuré autour d'un certain nombre de réformes concernant l'IS et d'autres impôts[1463]. Respectivement, l'IS et les autres impôts directs et taxes assimilées (l'IR la CFCE[1464]) ont connu un taux de croissance constant pendant cette phase. Cette croissance est en grande partie due aux bonnes pratiques de recouvrement mises en œuvre par l'administration fiscale depuis le transfert opéré en 2009.

Ainsi, le gouvernement a pris « la décision de transférer progressivement à partir du 1er janvier 2009 la compétence du recouvrement des impôts directs d'État aux comptables de l'administration fiscale. Cette mesure, destinée à faciliter la lutte contre la fraude fiscale, permet de renforcer la cohérence du système de gestion des finances publiques »[1465]. En revanche, il subsiste des contreperformances des impôts directs en 2013. Cette baisse est due par l'instauration de la loi n°2012-31 du 31 décembre 2012 portant Code général des Impôts.

[1461] Idem, p. 9.
[1462] Source données départementales.
[1463] L'impôt sur le revenu des personnes physiques, la retenue à la source sur les revenus des valeurs mobilières, la patente, la CFCE et la CFCPB.
[1464] Contribution Forfaitaire à la Charge de l'Employeur (C.F.C.E.)
[1465] Extrait de l'exposé des motifs de la loi 2009-10 du 23 janvier 2009 modifiant certaines dispositions du Code général des impôts/ J. O de la République du Sénégal n°6478 du samedi 04 juillet. Voir sur ce sujet :

En effet, à travers l'élaboration de ce texte, le gouvernement a adopté le droit commun incitatif. Le montant des recettes fiscales réalisées[1466] par les deux États est lié à plusieurs facteurs : la performance économique du pays, les mesures de politiques fiscales envisagées, les moyens financiers et humains. Au-delà de ces facteurs, la gestion de la collecte des recettes fiscales et l'analyse des mécanismes de recouvrement des impôts directs en général et de l'IS en particulier devraient constituer un effet stimulant sur l'accroissement des recettes fiscales.

2/ Les recettes fiscales non recouvrées

Les administrations fiscales française et sénégalaise, pour recouvrir l'impôt, disposent d'une strate de moyens juridiques institués par les lois nationales. Cependant, la diversité de ces moyens[1467] ne leur garantit toutefois pas l'assurance de recouvrir l'impôt. Ils sont une source non négligeable du risque de non-recouvrement. Deux situations se posent, soit les créances fiscales présentent une difficulté particulière de recouvrement, soit elles sont irrécouvrables. Dans la première situation, il s'agit des créances détenues sur des entreprises individuelles parties sans laisser d'adresse, situation fréquente au Sénégal ; des sociétés nationales insusceptibles de poursuite ou dont les poursuites entraveraient l'exécution de leur mission de service public ; des actions en recouvrement du comptable tenues en échec par des situations objectives qu'il ne peut cependant valablement invoquer pour sa décharge [1468]. Dans la deuxième situation, les créances sont irrécouvrables. C'est l'hypothèse où le caractère irrécouvrable aura été constaté par un document faisant foi en justice, par exemple une liquidation judiciaire ou une cessation d'activité, situation fréquente dans les deux pays. Soit le caractère d'irrécouvrable aura été constaté par un acte valant décharge de l'entreprise, soit par une circonstance particulière établissant une situation d'amnistie fiscale, situation existante et constatée au Sénégal[1469] et rare en France.

[1466] En France tout comme au Sénégal, les ressources du budget général de l'État sont principalement fiscales, particulières non fiscales. Le montant brut de ces recettes fiscales et non fiscales est toutefois amputé de divers prélèvements et remboursements au profit de bénéficiaires autres que l'État. Cette soustraction permet de déterminer le montant des ressources nettes que l'État peut affecter à la couverture de ses charges budgétaires propres.

[1467] Ces armes dont dispose l'administration fiscale pour déclencher le recouvrement sont spécifiques au droit fiscal et prévues par les textes fiscaux. Mais parfois l'administration peut utiliser les moyens de droit commun comme tout créancier.

[1468] Khady GUEYE, *Evaluation du transfert du recouvrement*, Mémoire de fin d'études, ENA-Promotion 2013-2015, p. 57.

[1469] L'ancien président avait épongé 12 milliards FRANC CFA de dettes fiscales au profit des entreprises de presses. En moins de deux ans, elles décrochent une mesure très salutaire pour leur survie, 7 milliards d'amnistie fiscale obtenue.

En tout état de cause, l'administration fiscale en France tout comme au Sénégal doit déployer les moyens techniques, financiers et humains pour récupérer les recettes fiscales non recouvrées.

En France, au cours des trois dernières années, plusieurs actions de recouvrement touchant les impôts des professionnels ont été menées. Et sur la période allant de 2014 à 2016, les opérations de relance, c'est-à-dire des lettres de relance et des mises en demeure de payer, ont représenté 1 550 205 (dossiers) en 2014, 1 673 135 (dossiers) en 2015 et 1 703 478 (dossiers) en 2016[1470]. A cela s'ajoutent les actions en recouvrement forcé, encore appelées actions de « masse », ainsi rien que les avis à tiers détenteur sont passés de 752 531 (dossiers) en 2014, à 807 263 (dossiers) en 2015 et à 872 649 (dossiers) en 2016[1471].

Dans le cadre du recouvrement de ses créances, l'administration fiscale française tout comme sénégalaise peut prendre des mesures conservatoires, des saisies immobilières, des assignations en liquidation judiciaire ou déclencher une action en justice avec la saisine de l'une des juridictions civiles, commerciales, administratives conformément aux textes légaux prévus dans les Codes généraux des impôts. Concernant l'IS, avec la réunion des fonctions d'assiette et de recouvrement relatives à l'IS à la DGID, les conditions semblent désormais réunies pour améliorer le recouvrement du produit de l'IS.

Un renforcement de l'efficacité des contrôles sert certainement à engager une application plus orthodoxe des prix de transfert. Il y a nécessité d'un contrôle plus efficace de l'IS. Le Sénégal doit améliorer ses efforts de lutte contre la corruption qui a tendance à avoir des effets négatifs sur la performance de recouvrement de recettes publiques.

En effet, le constat DAVOODI et TANZI[1472] et la démonstration BA et DIAGNE, fait apparaitre « un niveau élevé de corruption a tendance à compromettre la performance des entités de recouvrement de recettes fiscales »[1473].

[1470] RA, *Rapport d'activité* de la DGFiP (France), *op. cit*., p. 11.
[1471] Idem, p. 11.
[1472] Vito TANZI and Hamid DAVOODI, « *Roads to Nowhere: How Corruption in Public Investment Hurts Growth. Vito Tanzi and Hamid Davoodi, 1998* » ;
[1473] Arona BA et Youssoupha Sakrya DIAGNE, *Evaluation du Potentiel fiscal du Sénégal*, DGPPE/DPEE/DEPE, Document d'Etude n°34, 2016, p.19.

En effet, le Sénégal est parmi les quatre pays les moins corrompus[1474] avec le Bénin, le Burkina Faso et le Niger. Il fait partie de ceux qui réalisent les prélèvements d'impôts les plus élevés[1475]. Deux grands chantiers portant sur le système fiscal sénégalais doivent être entamés. D'abord, pour une meilleure performance du recouvrement des recettes fiscales, une fusion de la DGID et de la DGCPT comme observée dans l'hexagone[1476], permettra une rationalisation des administrations. Ensuite, une modernisation de la formation et des infrastructures fiscales permettra de retrouver un recouvrement optimal des recettes fiscales. La France a su développer un réseau et des moyens financiers, techniques et humains pour rendre efficace ses recettes fiscales[1477]. Etant donné que la lutte contre la corruption est indissociable du renforcement des capacités des administrations fiscales françaises et sénégalaises, un partenariat efficace permettra l'amélioration du recouvrement de l'impôt.

B/ Les disparités qualitatives

Une comparaison entre la France et le Sénégal montre que l'IS se caractérise par une forte volatilité liée à son assiette, qui dépend du bénéfice des entreprises. En comparaison avec le Sénégal, le rendement de l'IS en France est plus proche de celui de ses voisins[1478] (**1**). Mais le niveau de pression fiscale élevé ne traduit pas bon un rendement car, malgré son taux élevé le rendement de l'IS dans les deux pays est faible (**2**).

1/ Le rendement de l'impôt sur les bénéfices

En France, la liste de recettes fiscales et non fiscales qui alimentent le budget général et les montants prévisionnels correspondants figure à l'état annexe de la loi de finances[1479]. En 2008, l'impôt sur les sociétés avait rapporté un peu plus de 64 milliards d'euros pour tomber à 51 milliards d'euros en 2009 avec une baisse de -21% et se stabiliser à 51 milliards d'euros en

[1474] Évaluation de la corruption au Sénégal, « *Management Systems International* », Agence des Etats-Unis pour le développement international (USAID), 28 AOÛT 2007, p. 8 et ss ; Source : http://pdf.usaid.gov/pdf_docs/Pnadk549.pdf.
[1475] Vito TANZI et Howell ZEE, *Une politique fiscale pour les pays en développement*, Édition française, Division française, Services linguistiques du FMI, Traduction : Pierre Pellerin, mai 2001.
[1476] En France, la fusion de la direction générale des impôts (DGI) et de la direction générale de la comptabilité publique (DGCP) a donné naissance, le 4 avril 2008, à la direction générale des finances publique (DGFiP). Voir sur ce thème : Thierry LAMBERT, *Procédures fiscales*, 2e éd., LJDJ, Lextenso-éditions, p. 29
[1477] Gbewopo ATTILA, *Corruption, fiscalité et croissance économique dans les pays en développement,* Thèse de doctorat en économie, Université d'Auvergne, 2007, p. 242.
[1478] 2,3 % du PIB en 2012, contre 2,3 % en Italie, 2,7 % en Allemagne et au Royaume-Uni.
[1479]François CHOUVEL, *Finances publiques*, 2014, mémentos 2014, 17e éd., Gualino, Lextenso-éditions, p. 110.

2010 (produit brut soit 13% des recettes fiscales)[1480], avant de connaitre une hausse ascendante à partir de 2010-2013 pour atteindre 49,7 milliards d'euros[1481]. Selon les informations communiquées le 15 janvier par le gouvernement, les recettes fiscales nettes atteignent au 31 décembre 2014 près de 275 Millions d'euros en raison d'un meilleur rendement de l'IS et de la TVA[1482].

Dans la loi de finances initiale (LFI) de 2017, les recettes fiscales nettes, c'est-à-dire après les dégrèvements et remboursements d'impôts, du budget général de l'État représentent 292,4 milliards d'euros, soit 95,3% des recettes nettes de l'État. Les recettes fiscales brutes représentent 401,2 Millions d'euros, dont 59,1 Millions d'euros soit 14,7% pour l'IS[1483]. Comparée au Sénégal, la part de l'impôt sur les sociétés en France est beaucoup plus basse en termes de recettes fiscales collecté par l'État. Ceci est dû à la différence des moyens humains et financiers en termes de recouvrement. En France, l'IS est diversifiée, il touche les grandes entreprises du CAC 40, les entreprises intermédiaires, les moyennes et les petites entreprises.

En revanche au Sénégal, certes il existe une classification entre les grandes entreprises, les entreprises intermédiaires et les petites et moyennes entreprises mais l'IS reste concentré sur trois secteurs : les télécommunications, le secteur bancaire et le commerce qui génèrent au total plus de 65% de la taxe dont plus de 40% sont imputables au sous-secteur des télécommunications. Cette situation traduit une vulnérabilité de l'économie et ce, d'autant plus que le sous-secteur des télécommunications ne compte que trois sociétés (SONATEL, SENTEL et Expresso) dont le chiffre d'affaires ralentit depuis 2008[1484]. Le recouvrement au titre de l'IS a connu une augmentation pour atteindre 135,7 milliards Francs CFA en 2013 contre 113,9 milliards Francs CFA en 2012, soit une progression de 19,1%[1485]. Progression en partie due par l'augmentation du taux d'impôt sur les sociétés de 25% à 30%[1486], avec la loi n°2012-31 du 31 décembre 2012 portant CGI du Sénégal.

[1480] Jean-Luc ALBERT, Luc SAIDJ, *Finances publiques*, 7e éd., Dalloz, p. 453.
[1481] http://www.insee.fr/fr/themes/tableau.
[1482] *RFFP*, n°130-Avril 2015, LGDJ, p. 205-206.
[1483] RA, *Rapport d'activité* de la DGFiP (France), *op. cit*., p.8.
[1484] Souleymane DIALLO, *Mobilisation des ressources intérieures au Sénégal*, Ministère de l'Economie et des Finances, CEDEAO, Novembre 2011, p. 17-18.
[1485] Rapport sur la situation économiques et financières du Sénégal, édition 2013, MEF/ANSD, février 2016, p. 299; http://www.ansd.sn/ressources/ses/chapitres/21-finances-publiques-SESN2013.pdf.
[1486] Le Sénégal applique un taux d'IS de 30% après avoir appliqué pendant 6 ans (2006-2012) un taux de 25%,

Les recettes fiscales ont enregistré au cours des dernières années un taux de croissance moyen annuel de 9%, de sorte que le montant est de 300 milliards Francs CFA d'impôts sur les sociétés[1487]comparé aux recettes fiscales de l'IS en France de 33 milliards d'euros en 2016, est très faible. Mais, comparé aux autres États membres de l'UEMOA, ce n'est pas une contre une performance fiscale (ANNEXE 3).

Cette performance est imputable à l'activité économique avec un taux de croissance moyen annuel du PIB nominal de 6,8% et à l'élargissement de l'assiette. Cette évolution est imputable à la hausse des recettes non fiscales, soit + 27,0 %, qui ont bénéficié du versement des reliquats de l'opérateur de terminaux maritimes *DPWORLD* et de l'entreprise agroalimentaire SUNEOR, ainsi que du bon niveau de recouvrement des dividendes. Cette évolution favorable a toutefois été atténuée par la baisse des recettes fiscales, soit - 0,7 %, affectées par certaines des mesures prises dans le cadre de la réforme fiscale, il en va ainsi de l'allègement de l'impôt sur le revenu, réduction des droits d'enregistrement sur les transactions immobilières, exonérations de TVA. Au Sénégal, la mobilisation des recettes fiscales est une grande préoccupation pour les décideurs publics.

La modernisation de l'administration et l'augmentation des recettes fiscales sont une priorité définie dans la nouvelle stratégie de croissance appelée Plan Sénégal émergent (PSE), plan adopté en février 2014, et qui vise à faire du Sénégal une économie émergente d'ici 2035[1488]. Selon le FMI, « le PSE réaffirme le besoin de préserver la soutenabilité budgétaire, et ainsi les efforts de garder le déficit budgétaire dans une tendance à la baisse »[1489]. En effet, la France et le Sénégal ont tous les deux un taux de pression fiscale élevé comparé aux autres pays membres dans leur espace communautaire ce qui ne traduit pas un rendement efficace de l'impôt sur les sociétés.

[1487] Rapport sur la situation économiques et financières du Sénégal, éd. 2013, MEF/ANSD, février 2016, p. 299 ; http://www.ansd.sn/ressources/ses/chapitres/21-finances-publiques-SESN2013.pdf.

[1488] Le Plan Sénégal Emergent (PSE) s'articule autour de trois axes de la Stratégie qui permettront, par leurs synergies et leurs effets convergents et cumulatifs, de créer les conditions de l'émergence : une transformation structurelle de l'économie à travers la consolidation des moteurs actuels de la croissance et le développement de nouveaux secteurs créateurs de richesses, d'emplois, d'inclusion sociale et à forte capacité d'exportation et d'attraction d'investissements.

[1489] Rapport FMI, le Sénégal et le FMI, L'instrument de soutien à la politique économique, Communiqués de presse n°17/129.

2/ L'inefficacité du taux élevé de l'imposition des bénéfices des entreprise

La France et le Sénégal dispose d'un taux d'IS qui avoisine les 30%. Ce qui traduit un niveau de pression fiscale élevé par rapport aux pays situés dans leur espace communautaire. En France, près de la moitié des entreprises assujetties à l'IS ne sont pas imposables du fait d'un résultat négatif. Parmi les entreprises imposables à l'IS, seules celles dont le résultat fiscal est positif acquittent effectivement l'impôt, les autres ne sont pas imposables. Or, une part importante des entreprises françaises ont un résultat courant avant impôt proche de zéro. Cette concentration autour de zéro peut indiquer l'utilisation des règles fiscales à des fins d'optimisation.

Les mécanismes d'optimisation sont nombreux : la manipulation des prix de transfert, les charges financières et l'implantation dans un pays à fiscalité privilégié ou dans les paradis fiscaux, l'utilisation des redevances. Ces mécanismes permettent aux entreprises de ne payer qu'une part insignifiante d'IS ou de ne rien payer. L'exemple de Total en est une parfaite illustration. Le géant pétrolier, qui a dégagé un spectaculaire bénéfice net ajusté de 10,8 milliards d'euros au niveau mondial l'an dernier, n'a pas payé d'impôts sur les sociétés (IS) en France en 2012 et 2013, car ses activités dans l'Hexagone (raffinage, stations-services...) y sont déficitaires. Cette situation porte préjudice aux PME, qui n'ont pas les moyens de faire des montages sophistiqués. Gilles CARREZ dénonce les écarts de pression fiscale entre les groupes du CAC 40 et les PME, et propose une série d'ajustements[1490]. Il affirme que certaines sociétés du CAC 40 parviennent même à ne payer pratiquement aucun impôt sur les sociétés[1491]. La situation de la France, marquée par un taux élevé mais un rendement déclinant, est analysée par le CPO. La situation est paradoxale selon le CPO. Car avec un taux nominal d'IS le plus élevé en Europe, la France ne parvient pas en à tirer profit. En 2015, seul un rendement de 2,6 points du PIB a été atteint. Ainsi, « La mise en regard du taux de l'IS et de son rendement fait apparaître une situation paradoxale : alors que la France présente le taux nominal d'IS le plus élevé d'Europe en 2015, elle en retire un rendement exprimé en points de PIB (2,6 points) conforme à la moyenne européenne (2,5 points) »[1492], comme le rappelle le rapport Gilles CARREZ.

[1490] Gilles CARREZ, Rapport d'information, Sur l'application des mesures fiscales contenues dans les lois de finance N° 3631, publié le 6 juillet 2011. http://www.assemblee-nationale.fr/13/rap-info/i3631.asp.
[1491] Idem.
[1492] Idem.

Cette situation s'explique d'abord parce que les plus petites entreprises sont assujetties à l'impôt sur le revenu et non pas à l'IS. Et même parmi celles qui relèvent de l'IS, beaucoup ne dégagent aucun bénéfice et ne génèrent donc aucun impôt. « Seules 51 % des entreprises sont assujetties à l'IS, et 27 % s'en sont effectivement acquittées en 2013 », résume le CPO. Le faible rendement de l'IS s'explique aussi car cet impôt sert d'instrument à d'autres politiques.

En France, l'un des principaux facteurs de la faiblesse de l'IS est lié au CICE, un crédit d'impôt recherche créé pour diminuer le coût du travail, qui a, quant à lui, privé l'État d'une douzaine de milliards d'euros et son coût va augmenter les prochaines années jusqu'à une vingtaine de milliards par an.

Au Sénégal, une des causes du faible rendement de l'IS reste la faible compétitivité des unités productives mais aussi la prolifération d'exonérations dans les différents secteurs d'activité. Il reste entendu que beaucoup d'entreprises bénéficient aujourd'hui d'exonérations fiscales dans le cadre des régimes dérogatoires. Il s'y ajoute une option forte de réduction de la charge fiscale sur les entreprises, décidée en 2007 avec la diminution du taux de l'IS de 30% à 25%, l'objectif du législateur étant d'inciter les entreprises à embaucher pour relancer la consommation. Cette baisse n'a pas d'impact sur l'économie, elle a été plutôt profitable aux entreprises. Elle a été un manque à gagner dans le budget de l'État du Sénégal. Il faut noter aussi l'effort fiscal horizontal. Le Sénégal compte environ une trentaine de grandes entreprises, pourvoyeuses de l'essentiel des recettes fiscales. De plus, parmi les 250 000 petites et moyennes entreprises que compte le Sénégal, seules 33 000 sont enregistrées et le reste est composé du secteur informel. Il faut absolument qu'il y ait l'équité horizontale et que tout le monde paie au même niveau.

Paragraphe II : La dissymétrie des recettes fiscales au niveau communautaire

La mobilisation des ressources fiscales constitue en effet la première source, durable et prévisible, de financement du développement. Elle permet de dégager un espace budgétaire utilisable pour le financement des dépenses prioritaires[1493]. La plupart des économistes sont d'accord pour affirmer que le rapprochement, la coordination des fiscalités sont indispensable dans toutes les zones de libre-échange[1494].

La France et le Sénégal se situant dans deux espaces communautaires distinctes, ont besoin d'un bon degré d'harmonisation fiscale. Ils ont également besoin de concilier l'autonomie des pouvoirs taxateurs avec les besoins de l'intégration économique, fiscale et les exigences communautaires. S'il existe une concurrence dans l'évolution des recettes fiscales dans la zone UE et dans la zone UEMOA (**A**). Cependant, le degré d'implication des instances communautaires a forcément un impact plus ou moins important dans les recettes fiscales (**B**).

A/ L'évolution concurrentielle des recettes fiscales

La mobilisation des ressources publiques est indispensable pour le bon fonctionnement des budgets des États. Elle contribue significativement à la conduite et à la réussite des politiques économiques. Il s'agit d'une préoccupation particulièrement forte dans les pays industrialisés comme le cas de la France et dans les pays en développement, comme le cas du Sénégal. Toutefois, l'environnement économique et fiscal des entreprises dont l'évolution est très différente dans les deux zones communautaires en particulier dans l'Union Européenne (**1**) et dans l'Union économique des États de l'Afrique de l'Ouest (**2**).

1/ Dans l'Union européenne

Dans la dernière décennie, les recettes fiscales totales ont évolué de manière relativement parallèle dans ce qui est devenue la zone euro forte. Alors que dans la zone UEMOA, les recettes fiscales rapportées au PIB ont faiblement varié sur les trois dernières

[1493] Louis BOISSET, Hélène EHRHART, *La mobilisation fiscale dans les pays de la Zone franc : principaux enseignements sur longue période*, éd, Financières et Développement, 2014/2, n° 115, p. 15 à 28 ; Source : https://www.cairn.info/publications-de-Boisset-Louis--140798.htm.

[1494] Mario Mansour Grégoire Rota-Graziosi*, Coordination fiscale dans l'Union Économique et Monétaire Ouest*, Revue d'économie du développement, De Boeck Supérieur, 2012, p. 10; Source : http://www.cairn.info/revue-d-economie-du-developpement-2012-3-page-9.htm.

décennies. Durant les années quatre-vingt, on observe une détérioration, suivie d'une légère amélioration à partir de 1994, date de la dévaluation du Franc CFA. La coordination de la fiscalité intérieure révèle aussi une convergence des recettes fiscales rapportées au PIB sur la dernière décennie. Elle a réduit les écarts dans la structure des recettes fiscales des États membres et amélioré le niveau de la recette.

Dans la zone euro, les recettes fiscales représentaient 41,4% du PIB en 2015, en légère baisse par rapport au taux de 41,5% de 2014. C'est la première fois, depuis son niveau plancher de 2010, que le ratio recettes fiscales/PIB n'augmente pas dans la zone. Cette stabilité apparente masque cependant des évolutions différentes dans les pays qui la composent. Le ratio recettes fiscales/PIB varie sensiblement d'un État membre à l'autre, la part la plus importante d'impôts et de cotisations sociales en pourcentage du PIB en 2015 ayant été enregistrée en France (47,9%), au Danemark (47,6%) ainsi qu'en Belgique (47,5%), suivis de l'Autriche (44,4%), de la Suède (44,2%), de la Finlande (44,1%) et de l'Italie (43,5%)[1495]. À l'autre extrémité de l'échelle, l'Irlande (24,4%), la Roumanie (28,0%), la Bulgarie (29,0%), la Lituanie (29,4%) et la Lettonie (29,5%) ont enregistré les ratios les plus faibles[1496]. En revanche, dans la zone UEMOA, la recette de l'IS a évolué depuis 2002 et s'est stabilisée depuis 2007.

2/ Dans l'Union Economique Ouest Africaine

Les recettes fiscales représentent en général une part faible des taxes directes en Zone Franc[1497], dans la mesure où les sociétés de taille importante concentrent l'essentiel du potentiel de recettes directes au titre de l'IS, principalement en Communauté économique et monétaire de l'Afrique centrale (CEMAC), où les activités extractives sont prépondérantes. Au sein de l'UEMOA, les impôts directs étant plus difficiles à mobiliser à cause de l'incivisme fiscal et de l'importance du secteur informel, donc le Sénégal, à l'instar des États membres de l'UEMOA, ne pouvait compter que sur la fiscalité indirecte, et notamment la TVA, comme levier principal

[1495] Document d'étude d'Eurostat, *La Fiscalité dans les États membres de l'UE*, communiqué de presse n° 234/2016 - 25 novembre 2016, http://ec.europa.eu/eurostat/documents/2995521/7751092/2-25112016-BP-FR.pdf/747648cf-989b-4583-8195-cc080d3ea6f5.
[1496] Idem.
[1497] La Zone franc rassemble la France et quinze États africains : le Bénin, le Burkina Faso, la Côte d'Ivoire, la Guinée-Bissau, le Mali, le Niger, le Sénégal et le Togo, qui constituent les pays membres de l'Union Économique et Monétaire Ouest-Africaine (UEMOA) ; le Cameroun, la Centrafrique, le Congo, le Gabon, la Guinée Équatoriale et le Tchad, qui forment la Communauté Économique et Monétaire de l'Afrique centrale (CEMAC) ; et les Comores.

de la transition fiscale. Dans cette région, la contribution relative de l'IR et de l'IS dans les recettes fiscales directes totales était, par exemple, respectivement, de 18 % et 82 % en 2005.

Au Sénégal, l'effort fiscal est supporté par 10% des entreprises qui payent beaucoup. L'assiette pourrait ainsi être élargie en favorisant l'essor du secteur privé et l'émergence de petites et moyennes entreprises comme nouveaux contribuables et en faisant participer l'ensemble des secteurs d'activité de l'économie. Pour les États de la zone UEMOA, et en particulier le Sénégal, il est urgent d'accroître la contribution fiscale des petites et moyennes entreprises, de réglementer le secteur informel afin de diversifier l'assiette fiscale qui dépend aujourd'hui largement de la fiscalité de porte[1498]. La garantie d'un meilleur recouvrement de l'impôt doit constituer un impératif pour les pouvoirs publics.

Cela passe par le renforcement des administrations fiscales via l'informatisation et l'amélioration des procédures de recouvrement. Cependant, la crise financière et économique a parfois généré des changements de tendance qui ne se manifesteront qu'ultérieurement. Tel est le cas, par exemple, des consolidations importantes qu'ont les entreprises de certains États membres de la zone euro, qui s'étaient jusqu'alors inscrits dans une tendance baissière de leur fiscalité. Dans la mesure du possible, les constats posés sur la période 2000-2011 sont assortis d'un commentaire parfois seulement qualitatif portant sur les années les plus récentes[1499].

Il faut signaler en moyenne que les pays de l'OCDE collectent 33,6 % de leurs recettes fiscales via les impôts sur les revenus et sur les bénéfices. Ces impôts restent les principales sources de recettes utilisées pour financer les dépenses publiques dans les quinze pays de l'OCDE, dont la France. La forte baisse de la part des recettes tirées des impôts sur les bénéfices dans le total des recettes fiscales constatées en 2008 et 2009 ne s'est pas poursuivie en 2011 et 2012[1500]. L'analyse de ces différents pays confirme la position de l'Eurostat dans son rapport annuel sur l'évolution de la fiscalité dans l'UE, il relève que les recettes fiscales ont augmenté en 2012 dans l'Union. En France, le montant des prélèvements sur les recettes de l'État au profit de l'Union européenne est de 20 milliards d'euros en 2014 et 21 milliards d'euros prévue par la PLF en 2015. En revanche, en Afrique subsaharienne, la situation est beaucoup plus mitigée.

[1498] Recettes douanières dépendant de l'importation.
[1499] B. EUGÈNE, P. BISCIARI, M. NAUTET, P. STINGLHAMBER, L.VAN MEENSEL, *Tendance des systèmes de taxation au sein de l'Union,* décembre 2013, p. 29-30.
[1500] *Revues Statistiques des recettes publiques* de 1965-2013, OCDE 2014, p. 58-59.

B/ L'impact des décisions communautaires

Les instances communautaires cherchent à coordonner les politiques fiscales des États membres, par l'adoption de Directives ou de règlements. L'institution du marché commun est une réalité dans les zones communautaires de l'UE et de l'UEMOA. La libre circulation des marchandises et des facteurs de production conduit un risque de concurrence fiscale entre les États membres de l'Union, non seulement pour favoriser leurs producteurs respectifs mais aussi attirer les facteurs de production mobiles. La coordination des politiques fiscales passe nécessairement à l'instauration d'un droit de la concurrence dans la zone UE et dans la zone UEMOA (**1**). Ce qui était considéré comme des aides d'État sous forme fiscale sont de plus en plus remis en cause par les dispositions communautaires (**2**).

1/ Une coordination fiscale concurrentielle

Dans la zone de l'UE, certes les initiatives antérieures n'ont pas manqué. Dès 1962, le comité NEUMARK a émis des propositions concrètes « d'harmonisation des systèmes d'imposition des sociétés dans la communauté prévoyant l'institution d'un système d'imputation avec un taux distincte selon que les bénéfices étaient réservés ou distribués »[1501]. Le rapport TEMPEL proposait en 1970 d'introduire un système classique d'imposition des dividendes[1502]. Mais de l'année de référence est celle du rapport RUDING de 1992 qui a fait l'objet d'une longue série de propositions et marque la prise de conscience progressive de la nécessité de la coordination par les États de leur politique fiscale. Le « paquet MONTI », en octobre 1997, avait ouvert la brèche à l'adoption du Code de conduite sur la fiscalité des entreprises[1503].

Il avait pour objectif de renforcer d'une part la coordination, et d'autre part d'instaurer une coopération entre les États membres. Une décennie après, la coordination de l'harmonisation de la fiscalité des entreprises est toujours problématique. L'UE peine à établir une réelle coordination de l'impôt sur les sociétés, du fait des différences profondes entre les systèmes nationaux compliquant ainsi cette coordination.

[1501] Rapport des services de la commission, La fiscalité des entreprises dans le marché intérieur, offices des publications de la communauté européenne, 2002, p.61. « *Europaische Wirtschatsgemeinschaft-Kommission : Bericht des Steuer-Und Finanzausschusses (Neumark Berich*) », Bruxelles, 1962.

[1502] A. J. VAN DEN TEMPEL, Impôt sur les sociétés et impôt sur le revenu dans les communautés européennes, Luxembourg CE, 1970.

[1503] Communication de la commission, La fiscalité dans l'Union européenne. Rapport sur l'évolution des systèmes fiscaux, COM (96) 546 final du 22 octobre 1996, dit Rapport Monti II.

En revanche, « l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA) est l'une des régions du monde où la coordination fiscale entre États souverains est la plus avancée. Cette évolution s'explique une histoire coloniale commune partagée par sept des huit États membres[1504] . La commission de l'UEMOA a œuvré pour un rapprochement des assiettes de l'IS entre États membres avec un taux est compris entre 25% et 30%, d'une part[1505], un encadrement des taux des principaux impôts, d'autre part.

Afin de lutter contre les barrières douanières et monétaires, les crises au sein de l'UEMOA, il est important pour les États membres de coordonner leur fiscalité en matière d'impôt sur les bénéfices des personnes morales (IS) et d'impôt sur les revenus des capitaux mobiliers (intérêts, dividendes, gains de capitaux). Dans ce contexte, l'UEMOA a mis en place plusieurs Directives et règlements permettant de réussir cette fameuse coordination fiscale et de converger les politiques macroéconomiques des huit États membres tout en limitant la concurrence fiscale[1506].

La Commission a produit cinq Directives relatives à la fiscalité directe[1507]. C'est le processus d'harmonisation qui est mis en avant au détriment de celui de la coordination. Ainsi, la décision N° 16/2006/CM/UEMOA, déclenche le processus d'harmonisation en rapprochant au préalable les bases imposables définies dans les législations nationales, puis en proposant un encadrement des taux de l'impôt concerné[1508]. Spécifiquement, les Directives concernant l'impôt sur les bénéfices des personnes morales laissent certaines marges de manœuvre aux pays dans leur choix de taux et de définition de l'assiette.

En résumé, la coordination des politiques fiscales vise à instaurer un droit de la concurrence dans la zone UE et dans la zone UEMOA. Cependant, les États accordent des aides d'État sous forme fiscale qui sont de plus en plus remis en cause par les dispositions communautaires.

[1504] Bénin, Burkina Faso, Côte d'Ivoire, Guinée Bissau, Mali, Niger, Sénégal et Togo.

[1505] Mario Mansour et Grégoire Rota-Graziosi, *La coordination fiscale dans l'Union Économique et Monétaire Ouest « Africaine Tax Coordination in the West African Economic and Monetary Union »*, *Revue d'économie du développement*, 2012/3 - Vol. 26, p.17. p.3 ; Source : https://www.imf.org.

[1506] Idem, p. 5-6.

[1507] Les directives N° 07/2001/CM/UEMOA, N° 01/2008/CM/UEMOA, N° 08/2008/CM/UEMOA) encadrent l'imposition des bénéfices ; la directive (N° 02/2010/CM/UEMOA) encadre l'impôt sur les valeurs mobilières ; la directive (N° 02/2011/CM/UEMOA) encadre l'imposition des sociétés d'investissement à capital fixe.

[1508] Mario MANSOUR et Grégoire ROTA-GRAZIOSI, « *Coordination fiscale dans l'Union Économique Monétaire Ouest Africaine* », (« *Tax Coordination in the West African Economic and Monetary Union* »), *op. cit.,* p.17.

2/ Les aides d'État sous forme fiscale : entre prohibition et indulgence

Les obligations qui pèsent sur les droits fiscaux des États membres d'une organisation internationale à vocation économique varient selon le niveau d'intégration qu'ils souhaitent atteindre. En effet, les droits nationaux font l'objet d'un contrôle qui se limite à l'examen de leur compatibilité avec les interdictions qui émanent de l'organisation internationale à la laquelle ils appartiennent. Dans le cas de la France, c'est l'UE et le cas du Sénégal, c'est l'UEMOA. Le vivre ensemble dans un espace communautaire avec des États ayant des niveaux économiques différents crée des disparités des systèmes fiscaux nationaux ou des distorsions de concurrence (entre entreprises ou entre États).

L'élimination de ces obstacles fiscaux est une nécessité dans les deux zones communautaires et ces obstacles fiscaux justifient l'adoption de règles communes. Force est de reconnaitre qu'elles sont plus dynamiques dans l'UE que dans l'UEMOA, dans la mesure où le droit de l'Union européenne comporte des règles communes sur la concurrence, la fiscalité et le rapprochement des législations[1509].

Le traité européen implique la soumission des droits nationaux au droit de l'Union européenne dans une triple mesure. Il prohibe en effet les aides d'État sous forme fiscale que la commission n'a pas déclarées compatibles avec les exigences du marché intérieur[1510], il contraint les États membres à adapter leurs systèmes fiscaux aux exigences du marché intérieur[1511] et il autorise enfin les autorités européennes à organiser le rapprochement des législations fiscales nationales[1512]. Le fondement législatif des aides d'État est prévu aux articles 92 et 93 TCE, et aux articles 107 et 108 du TFUE. Le respect total de ces règles laisse supposer un droit fiscal européen en gestation[1513].

Toutefois, on ne peut pas en dire autant dans la zone UEMOA. Car, l'approche de la coordination fiscale est inadaptée au contexte de l'UEMOA, c'est une approche positive, contrairement à la zone euros où l'approche positive et négative sont cumulativement utilisées.

[1509] Le titre VII du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne détermine les règles communes sur la concurrence, la fiscalité et le rapprochement des législations.
[1510] Articles 107 à 109 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (chapitre 1 sur la concurrence).
[1511] Articles 110 à 113 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (Chapitre 2 sur la fiscalité).
[1512] Articles 114 à 118 du traité de l'union européenne (Chapitre 3 sur le rapprochement des législations).
[1513] Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, éd. Bruylant, 2012, p.8-9.

Plutôt que d'aider les entreprises en leur accordant des subventions, les États ont de plus en plus tendance à renoncer à certains impôts dus par les entreprises, ce qui constitue des dépenses fiscales. Elles sont octroyées par les États qui procurent ainsi des avantages à leurs entreprises. Ce sont des aides qui aboutissent à un allégement ou un étalement des charges fiscales incombant aux entreprises qui en bénéficient.

Elles peuvent prendre la forme d'une réduction de l'assiette imposable ou d'exonération totale. Un État membre qui souhaite aider certaines entreprises peut instaurer des déductions de charges particulières en faveur de ses entreprises (report de charge d'impôt sous forme d'amortissement ou de provision). En France, c'est l'article 44-I sexies du CGI qui prévoit les aides d'État sous forme d'allégements ou des économies d'impôt sur les bénéfices[1514].

En ce sens, la CJCE a précisé que « Le dispositif français d'aides fiscales aux organismes assureurs à raison de leurs activités de gestion des contrats d'assurance dits solidarités et responsables, nécessitait une autorisation d'impôt sur les sociétés et de taxe professionnelle à raison des opérations de gestion de certains contrats d'assurance maladie d'une part, et, d'autres part, une déduction fiscale des dotations aux provisions d'égalisation afférant à certains contrats d'assurances complémentaires collectifs »[1515].

En revanche au Sénégal, l'État accorde des aides fiscales aux entreprises. Selon le gouvernement sénégalais, ces exonérations fiscales accordées visent des objectifs sociaux et de développement économique. Ce sont des mesures incitatives à l'endroit des entreprises bénéficiaires. Contrairement aux règles d'interdictions mises en place dans l'UE, l'UEMOA peine à instaurer un cadre réglementaire permettant de vérifier la compatibilité des aides avec les exigences communautaires. On constate « une absence de moyen de supervision et de coercition de la Commission, avec des Directives plus accommodantes que contraignantes qui déplacent la question de la concurrence fiscale vers d'autres pratiques moins transparentes que le choix des taux de taxe[1516]. Cependant, il serait judicieux d'intégrer une approche négative dans les instances communautaires de l'UEMOA. Ainsi, les actes communautaires pourraient déterminer des types d'exonérations prohibées.

[1514] Patrick VIAULT, *Les aides fiscales accordées aux entreprises nouvelles*, Thèse de doctorat en droit, Université Paris 12, 2000, p. 11.
[1515] Communiqué de la Commission européenne n°IP/07/1692 du 14 novembre 2007.
[1516] Grégoire ROTA-GRAZIOSI et Mario MANSOUR, *La coordination de l'impôt sur les sociétés et les incitations fiscales à l'investissement : L'inefficacité du cadre actuel et options de réforme*, Dakar 30 avril -2 mai 2014.

C'est un moyen pratique d'harmoniser les exonérations, d'augmenter le pouvoir de négociation des États dans le cadre de l'établissement des lois fiscales. Sur le plan national, le FMI a recommandé au Sénégal la suppression de certains allégements fiscaux considérés comme des niches fiscales[1517]. Une recommandation qui « ne semble pas au goût du gouvernement sénégalais »[1518].

En effet, les dépenses fiscales peuvent être à l'origine d'un abandon de recettes par le Trésor public[1519] ou un manque à gagner pour l'État. En France, dès 2003, le XXI[ème] rapport du Conseil des impôts s'était penché sur la problématique des dérogations en matière fiscale[1520]. Le comité avait fait le constat d'une prolifération des régimes dérogatoires du droit commun. Ces exonérations aux crédits d'impôts ou mécanismes de reports sont qualifiées de niches fiscales ou de dépenses fiscales.

En droit français et sénégalais, si ces avantages fiscaux restent bénéfiques pour les entreprises, il n'en demeure pas moins qu'ils le sont moins pour le Trésor public. Car, ces aides fiscales ou avantages s'expliquent par un abandon de recettes fiscales par le Trésor public entrainant une diminution du rendement budgétaire de l'impôt. Compte tenu de ces pertes de recettes fiscales provoquées par les aides d'État, combien d'hôpitaux pourraient être construits au Sénégal si ces recettes avaient été recouvrées ou la dette de la Sécurité sociale réduite en France ? Ce qui nous permet par ailleurs de constater que ces dépenses fiscales risquent de rétrécir le champ d'intervention de l'État ou même le pousser à faire des emprunts excessifs.

C'est pour cette raison que les deux États sont obligés de mettre en place de nouvelle politique fiscale visant à améliorer leurs recettes fiscales.

[1517] Rapport du FMI No. 16/144, 2[e] Revue au titre de l'instrument de soutien de la politique économique et de modification d'un critère d'évaluation, Rapport des services du FMI.

[1518] Germain KRAMO, « Sénégal : Quelles alternatives aux exonérations fiscales ? », doc recherche, http://www.libreafrique.org/kramo-senegalexonerationsfiscales-021116.

[1519] L'abandon de recettes fiscales par le trésor public s'entend par un rétrécissement de l'assiette fiscale et une subvention directe au profit des entreprises. Le premier s'explique par l'exclusion de certaines opérations taxables ou de certains revenus imposables de leurs champs d'application. Le deuxième s'analyse en une quote-part de recettes laissées aux entreprises en vue de leur faciliter le coût d'investissement.

[1520] XXI[ème] Rapport du comité des impôts transmis au Président de la République, « La fiscalité dérogatoire. Pour un réexamen des dépenses fiscales », 2003.

Section II : La politique fiscale d'amélioration des recettes fiscales

La politique fiscale est un des instruments de la politique économique. Elle correspond à la manière dont les pouvoirs publics redistribuer les dépenses publiques suivant les moyens de l'État. En menant une politique fiscale les pouvoirs publics en France tout comme au Sénégal, peuvent faire le choix soit d'augmenter les impôts et les taxes, soit réduire les dépenses afin de baisser les impôts des contribuables. Le gouvernement peut choisir de définir une politique fiscale avantageuse ou restrictive à coût d'incitation fiscale afin d'équilibrer les dépenses publiques et relancer l'économie. L'élaboration et la recherche de la performance fiscale doit être une constance dans les droits nationaux (**Paragraphe I**). Par conséquent, les échanges de renseignement au niveau national et international viennent renforcer cette recherche de performance fiscale (**Paragraphe II**).

Paragraphe I : L'élaboration et la recherche de la performance fiscale

L'intérêt pour la politique fiscale s'est accru dans l'espace communautaire européen dans un premier temps[1521], puis dans la zone subsaharienne[1522], du fait de la naissance de contraintes nouvelles et de l'accentuation de contraintes anciennes pour la politique publique. L'instrument monétaire a ainsi été confié à la Banque centrale européenne, tandis que les critères de stabilité du Traité d'Amsterdam[1523] limitent les marges de manœuvre budgétaires des États membres. Avec la globalisation des économies, de nouvelles préoccupations ont émergé, par exemple la lutte contre l'évasion fiscale, la lutte contre la fraude fiscale, l'optimisation fiscale. Face à ces phénomènes, la France et le Sénégal doivent diversifier les objectifs de la politique fiscale. Cela passe par l'élaboration d'une stratégie de recouvrement (**A**), mais aussi l'élaboration d'une stratégie de recherche de la matière imposable **(B).**

[1521] Le Traité de Maastricht, signé le 7 février 1992, donne à la construction européenne une dimension nouvelle. Il institue « l'Union européenne » (UE) et ajoute à la Communauté une vocation également politique.
[1522] Règlement n° 09/1998/CM/UEMOA relatif aux relations financières extérieures des États membres de l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine.
[1523] Le traité d'Amsterdam a été signé le 2 octobre 1997 et est entré en vigueur le 1er mai 1999. Il a modifié le traité instituant la Communauté européenne (traité de Rome ou traité CE) et le traité sur l'Union européenne (traité de Maastricht ou traité UE). Son objectif était de créer un « espace de liberté, de sécurité et de justice », ébauchant le principe d'une coopération judiciaire, qui aura été réaffirmé lors du Conseil européen de Tampere (1999). Source : https://europa.eu/european-union/sites/europaeu/files/.../treaty_of_amsterdam_fr.pdf.

A/ L'élaboration d'une stratégie d'augmentation

Pour augmenter leurs ressources fiscales, la France et le Sénégal doivent mobiliser les ressources fiscales existantes d'une part (**1**), la matière imposable d'autre part. Cela passe par une politique fiscale de lutte contre l'évitement fiscal afin d'éviter l'érosion fiscale (**2**).

1/ La mobilisation des ressources fiscales existantes

Le Sénégal peut mobiliser des recettes supplémentaires élevées en mettant au point des méthodes adaptées sur le double plan des priorités et de l'enchaînement à sa propre situation. Lors d'une mission récente au Sénégal, le FMI avait recommandé l'adoption d'un régime réel qui pourrait s'appliquer à toutes les personnes morales et aux entreprises individuelles dont le chiffre d'affaires était supérieur au seuil d'imposition, dans la limite inférieure d'application du régime du réel.

Dans les stratégies de réformes recommandées notamment par le FMI, le Sénégal doit opter et faire appliquer promptement une législation claire protégeant fortement les entreprises, les exploitants, l'entrepreneuriat[1524], à condition que ces derniers respectent les lois fiscales de la République. Le Sénégal est constamment confronté à un problème d'application et de respect des textes provoquant une absence de discipline dans l'environnement des affaires et une inégalité fiscale (incivisme fiscal) alors qu'il est souvent capital.

En revanche, en France, le consentement à l'impôt, la justice fiscale, le civisme fiscal, sont des marqueurs[1525]. Il doit éliminer les exonérations peu utiles afin d'éviter les effets pervers[1526], elles restent importantes et peuvent représenter plusieurs points de PIB. Il doit établir un impôt sur les sociétés dotées d'une assiette large et de taux compétitifs eu égard aux normes internationales. Davantage de progrès ont été constatés sur ce dernier point[1527], ce qui montre que l'assiette pourrait être considérablement élargie dans de nombreux secteur faiblement fiscalisé (secteur informel).

[1524] L'APIX et le FONGIP doivent jouer un rôle de premier plan.
[1525] La législation fiscale est établie et appliquée dans ses principes (équité, justice fiscale, civisme fiscale) justifiant l'efficacité des recettes fiscales.
[1526] Mohamadou BOYE*, Les exonérations fiscales en France et dans les pays de l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine,* Thèse pour le doctorat de droit, 2005, Université d'Orléans, p. 296.
[1527] Le Sénégal respecte les normes de convergence en matière de taux de pression fiscale fixé par l'UEMOA.

Il doit mettre en place des régimes d'imposition simples, mais cohérents, pour les petites entreprises de plus en plus d'attention est portée à cette initiative à l'heure actuelle[1528].

2/ Les politiques de lutte contre l'évitement fiscal

Les pouvoirs publics disposent de marges de manœuvre très limités pour mener leur politique fiscale[1529]. Différentes contraintes de nature économique, culturelle ou institutionnelle apparaissent, réduisant la capacité de la politique fiscale à atteindre ses objectifs. L'impôt peut engendrer des effets non désirés qui altèrent en retour les mécanismes économiques. Le professeur Jean-Marie Monnier insiste sur certaines catégories de phénomènes qui touchent les deux systèmes fiscaux, les comportements des agents économiques[1530] d'une part et l'évitement fiscal[1531] d'autre part. En dehors de cette capacité à reporter de manière opportuniste la charge de l'impôt, les comportements d'évitement entravent également la politique fiscale.

Par comportement d'évitement, on entend généralement trois catégories de phénomènes : la fraude fiscale, l'évasion fiscale regroupent tous les procédés légaux visant intentionnellement à éviter l'impôt, le contribuable étant de mauvaise foi[1532] et l'optimisation fiscale utilisant les mêmes procédés que l'évasion, même si l'entreprise faisant de l'optimisation est présumé de bonne foi. Il y'a également le problème des coûts d'administration, l'acceptation ou la contestation de l'impôt, et la mondialisation, concurrence fiscale et coordination international[1533].

En France, elles sont le fait de multinationales qui utilisent des mécanismes ou des stratégies d'optimisations fiscales très sophistiqués ou parfois ont recours à l'évasion et à la fraude fiscale.

[1528] « Sénégal : la réforme de la TVA dans le cadre de l'intégration UEMOA », FMI, Département de Finances Publiques, septembre 1999.

[1529] Les politiques fiscales impactent les politiques économiques des pays (le Sénégal et la France), Elles ont un rôle de redistribution et de financement des politiques publiques.

[1530] Le comportement des agents économiques rend inefficace l'impôt.

[1531] L'évitement fiscal est un mécanisme illégal et prohibé par la loi. Il a pour synonyme : abus de droit, actes anormaux de gestion et évasion fiscale. Voir : Antoine DUBLIN, Les mécanismes d'évitement fiscal, leurs impacts sur le consentement à l'impôt et la cohésion sociale, Avis du Conseil économique, social et environnemental, JO de la République Française, p. 4. Source : http://www.lecese.fr/sites/default/files/pdf/Avis/2016/2016_14_evitement_fiscal.pdf.

[1532]

[1533] Jean-Marie Monnier, *La politique fiscale : objectifs et contraintes,* Centre d'économie de la Sorbonne UMR du CNRS document n° 8174, Université Paris I-Panthéon Sorbonne.

Au Sénégal, les optimisations litigieuses sont le fait d'une certaine oligarchie ou des groupes de pression affiliés aux partis au pouvoir qui bénéficient d'exonérations « illégales », tel est le cas dans les clauses contractuelles entre Pétrosen et Pétro-Tim[1534]. Ces phénomènes sont des obstacles difficilement franchissables, mais la France et le Sénégal doivent mener des réformes fiscales afin de les contourner.

En France, il y'a eu des avancés dans ce sens. Les pratiques permettant aux entreprises de délocaliser leurs bénéfices ont pris une ampleur avec le phénomène de la mondialisation. Les moyens de lutte internationale et nationale contre l'érosion des bases fiscales et la délocalisation ont évolué. L'OCDE a pris des initiatives en ce sens. Sur le plan des mesures nationales, les rapports finaux du plan BEPS[1535] mise en place par l'OCDE[1536], invitent les États à introduire dans leurs législations des dispositions anti-évasion[1537]. La France sous l'égide de l'OCDE et l'UE a pris des initiatives visant à mener mène une lutte contre l'évasion fiscale[1538].

Les dispositions législatives prévues à l'article L 561-32 du COMOFIN[1539] viennent renforcer celles retenues en matière de prix de transfert tel que l'article 57 du CGI français[1540] qui a comme pendent l'article 17 du CGI sénégalais.

[1534] Ousmane SONKO, *Pétrole et gaz au Sénégal, Chronique d'une spoliation*, 2017, Éditions Fauves, p. 104 ; Mohamadou BOYE, *Les exonérations fiscales en France et dans les pays de l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine*, Thèse pour le doctorat de droit, 2005, Université d'Orléans, p. 286.

[1535] Base erosion and profit shifting.

[1536] Le plan d'action sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, BEPS selon l'acronyme anglais, signifie que « l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS) sont qualifiées de stratégies de planification fiscale, exploitant les failles et les différences dans les règles fiscales, en faisant disparaitre les bénéfices à des fins fiscales ou de les transférer dans les paradis fiscaux ou des pays à fiscalité privilégié »; Voir sur ce sujet : Rapports du Conseil des prélèvements obligatoires*, Adapter l'impôt sur les sociétés à une économie ouverte,* Décembre 2016, p. 80.

[1537] Rapports finaux 2015, « *L'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices* », *Projet OCDE/G20,* 2015 ; http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/actions-beps.htm.

[1538] Rapport d'activité, commission nationale des sanctions, 2016, p. 14-15. L.561-15 du COMOFI, L. 561-6 du COMOFI, L. 561-32 du COMOFI. Voir : https://www.economie.gouv.fr/commission-nationale-sanctions-rapport-activite-2016.

[1539] Code monétaire et financier français.

[1540] Article 6 Ordonnance n° 2016-1635 du 1er décembre 2016 renforçant le dispositif français de lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme, a modifié les dispositions suivantes : article L561-32 ; article L561-33; article L561-34 du COMOFIN français.

B/ La recherche de la matière fiscale

L'État a besoin de plus en plus de recettes fiscales pour couvrir les charges. L'objectif de toute politique fiscale, c'est rendre la fiscalité performante. Pour une meilleure performance fiscale, les systèmes fiscaux ont besoin d'éradiquer d'une part la concurrence fiscale (**1**) et d'autre l'incivisme fiscal, qui constitue un préalable à l'optimisation fiscale (**2**).

1/ La lutte contre la concurrence fiscale, un préalable à l'optimisation des recettes

Le phénomène de la mondialisation pousse les États en général, et la France et le Sénégal en particulier, à se fixer de nouveau défi pour parer les contraintes. Ces nouveaux défis passent par des politiques fiscales perpétuellement revues et corrigées. En effet, la suppression des entraves à la circulation des capitaux, des marchandises et des personnes favorise très souvent la fraude fiscale internationale, les délocalisations, et plus généralement la mobilité géographique des bases d'imposition. Il en résulte l'érosion des assiettes imposables nationales. Ce nouveau contexte est également marqué par l'exacerbation de la concurrence fiscale entre les États[1541].

Pourtant, la lutte contre la concurrence fiscale dommageable en matière d'impôt direct constitue un objectif majeur dans les zones communautaires. Le mouvement est entamé depuis 1990 par les autorités communautaires européennes mais il est plus récent dans l'espace UEMOA car un programme d'harmonisation de la fiscalité directe a été adopté le 16 décembre 2006[1542]. Selçuk ALTINDAG, dans sa thèse en répondant aux interrogations relatives à la politique fiscale de l'Union européenne, a insisté sur la nécessité de lutter contre la concurrence fiscale dommageable[1543]. Cette dernière a été érigée comme le principal objectif de la politique fiscale des États membres de l'UE.

En effet, la concurrence fiscale exacerbée éradique toutes les chances d'harmoniser la fiscalité des entreprises dans les espaces communautaires. Pour y mettre fin, la Commission européenne a érigé d'abord un Code de bonne conduite[1544]. Une étude du CEPII a conclu que « le risque de concurrence fiscale concerne essentiellement l'IS et c'est sur cet impôt que

[1541] Jean-Marie MONNIER, *La politique fiscale : objectifs et contraintes*, *op. cit.,* p. 6.
[1542] Décision n°16/2006/CM/UEMOA.
[1543] Selçuk ALTINDAG, *La concurrence fiscale dommageable : la coopération des États membres et des autorités communautaires,* Thèse, Paris 13, 2007, L'Harmattan, 2009, p. 9.
[1544] Le Conseil européen de Cardiff.

pourrait porter une harmonisation »[1545]. Ensuite, le rapport RUDING avait recommandé l'harmonisation de l'IS[1546]. Ainsi, différents axes ont été dégagés par le rapport sur la double imposition, sur le taux de l'IS, sur les incitations fiscales et sur la base de l'IS. La législation européenne a tenté de neutraliser la concurrence fiscale entre les États en essayant de mettre en place des régimes fiscaux communs à tous les États membres.

Mais, ces régimes communs ne font pas disparaitre la concurrence fiscale à cause de leur champ d'application limité et de l'insuffisance des textes[1547]. Pourtant la Commission a tenté en 2001 et 2003 d'envisager un mécanisme permettant d'autoriser les entreprises à utiliser au sein de l'UE une base d'imposition consolidée unique pour calculer l'impôt dû sur les bénéfices à l'échelle européenne. Très critiquée, cette niche fiscale[1548] permettait à quelques grands groupes[1549] d'échapper à l'impôt sur les sociétés en France, mais elle a été finalement supprimée en 2011. Aujourd'hui l'harmonisation fiscale de l'IS en Europe peine à se concrétiser. Le projet d'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS)[1550] trouvant son origine dans les communications de la Commission de 2001 et 2003 n'est toujours pas réalisé[1551]. Pourtant l'éradication de l'incivisme fiscal est plus que d'actualité.

2/ L'éradication de l'incivisme fiscal, un préalable à l'optimisation des recettes fiscales

Si l'incivisme fiscal existe en France, il n'a pas la peau dure comme au Sénégal. En France, les entreprises qui se font prendre sont lourdement sanctionnées. En revanche au Sénégal la gangrène semble difficile à éradiquer. Et pour cause, on note une absence de discipline caractérisée dans l'environnement des affaires. La majorité des opérateurs économiques au Sénégal n'a pas encore intégré le paiement des impôts. Donc, il faut impérativement élaborer un plan de conscientisation au principe du consentement à l'impôt. Pour échapper à leur obligation fiscale, les opérateurs économiques utilisent la falsification des documents comptables et parfois la corruption des agents des impôts.

[1545] Dominique BERLIN, *Politiques économiques et sociales, Politique fiscale*, 3e éd., Vol II, IEE, p. 342.
[1546] C'est sous ce nom qu'est connu le rapport du comité d'experts indépendants à la commission Communautés européennes sur la fiscalité des sociétés, Luxembourg, OPOCE, 1992 ; Voir sur ce thème : A L. BROVENBER, S. CNOSSEN, F J G M. Van ISTENDAL et J.W.B WESTBURGEN, *Harmonization of compagny Taxation in the European Community : Some Comments on the Ruthing Report, Deventer, Kluwer Law and Taxation*, 1992.
[1547] Idem, p. 343.
[1548] Le bénéfice mondial consolidé (BMC) était un régime fiscal accordé à quelques multinationales françaises.
[1549] Parmi les entreprises ayant bénéficié au régime consolidé, on peut citer : Total, Vivendi, NRJ et Euro Media Group.
[1550] Proposition de directive du 16 mars 2011, COM (2011) 121/4 final.
[1551] Dominique BERLIN, *Politiques économiques et sociales, Politique fiscale*, *op. cit*., p. 344.

Cette situation est inimaginable en France à cause de l'applicabilité de la réglementation fiscale et pénale dans ces moindres détails.

Certes au Sénégal, il existe des textes fiscaux répressifs[1552], mais du fait de leur application lacunaire ou inégalitaire liée aux raisons d'ordres culturelles, politiques et religieuses, institutionnelles, l'État perd une part non négligeable de ses recettes fiscales. Certaines entreprises installées au Sénégal ne respectent pas souvent les règles éthiques. Entre les comptes qui sont présentés aux contrôleurs des impôts et la réalité des charges fiscales de l'entreprise, le fossé est parfois abyssal. Les agents économiques du secteur informel sont allergiques à la transparence. Certains entrepreneurs règlent très souvent leurs obligations fiscales à l'amiable. Ils préfèrent corrompre les agents du fisc plutôt que de payer leurs impôts. Certains chefs d'entreprises sont passés maîtres dans l'art d'utiliser leurs relations administratives et politiques pour échapper à l'impôt. Ils sont convaincus qu'il suffit d'être proche du pouvoir pour échapper à l'impôt.

Autrement dit, la promiscuité entre certains chefs d'entreprises ou opérateurs économiques et le pouvoir n'est pas de nature à favoriser le civisme fiscal. Cette promiscuité s'explique par le fait que les hommes d'affaires ou les chefs d'entreprises financent les activités des partis politiques ou sponsorisent des manifestations caritatives organisées par des personnalités, certains d'eux attendent toujours un retour d'ascenseur : soit en termes de marché, soit d'exonération d'impôt, ou de couverture en cas de contentieux avec l'administration ou le service des impôts. En France si cette promiscuité existe, elle va dans le sens d'une influence des politiques fiscales par le patronat souvent soupçonné d'être en connivence avec le pouvoir.

Au Sénégal en revanche, à côté de cette réalité souvent niée par l'administration fiscale, il existe des entreprises qui respectent leurs obligations fiscales. Au-delà du secteur informel difficilement taxable, l'impunité n'est pas absolue car l'administration fiscale sénégalaise procède parfois à des redressements fiscaux à l'encontre des entreprises fraudeuses. Elle répare également les omissions, les insuffisances ou les erreurs d'imposition, dans la limite du délai de reprise.

[1552] Code de procédure civile, Code général des impôts du Sénégal.

Paragraphe II : Les échanges de renseignement au niveau national et international

L'échange de renseignements consiste pour un État à échanger toute information nécessaire pour procéder à l'établissement des impôts et au recouvrement des créances fiscales et exercer des poursuites devant un organe juridictionnel. Cet échange, conformément aux pratiques retenues dans le cadre des conventions fiscales bilatérales, peut intervenir sur demande, automatiquement ou spontanément. L'échange de renseignement intervient lorsqu'une administration fiscale soupçonne un cas de fraude ou d'évasion fiscale, elle peut adresser une demande à l'administration fiscale du pays concerné à condition qu'une clause conventionnelle prévoit un échange d'informations sur demande. Afin d'y introduire la norme OCDE de juillet 2010 sur l'échange de renseignements, la France a actualisé son réseau de conventions fiscales en introduisant cette norme par des avenants dans les conventions fiscales conclues notamment avec des pays. Les règles communes ont été élaborées dans la convention fiscale conclue entre la France et le Sénégal en matière d'assistance au recouvrement (**A**) mais l'évasion fiscale de plus en plus grandissante nécessite des mesures visant à améliorer les échanges de renseignement (**B**).

A/ Les règles communes en matière d'assistance au recouvrement

La coopération entre États signataires d'une convention fiscale peut d'abord s'appliquer au recouvrement des créances fiscales. La clause d'assistance au recouvrement permet à un État contractant, titulaire d'une créance fiscale, de requérir l'autre État, sur le territoire duquel le contribuable réside, ou possède des biens, aux fins de recouvrement. L'assistance au recouvrement ne figure pas systématiquement dans les conventions de double imposition, mais dans les traités fiscaux conclus entre la France et les pays d'Afrique Francophone, comme le Sénégal. L'assistance peut être mutuelle ou multilatérale. L'encadrement administratif du régime fiscal conventionnel a pour objet d'établir une coopération fiscale internationale entre pays cocontractants, toujours dans le souci premier d'éviter les doubles impositions. D'une manière générale, le Sénégal et la France consacrent, dans la convention les deux procédés de coopération initiés par les modèles de référence : l'assistance administrative (**1**) et la procédure amiable (**2**).

1/ L'assistance administrative mutuelle et multilatérale

L'assistance administrative mutuelle existe très souvent dans les conventions fiscales conclues entre les États. Elle se concrétise par un échange de renseignements ou d'informations inclus dans la convention fiscale sous forme de clause. La clause d'échange de renseignements applicable entre le Sénégal et la France résulte de la Convention fiscale Franco-sénégalaise du 29 mars 1974 contenant dans ses articles 37 à 40 une clause d'assistance mutuelle administrative en vue d'assurer l'échange de renseignements et le recouvrement des impôts visés par la convention ainsi que les créances de toute nature.

L'assistance administrative mutuelle signifie que les États signataires de la convention se transmettent les informations d'ordre fiscal, conformément à l'article 37 de la Convention fiscale entre la France et le Sénégal signée le 29 mars 1974[1553]. Elle est assortie d'un protocole et de trois échanges de lettres formant partie intégrante de la convention. En effet dans le cadre de l'assistance mutuelle, les renseignements échangés sont mis à la disposition de l'autorité chargée de l'assiette et du recouvrement des impôts visés par la présente convention.

En matière d'assistance au recouvrement, la convention prévoit que l'État requis doit procéder au recouvrement de la créance fiscale de l'État requérant de la même manière que s'il recouvrait ses propres créances. Elle permet ainsi de lutter contre l'organisation par les contribuables de leur insolvabilité dans l'État qui a établi les impositions. Si l'information fournie porte atteinte à la souveraineté de l'un des États signataires, elle n'est pas fournie à l'autre État demandeur. L'assistance au recouvrement peut couvrir les impôts de toute nature ainsi que les amendes et les pénalités y afférents. L'échange d'information peut être sur demande ou d'office. Ainsi, lorsque l'échange est fait sur demande, les termes et modalités de l'assistance sur demande varient suivant les besoins de la partie requérante.

L'article 37-III de la Convention signée entre la France et le Sénégal stipule que « les autorités fiscales de chacun des États contractants transmettent aux autorités fiscales de l'autre État contractant les renseignements d'ordre fiscal qu'elles ont à leur disposition et qui sont utiles à ces dernières autorités pour assurer l'établissement et le recouvrement réguliers des impôts visés par la présente convention ainsi que l'application, en ce qui concerne ces impôts,

[1553] C'est une convention en vue d'éviter les doubles impositions et d'établir des règles d'assistance réciproque en matière d'impôts sur le revenu, d'impôts sur les successions, de droits d'enregistrement et de droits de timbre a été signée le 29 mars 1974 à Paris entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement de la République du Sénégal.

des dispositions légales relatives à la répression de la fraude fiscale »[1554]. Il prévoit deux modalités d'échanges de renseignements. Le premier, l'échange d'office, est possible en matière conventionnelle dans le cadre de l'assistance, les autorités compétentes françaises et sénégalaises ont, conformément au paragraphe 3 précité, fixé par un échange de lettres des 17 novembre 1978, 24 mars et 20 avril 1979. La liste des renseignements à adresser d'office aux services fiscaux sénégalais a été reproduite dans l'instruction française du 20 juillet 1979[1555].

C'est un procédé qui fonctionne dans la pratique de manière satisfaisante car la transmission régulière de bulletins de renseignements concernant les extraits d'acte, les tantièmes, jetons de présence et autres rémunérations d'administrateurs, honoraires, et commissions se passent en toute transparence. Le second, l'échange sur demande, consiste pour un État à demander à l'autre des renseignements déterminés nécessaires à son imposition régulière. L'OCDE recommande l'utilisation préalable des sources habituelles de renseignements prévues par la procédure fiscale interne, avant de présenter la demande.

En réalité l'échange de renseignement poursuit un double objectif très intéressant, celui de l'application adéquate des dispositions de la convention : il s'agit d'établir régulièrement l'impôt afin d'éviter les doubles impositions. La Convention Franco-sénégalaise comporte deux clauses. La première, la clause du secret, est souvent invoquée dans la transmission d'information. La transmission de renseignement à une administration étrangère constitue une dérogation à la règle du secret professionnel qui lie les administrateurs fiscaux.

Ces derniers sont toutefois déliés de cette obligation par l'effet de la suprématie de la convention sur le droit interne. Néanmoins, à l'instar des autres accords, la Convention Franco-sénégalaise mentionne expressément le « secret commercial, industriel ou professionnel ». La seconde, la clause de l'ordre public, permet d'invoquer l'atteinte à la « souveraineté », à la « sécurité » ou aux « intérêts généraux ».

Comme le soulignent les professeurs TIXIER et GEST, « dans la réalité, la clause de l'ordre public semble être, en fait, un moyen commode permettant à l'État requis d'opposer un refus à une demande d'information sans avoir à en justifier »[1556] .

[1554] Article 37-III de la Convention fiscale signée entre la France et le Sénégal.
[1555] Loi n° 75-1181 du 19 décembre 1975 (*JO,* 21 décembre 1975, p. 13125) a autorisé l'approbation du côté français de cette convention, qui a été publiée par le décret n° 76-1072 du 17 novembre 1976 (*JO* 30 novembre 1976, p. 6868 s. et *JO* p. NC 6282 à 6288), complété par le décret n° 78-584 du 3 mai 1978 (*JO* du 11 mai 1978, p. 2034) ; BOI-INT-CVB-SEN-20130513 ; http://bofip.impots.gouv.fr/bofip.
[1556] Gilbert TIXIER et Guy GEST, *Droit Fiscal International*, PUF, Droit fondamental, 2e éd., p. 55 et s.

Cependant, les deux États ont conclu des accords de coopération administrative multilatérale. Ils ont une résonnance communautaire.

Au sein de l'UE, une assistance mutuelle pour le recouvrement des créances a été instituée en 2001 et en 2002. La Directive 2001/44 CE du 15 juin 2001 (JOCE le 175/17 du 28 juin) a étendu le champ d'application de l'assistance au recouvrement, notamment aux créances afférentes aux impôts sur le revenu et sur la fortune, et aux taxes sur les primes d'assurances. Une convention multilatérale d'assistance a été, par ailleurs, élaborée par le Conseil de l'Europe et l'OCDE concernant l'échange de renseignement et l'assistance au recouvrement, elle a été ouverte à la signature le 25 janvier 1988, entrée en vigueur en 1955. Dix-sept pays, dont la France, l'avaient signée en novembre 2009[1557].

Au sein de l'UEMOA[1558], le règlement n°08/CM/UEMOA de la 26/09/2008 porte adoption des règles visant à éliminer les doubles impositions au sein de l'UEMOA et des règles d'assistance en matière fiscale. L'Union a pour objectif d'harmoniser les législations fiscales des États membres en vertu de l'article 4-e du Traité de l'UEMOA. Les États de l'Union se portent assistance au recouvrement des impôts. Ils font une vérification conjointe ou simultanée. Les administrations fiscales des États contractants peuvent instituer une procédure de vérification conjointe, entre deux ou plusieurs États, lorsque certains contribuables installés dans chacun des États intéressés présentent dans leurs opérations des comptes de liaison entre succursales ou filiales, c'est notamment le cas de la Convention entre le Sénégal et le Mali (société Transrail). Donc au niveau communautaire, l'objectif poursuivi est le même, c'est le sens des deux Directives et du règlement de l'UE cités ci-dessus. La signature d'une convention fiscale est un moyen d'éliminer toujours les doubles impositions et de protéger le contribuable et de recouvrir la créance. La procédure amiable utilisée dans la Convention fiscale Franco Sénégal en est une preuve.

2/ La procédure amiable dans la convention fiscale Franco-sénégalaise

Les conventions fiscales bilatérales prévoient très souvent une procédure amiable. La convention Franco-sénégalais prévoit un recours à la procédure amiable, elle s'inspire de l'article 25 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Cependant, c'est une obligation de

[1557] Bernard CASTAGNÈDE, *Précis de fiscalité internationale*, 3e éd., PUF, 2013, p. 392.

[1558] L'Union Économique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA) a été instituée par le Traité du 10 janvier 1994 à Dakar et signée deux (2) jours avant la dévaluation du CFA, en remplacement de l'Union Monétaire ouest-africaine.

moyens. Les États ne sont pas tenus d'aboutir à une solution assurant une élimination totale de la double imposition, mais doivent seulement s'efforcer de l'éliminer[1559]. Ainsi, la procédure amiable utilisée dans la Convention Franco-sénégalaise est une procédure non juridictionnelle, indépendante des voies de recours de droit interne. Elle est instituée dans le cadre d'une convention fiscale bilatérale. La majeure partie des conventions conclues par la France et le Sénégal s'inspire de l'article 25 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE ou du modèle de Convention ONU. Elle concerne le cas de double imposition juridique ou de double imposition économique.

Cette procédure est fondée sur des stipulations spécifiques des conventions fiscales, le plus souvent rédigées en des termes identiques ou comparables à ceux de l'article 25 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, mais qui peuvent également être inspirées de celles de l'article 25 du Modèle de convention fiscale des Nations-Unies[1560]. Elles stipulent, « qu'indépendamment des recours juridictionnels prévus par le droit interne, les personnes estimant faire l'objet d'une imposition non conforme à la convention ont la possibilité de demander l'ouverture d'une procédure amiable de règlement du différend entre les autorités compétentes des deux États »[1561].

La procédure amiable est prévue dans presque toutes les conventions fiscales signées par la France[1562]. Elle est prévue aussi pour une bonne partie dans les conventions conclues par le Sénégal. En cas de consentement mutuel entre les deux États, l'accord amiable permet aux deux administrations fiscales de résoudre les difficultés d'application et d'interprétation des conventions[1563]. Appelée également procédure d'entente et de règlement, l'instruction française du 4 mars 1986 la définit comme suit : « la procédure amiable est une voie de recours spécifique concernant les difficultés soulevées par l'application des conventions tendant à éviter les doubles impositions. Il ne s'agit pas d'une procédure juridictionnelle. Elle a un cadre bilatéral puisqu'elle implique généralement deux administrations fiscales »[1564].

[1559] BOI, Direction Générale des Impôts n° 34 du 23 février 2006.
[1560] BOI-INT-DG-20-30-10-20170201 ; Source : http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/5344-PGP.
[1561] BOI-INT-DG-20-30-10-20170201 ; Source : http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/5344-PGP. Article 25 du Modèle de convention OCDE et ONU.
[1562] De plus de 120 conventions fiscales au 1er janvier 2012 contenant un dispositif de procédure amiable. BOI-INT-DG-20-30-10-20140218, Source : http://bofip.impots.gouv.fr/bofip.
[1563] Jean LAMARQUE, Olivier NÉGRIN, Ludovic AYRAULT, *Droit fiscal général*, *Droit fiscal général*, 3e éd., Manuel, Lexis-Nexis, 2015, p. 279.
[1564] Instruction française du 4 mars 1986 entre la France et le Sénégal.

L'article 41 alinéa 1 de la convention fiscale permet au contribuable entreprise ou personne physique résidente de solliciter un règlement à l'amiable[1565]. Tout contribuable lésé par une double imposition peut introduire une demande « soit auprès des autorités compétentes de l'État sur le territoire duquel il a son domicile fiscal, soit auprès des autorités de l'autre État »[1566]. Pour la recevabilité de la demande, le contribuable doit nécessairement obtenir un mandat auprès des autorités visées par l'article 41 au dernier de la convention fiscale. Cependant, les dispositions de l'article 41 ne sont mise en œuvre qu'en cas d'imposition ou risque d'imposition non conforme à la convention. L'opportunité de déclencher cette procédure amiable est reconnue au contribuable plus précisément à l'entreprise. La procédure amiable peut être déclenchée par un contribuable avant que l'imposition contestée n'ait été établie, il suffit qu'il établisse que les mesures en cause entraîneraient une imposition non conforme à la convention.

En cas de déclenchement de la procédure amiable, les vérifications ne sont pas suspendues. L'objectif est de contrecarrer les procédures dilatoires. La phase internationale de la procédure peut déboucher sur un règlement du litige par l'accord des États. Cette issue est pourtant sujette à des limites parce que les tribunaux français ne sont pas liés par les termes de l'accord. Il en est de même des juridictions sénégalaises.

En effet, même la procédure de négociation est insérée dans les conventions fiscales afin d'éviter les situations de double imposition et de prévenir l'évasion et la fraude fiscale, l'administration fiscale en France tout comme au Sénégal peut refuser la procédure amiable dans deux hypothèses : lorsque l'entreprise faisant état d'une double imposition pour revendiquer le bénéfice d'une procédure amiable, est incapable d'apporter des éléments de preuve de la réalité de la double imposition ; ou lorsque la double imposition est assortie de pénalités graves[1567]. Donc, l'administration fiscale agit avec prudence au moment d'accepter la procédure amiable. La raison en est donnée par le Commissaire du Gouvernement, M. BISSARA, dans ses conclusions citées en ces termes : « en l'absence d'un contrôle juridictionnel, les administrations à la recherche d'un éventuel compromis peuvent prendre en considération non seulement les données juridiques de la question, mais des éléments d'opportunité ou d'équité. À la limite, il n'est pas inconcevable qu'elles soient tentées de procéder à de véritables « trocs » de contribuables à l'occasion de l'examen d'une série de cas

[1565] BOI-INT-DG-20-30-10-20170201 ; http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/5344-PGP.
[1566] Convention fiscale entre la France et le Sénégal signée à Paris le 29 mars 1974 ; Source : https://www.impots.gouv.fr.
[1567] BOI-INT-DG-20-30-10-20170201 ; http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/5344-PGP.

controversés »[1568]. Au-delà des cas d'ouverture des procédures amiables permettant d'éviter la double imposition prévue dans la convention fiscale Franco-sénégalaise, les États mettent l'accent sur les échanges de renseignement éléments clés pour éviter les doubles impositions et la lutte contre l'évasion ou la fraude fiscale.

B / Les mesures visant à améliorer les échanges de renseignement

Les administrations fiscales française et sénégalaise sont confrontées parfois à des pertes de recettes dues aux pratiques frauduleuses, telles que l'optimisation fiscale, l'évasion fiscale, la manipulation des prix de transfert. Les multinationales disposent souvent de mécanismes ou de stratagèmes leur permettant d'éluder le paiement de l'impôt. Pour éviter ces pertes de recettes, l'accroissement des échanges de renseignements entre les États (**1**), le renforcement de la coopération et de la coordination entre les États liés par une convention fiscale deviennent de plus en plus indispensables (**2**).

1/ L'accroissement des échanges de renseignements entre les États

La France et le Sénégal disposent d'un cadre juridique et fiscal permettant un échange de renseignement à des fins fiscales. Face à la nécessité de combattre l'évasion et la fraude fiscale, la France et le Sénégal ont adopté des positions concurrentes en développant un réseau solide en matière d'échange de renseignement. En effet, plusieurs traités et avenants ont été signés avec plus de 11 juridictions au cours des trois dernières années. La France a signé 27 accords d'échange de renseignements avec d'autres pays partenaires. D'autres sont en attente de signature ou encours de négociation.

Quant au Sénégal, il dispose d'un réseau de 21 conventions fiscales bilatérales contenant des dispositions relatives à l'échange de renseignements. Il dispose d'un réseau conventionnel couvrant 109 juridictions, dont la Convention multilatérale signée le 4 février 2016. Les dispositions d'échange sont en vigueur entre le Sénégal et 22 juridictions à ce jour. Il a adhéré au Forum mondial en 2012 et s'est engagé à appliquer les normes internationales en matière de transparence. Le Sénégal est également devenu le 32^{e} pays signataire de l'Accord multilatéral entre autorités compétentes pour l'échange automatique des déclarations pays-par-pays[1569].

[1568] Les instructions 14 F-1-86 du 4 mars 1986 et 14 F-1-99.
[1569] Article 6 de la Convention et l'action 13 du projet BEPS prévoit ce type d'échange de renseignement.

Cependant, le projet d'extension du réseau conventionnel avec la signature de la convention multilatérale a mené les autorités à reconsidérer cette politique et par arrêté n°015561/MEFP/DGID/DLEC du 3 août 2015, le ministre a délégué ses pouvoirs au Directeur Général des impôts, lui-même supplée par le Directeur de la législation des études et du contentieux (DLEC).

Cette direction est chargée de la préparation des textes législatifs et réglementaires à caractère fiscal, et de la négociation des traités fiscaux. Elle représente également la DGID en matière de contentieux fiscal. Une unité d'échange de renseignements a été créée en décembre 2015 au sein de la (DLEC). En signant, cette Convention relative à l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, le Sénégal à l'instar de la France, franchit une nouvelle étape dans la lutte contre la fraude fiscale et l'évasion fiscale[1570].

Cette convention multilatérale est également une arme puissante contre les flux financiers illicites. En prenant des mesures clés visant à améliorer la transparence fiscale, la Convention prévoit toutes formes d'assistance administrative en matière fiscale : échange d'informations sur demande, spontané, automatique, contrôles fiscaux à l'étranger, contrôles fiscaux simultanés et assistance en matière de recouvrement des créances fiscales tout en prévoyant d'importantes garanties pour la protection des droits des contribuables[1571].

En droits nationaux français et sénégalais, le cadre juridique permet le respect des obligations de renseignements. Les législations française et sénégalais prévoient que les entreprises sont tenues de s'immatriculer en déposant leur statut au registre de commerce et des sociétés (RCS) pour les entreprises implantées sur le territoire français et au registre de commerce et du crédit mobilier pour les entreprises implantées sur le territoire sénégalais. Elles sont astreintes à la tenue et à la conservation des données comptables et de la documentation justificative qui les accompagne pendant 10 ans. En effet, ces exigences permettent aux autorités fiscales française et sénégalaise de détenir un certain nombre de renseignements sur l'identité, la propriété et la comptabilité des entreprises[1572].

[1570] Convention fiscale multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale a été signé par le Sénégal le 04 février 2016, il est le 11e pays du continent africain à signer la Convention et la 93e juridiction à la rejoindre.
[1571] Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales : Rapport d'examen par les pairs : Sénégal 2015 ; http://dx.doi.org/10.1787/9789264244955-fr; http://www.oecd.org/fr.
[1572] Les codes généraux des impôts français et sénégalais contiennent des obligations déclaratives permettant aux autorités fiscales de chaque pays d'avoir des informations sur les entreprises.

Elles peuvent utiliser ces renseignements dans le cadre des pouvoirs que leur confèrent le droit national ou le droit conventionnel pour collecter les renseignements qu'elles détiennent déjà afin de répondre à une demande d'une autorité compétente étrangère. Le paragraphe 3 de l'article 41 de la Convention Franco-sénégalaise prévoit en effet que « le règlement des cas de double imposition peut être examiné : soit par le comité ministériel inter États Franco-sénégalais prévu par le traité d'amitié et de coopération entre la République française et la République du Sénégal s'il s'agit d'une question de principe ; soit par une commission mixte composée de représentants des deux États s'il s'agit d'un cas particulier ; soit par un comité ministériel inter-Franco-sénégalais qui se réunira deux fois par an en vue d'examiner l'état des opérations concernant les recouvrements sollicités par chacun des deux États en application des dispositions conventionnelles[1573] ». Ce comité est composé de représentants, en nombre égal, des États contractants, désignés par les ministres des Finances[1574].

Le Sénégal et la France ont également convenu dans l'échange de lettres du 29 mars 1974, qu'elles se réuniraient deux fois par an, alternativement en France et au Sénégal pour examiner l'état des opérations concernant les recouvrements sollicités. Mais dans la pratique ce n'est pas le cas. Aujourd'hui, force est de constater que ces procédés sont dépassés. Car, avec l'avènement de l'informatique, la dématérialisation des documents administratifs, les échanges de renseignements peuvent se faire à distance. Du fait de la faiblesse des flux d'échanges de renseignements, aucune demande de renseignements n'a été enregistrée au Sénégal. Cependant, le Sénégal a reçu neuves demandes de renseignements entre 2012 et 2014 essentiellement venu de la France, du fait de ses relations économiques diplomatiques très proches et de la présence de résidents sénégalais en France et inversement.

2/ L'accroissement de la coopération et de la coordination entre les États

La coopération entre les administrations fiscales a suffisamment évolué sur l'échiquier international au cours des dernières années. On assiste ainsi à un renforcement de la coopération et de la coordination aussi bien dans la zone euro que dans la zone UEMOA. Cette progression s'explique par la diversité des accords bilatéraux visant à accroitre l'échange d'informations sur demande ou de façon automatique.

[1573] Échange de lettres du 29 mars 1974 publié par le décret n°78-584 (JO du 11/05/1978, p. 2035).

[1574] L'article 41 de la convention fiscale franco-sénégalaise prévoit l'alternance de la présidence, l'approbation des décisions ainsi que la rédaction d'un rapport périodique.

Elle est concrétisée d'une part à l'échelle européenne par les Directives sur la coopération en matière fiscale[1575], garantissant un échange automatique des renseignements. D'autre part, à l'échelle de l'Afrique de l'Ouest, depuis la création de l'UEMOA, une stratégie fiscale a été élaborée à travers le règlement n° 8/2008/CM/UEMOA.

En France, le processus est entamé depuis la signature du protocole modificatif de la Convention conjointe du Conseil de l'Europe et de l'OCDE relative à l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale[1576]. Elle s'est poursuivie avec la Directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 relative à l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, aux impôts, aux droits et autres mesures et la Directive du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal[1577]. Le Sénégal a, quant à lui, validé deux instruments contenant des dispositions relatives à l'échange de renseignements.

D'abord, dans un cadre communautaire, avec le règlement n° 08/CM/UEMOA portant adoption des règles visant à éviter la double imposition au sein de l'UEMOA et des règles d'assistance en matière fiscale, en vigueur dans huit juridictions des États membres[1578]. En matière d'assistance administrative, le règlement établit des méthodes d'élimination de la double imposition au sein de l'UEMOA, et il organise l'échange de renseignements entre les États membres, notamment l'échange sur demande, l'échange d'office et l'assistance mutuelle entre États en matière de recouvrement d'impôts. Sur le plan international, ni l'UEMOA, ni la CEDEAO n'étaient signataires du Plan d'Action de l'Organisation de OCDE sur l'érosion de l'assiette fiscale et la délocalisation des bénéfices (BEPS) permettant ainsi d'adhérer à un cadre international en matière d'échanges de renseignements et de traitement des prix de transfert.

La Convention a été élaborée conjointement par l'OCDE et le Conseil de l'Europe en 1988 et modifiée en 2010 pour répondre à l'appel lancé par le G20 de l'aligner sur la norme internationale sur l'échange d'informations et de l'ouvrir à tous les pays, assurant ainsi que les pays en développement pourraient bénéficier du nouvel environnement plus transparent.

[1575] Directive 2011/16/UE, complétée par la directive 2014/107/UE.
[1576] Protocole d'amendement à la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale a été signé le 27 mai 2010 et entrée en vigueur le 1er juin 2011; Source : http://acts.oecd.org.
[1577] Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales : Rapport d'examen par les pairs : France 2011.
[1578] Bénin, Burkina Faso, Côte d'Ivoire, Guinée-Bissau, Mali, Niger et Togo.

L'espoir suscité par cette convention multilatérale a très vite séduit la majorité des États qui y voit « un instrument idéal pour l'échange automatique en matière fiscale d'informations sur les comptes financiers élaboré par les pays de l'OCDE et du G20 ainsi que pour l'échange automatique des déclarations pays par pays dans le cadre du projet OCDE/G20 de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS) »[1579].

Le groupe de travail du projet BEPS a publié les premières recommandations officielles sur certaines des actions en octobre 2015 mais l'impact est déjà concret. Ainsi, la France, dès 2013, s'est inspirée des premières discussions en adoptant dans sa législation nationale des mesures recommandées dans le cadre du BEPS, afin d'intégrer dans son droit interne les standards nécessaires défendus par le projet[1580].

Quant au Sénégal, il est le 11e pays du continent africain à signer la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale et la 93e juridiction à la rejoindre. En signant la Convention, le Sénégal à l'instar de la France, franchit une nouvelle étape dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, après avoir rejoint le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements en 2012. Simultanément à la signature de la Convention, le Sénégal est aujourd'hui également devenu le 32e signataire de l'accord multilatéral entre autorités compétentes pour l'échange automatique des déclarations pays-par-pays (CBC MCAA), qui est basé sur l'article 6 de la Convention et met en place le cadre pour ce type d'échange comme le prévoit l'action 13 du projet BEPS.

La Convention prévoit toutes formes d'assistance administrative en matière fiscale : échange d'informations sur demande, spontané, automatique, contrôles fiscaux à l'étranger, contrôles fiscaux simultanés et assistance en matière de recouvrement des créances fiscales tout

[1579] Rapports finaux 2015, « L'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices », *Projet OCDE/G20,* 2015 ; http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/actions-beps.htm.

[1580] « Le projet a acquis une forte légitimité, ses recommandations sont adoptées dans nombre de pays et permettent de couvrir le champ de l'optimisation fiscale agressive : – relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique ; – neutraliser les effets des montages hybrides ; – renforcer les règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées ; – limiter l'érosion de la base d'imposition via les déductions d'intérêts et autres frais financiers ; – lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance ; – empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales ; – empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable ; – faire en sorte que les prix de transfert calculés soient conformes à la création de valeur ; − mettre au point des méthodes permettant de collecter et d'analyser des données sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices ainsi que les mesures prises pour y remédier ; −obliger les contribuables à faire connaître leurs dispositifs de planification fiscale agressive ; −réexaminer la documentation des prix de transfert et aux déclarations pays par pays ; − accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends ; −élaborer un instrument multilatéral pour modifier les conventions fiscales », Source : Antoine DULIN, Les mécanismes d'évitement fiscal, leurs impacts sur le consentement à l'impôt et la cohésion sociale, Avis du Conseil économique, social et environnemental, p. 46.

en prévoyant d'importantes garanties pour la protection des droits des contribuables. Depuis lors, elle est devenue un instrument véritablement mondial.

Elle est considérée comme l'instrument idéal pour la mise en œuvre rapide de la nouvelle norme pour l'échange automatique en matière fiscale d'informations sur les comptes financiers élaboré par les pays de l'OCDE et du G20 ainsi que pour l'échange automatique des déclarations pays par pays dans le cadre du projet OCDE/G20 de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS). Elle est également un outil puissant pour lutter contre les flux financiers illicites[1581].

Toutefois, bien que l'administration fiscale française soit à même aujourd'hui de recevoir ces informations, elle ne peut pas toujours les traiter par manque de moyens. Le CESE recommande ainsi que « les moyens destinés à la coopération entre les administrations fiscales des États de l'Union européenne, soient augmentés, afin de renforcer le caractère opérationnel d'EUROFISC, réseau d'échanges d'informations »[1582]. Cette même recommandation peut être faite pour que les administrations fiscales des États de l'UEMOA aillent dans le même sens, au regard du manque de moyens.

[1581] Rapport UA/CEA, Les flux financiers illicites en provenance d'Afrique, Nations-Unis comité économique pour l'Afrique, https://www.francophonie.org/IMG/pdf/fluxfinanciersillicites_rapport_francais.pdf.
[1582] Antoine DULIN, « Les mécanismes d'évitement fiscal, leurs impacts sur le consentement à l'impôt et la cohésion sociale », Avis du Conseil économique, social et environnemental, p. 62.

Conclusion chapitre II

L'analyse et l'évaluation de la capacité des administrations fiscales des deux pays montrent que les recettes fiscales collectées par l'administration fiscale en France et au Sénégal ne couvrent pas les missions de développement imparties aux pouvoirs publics.

Dans la pratique des politiques fiscales ont été entreprises à coup d'incitations fiscales et d'augmentation du niveau de pression fiscale dans les deux États afin d'améliorer le rendement financier des impôts.

Force est de reconnaitre que l'IS a un faible niveau de rentabilité.

Plusieurs raisons expliquer la faible rentabilité des opérations de recouvrement des impôts. En France, certaines sont liées au niveau de pression fiscale qui pousse par les entreprises à délocaliser leur activité vers des pays à fiscalité privilégiés. D'autres sont liées au phénomène de l'évitement fiscal, tel que l'évasion fiscale, la fraude fiscale, l'optimisation fiscale à outrance.

L'évitement fiscal fait obstacle aux politiques fiscales. Plus les taux sont en hausse, plus les incitations à pratiquer l'évitement fiscal deviennent fortes, plus l'État déploie des efforts juridique, fiscale et financiers considérable de l'éradiquer. Mais la lutte contre l'évitement fiscal par le biais de la réglementation pourrait s'avérer contre-productive pour l'État. L'État risque de perdre des recettes à mesure que l'évitement fiscal se développe ou que les entreprises le pratiquant décident tout simplement de quitter son territoire.

Au Sénégal, certaines sont imputables à l'administration car les moyens financiers, matériels sont très limités. D'autres aux contribuables qui s'implantent dans le secteur informel et l'État se trouve dans l'incapacité de règlementer le secteur. D'autres facteurs sont liés aux politiques fiscales des institutions internationales telles que le FMI, même si parfois leur recommandation peut aller dans le sens d'une amélioration des recettes budgétaires. Cependant, pour rendre l'IS plus rentable pour le budget de l'État, la France et le Sénégal doit mener des politiques fiscales efficaces.

Chaque État a adopté une trajectoire différente en vue de mettre en œuvre des mesures fiscales incitatives sur le plan interne pour attirer les investisseurs et des mesures préventives pour protéger leurs entreprises de la double imposition.

TITRE II : LA CONCURRENCE DES MESURES FISCALES INCITATIVES ET PREVENTIVES

Les mesures fiscales de droit commun incitatives aux investissements sont des mesures d'allègement des charges fiscales bénéfiques à toutes les entreprises sous certaines conditions. Ces mesures incitatives correspondent à des allégements partiels ou totaux des charges fiscales. Elles sont accordées par les législateurs français ou sénégalais afin de susciter la création d'entreprises, d'attirer et d'accompagner les investisseurs pendant les différentes phases de sa présence sur le territoire. Dans les deux systèmes fiscaux, elles prennent très souvent le caractère d'exonérations diverses et variées (**Chapitre I**).

Ces incitations fiscales à l'investissement sont motivées par la poursuite d'objectifs de politique fiscale ou dans le but de produire des effets favorables en matière de commerce extérieur.

Les mesures fiscales incitatives, qui sont dérogatoires au droit commun, sont intégrées soit dans les codes généraux des impôts en France et au Sénégal, soit par dans des textes spécifiques comme le Code des investissements, le Code minier, le Code pétrolier, le Code forestier, les Conventions internationales.

Ces dernières sont des mesures préventives de lutte contre les doubles impositions entre les États (**Chapitre II**).

Chapitre I : Les mesures fiscales incitatives et leurs limites

L'exonération fiscale dépend du système fiscal dont elle cherche à atténuer les effets néfastes pour les entreprises. Son utilisation renseigne sur les caractéristiques du système fiscal. L'importance et le nombre des exonérations sont parfois l'indicateur du niveau de pression fiscale dans un pays. Force est de constater que les systèmes fiscaux, en France et au Sénégal, se caractérisent par des taux de taxation assez élevés par rapport à la moyenne des pays européens, en ce qui concerne la France ou des pays situés dans la CEDEAO, en ce qui concerne le Sénégal.

Le recours systématique et régulier aux exonérations en matière fiscale constitue un assouplissement des taux de taxation très élevés. Il s'agit aussi soit de relancer un secteur d'activité, une zone ou une région, soit de favoriser la création des entreprises, soit d'attirer les

investisseurs étrangers dans le cas du Sénégal au cours des dix dernières années. Le recours systématique et régulier aux exonérations en matière fiscale constitue une atténuation de la pression fiscale afin d'éviter la délocalisation des entreprises.

Pour rendre attractif leur territoire, pour revitaliser ou relancer leur économique, le Sénégal et la France développent des mesures fiscales incitatives à l'investissement selon leurs rythmes, leurs méthodes et leurs objectifs, afin de favoriser la création des entreprises, d'attirer les investisseurs étrangers sur leur territoire (**Section I**). Mais, ces mesures d'incitations fiscales peuvent parfois produire des effets pervers, c'est ce qui justifie parfois leurs caractères limitatifs (**Section II**).

Section I : Un ensemble inégal de dispositifs

L'utilisation d'exonérations fiscales pour attirer les investissements peut présenter des inconvénients sérieux, lorsqu'elles sont réclamées par des entreprises qui auraient investi. En effet, dans une telle situation, ces exonérations entraînent une perte de recettes fiscales sans aucun avantage correspondant pour le pays d'accueil. Ce coût peut en théorie être réduit, si l'on trouve le moyen de cibler les exonérations sur des activités particulièrement souhaitables ou sur des projets qui n'auraient pas été lancés sans mesures d'incitation fiscale. Les pays ont utilisé un certain nombre de techniques pour parvenir à ce meilleur ciblage, notamment en liant l'exonération à des régions déterminées à faible croissance ; à des objectifs déterminés, tels que la création d'emploi, le transfert de technologie ou la promotion des exportations ; en utilisant des zones Franches ou des zones de promotion des exportations. Ces approches ont conduit à l'adoption de mesures générales d'exonérations destinées à favoriser la création et le développement des entreprises dans certaines zones géographiques déterminées (**Paragraphe I**), et aussi des mesures particulières s'appliquant à certains types de sociétés ou d'activités (**Paragraphe II**).

Paragraphe I : Des exonérations fiscales générales

L'exonération fiscale est le type d'incitation le plus utilisé par les deux pays en l'occurrence la France et le Sénégal. Dans le *Dictionnaire encyclopédique de finances publiques (1ère édition),* l'exonération fiscale a été définie comme « une mesure souvent appelée exemption ayant pour objet de soustraire en totalité ou en partie à un impôt entrant normalement

dans le champ d'application de cet impôt »[1583]. Or, la confusion est souvent faite entre exonération et exemption mais elles sont distinctes.

Dans le cas d'une exemption, le contribuable est déchargé d'une obligation fiscale et c'est la personne physique ou morale qui est mise en avant, l'exonération c'est un revenu qui est visée. La France et le Sénégal ont souvent recours aux exonérations fiscales pour aménager leur territoire. Cette exonération est accordée aux entreprises sur le PME (**A**) mais aussi aux régimes de groupes (**B**).

A/ Les avantages fiscaux accordés aux entreprises

Il y a une différence de structure des recettes fiscales entre la France et le Sénégal. Aussi il est normal que les impôts faisant l'objet de dérogation au bénéfice des entreprises nouvelles reflètent cette différence. Ils portent principalement sur les droits douaniers et fiscaux. Quand l'État cherche à dynamiser un secteur de l'économie ou une zone géographique délaissée, il oriente ses politiques fiscales vers un secteur en offrant aux entreprises remplissant les critères, une diminution de son revenu imposable. Ces diminutions prennent la forme d'une exonération des droits douaniers (**1**) et ou des droits fiscaux (**2**).

1/ Les exonérations de droits douaniers pour investissement

Les recettes fiscales ne concernent pas seulement l'activité de l'entreprise, certaines d'entre elles sont assises sur le commerce extérieur. Elles représentent une part non négligeable du revenu fiscal. Les droits d'entrée frappant certains matériaux nécessaires lors de l'installation de l'entreprise-investisseur, sont susceptibles de pénaliser le démarrage de l'activité. Pour éviter cela les entreprises nouvelles souhaitant investir en France et au Sénégal bénéficient des exonérations de droits de douane conformément aux dispositions prévues dans les deux législations. Les entreprises installées en France ou au Sénégal et voulant investir, ont besoin d'exonérations douanières portant sur des biens d'équipements[1584]. Les biens d'équipement sont des biens utilisés par l'entreprise au moment de démarrage de son activité. Leur exonération constitue un allégement fiscal non négligeable sur le résultat de l'entreprise du fait de leur coût exorbitant.

[1583] *Dictionnaire Encyclopédique de finances publiques*, *Economica.*

[1584] Mohamadou BOYE, *Les exonérations fiscales en France et dans les pays de l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine*, Thèse pour le doctorat de droit, 2005, Université d'Orléans, p. 37.

Si le régime français accorde une exonération partielle sur les droits et taxes, en revanche le régime sénégalais octroie une exonération totale de tous les droits et taxes perçus à l'importation des biens d'équipements et de matériels, des matières premières, des produits finis ou semi-finis destinés à la production, dans le cadre des avantages liés à la Zone Franche Industrielle de Dakar[1585]. La France et le Sénégal ont compris l'importance des exonérations portant sur les droits d'entrée sur l'incitation fiscale des entreprises. Ces avantages sont prévus dans les codes généraux des impôts. Force est de constater que ces exonérations sont très souvent plus importantes pour le développement des entreprises voir même autant que celles pesant sur les bénéfices et plus généralement sur les droits fiscaux. Il se peut que dès les premières années d'implantation et d'exploitation, l'entreprise peut se retrouver face à un résultat déficitaire. Pour éviter la cessation d'activité les pouvoirs publics les aides à travers cette phase incertaine afin qu'elles demeurent sur le territoire.

2/ Les exonérations de droits fiscaux

Pour démarrer sur de bonne base ses activités et pour accroitre sa productivité, l'entreprise trouve opportune de bénéficier des exonérations de taxes et d'impôts. Ces taxes et impôts peuvent porter atteinte à l'investissement, ou augmenter les coûts d'exploitation de l'entreprise d'où la nécessité d'exonérer certains taxes et impôts afin de permettre à l'entreprise de démarrer sereinement son activité. Ces réductions d'impôts ou de taxes peuvent porter sur les licences et les patentes, sur les bénéfices. Elles constituent un allègement des charges de l'entreprise contribuant à sa survie. Elles permettent également d'éviter l'accroissement des facteurs de production de base lors du démarrage des activités de l'entreprise. En ce qui concerne les PME et les grandes entreprises, le régime fiscal français prévoit une exonération de l'impôt sur les bénéfices.

Au Sénégal, les différents régimes octroient des exonérations fiscales : les régimes des PME et de la valorisation des ressources locales permettent de bénéficier d'une exonération de la patente pouvant varier de 7, 10 ou 12 ans, selon la zone, ils bénéficient aussi de l'exonération de l'impôt minimum forfaitaire ; le régime de l'innovation technologique fait bénéficier d'une exonération de charges salariales aux salariés sénégalais ; le régime commun qui s'applique aux entreprises admises au bénéfice d'au moins un des régimes privilégiés et aux unités admises à aucun régime privilégié mais dont l'activité entre dans le champ d'application du code fait

[1585] Idem, p. 37-38.

bénéficier d'une exonération de droits et taxes sur les matières premières non disponibles au Sénégal et une exonération de taxes sur le chiffre d'affaires facturés par les fournisseurs locaux. A ces mesures, on ne manquer de rajouter celles relatives à la TVA qui sont diverses et souvent très importantes.

B/ Les exonération fiscales dans les régimes de groupes

La quasi-totalité des États, disposant d'un régime d'imposition des sociétés, a élaboré un régime d'exonération ou un régime de faveur. Ce régime touche très souvent les dividendes reçus des filiales dans le cadre des régimes mères et filiales (**1**). De même les opérations fusions emportent toutes les conséquences fiscales d'une cessation d'entreprise. Cela va de l'imposition immédiate des bénéfices d'exploitation non encore soumis à l'impôt, en passant par l'imposition des provisions déduites du résultat fiscal, en terminant par l'imposition des plus-values latentes existant sur les actifs de la société fusionnée pour ne citer que ceux-là. Pour éviter toute abomination fiscale de ce régime, les législateurs français et sénégalais ont prévu un régime d'exonération optionnel (**2**).

1/ Les exonérations fiscales dans les régimes mères et filiales

Une lecture plus approfondie montre que les législations fiscales française et sénégalaise prévoient l'exonération des produits de participations des sociétés mères à leurs filiales. Il en est ainsi dans la législation française qui applique un régime d'exonération des dividendes perçus par une société mère française dont les dispositions figurent aux articles 146 et 216 CGI. La législation sénégalaise applique également le même régime d'exonération des dividendes à travers l'article 22.

En droits nationaux français et sénégalais, le versement de dividendes à une société résidente en France ou le versement de dividendes à une société résidente au Sénégal entraîne l'accroissement du résultat. Ainsi, afin d'éviter les effets de la double imposition, les législateurs français et sénégalais ont instauré le régime dit mère-fille. Les fondements légaux sont posés par les articles 146, 216 du CGI français et 22 du CGI sénégalais prévoyant qu'une société mère française, si on est en France ou une société sénégalaise, si on est au Sénégal, pourra voir l'ensemble des dividendes qu'elle perçoit d'une entreprise étrangère complètement exonérée « défalcation faite d'une quote-part de frais et charges ».

Cette quote-part est similairement fixée à « 5% du produit total de participation, crédit d'impôt inclus » dans les législations fiscales françaises et sénégalaises[1586]. En pratique 95% du montant perçu n'entrera dans la base imposable de la société mère. L'application de ce régime écarte l'imputation du crédit d'impôt qui accompagnerait éventuellement les dividendes du fait du caractère quasi total de l'exonération.

Les dispositions des articles 145 du CGI français et 22 du CGI sénégalais indiquent les conditions d'éligibilité des sociétés soumises au régime fiscal des sociétés mère et filiales. La société mère doit être absolument soumis à l'IS et détenir des titres.

Concernant ces titres de participations, les articles précisent que la forme nominative ou le dépôt d'établissement désigné, le pourcentage de 5% et la durée minimum de 2 ans, sont nécessairement requis[1587].

Concernant la condition de durée, l'utilisation du terme de « conservation » par le législateurs français et sénégalais indiquent, conformément aux dispositions des articles 145 al 1 du CGI français et 22 du CGI sénégalais, que le régime d'exonération peut être utilisé dès la 1ère année de détention des titres et quel que soit le moment de la prise de participation. Autrement dit, une société mère, qui détient des parts dans l'entreprise contrôlée depuis moins de 2 ans, peut bénéficier du dispositif d'exonération si elle s'engage à les conserver pendant ce terme. Le but étant de faire coïncider ce régime d'exonération avec l'exercice de l'année où il a été utilisé. A défaut du respect de cet engagement la société réceptrice devra, dans les trois mois qui suivent la cession des parts, s'acquitter du montant de l'impôt qui aurait dut être normalement payé en l'absence du régime d'exonération auquel il faudra additionner des intérêts de retard. Les dividendes réalisés par des entreprises situées dans les États à fiscalités privilégiés ou non coopératifs, conformément aux dispositions de 238-A du CGI, ne profiteront pas du régime de faveur. Ces États sont sur une liste grise en tant qu'États non coopératifs. C'est un moyen de lutte contre l'évasion et la fraude fiscales. Toutefois, si les montants reçus par la maison-mère ne répondent pas à l'une ou l'autre de ces conditions prévues aux articles 22 du CGI sénégalais[1588] et 216 du CGI français[1589], ils sont exclus de l'exonération de l'impôt chez la société-mère.

[1586] Art. 22 et 23 du CGI sénégalais.
[1587] Article 145 al 1-a du CGI français.
[1588] Loi n°2012-31 du 31 décembre 2012 portant nouveau CGI, entrée en vigueur le 1er janvier 2013.
[1589] Loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 - art. 40.

Naturellement, ces sommes, incluses dans le bénéfice imposable de la société-mère, ouvrent droit à l'imputation du crédit d'impôt correspondant à la retenue à la source opérée par la filiale. Cependant, conformément aux dispositions législatives de la Directive UEMOA[1590], la rémunération des revenus de placements au Sénégal est exonérée d'impôt, ce n'est pas le cas dans les autres pays membres de l'UEMOA, où ces revenus sont imposés. En effet, le respect de la transposition des Directives communautaires est toujours problématique dans la zone UEMOA.

En revanche, la problématique de l'applicabilité et de la transposition de la Directive mère-fille dans l'UE ne se pose ni en droit français, ni dans les autres législations fiscales des États membres. Puisque l'article 119 ter du CGI français a été d'abord introduit en droit français par l'article 24 de la loi n°91-1323 du 30 décembre 1991 de finances rectificative pour 1991[1591] afin de transposer la Directive mère-fille n°90/435 du 23 juillet 1990[1592]. La Directive initiale du 23 juillet 1990, a ensuite été modifiée par celle du 22 décembre 2003 dont les prescriptions ont été introduites en droit interne français par l'article 44 de la loi de finances rectificative pour 2004 modifiant l'article 119 ter du CGI français. Ce qui provoque une sorte de concurrence plutôt « déloyale ».

Depuis son adoption en 2009, la transposition dans les législations nationales de la Directive N° 2/2010/CM/UEMOA du 30 mars 2010 portant harmonisation de la fiscalité de valeurs mobilières qui devait normalement intervenir depuis 31 décembre 2011, ne l'est toujours pas.

Pour faire bouger les lignes dans l'espace UEMOA, la question de la nécessité de l'harmonisation de la fiscalité des valeurs mobilières a été soulevée dans le cadre d'un atelier organisé par le collectif des journalistes économiques du Sénégal (COJES) en collaboration avec le projet de coordination des réformes budgétaires et financières (PCRBF) à Dakar[1593].

[1590] Directive n°02/2010/CM/UEMOA du 30 mars 2010, portant harmonisation de la fiscalité applicable aux valeurs mobilières.
[1591] Loi n° 91-1323 du 30 décembre 1991 de finances rectificative pour 1991. cf : https://www.legifrance.gouv.fr.
[1592] Directive du conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, 90/435/CEE, *JO* n° L 225 du 20/08/1990 p. 0006 – 0009. Source : http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/HTML/?uri=CELEX:31990L0435.
[1593] Le 26 décembre 2014 a été tenu un atelier de partage organisé à l'initiative du Collectif des journalistes économiques du Sénégal (Cojes) en partenariat avec le ministère de l'économie et des finances du Sénégal.

Force est de constater que les régimes fiscaux en vigueur dans les États membres de l'UEMOA constituent encore des facteurs réels de distorsion sur le marché financier régional, notamment sur les valeurs mobilières (VM).

Dans un contexte de marché financier régional, comme celui de l'UEMOA dont l'ambition est de promouvoir l'épargne intérieure et la mobilité des capitaux, la fiscalité applicable aux revenus de valeurs mobilières ne peut être neutre. Pourtant, l'objectif commun des Directives UEMOA est explicite, rapprocher les régimes fiscaux applicables aux personnes morales dans les différents États membres pour atténuer la concurrence fiscale et éviter le « dumping fiscal[1594] » au sein même de l'Union.

En tout état de cause, le législateur UEMOA a clairement ciblé les produits concernés par cette harmonisation. Ce sont les revenus des actions, des parts d'intérêts, des obligations, des parts et actions d'OPC (organisme de placement collectif) agréé par le Conseil Régional de l'Epargne Publique et des Marchés Financiers(CREPMEF) ainsi que les plus-values de cession de ces valeurs mobilières. Suivant les dispositions des articles 6 et 7 de ladite Directive, le taux d'imposition des revenus des obligations varie entre 0 % et 6%. De même, pour éviter la double imposition, les dispositions de l'article 11 de ladite Directive exonèrent les dividendes qui ont supporté l'impôt sur les RVM dans un État membre de l'UEMOA, tous les autres impôts et taxes équivalents dans les autres États membres de l'UEMOA. Elles édictent un taux d'imposition compris entre 2% et 7% aux dividendes distribués par les sociétés cotées sur une bourse des valeurs agréées par le (CREPMF) au sein de l'UEMOA[1595]. En France, la Directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales prévoit que les États membres sont exemptés de retenue à la source, sous certaines conditions[1596], mais la retenue à la source n'est pas applicable aux dividendes distribués à une personne morale au sens de l'article 119 ter du CGI[1597].

[1594] « Pratiques commerciales décidées par les autorités publiques d'un pays et qui ont pour effet de porter atteinte à la libre concurrence. Plus précisément, le dumping fiscal fait référence à la politique fiscale incitative menée par un pays dans le but de faire venir sur son territoire des capitaux ou des personnes. Cette pratique vise à accroitre la compétitivité de l'État qui l'utilise, mais s'apparente fréquemment à des pratiques déloyales lorsque la différence de fiscalité est très importants vis-à-vis de ce qui se pratique dans les pays voisins ». Source : http://droit-finances.commentcamarche.net/faq/23749-dumping-fiscal-definition.

[1595] Extrait du tableau des taux d'imposition des revenus de valeurs mobilières (directive n°02/2010/CM/UEMOA). Source : Les Bulletins Officiels de l'Union Économique et Monétaire Ouest-africaine (UEMOA).

[1596] Il s'agit des conditions tenant aux sociétés françaises distributrices ; aux sociétés mères bénéficiaires ; aux participations éligibles ; à la nature des distributions ; aux incidences de la clause anti-abus.

[1597] BOI-RPPM-RCM-30-30-20-10-20160607. Site : http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/4412-PGP.

Cet article garantit en principe l'identité de traitement des sociétés mères françaises et étrangères détenant des filiales françaises. Les sociétés mères établies dans l'UE et qui ne bénéficient pas d'un régime équivalent au régime des sociétés mères dans le pays où elles sont établies, bénéficient d'une exonération de la retenue à la source de 30 % prévue par l'article 119 bis[1598]. Mais l'article 119 ter, 3 du CGI va très vite soulever un débat doctrinal et jurisprudentiel, dans la mesure où il exclut du bénéfice de l'exonération, les dividendes distribués à une société mère qui, tout en étant le bénéficiaire effectif des dividendes, est contrôlée directement ou indirectement par un ou plusieurs résidents d'États qui ne sont pas membres de l'UE[1599]. D'ailleurs, l'administration fiscale française est très vigilante sur le contrôle direct ou indirect envers les États hors UE. Elle n'hésite pas à remettre à cause le bénéfice de l'exonération de retenue à la source sur dividendes prévue par l'article 119 ter du CGI sur le fondement du 3 de cet article.

Dans une décision rendue en assemblée plénière, le Conseil d'État a jugé que l'article 119 bis-2 CGI qui soumet à la retenue à la source les dividendes perçus par des sociétés établies hors de France ne relevant pas du régime des sociétés mères n'est pas incompatible avec la liberté de circulation des capitaux[1600]. Dans cette affaire, la société française avait distribué des dividendes à sa société mère luxembourgeoise, détenue par une société suisse par l'intermédiaire d'une société chypriote[1601].

En effet, l'article 119 ter du CGI français a été l'objet de nombreuses critiques de la part de la doctrine. Ainsi, selon Bruno GOUTHIÈRE, la Directive a été « interprétée par la France de manière particulièrement large, mais probablement en partie incorrecte », car « si la Directive avait entendu procéder à une telle exclusion, elle l'aurait expressément indiqué » de sorte que l'exclusion prévue par le 3 de l'article 119 ter du CGI est critiquable dans la mesure où elle établit une discrimination en fonction de l'origine des capitaux qui composent les sociétés européennes, discrimination « probablement contraire au Traité de Rome »[1602].

[1598] Commentaire de la Décision n° 2015-726 DC du 29 décembre 2015, loi de finances rectificative pour 2011.
[1599] Bruno GOUTHIERE, *Les impôts dans les affaires internationales,* infra 61042, 10e éd., Francis Lefebvre, p. 793.
[1600] CE 9 mai 2012, Aff GBL ENERGY, Publié au recueil Lebon, n° 342221 ; Source : https://www.legifrance.gouv.fr.
[1601] CE, 30 décembre 2015, n°374836, Holcim France SAS, venant aux droits d'Euro Stockage, et Enka SA ; CE, 30 décembre 2015, n°374841, Holcim France SAS, venant au droit Atlantique négoce, et Enka SA.
[1602] Bruno GOUTHIÈRE, « L'introduction de la Directive mère-fille en droit interne : France, Pays-Bas, Belgique », Bulletin Fiscal Lefebvre 3/92.

De même, le Professeur Patrick DIBOUT affirmait que la formulation « particulièrement vague de l'article 119 ter 3 du CGI français quant à l'appréciation des motifs de la constitution d'une chaîne de participation risquait de rendre extrêmement délicate l'administration d'une preuve pesante, ce qui est plutôt paradoxal, sur une personne morale non établie en France »[1603]. Il n'est dès lors pas étonnant que, dans les affaires soumises au Conseil d'État, les sociétés aient soulevé, à l'encontre des redressements prononcés par l'administration fiscale, la contrariété du 3 de l'article 119 ter à la Directive mère-fille, avec les libertés fondamentales. Contrairement aux juridictions du fond qui avaient rejeté ces arguments, le Conseil d'État a décidé d'interroger la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE).

En droit sénégalais, les régimes fiscaux prévoient aussi l'exonération des produits des participations d'une société non éligible au régime mère et filiale. L'article 25 du nouveau CGI pose le principe en précisant que « Lorsque les produits des participations ne sont pas éligibles au régime des sociétés-mères et filiales, la société participante n'est soumise à l'IS sur lesdits produits que sur la quote-part représentative de 40% du produit brut des participations »[1604]. C'est dans un souci d'atténuation de l'imposition des produits des participations non éligibles au régime des sociétés mères et filiales, que le législateur a exonéré d'IS de 60% du produit brut de ces participations[1605].

Cependant, il est prévu en même temps que cette retenue est libératoire de l'IR dû par l'actionnaire personne physique, bénéficiaire en dernier ressort du produit des actions. Par conséquent, la retenue supportée par la personne morale au titre de ses participations constitue un caractère libératoire au niveau de l'actionnaire personne physique, elle ne peut donc être imputée par celle-ci sur le montant de l'IS dont est redevable la personne morale[1606].

2/ Les exonérations accordées dans le cadre des opérations fusions

Les entreprises font partie du tissu économique. Dans l'éventualité d'une crise économique, rare sont les entreprises qui y échappent. Face à cette situation, elles sont contraintes de rechercher des solutions face aux réalités du marché.

[1603] Patrick DIBOUT, « Fiscalité communautaire (suite et fin) », *JCP Entreprise et Affaires*, 18 février 1993, n° 7.
[1604] Article 25 du CGI sénégalais ; voir sur ce thème : Ernest Aly THIAW, *L'imposition du bénéfice des groupes de sociétés au Sénégal*, Mémoire DEA, 2012, Université Gaston Berger de Saint- Louis Sénégal, p. 17.
[1605] Circulaire n°0677/MEF 20 août 2004, DGID Sénégal.
[1606] *RA*, Réponse administrative n°398 du 23 Juillet 2005, RA n°758 du 29 décembre 2005.

L'adaptation des entreprises aux contraintes du marché[1607] est parfois indispensable. Dans ce contexte, elles ont recours aux opérations de fusions afin d'élargir leur secteur d'activité. Comme le souligne Monsieur Jean COOPER ROYER, « La fusion est un moyen de droit pour réaliser une concentration totale d'éléments intégraux »[1608]. La constitution d'une stratégie commerciale vise à accroitre la capacité concurrentielle des entreprises. Cette stratégie permet aux entreprises de s'adapter aux évolutions économiques et financières en cours. En termes de gestion fiscale, l'entreprise cherche constamment à minimiser les coûts fiscaux de ses opérations.

Très souvent l'opération de fusions entraine soit une transmission universelle du patrimoine d'une société à une autre société, avec un transfert de l'actif ou du passif de la société absorbée est transférée à la société absorbante ; soit une dissolution de la société absorbée et un échange de droits sociaux. Les opérations de fusions n'ont pas la bonne cote en droit fiscal commun, prises isolément, ces opérations font chacune l'objet d'une imposition très lourdes. Jean-Pierre BERTREL pense que « les conséquences fiscales néfastes découragent les opérateurs économiques à recourir aux stratégies de fusion »[1609].

La comparaison des deux régimes fiscaux de droits communs relatifs aux incitations fiscales, nous apprend que pour faciliter le regroupement d'entreprises, pour rendre moins coercitive l'imposition des opérations de fusion, les législateurs français et sénégalais ont instauré un régime fiscal de faveur conformément aux dispositions des articles 210 A du CGI français[1610] et 20 du CGI sénégalais[1611]. Ce régime produit des incidences fiscales qui se traduisent par une exonération à l'IS sur les plus-values résultant de l'attribution d'actions ou de parts sociales en droit français et sénégalais.

Si le droit français prévoit une exonération des provisions qui conservent leur objet, en droit sénégalais en revanche, l'ancien code prévoyait obligatoirement l'inscription immédiate des provisions pour le renouvellement de l'outillage et du matériel en contrepartie des éléments d'actif pris en charge. Depuis la réforme de 2012, ce n'est plus une exigence.

[1607] Abdelkarim OSMAN, *La fusion des sociétés commerciales en droit français et syrien (étude comparative),* Thèse de doctorat en droit, Université Rennes 1, 2015, p. 8.
[1608] J. COOPER ROYER, *De la fusion des sociétés : essai juridique*, Dalloz, 1933, repris par Abdelkarim OSMAN, p. 8.
[1609] Jean-Pierre BERTREL, « Acquisition de contrôle » et « vampirisme financier », *Droit et patrimoine*, janvier 1993, p. 52.
[1610] Loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012 en son article 16 (France).
[1611] Loi n° 2012-31 du 31 décembre 2012 – publiée au J.O. n° 6706 du 31-12-2012 du Sénégal.

Paragraphe II : Les exonérations fiscales sélectives

La fiscalité est un instrument nécessaire utilisé par les États dans l'élaboration des politiques d'aménagements du territoire. En France, les politiques fiscales au cours des dernières années ont été marqué par des politiques d'incitations afin d'alléger les charges fiscales sur les entreprises mais aussi d'éviter leur délocalisation ou le dumping fiscal. Au Sénégal, en revanche, les politiques d'incitation fiscale se sont amorcées au lendemain de l'alternance politique intervenue en 2000. La culture de l'entreprise a été favorisée. Les pouvoirs publics au Sénégal ont développé une politique fiscale d'attraction des investisseurs et de promotion de l'initiative privée afin d'éradiquer le chômage. Dans ce contexte, des incitations fiscales ont vu le jour. La loi n° 2004-12 du 06 février 2004 modifie le Code général des Impôts et apporte des innovations importantes. Les pouvoirs publics utilisent les exonérations ciblées ou sélectives afin d'inciter les entreprises à s'installer sur les territoires défavorisés. En dehors des exonérations fiscales générales prises dans le cadre des politiques d'ensemble comme celles destinées à l'aménagement du territoire (**A**), les pouvoirs publics prévoient également des exonérations ciblées de moindres ampleurs réservées à certaines entreprises pendant un certain temps (**B**).

A/ Les exonérations fiscales en zone Franche

Les exonérations fiscales occupent une place de choix dans les deux pays au regard de leur nombre et de la densité des avantages qu'elles procurent. Parmi ces mesures dérogatoires du droit commun, on peut retenir la création : d'un Code des investissements[1612] ; de la zone franche industrielle de Dakar[1613] des domaines industriels[1614] ; du Statut de l'entreprise franche d'exportation[1615] ; de la ZESI[1616]. Le régime dérogatoire du code des investissements et celui des entreprises franches d'exportation (EFE) sont les exemples les plus illustratifs de ces mesures incitatives. Le régime fiscal est applicable aux entreprises agréées par le code des investissements. Quel que soit le régime choisi, l'entreprise ou l'exploitant doit être éligible au régime fiscal des zones Franches pour être admis en exonération **(1)** et les législateurs énumèrent les investissements des entreprises admis en exonération (**2**).

[1612] Loi 2004-06-Dècret n°2004-627.
[1613] Loi n°74-06 du 22 avril 1974.
[1614] Loi n° 77-90 du 10 août 1977.
[1615] Loi 95-34 du 29/12/1995.
[1616] Loi n°2007-16 du 16 juillet 2007 portant création de la zone économique spéciale intégrée.

1/ L'éligibilité au régime d'exonération en zone franche

Le régime fiscal des zones franches en France et au Sénégal, a pour finalité d'attirer les entreprises dans une zone spécifique afin d'y développer l'activité. C'est un régime incitatif et très avantageux pour les entreprises installées en zones franches. La création des zones franches en France et au Sénégal est liée par la nécessité de corriger les disparités géographiques, socio-économiques entre les populations des grandes villes et les populations rurales[1617].

Ces déséquilibres motivent les pouvoirs publics français et sénégalais à chercher une solution face à cette situation. En France, l'article 42 de la loi relative à l'aménagement et au développement du territoire[1618], modifié par l'article 52 de la loi n°2010-1563 du 16 décembre 2010, a introduit la hiérarchie des zones prioritaires d'aménagement du territoire, au profit des territoires en vue de corriger les disparités géographiques, économiques, sociaux et de renforcer les politiques de développement[1619].

Au Sénégal, le régime fiscal ne prévoit pas de hiérarchie des zones prioritaires, mais la loi n°74-06 du 22 avril 1974 et la loi n°2007-16 spécifie les zones. Le Sénégal a entrepris des réformes de grande envergure pour libéraliser son économie, dont la création du régime de l'entreprise franche d'exportation qui couvre l'agriculture au sens large l'industrie et les téléservices. Pour bénéficier d'un agrément, l'entreprise doit justifier d'un potentiel à l'exportation d'au moins 80% de son chiffre d'affaires.

L'agrément garantit notamment le libre transfert des fonds nécessaires à la réalisation de l'investissement et des opérations commerciales et financières à destination des pays extérieurs à la « Zone Franc », le libre transfert des dividendes pour les actionnaires étrangers et l'arbitrage du centre international pour le règlement des différends relatifs aux investissements (CIRDI). Les entreprises agréées restent cependant entièrement soumises aux dispositions générales du CGI.

Ainsi, les pouvoirs publics, en France et au Sénégal, ont introduit des mesures fiscales incitatives en vue d'attirer les entreprises dans les zones Franches. Ils ciblent des zones franches qui seront admises en exonération.

[1617] Le phénomène de l'exode rural est aussi lié à la pauvreté dans les zones rurales.
[1618] Loi n°95-115 du 4 février 1995.
https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000000531809.
[1619] Mohamadou BOYE, *Les exonérations fiscales en France et dans les pays de l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine*, *op. cit*., p. 26 et ss.

Ces zones correspondent, en France, aux zones d'aménagement du territoire (ZAT)[1620], aux territoires ruraux de développement prioritaire (TRDP), composés des zones de revitalisation rurale (ZRR)[1621], des zones franches urbaines (ZFU) composés des zones de redynamisation urbaine (ZRU) [1622], aux zones urbaines sensibles (ZUS)[1623].

Au Sénégal, elles correspondent aux zones franches industrielles (ZFI)[1624], aux entreprises franches d'exportation (EFE)[1625] et aux zones économiques spéciales intégrées (ZESI)[1626]. Par ordonnance n° 86-113 du 15 octobre 1986, le législateur créa les zones Franches. La Loi n°74-06 du 22 avril 1974 et celle n°95-34 du 29 décembre 1995 procèdent de façon comparable. L'objectif est de relancer l'activité des zones en déclin industriel. Les dispositifs législatifs applicables aux entreprises implantées dans ces zones Franches trouvent leur fondement dans les articles 44 du CGI français et 722 du CGI sénégalais.

Les entreprises créées en zone d'aide à finalité régionale (AFR) sont exonérées de l'imposition des bénéfices réalisés à compter de la date de création de l'entreprise jusqu'à la fin du vingt-troisième mois suivant celui au cours duquel cette création est intervenue conformément à l'article 44 du CGI[1627]. Un abattement de 75 %, de 50 % ou de 25 % est appliqué sur les bénéfices réalisés respectivement au cours de la première, de la seconde ou de la troisième période de douze mois suivant cette période d'exonération à 100%.

Ces périodes d'allégement s'appliquent aussi aux entreprises créées jusqu'au 31 décembre 2010 dans les zones de redynamisation urbaine (ZRU)[1628]. Pour les entreprises créées à compter du 1er janvier 2004 et jusqu'au 31 décembre 2010 dans les zones de revitalisation rurale (ZRR)[1629], l'exonération porte d'abord sur les bénéfices réalisés jusqu'au terme du cinquante-neuvième mois suivant celui de leur création.

[1620] Décret n°95-149 du 6 février 1995 relatif à la prime d'aménagement du territoire.
[1621] Le décret n°96-119 du 14 février 1996 délimite les ZRR.
[1622] Loi n°96-987 du 14 novembre 1996 en son article 2 consécutive au pacte de relance pour la ville.
[1623] Décret n°96-1156 du 26 décembre 1996 fixant la liste des zones urbaines sensibles.
[1624] Loi n°74-06 du 22 avril 1974 portant statut des zones franches industriels ;
[1625] Loi 95-34 du 29 décembre 1995 instituant le statut de l'entreprise franche d'exportation ; loi 2004-11, décret n°96-869, décret n°2000-422, décret n°2004-1314.
[1626] Loi n°2007-16 du 16 février 2007.
[1627] Modifié par la loi n°2014-1655 du 29 décembre 2014 en son article 47.
[1628] http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/4587-PGP.html?identifiant=BOI-BIC-CHAMP-80-10-10-10-20120912.
[1629] Mentionnées à l'article 1465 A du CGI.

En revanche au Sénégal, le régime fiscal en zone franche[1630] est différent et moins complexe, car il fait partie d'un ensemble nommément désigné comme un régime dérogatoire. Ces régimes regroupaient le statut des zones franches industrielles[1631], le statut d'entreprise Franches d'exportation[1632], le code minier[1633], le code pétrolier, la réglementation des systèmes financiers décentralisés[1634], etc. Le statut de l'EFE est institué pour les entreprises industrielles ou agricoles qui destinent au moins 80% de leur production à l'exportation. La loi de 2004 prévoyait également un régime des entreprises en extension, avec une exonération pendant cinq ans[1635]. Si les emplois créés sont supérieurs à 100 ou si au moins 90 % des emplois sont créés, la durée est de huit ans.

S'ils sont localisés hors de la région de Dakar, un crédit d'impôt de 40% des investissements est accordé, avec un plafonnement de 25% du bénéfice imposable[1636]. Cependant, certaines activités sont exclues du champ d'application du code des investissements, activités de négoce et activités éligibles à des codes spécifiques ou au statut de l'entreprise franche d'exportation[1637]. Ainsi, les incitations fiscales à l'investissement, avant la réforme du CGI de 2012, étaient fondées sur un système dualiste avec un coût et une évaluation onéreuse.

[1630] Exonération de l'IRVM prélevé par l'entreprise sur les dividendes distribués ; Exonération de tout impôt ayant pour assiette les salaires versés par les entreprises et supportés par ces dernières et notamment de la CFCE ; Exonération de tous les droits d'enregistrement et de timbre et notamment ceux perçus lors de la constitution et de la modification des statuts des sociétés. Voir sur ce sujet : Séminaire régional sur la coordination fiscale dans les États membres de l'UEMOA : Incitations fiscales à l'investissement, cout et efficacité, Dakar, le 30 avril 2014, MEF.

[1631] La zone franche industrielle créée par la loi n°74-06 du 22 avril 1974 pour une durée de 25 ans soit jusqu'à la fin de l'année de 1999 et s'étend sur un site de 478 hectares. La loi du 10 août 1977 a institué les domaines industriels et fixé le régime fiscal des sociétés de gestion et des entreprises qu'elles assistent. Des domaines industriels ont été créés à Dakar, Kaolack, Thiès, Saint-Louis et Ziguinchor (celui de Kaolack n'est plus en activité). Les points Francs, ce régime institué par la loi n°91-30 du 13 avril 1991, sont identiques à celui de la zone franche.

[1632] Devant le peu de succès de la zone franche et des points Francs, une nouvelle loi a institué le statut de l'Entreprise Franche d'Exportation qui se substitue, d'ores et déjà au statut de la Zone Franche (qui aurait dû expirer en principe en l'année 2000) et au statut des Points Francs.

[1633] La loi n°2016-32 du 08 Novembre 2016 portant Code Minier, « Le code minier apporte des innovations majeures qui portent sur le réaménagement des dispositions relatives à la confidentialité des données. Afin de se conformer aux obligations de transparence de la norme ITIE, l'article 95 du Code stipule que tout titulaire de titre minier à l'obligation de respecter les principes et exigences de l'Initiative pour la Transparence dans les industries extractives ».

[1634] Loi n° 2012-22 du 27 décembre 2012 portant Code de Transparence dans la Gestion des Finances publiques, J.O. N° 6711 du Samedi 2 Février 2013. « La technopole de Dakar qui cherche à encourager l'innovation et les investissements immatériels par l'octroi de privilèges fiscaux, financiers, techniques et administratifs ».

[1635] Circulaire n°0006779/MEF/DGID/BLEC du 20 août 2004, portant application de la loi 2004-12 du 06 février, modifiant certaines dispositions du CGI.

[1636] Circulaire n°0006779/MEF/DGID/BLEC du 20 août 2004, portant application de la loi 2004-12 du 06 février, modifiant certaines dispositions du CGI.

[1637] Loi 95-34 ; loi 2004-11 ; Décret n° 96-869 ; Décret n°200-44.

Avec la réforme introduite par la loi n°2012-31 du 31 décembre 2012, le législateur sénégalais a supprimé l'ensemble des dispositions issues du régime dérogatoire, en les transposant dans le nouveau Code général des impôts[1638], à l'exception des lois n°2007-16 du 16 juillet 2008 portant création de la ZESI et n°2016-32 du 08 Novembre 2016 portant Code minier. Ainsi, cette transposition ne remet pas en cause les avantages acquis au sens de l'article 722 du CGI qui dispose que « Les personnes admises soit au bénéfice du code des investissements, soit au bénéfice des lois relatives aux EFE ou aux entreprises agréées à la zone franche industrielle de Dakar ou des lois portant code minier et pétrolier, restent soumises, pour la durée et la validité de leur agrément, au régime fiscal qui leur a été consenti selon les textes en vigueur, à la date dudit agrément. Cette disposition consacre ainsi le maintien jusqu'au terme de la durée de leur validité, des avantages acquis par ces personnes dans le cadre des lois particulières consacrant un régime particulier ». Les textes prévoient également d'autres entreprises éligibles aux exonérations.

[1638] Cette transposition se traduit par l'abrogation ou la modification des dispositions des articles 2 à 19 de la loi n° 2012-32. Les lois et chartes consécutives aux modifications :
- Loi n°74-06 du 22 avril 1974 portant statut des zones ;
- Loi n°77-90 du 10 août 1977 définissant les domaines industriels, les sociétés de gestion de ces domaines et fixant le régime fiscal desdites sociétés ainsi que certaines entreprises qu'elles assistent ;
- La loi n° 84-59 du 23 mai 1984 portant charte du sport,
- La loi n°95-11 du 7 avril 1995 instituant l fondation d'utilité publique au Sénégal ;
- La loi n°95-11 du 7 avril 1995 instituant la fondation d'utilité publique au Sénégal ;
- La loi n°95-34 du 29 décembre 1995 instituant le statut de l'entreprise franche d'exportation,
- La loi n°98-05 du 8 janvier 1998 portant Code pétrolier ;
- La loi n°2001-01 du 15 janvier 2001 portant Code de l'environnement ;
- La loi n°2001-15 du 27 décembre 2001 portant Code des télécommunications ;
- La loi n°2003-36 du 24 novembre 2003 portant Code minier ;
- La loi 2004-06 du 6 février 2004 portant Code des investissements ;
- La loi n°2006-39 du 21 novembre 2006 instituant le statut de pupille de la nation ;
- La loi n°2007-25 du 22 mai 2007 qui offre des avantages dérogatoires au code des investissements et au code minier pour des investissements de plus de 250 milliards de f CFA ;
- La loi n°2008-29 du 28 juillet 2008 relative à la promotion et au développement des petites et moyennes entreprises ;
- La loi n°2008-45 du 3 septembre 2008 fixant le régime fiscal et douanier des activités effectuées dans le cadre de la grande offensive agricole pour la nourriture et l'abondance ;
- La loi n°2008-45 du 3 septembre 2008 portant réglementation des systèmes financiers décentralisés au Sénégal ;
- La loi n°2008-59 du 24 septembre 2008 portant organisation du service public de l'eau potable et de l'assainissement collectif des eaux usées domestiques ;
- La loi 2010-21 du 20 novembre 2010 portant loi d'orientation sur les énergies renouvelables ; la charte des petites et moyennes entreprises.

2/ L'éligibilité des investissements soumis à exonération

Les entreprises bénéficient des mesures fiscales incitatives, appelées « dépenses fiscales » mais plus connues sous le vocable de « niches fiscales ». Ce sont des incitations fiscales pratiquées pour réguler l'économie d'un pays. Ces mesures fiscales incitatives sont diversifiées dans les deux droits nationaux.

En France, ces mesures incitatives sont diverses, on peut citer : le crédit d'impôt pour dépenses de recherches[1639], le crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE)[1640], le crédit d'impôt pour investissement très convoité en en Corses[1641].

Tandis qu'au Sénégal, parmi les mesures figurent les incitations qui, en matière d'impôt sur les sociétés, ont fait, selon le législateur fiscal, la preuve de leur efficacité[1642], à savoir : la réduction d'impôt pour investissement de bénéfice[1643], le crédit d'impôt pour investissement[1644], la réduction d'impôt pour exportation[1645]. Au Sénégal, le crédit d'impôt est un avantage accordé aux entreprises ayant investis un montant au moins égal à 100 millions de Francs CFA[1646]. Pour profiter du régime de faveur, les entreprises doivent être dans les secteurs d'activités : industrie, commerce, tourisme, mines, élevage, agriculture, services, etc.[1647]. Le législateur sénégalais ouvre également le bénéfice de ce régime aux entreprises nouvellement créées et aux entreprises ayant réalisé un programme d'investissement d'extension.

B/ Les exonérations fiscales conjoncturelles

Ces régimes d'exonération reflètent la diversité des mesures prises en faveur des entreprises. En effet, les pouvoirs publics peuvent être amenés à compléter les mesures incitatives générales pour d'autres dispositifs destinés à dynamiser des activités spécifiques à

[1639] Article 244 B CGI français, modifié par la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017, art. 72.
[1640] Article 244 quater C du CGI français, modifié par la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017, art. 72.
[1641] Article 14 du règlement (UE) n° 651/2014 de la Commission du 17 juin 2014 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché intérieur en application des articles 107 et 108 du traité
[1642] Marie DELPHINE NDIAYE, Mohamed DIEYE, *La pratique fiscale sénégalaise*, PF, 4e éd., 2016, p. 340.
[1643] Articles 232-233 du CGI sénégalais.
[1644] Articles 250-251-252 du CGI sénégalais.
[1645] Cet avantage fiscal est le résultat du transfert dans le droit commun des mesures relevant de la fiscalité intérieure figurant dans la loi n°95-34 du 29 décembre 1995 instituant le statut de l'entreprise franche d'exportation.
[1646] Article 239 du CGI sénégalais.
[1647] Article 233 du CGI sénégalais.

des types d'entreprises. Dans ce cadre, en France, les sociétés de placements à risques et les sociétés d'investissements bénéficient de mesures exonératoires sous certaines conditions **(1).** Ce qui est aussi le cas du Sénégal à travers le régime de l'usine nouvelle et de la petite et moyenne entreprise **(2).**

1/ Au profit des sociétés de placements à risque et des sociétés d'investissements

En marge des exonérations fiscales générales, sélectives prises dans le cadre des mesures fiscales incitatives en France et au Sénégal, les législateurs ont expérimenté d'autres mesures fiscales d'ordre conjoncturelles réservées à certaines sociétés particulières. Il en est ainsi des exonérations au profit des sociétés de capital-risque (SCR) d'une part, des exonérations accordées aux sociétés d'investissement d'autre part. Cependant, ces sociétés ont un cadre juridique spécifique.

En France, certaines sociétés de placement à risque bénéficient d'exonération et relèvent de cette exonération les sociétés unipersonnelles d'investissement à risque, pendant dix ans après leur création[1648]. Mais la loi du 4 août 2008 de modernisation de l'économie supprime ce cas d'exonération pour les sociétés créées après le 1er juillet 2008.

Relèvent également de cette exonération les sociétés de capital-risque (SCR)[1649]. Les sociétés de capital-risque (SCR)[1650] optant pour le régime fiscal prévu de l'article 208 du CGI 3° septies, « sont exonérées d'impôt sur les sociétés sur les produits et plus-values nets provenant de leur portefeuille, les prestations accessoires qu'elles sont, le cas échéant, autorisées à réaliser »[1651]. Elles sont également exonérées sur les dividendes qu'elles perçoivent et les plus-values provenant de la partie de leur portefeuille composé, en plus des titres non cotés faisant partie du quota obligatoire de 50% de titre cotés répondant, cotation exceptée, aux mêmes caractéristiques que ceux inclus dans le quota. Les produits et les plus-values provenant d'autres formes de placements financiers (titres hors Communauté européenne, obligations, OPCVM, dépôts, comptes courants) sont également exonérés d'impôt sur les sociétés, à titre accessoire, dans certaines limites.

[1648] Article 208 D du CGI français.
[1649] Article 208 septies du CGI français.
[1650] Conformément aux conditions d'éligibilités prévues à l'article 1-1 de la loi n° 85-695 du 11 juillet 1985, modifié par LOI n°2011-1978 du 28 décembre 2011 - art. 59 (V) cf : https://www.legifrance.gouv.fr.
[1651] BOI-IS-CHAMP-30-50-20-20130429.

Toutefois, le législateur français précise que l'exonération des plus-values ne peut se cumuler avec les autres avantages fiscaux liés aux distributions de dividendes et prévus par les articles 145 alinéa 1 à 4 du CGI, 158 bis et 158 ter du CGI, 209 bis et 223 sexies, 214 A, 216 du CGI.

En revanche, pour l'ensemble des produits résultant des « autres participations taxables », l'ensemble de ces textes demeurent applicables puisqu'ils sont soumis au régime de droit commun des dividendes. Les sociétés d'investissement sont spécialisées dans la gestion d'un portefeuille de valeurs mobilières dénommé juridiquement comme des OPCVM[1652] . Pour les SICAV et les FCP l'exonération est applicable de plein droit pour la partie de leurs bénéfices correspondant aux produits et plus-values tirés de leur portefeuille[1653]. L'UEMOA avait recommandé les États africains membres de l'union à prendre les dispositions en vue d'intégrer dans leurs lois de finances pour 2007 l'exonération des SICAF et des SICAF de tout impôt sur le revenu à l'exclusion des revenus à la source sur les revenus qui leur ont versés.

2/ Au profit des entreprises nouvelles

Les mesures fiscales visant à inciter l'industrialisation des territoires sont une préoccupation en France tout comme au Sénégal et une constante dans les deux législations française et sénégalaise. C'est la finalité même des entreprises nouvelles dont le but est d'encourager la création de nouvelles implantations, principalement industrielles. Afin d'attirer les entreprises dans les quartiers urbains les plus défavorisés, des allégements d'impôts ont été institués pour compenser les lourds handicaps dont souffrent ces zones en déclin industriel en France et en carence industriel au Sénégal[1654]. La création des entreprises nouvelles va dans ce sens. Par entreprise nouvelle, il faut entendre toute entité économique nouvellement créée et en phase de réalisation d'un programme d'investissement éligible, en vue du démarrage des activités[1655].

[1652] Organisme de placement collectif en valeurs mobilières.
[1653] Article 208, 1e bis A du CGI français ; voir sur le thème : Jean LAMARQUE, Olivier NEGRIN, Ludovic AYARAULT, *Droit fiscal général*, op. cit, p. 263.
[1654] La loi n°2007-16 du 16 juillet 2007 créant Zone Economique Spéciale intégrée poursuit un objectif de développement de l'emploi et de réduction de la pauvreté.
[1655] Article 250-3 du CGI sénégalais définit la notion d'entreprise nouvelle.

En droits nationaux, ce sont les articles 44 sexies du CGI français[1656] et 253 du CGI français et sénégalais qui fixent les conditions requises pour pouvoir accéder à ce régime de faveur essentiellement caractérisé par une réduction d'impôts temporaires[1657]. Les entreprises soumises de plein droit ou sur option à un régime réel d'imposition de leurs résultats, ayant vocation à réaliser des bénéfices, peuvent bénéficier à ce régime. Mais à condition que les activités soient industrielles, commerciales, artisanales.

En effet, dans les droits nationaux, ce régime de faveur ouvre doit à une exonération d'impôt sur les bénéfices, une exonération temporaire facultative de CFE, une exonération de CVAE en France et une exonération du paiement de tous droits, taxes, redevances, prélèvements ou d'autres impositions douanières pour les entreprises installées dans la zone B au Sénégal[1658]. L'activité doit être réellement nouvelle, ce qui exclut la concentration, la restructuration, l'extension d'activité préexistante ou qui reprennent de telles activités.

Les entreprises concernées doivent s'implanter dans une zone prioritaire pour le cas de la France[1659] et une zone spécialement intégrée pour le cas du Sénégal[1660].

Au Sénégal, ce régime fiscal applicable aux entreprises agréées est différent selon que l'agrément au code des investissements est accordé à une entreprise nouvelle ou à un projet d'extension. L'avantage du crédit d'impôt pour investissement consiste pour une entreprise nouvellement créée, en la possibilité de réduire 40% du montant des investissements avec un plafonnement à 50% du bénéfice imposable. Il dure cinq ans à compter de l'année suivant la clôture du programme d'investissement. Une prorogation de 10 ans est accordée aux entreprises réalisant un investissement d'un montant excédant 250 milliards de Francs CFA. Pour les entreprises nouvelles, si les emplois créés, dans le cadre du programme d'investissement agréé, sont supérieurs à deux cents (200) salariés ou si au moins 90% des emplois créés sont localisés en dehors de la région de Dakar, cette exonération est prolongée jusqu'à huit ans.

[1656] Article modifié par l'article 47 de la loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014 de finances rectificative pour 2014, cette exonération s'applique aux entreprises qui se créent dans les zones d'aide à finalité régionale (AFR) à compter du 1er janvier 2007 et jusqu'au 31 décembre 2020 (BOI-BIC-CHAMP-80-10-10-10-20150603)
[1657] Ce régime de faveur est fixé pour une durée de 5 ans à compter de la date d'émission de l'Agrément de l'entreprise exonérée article 19 et 20 de la loi n°2007-16 portant sur les ZESI.
[1658] Article 19 de la loi n°2007-16.
[1659] Décret n° 2014-758 du 2 juillet 2014.
[1660] Marie DELPHINE NDIAYE, Mohamed DIEYE, *La pratique fiscale sénégalaise*, *op. cit.*, p.368.

Les entreprises éligibles au crédit d'impôt pour investissement bénéficient aussi pendant cinq (5 ans) de l'exonération à la contribution forfaitaire à la charge des employeurs (CFCE)[1661].

Cependant, des années d'exonération fiscales n'ont pas permis d'améliorer considérablement les recettes fiscales de l'État en France tout comme au Sénégal. Très vite, les pouvoirs publics en France et au Sénégal, ont compris que les exonérations sont synonymes de perte de recettes fiscales pour l'État. Force est de reconnaitre dans les deux pays que l'octroi d'avantages fiscaux à certaines activités ou à certaines zones pour certaines entreprises peut être négatif pour l'économie et le budget étatique.

Section II : Les limites et les effets pervers des exonérations fiscales

La France et le Sénégal ont mené des politiques fiscales relativement divergentes. On a pu constater leur complexité[1662] en France et leur manque de cohérence au Sénégal[1663]. C'est pourquoi les exonérations voient leur efficacité contrariée (**Paragraphe I**). Outre l'existence de ces limites, les exonérations fiscales sont porteuses d'effets pervers. Car elles ont comme corollaire l'optimisation fiscale et aussi la fraude et l'évasion fiscales. En effet, l'existence d'allégements fiscaux incite certaines entreprises à user de tous les moyens légaux et parfois illégaux pour en bénéficier (**Paragraphe II**).

Paragraphe I : Les limites du choix de l'exonération

Tous les pays sont confrontés à des avantages et des désavantages naturels dans leurs relations avec les autres pays. La réaction normale d'un pays qui se considère, pour les investissements étrangers en concurrence avec un autre pays appliquant des incitations fiscales, est d'introduire à son tour une forme d'incitation. Ainsi, en dernier ressort, les exonérations fiscales en vigueur dans les deux pays ne modifient en rien l'intérêt relatif à investir dans l'un ou l'autre pays. Le seul résultat de la concurrence est que les deux pays perçoivent un montant de recettes plus faibles. Ils seraient tous les deux en meilleure situation s'ils pouvaient se mettre d'accord pour ne pas se faire concurrence.

[1661] Article 263 du nouveau CGI sénégalais.
[1662] Dans la politique fiscale français, cette complexité représente un coût considérable pour l'État mais aussi pour les entreprises voulant profiter des exonérations fiscales.
[1663] Dans la politique fiscale sénégalaise, ce manque de cohérence représente un coût financier et technique considérable pour l'État.

La France et le Sénégal doivent s'efforcer d'éviter une concurrence contre-productive entre les différentes fiscalités dans les zones communautaires. L'harmonisation fiscale est un des moyens d'y parvenir. À défaut, une insuffisante harmonisation des législations fiscales favorise la concurrence (**A**). Les exonérations temporaires se prêtent particulièrement à la stratégie fiscale. Dans de nombreux cas, les entreprises s'arrangent pour transférer leurs profits vers les bénéfices soumis à l'exonération. Les optimisations litigieuses constituent un corollaire des exonérations et limitent leur efficacité (**B**).

A/ Les évitements fiscaux, une entrave aux exonérations

Les comportements d'évitement entravent également la politique fiscale. Par comportement d'évitement, on entend généralement trois catégories de phénomènes : la fraude fiscale (**1**), l'évasion fiscale et l'optimisation fiscale (**2)**.

1/ L'optimisation fiscale : une inégalité manifeste entre les entreprises

Du fait de la complexité des montages fiscaux et de la connaissance approfondie des législations fiscales, les mécanismes d'évitement créent une véritable disparité au profit des entreprises disposant de l'expertise en la matière et de moyens financiers, au détriment des PME. En effet, la taille des entreprises, leur capacité d'implantation dans les paradis fiscaux créent des inégalités.

Par ailleurs, entre entreprises d'un même secteur, la fraude fiscale, l'évasion fiscale, l'optimisation fiscale créent des disparités L'entreprise UBER a profité de la digitalisation de l'économie pour mettre en place un mécanisme lui permettant d'échapper légalement à l'impôt sur les bénéfices en France[1664].

En effet, installée au Pays-Bas, l'entreprise Uber ne dispose pas d'établissement stable en France. Par conséquent, malgré un chiffre d'affaires assez important réalisé sur le territoire français, l'entreprise n'y est pas assujettie à l'impôt sur les sociétés. Cette pratique a été dénoncée par des concurrents, tels que les chauffeurs de taxi et VTC Privé contribuables totalement imposables en France[1665].

[16641664] Antoine DULIN, « Les mécanismes d'évitement fiscal, leurs impacts sur le consentement à l'impôt et la cohésion sociale », Avis du Conseil économique, social et environnemental, p. 2.
[1665] Idem, p. 2.

2/ L'évitement fiscal par la fraude ou l'évasion fiscale : une injustice et une iniquité des systèmes fiscaux

Pour Antoine DULIN, « L'évitement fiscal et le sentiment d'injustice face au système fiscal s'alimentent mutuellement ». Le contribuable a tendance à justifier son acte illégal par l'injustice de la loi fiscale. Force est de constater que l'évitement fiscal renforce le sentiment d'injustice. « Dans le contexte actuel, l'accumulation des affaires et le constat d'inégalités nourrissent l'idée qu'il y aurait, d'un côté, les victimes d'un système et, de l'autre, ceux qui en profitent » rappelle Nicolas DELALANDE[1666]. Thomas PIKETTY dénonce, quant à lui, « l'invraisemblable accumulation de mécanismes de réductions d'impôts et de niches fiscales, qui aboutit à un système illisible, où les citoyens sont incapables de se faire une idée simple de qui paie quoi » [1667]. Les multinationales disposent de moyens techniques et financiers leur permettant de pratiquer l'optimisation fiscale au détriment des petites et moyennes entreprises.

Le manque à gagner pour les finances publiques du fait de ces pratiques dommageables de part et d'autre des deux pays, portent préjudice aux finances publiques. Mais, si l'évitement fiscal impacte la situation financière des États, certains d'entre eux contribuent cependant indéniablement à son renforcement.

En effet, la mondialisation a ouvert le « match » de la concurrence entre États pour attirer les entreprises et profiter de leurs forces sur le plan économique. Il en découle une concurrence fiscale dans laquelle l'impôt est utilisé comme arme à des fins d'attractivité économique dans une compétition au « moins-disant fiscal »[1668].

Les États et les institutions internationales ont tendance à banaliser de plus en plus l'évitement de l'impôt en accordant des avantages fiscaux, des niches fiscales. Cette situation a été dénoncé par le Conseil économique, social et environnemental (CESE)[1669]. Elle est synonyme d'injustice et d'équité fiscale. Au Sénégal, la dernière réforme fiscale a vu l'État rationaliser le régime dérogatoire qui accordait d'importantes dérogations aux entreprises.

[1666] Antoine DULIN, « Les mécanismes d'évitement fiscal, leurs impacts sur le consentement à l'impôt et la cohésion sociale », *op. cit.,* p. 35.
[1667] Thomas PIKETTY, « Fiscalité : augmenter ou diminuer ? Pas de destin commun sans pression fiscale », *Le Monde,* 20/10/2006.
[1668] Mohamadou BOYE*, Les exonérations fiscales en France et dans les pays de l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine, op. cit*., p. 354-381.
[1669] Philippe LE CLEZIO, « Prélèvements obligatoires : compréhension, efficacité économique et justice social », avis du CESE, 2005.

B/ La question de l'harmonisation de l'imposition des entreprises

L'expression « concurrence fiscale » désigne un phénomène qui se développe aujourd'hui comme une sorte d'effet secondaire de la « mondialisation ». La porosité grandissante des frontières permet une circulation géographique des hommes et des richesses de plus en plus faciles. Cette facilité de circulation a un effet sur la perception des impôts par les États. En effet, les entreprises ont de plus en plus de facilité à répondre à la pression de l'impôt en se déplaçant. La mobilité croissante que leur autorise la « mondialisation » les autorise corrélativement à délaisser les États dont la fiscalité est la plus lourde pour rejoindre ceux dont la fiscalité est la plus faible. Ce phénomène d'exile ou de « fuite » devant l'impôt exerce en retour une pression sur les États. En effet, s'ils veulent conserver des contribuables, c'est-à-dire des recettes, ils doivent s'efforcer d'offrir les impôts les plus bas possible.

Et l'expression « concurrence fiscale » désigne au premier chef ce phénomène de baisse incontrôlée des impôts qui est redoutée par les États. Cette crainte est accentuée dans un contexte d'union économique et monétaire sans harmonisation fiscale. Ainsi la mise en place d'une monnaie unique, lorsqu'elle ne s'accompagne pas d'une harmonisation fiscale peut être source de concurrence fiscale. En effet, l'instrument fiscal sera l'ultime levier que les gouvernements pourront utiliser pour agir sur l'économie. Or, aussi bien dans l'UE que dans la zone UEMOA, l'union monétaire n'a pas été complétée par une harmonisation des législations fiscales. Même si elle a débuté, elle s'avère insuffisante (**1**) pour empêcher une concurrence fiscale (**2**).

1/ Les tentatives d'harmonisation de l'impôt des entreprises

L'harmonisation des systèmes fiscaux, et en particulier de la fiscalité des entreprises, est un des éléments clés pouvant contribuer à l'achèvement des marchés intérieurs européen et subsaharien. Aussi bien en droit fiscal français que sénégalais, l'absence d'harmonisation des fiscalités directes constitue un coût pour les entreprises en cas d'opération transfrontalière, car les entreprises sont obligées de respecter les règles fiscales nationales. Ce qui est souvent source de contentieux pour les administrations fiscales. Des problèmes de double imposition ou de double exonération surgissent. La nécessité d'harmoniser la fiscalité des entreprises est indispensable car elle accroît la transparence des dispositifs fiscaux, elle rend l'imposition symétrique et fait reculer la concurrence fiscale.

La diversité des systèmes fiscaux constitue un obstacle à la croissance dans les zones économiques communautaires. L'harmonisation des fiscalités renforce la compétitivité économie des États membres de l'UE et de l'UEMOA. Elle réduit les distorsions de concurrence grâce à un rapprochement des assiettes. En Europe, les premières initiatives de rapprochement de la fiscalité des entreprises remontent en 1962 avec l'établissement de groupes de travail chargés d'examiner des bases d'imposition et des traitements fiscaux plus favorables. Les tentatives d'harmonisation des systèmes d'impôt sur les sociétés en 1975, des règles de report des pertes (1984 et 1985) et de la base d'imposition des entreprises (1988) ont échoué[1670]. Cependant, les États membres ont compris que l'intégration économique de la Communauté nécessitait davantage de coopération en matière d'impôt sur les sociétés.

Une Directive du Conseil a prévu une assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs[1671]. Les entraves particulières à la coopération transfrontalière entre entreprises établies dans la communauté ont été considérées comme le plus gros obstacle fiscal pour les entreprises qui souhaitent profiter des avantages du marché unique.

Le Conseil d'État a adopté en 1990 deux Directives en vue d'éliminer ces obstacles : la Directive « fusions » visant à réduire les mesures fiscales défavorables au regroupement et à la restructuration de sociétés d'États membres différents[1672] et celle des « sociétés mères-filiales visant à éliminer la double imposition des bénéfices distribués entre sociétés d'un État et leurs filiales d'un autre État membre »[1673]. En même temps, les États membres ont conclu, en application de l'article 293 du traité CE, une convention qui introduit une procédure d'arbitrage pour éviter la double imposition lors de la correction des bénéfices des entreprises associées d'États membres différents. Mais, l'harmonisation fiscale est loin d'être achevée en matière d'impôts directs. Le professeur BELTRAME fait remarquer « qu'après une avancée rapide, l'harmonisation paraît se ralentir.

[1670] Rapport du Sénat Français, *La globalisation de l'économie et les délocalisations d'activité et d'emplois,* (Tome 1) ; https://www.senat.fr/rap/r04-416-1/r04-416-110.html.
[1671] Directive 77/99/CEE du Conseil, du 21 décembre 1976 ; B.O.I. N° 12 du 24 janvier 2006 [BOI 13L-1-06].
[1672] Directive 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, portant sur le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, JO, n° L 225 du 20/08/1990 p.1-5 ; voir : http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/merger-directive_fr.
[1673] Directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, JO n° L 225 du 20/08/1990 p. 6 -9

Cela semble dû tant aux difficultés, budgétaires et techniques, de l'harmonisation elle-même qu'à un changement d'optique des milieux communautaires soucieux, en période de crise, de conserver aux États la pleine maîtrise de leur politique conjoncturelle »[1674].

Ainsi l'accent est mis sur un objectif de coordination des politiques fiscales plutôt que d'harmonisation, au regard des blocages rencontrés pour la réalisation de celle-ci. Il faut nécessairement une bonne coordination des politiques fiscales. En effet, dans un souci de pragmatisme, prenant acte des réflexions émanant du Mémorandum Monti, dans son document du 22 octobre 1996, la Commission rappelle que dans le domaine fiscal, toute proposition d'action communautaire devra pleinement tenir compte des principes de subsidiarité et de proportionnalité. Elle ne considère pas que l'harmonisation des systèmes fiscaux constitue un but en soi. Elle se déclare plutôt favorable à une approche pragmatique et réaliste visant à donner aux États membres des moyens plus efficaces pour se protéger contre la perte de souveraineté fiscale nationale contre les marchés[1675]. La Commission européenne a proposé un nouveau projet ACCIS en octobre 2016, dont l'objectif est d'établir des fourchettes de taux minimum et maximum autorisés, comme en matière de TVA[1676]. Cela permettra de corriger les disparités entre les États afin d'éviter la concurrence fiscale et de compromettre les efforts d'harmonisation.

Selon les recommandations du CESE, la France devrait soutenir le projet ACCIS, elle devrait même être à l'initiative d'une procédure de coopération renforcée, en étudiant un abaissement progressif du chiffre d'affaires[1677], à partir duquel l'ACCIS deviendrait obligatoire[1678]. Dans la zone UEMOA, il a été réalisé trois études portant sur l'harmonisation de la fiscalité applicable aux petites et moyennes entreprises, de la fiscalité applicable aux produits pétroliers et des modalités de gestion et de contrôle des exemptions fiscales. Actuellement, hormis ces études, il n'existe pas d'actes concrets constituant une avancée dans l'harmonisation de la fiscalité directe.

[1674] Pierre BELTRAME ET Lucien MEHL, *Techniques, Politiques et Institutions fiscales comparées*, 2e éd., refondue, PUF, 1997, p. 552.
[1675] Idem, p. 553.
[1676] Antoine DUBLIN, « Les mécanismes d'évitement fiscal, leurs impacts sur le consentement à l'impôt et la cohésion sociale, », *op. cit.,* p. 61.
[1677] 750 millions d'euros est le montant du chiffre d'affaires.
[1678] Antoine DUBLIN, « Les mécanismes d'évitement fiscal, leurs impacts sur le consentement à l'impôt et la cohésion sociale », op. cit., p. 61.

Ainsi, l'harmonisation de la fiscalité directe n'en est qu'au stade de projet. Elle n'est pas suffisamment solide pour empêcher la disparité des systèmes fiscaux conduisant à une concurrence fiscale entre pays membres de la zone UEMOA. Par ailleurs, l'harmonisation fiscale en Afrique de l'ouest se concrétise par l'application de certains nombreux de Directives. Contrairement au Règlement 08/2008/CM/UEMOA, la Directive est un instrument d'harmonisation fiscale. Elle n'a aucun caractère contraignant, les États se fixent des moyens pour y parvenir. L'utilisation de Directives et non de règlements exprime la volonté d'atténuer l'érosion de la souveraineté fiscale des États tout en permettant un développement de l'intégration économique sous régionale. Ainsi, les Directives contrairement aux Règlements, sont transposables en droits internes, elles fixent des objectifs que chaque État cherche à atteindre avec ces propres moyens. A l'issue de leur transposition, les politiques fiscales nationales satisfont à des objectifs communs sans présenter une homogénéité parfaite[1679].

2/ Le déficit d'harmonisation de la fiscalité directe des entreprises

D'après la littérature économique, quand deux pays ont des atouts très différents, les considérations fiscales sont beaucoup moins importantes et le pays qui bénéficie des facteurs de localisation les plus attractifs attire l'investisseur sans avoir besoin de s'engager dans une surenchère coûteuse en termes de ressources propres. Dans ces conditions, le montant d'exonérations que propose le pays moins attractif à l'investisseur constitue un seuil en dessous duquel le pays le plus attractif ne peut pas descendre. Plus les deux pays sont proches du point de vue des facteurs de localisation traditionnels et plus l'investisseur privé est en position de force dans les négociations financières qu'il engage avec les gouvernements. En les mettant systématiquement en concurrence, l'investisseur peut ainsi obtenir des conditions financières très avantageuses au détriment du budget des États. L'insuffisante harmonisation des législations fiscales et de coordination des politiques fiscales, en France et au Sénégal, est plus bénéfique pour les entreprises que pour les États.

L'intégration limitée en matière de fiscalité directe des entreprises fait le lit d'une concurrence fiscale entre États. Elle leur permet de choisir la voie fiscale la moins imposée, ce qui ne peut manquer d'influer parfois sur la politique fiscale des États au détriment des bases taxables les moins mobiles donc du travail au profit du capital.

[1679] Ndèye. N. DIOUM, *L'Harmonisation fiscale en UEMOA : enjeux et perspectives*, Mémoire de fin de formation ENA, 2013/2015, p. 58.

Les pays de l'UEMOA et de l'UE réunissent tous les attributs d'une zone de surenchères fiscales[1680]. La concurrence fiscale est une réalité internationale, elle ne pouvait manquer d'être aussi régionale induisant un phénomène appelé en Europe « dégradation fiscale ». D'après Vito TANZI, cela signifie que « la globalisation et la concurrence fiscale provoque des modifications de système fiscal rendant de moins en moins attractif certains systèmes fiscaux au profit d'autres systèmes fiscaux plus attrayant. Elle restreint ainsi considérablement la capacité des pays à mobiliser des recettes par la voie de leur système fiscal[1681].

Fort de ce constat, la France et le Sénégal sont obligés d'apporter des modifications non désirées à leur système fiscal en raison d'actions menées dans d'autres pays. Le Sénégal, pays en voie d'émergence, doit adopter des mesures fiscales bien ciblées lui procurant des avantages concurrentiels vis-à-vis des autres pays d'Afrique de l'Ouest. La réforme fiscale de 2012, avec l'adoption d'un nouveau Code général des impôts s'inscrit dans cette voie. Quant à la France marquée par une désindustrialisation massive, elle doit réinventer une politique fiscale attractive lui procurant les avantages concurrentiels vis-à-vis de ces voisins européens.

Ainsi « l'accroissement des risques de concurrence fiscale entre États du fait de l'approfondissement de l'Union européenne n'a pas trouvé de correctif institutionnel » comme le souligne M. BOYE dans sa thèse[1682]. Puisque l'harmonisation souffre d'handicap juridique non négligeable, en effet le traité de Lisbonne n'a pas modifié les règles d'adoption des Directives d'harmonisation de la fiscalité directe[1683] et c'est toujours l'unanimité (à vingt-sept) qui est requise pour l'adoption et la modification des textes. Il est toujours difficile de réunir une telle unanimité et par conséquent d'adapter les Directives à l'évolution des économies nationales[1684]. Tandis que dans la zone UEMOA, c'est la règle de la majorité des deux-tiers (2/3) des votants qui prévaut pour l'adoption de toute disposition communautaire. La règle de la majorité des deux tiers est un grand pas vers l'harmonisation fiscale dans l'UEMOA, puisque l'accord des deux-tiers 2/3 des votants suffit à valider une Directive ou un règlement au sein de l'UEMOA[1685].

[1680] Mohamadou BOYE, *Les exonérations fiscales en France et dans les pays de l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine*, *op. cit*., p. 301.
[1681] Vito TANZI, *La mondialisation et la termitière des finances publiques, Finances et développement*, Vol. 38, n°1, mars 2001.
[1682] Mohamadou BOYE, *Les exonérations fiscales en France et dans les pays de l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine*, *op. cit*., p. 301.
[1683] Article 114 para 2 TFUE.
[1684] Dominique BERLIN, *Politiques économiques et sociales, Politique fiscale*, 3e éd., Vol II, IEE, p. 237.
[1685] Article 61 du Traité de l'UEMOA.

Ce mécanisme est opposable aux États qui sont obligés d'appliquer ou de transposer la Directive ou le règlement. La règle de l'unanimité ne remet pas en cause le caractère non contraignant de la Directive, mais elle maintient une opportunité d'ouvrir des négociations et des conclusions qui prendraient en compte les spécificités et les vœux de chaque État membre. En revanche en France, l'application de la règle de l'unanimité constituerait un obstacle de l'harmonisation de l'impôt sur les sociétés vu les difficultés rencontrées par l'Union européenne.

Dans le cadre du processus d'harmonisation fiscale, l'UE privilégie souvent le règlement comme outil de communautarisation du droit[1686], cette préférence au règlement combinée à la règle de l'unanimité provoque constamment un blocage du processus d'harmonisation fiscale. Cette dernière ne devrait-elle pas tester la règle de la majorité qui prône une évolution vers l'harmonisation fiscale à l'instar de celle de l'UEMOA ? Force est de reconnaitre que pour le moment la règle de la majorité a permis une communautarisation du droit fiscal et empêché le transfert intégral de souveraineté vers les instances communautaires de l'UEMOA.

Ainsi, « même s'il est avéré que les États membres de l'UEMOA jouissent initialement de la souveraineté fiscale, l'approfondissement de l'intégration est un facteur d'érosion de cette souveraineté, mais une érosion nécessaire »[1687]. L'harmonisation intégrale de l'impôt sur les sociétés dans les espaces communautaires n'est pas acquise, ce qui rend complexe les bases d'impositions, et crée une concurrence fiscale entre les États. Cette concurrence fiscale se manifeste dans l'Union européenne par la détaxation des bases imposables les moins mobiles[1688] et par des surenchères fiscales dans la zone UEMOA. Cela a forcément un impact sur les recettes fiscales en France et au Sénégal, car la problématique de la perte de recettes fiscales est aussi liée à la concurrence fiscale dommageable[1689] et à la prolifération des niches fiscales[1690]. Ainsi, le processus de suppression des mesures d'incitations fiscales inefficaces est indispensable pour éviter les effets pervers.

[1686] Article 288 du Traité sur le Fonctionnement de l'Union Européenne.
[1687] Ndèye Nangho DIOUM, *L'Harmonisation fiscale en UEMOA : enjeux et perspectives*, *op. cit.,* p. 18.
[1688] Selçuk ALTINDAG, *La concurrence fiscale dommageable : la coopération des États membres et des autorités communautaires*, Thèse, Paris 13, 2007, L'Harmattan, 2009, p. 24.
[1689] Antoine MOLE, *Les paradis fiscaux dans la concurrence fiscale internationale*, Thèse de doctorat en droit, Université de PARIS DAUPHINE, 2015, p.141.
[1690] Ingrid Feuerstein, *Les niches fiscales : la facture*. D'après les documents annexés au projet de loi de finances, le montant des « dépenses fiscales » – selon le terme consacré – devrait s'approcher des 90 milliards d'euros l'an prochain, soit une hausse de plus de 4,1 milliards par rapport à 2016. Un dérapage comparé au plafond fixé par la

Paragraphe II : Les effets pervers des exonérations fiscales

La mise en œuvre des exonérations fiscales entraîne des effets imprévus qui peuvent s'avérer néfastes, voire contre-productifs. Ces mesures d'exonération sont liées d'abord au mécanisme d'application qui lie leur effectivité à l'intervention de l'administration pour la précision des critères d'application. Ensuite, les règles dérogatoires se succèdent dans le temps aboutissant à leur superposition. Ceci entraîne la complexité et l'instabilité des règles fiscales applicables (**A**). Les exonérations sont source de perte de recettes fiscales pour l'État. En effet, l'octroi d'aides fiscales à certaines activités ou à certaines zones peut être négatif pour l'économie et le budget (**B**).

A/ Les effets d'ordre juridique

L'un des problèmes les plus sérieux que posent les exonérations est la complexité qu'elles introduisent dans le système fiscal. Cette complexité se manifeste de plusieurs façons et entraîne toute une série de coûts pour le pays. Ces coûts doivent être pris en compte pour apprécier l'opportunité des exonérations fiscales. Cette complexité a un coût non seulement pour les contribuables, mais aussi pour les autorités fiscales. Elles doivent aussi se tenir informées des modifications apportées aux règles et le temps passé à examiner les mesures d'exonération est autant de temps en moins consacré aux autres aspects de l'impôt. Cette tâche est particulièrement lourde pour les administrations fiscales qui doivent y faire face. La complexité et l'instabilité sont illustrées par les régimes français des entreprises nouvelles et dérogatoires sénégalais (**1**) et la rationalisation des régimes d'exonération des entreprises (**2**).

loi de programmation des finances publiques (86 milliards), et qui ne s'explique pas uniquement par la montée en puissance du crédit d'impôt compétitivité emploi (CICE). Certes, le CICE, dont le coût passe de 12,6 milliards d'euros en 2016 à 15,8 milliards en 2017, va fortement peser dans la balance. Mais même en excluant les effets du CICE, la facture des niches fiscales continue d'augmenter, de 73,2 milliards en 2016 à 74,1 milliards en 2017. Et les dernières lois de finances n'ont pas réussi à contenir l'inflation du nombre de niches. Ainsi, près de quatorze nouvelles petites niches ont été créées l'an dernier, alors que, dans le même temps, seules quatre ont été supprimées et cinq sont parvenues à échéance. Journal les échos, http://m.lesechos.fr/redirect_article.php?id=0211362449722.

1/ La complexification des régimes d'exonération fiscale

L'analyse des régimes dérogatoires dans les deux pays a laissé planer une complexité, une instabilité des textes et une incohérence. En France, on note une complexité du régime liée à un facteur géographique en général et l'étendu des zones prioritaires d'aménagement ouvertes aux entreprises.

Le législateur français a voulu prévoir autant de dispositifs exonératoires que de zonages et ainsi établir un ensemble de règles d'éligibilité en fonction de chaque zonage. La typologie des zones (ZRU, ZRR, ZFU etc.), leurs variées c'est-à-dire les unes sont urbaines, les autres sont rurales, rendent difficile l'application des règles. L'exemple le plus illustrant dans ce sens est l'exonération en zone franche urbaine (ZFU), les entreprises éligibles peuvent bénéficier de nombreux dispositifs d'exonération. Il en est ainsi des exonérations d'impôt sur les bénéfices, sur les impôts locaux, sur les cotisations patronales sur l'assurance maladie et maternité pour les travailleurs indépendants[1691]. Le régime dérogatoire français n'est pas seulement complexe, il est également instable à cause des modifications législatives constantes. Ainsi, le régime temporaire d'exonération pour les entreprises nouvelles a été modifié à de nombreuses reprises, au cours des dix dernières années[1692]. Cependant le régime fiscal dérogatoire sénégalais ne souffre pas de cette complexité car le dispositif fiscal sénégalais ne prévoit que trois zonages : les zones franches industrielles[1693], les entreprises franches d'exportation et la zone économique spéciale intégrée. Cependant, la délimitation, la gestion et l'administration des zones est plus simple comparé à la France. Le législateur Sénégal a prévu pour le statut des EFE, ZFI, ZESI, les conditions liées aux entreprises et aux investissements, les activités autorisées et le régime octroyés conformément aux dispositions législatives[1694]. Mais, le régime dérogatoire sénégalais souffrait plus d'une incohérence des textes dispersés dans les différents codes : le code minier, pétrolier, le code des investissements.

[1691] L'article 26 de la loi n° 2006-396 du 31 mars 2006 pour l'égalité des chances a créé de nouvelles zones franches urbaines (ZFU) en 2006. La liste et la délimitation de ces zones de « troisième génération » sont arrêtées par le décret n° 2006-930 du 28 juillet 2006.
[1692] La dernière modification de l'article 44 sexies issue de la loi n°2014-1655 du 29 décembre 2014 - art. 47
[1693] La loi du 10 août 1977 a institué les domaines industriels et fixé le régime fiscal des sociétés de gestion et des entreprises qu'elles assistent. Des domaines industriels ont été créés à Dakar, Kaolack, Thiès, Saint-Louis et Ziguinchor (celui de Kaolack n'est plus en activité).
[1694] Loi n° 74-06 du 22 avril 1974 portant statut de la Zone Franche Industrielle ; Loi n° 77-90 du 10 août 1977 sur les domaines industriels, les sociétés de gestion de ces domaines et fixant le régime fiscal des dites sociétés ainsi que certaines entreprises ; Loi n° 95-34 du 29 décembre 1995 portant statut de l'Entreprise Franche d'Exportation ; Loi n°2007-16 du 16 juillet 2007 portant création de la zone économique spéciale intégrée.

Le législateur sénégalais a finalement transposé l'ensemble des dispositions relatives à ces régimes fiscaux d'exception pour les transposer dans le droit commun incitatif en remplaçant les avantages fiscaux par de nouvelles mécanismes plus souples, plus lisibles et plus adaptés[1695]. C'est une option à la rationalisation dont l'objectif est d'éviter l'érosion de l'assiette fiscale.

2/ La rationalisation des exonérations afin d'éviter l'érosion de l'assiette fiscale

En droit fiscal sénégalais, il existe un panorama complet du dispositif dérogatoire incitatif. Il s'agit d'un ensemble de mesures visant à favoriser l'investissement étranger et local. Parmi ces mesures, on peut citer : le Code des investissements, régi par la loi du n° 87-27 du 18 août 1987 et analysé comme une véritable offensive en faveur de l'investissement, le statut des zones franches industrielles[1696], le statut d'entreprise franches d'exportation[1697], le Code minier[1698], le Code pétrolier, la réglementation des systèmes financiers décentralisés, etc. [1699]. Il faudra ajouter à ces régimes toutes les dispositions contenues dans des codes particuliers : Code minier[1700], Code pétrolier[1701] et autres textes à caractère sectoriel.

En effet, la question de l'efficacité de ces régimes de faveur s'est posée, à la suite de l'évaluation des dépenses fiscales réalisées au titre des années 2010, 2011, 2012. Le coût et l'évaluation des incitations fiscales ont été jugés onéreux par le Ministère de l'économie et des finances. Les études sur les dépenses fiscales s'établissent ainsi : le Code minier a coûté 13 187 650 106 Francs CFA en termes de dépenses fiscales à l'État en 2010 ; 24 972 625 716 Francs CFA en 2011 ; 21 423 728 908 Francs CFA en 2012. Le Code pétrolier a coûté 31 477 420 Francs CFA en 2010 ; 3 342 800 661 Francs CFA en 2011 ; 1148 706 215 Francs CFA en 2012.

[1695] Les modalités de suppressions des régimes dérogatoires sont dans le nouveau code général des impôts sénégalais.
[1696] La Zone Franche Industrielle a été créée par la loi n°74-06 du 22 avril 1974 pour une durée de 25 ans soit jusqu'à la fin de l'année de 1999 et s'étend sur un site de 478 hectares.
[1697] Devant le peu de succès de la Zone Franche et des points Francs, une nouvelle loi a institué le statut de l'Entreprise Franche d'Exportation qui se substitue, d'ores et déjà au statut de la Zone Franche (qui aurait dû expirer en principe en l'année 2000) et au statut des Points Francs.
[1698] La loi n°2016-32 du 08 novembre 2016 portant Code Minier, on constate que « Le code minier apporte des innovations majeures qui portent sur le réaménagement des dispositions relatives à la confidentialité des données. Afin de se conformer aux obligations de transparence de la norme ITIE, l'article 95 du Code stipule que tout titulaire de titre minier à l'obligation de respecter les principes et exigences de l'Initiative pour la Transparence dans les industries extractives ».
[1699] Loi n° 2012-22 du 27 décembre 2012 portant Code de Transparence dans la Gestion des Finances publiques, J.O. n° 6711 du Samedi 2 Février 2013. « La technopole de Dakar qui cherche à encourager l'innovation et les investissements immatériels par l'octroi de privilèges fiscaux, financiers, techniques et administratifs ».
[1700] Loi n° 2003-36 du 24 novembre 2003.
[1701] Loi n° 98-05 du 8 janvier 1998 portant Code pétrolier.

La TVA suspendue a coûté 2 753 479 86 Francs CFA en 2010 ; 2 356 724 750 Francs CFA en 2011 ; 2 844 116 535 Francs CFA en 2012[1702]. Le coût de ces exonérations était devenu onéreux pour le budget de l'État. Pour mettre fin à ce coût onéreux, le législateur fiscal sénégalais a mis fin aux régimes dérogatoires en transposant la quasi-totalité des dispositions dans le nouveau CGI à l'exception de celles concernant le Code minier.

Ainsi, la loi n°2012-32 du 31 décembre 2012 modifiant diverses dispositions législatives relatives aux régimes fiscaux particuliers précise les modalités de suppression des régimes dérogatoires (V. **ANNEXE 5**). Ce droit commun incitatif contient de nouvelles incitations avec des mécanismes simples et adaptés[1703]. Cette innovation législative donne l'opportunité aux entreprises éligibles de bénéficier des avantages fiscaux, sans formalisme particulier. Le Sénégal n'a pas de politique précise concernant l'implantation géographique des entreprises et des investisseurs, il doit encourager activement les investisseurs étrangers a formé et a employé des Sénégalais à hauteur de 80%. Et ces mesures doivent être contractualisées et être une contrepartie avant toute mesure d'exonération fiscale.

Le législateur fiscal sénégalais a rationalisé les incitations fiscales dérogatoires. Ainsi le Sénégal doit répondre vis-à-vis de ces partenaires à une exigence de renforcement de ses capacités de mobilisation des ressources fiscales nationales. Sur ce point le Sénégal est en phase avec les exigences communautaires. Dans l'Union, la rationalisation et l'harmonisation des politiques fiscales incitatives des États sont d'une nécessité absolue. En effet l'objectif visé par le législateur est d'accroître les ressources fiscales internes et de prévenir les distorsions dans la concurrence entre acteurs économiques intervenant dans le même marché communautaire[1704].

B/ L'abus consécutif aux aides fiscales

L'État est aussi un acteur du développement économique. Il peut soutenir les entreprises selon plusieurs axes de développement : création d'entreprises, emploi, innovation, etc. Pour l'État, le moyen d'intervention le plus simple consiste en la réduction des prélèvements fiscaux.

[1702] Ministère de l'économie et des finances, séminaires de travail, DGID, « Les incitations fiscales à l'investissement : Coût et efficacité », SRCF, séminaire régional sur la coordination fiscale dans les Etats membres de l'UEMOA, 2014 ; Source : https://www.imf.org/external/french/np/seminars/2014/waemu/pdf/kouyate3.pdf.
[1703] Marie DELPHINE NDIAYE, Mohamed DIEYE, *La pratique fiscale sénégalaise*, *op. cit*., p. 336.
[1704] Acte de Séminaire, *Les incitations fiscales à l'investissement : coût et efficacité,* MEF, DGID, Séminaire régional sur la coordination fiscale dans les États membres de l'UEMOA, 2014, p. 22.

Les aides fiscales ont pour objectif de soutenir l'activité économique dans différentes zones du territoire. Ces mesures visent à lutter contre les déséquilibres économiques entre les territoires. Il peut soutenir des secteurs d'activité en difficulté, ou connaissant un environnement contraignant, il peut également soutenir un axe de développement des entreprises (exemple : développement à l'international, innovation, etc.). Mais ces aides fiscales lorsqu'elles revêtent un caractère excessif peuvent être un frein à l'économie (**1)** ou un manque à gagner pour les États (**2**).

1/ Un frein à l'économie

Les effets économiques des exonérations sont mitigés. Mais de nombreux observateurs soulignent le faible intérêt économique d'investissements soutenus dans le cadre de politiques de substitution aux importations souvent liées aux efforts d'attraction du capital extérieur. Les distorsions économiques nées de la stimulation fiscale et les écarts par rapport à l'utilisation optimale des facteurs sont également mis en valeur. Au moins trois conséquences économiques néfastes peuvent être valablement identifiées : la concurrence fiscale, les flux financiers et l'assiette fiscale. La désorganisation de la concurrence est causée par l'existence de nombreuses exonérations et d'avantages fiscaux divers qui génèrent incontestablement une désorganisation de la concurrence au détriment des entreprises implantées, en général les petites et moyennes industries locales ne pouvant que souffrir du traitement fiscal discriminatoire qui leur est réservé.

Au Sénégal, la plupart des investissements susceptibles de bénéficier des faveurs sont le fait d'entreprises étrangères[1705] au détriment des entreprises nationales, plus spécifiquement les entreprises innovantes. Cette approche est comparativement à l'opposé de la politique fiscale en France, centrée sur l'incitation fiscale des jeunes entreprises innovantes.

Ainsi, les entreprises répondant aux exigences de l'article 44 sexies-0 A du Code général des impôts (CGI) sont susceptibles de bénéficier d'une exonération d'impôt sur les sociétés. L'exonération à l'IS est reconnue aux jeunes entreprises innovantes sur le fondement de l'article 44 sexies-0 A du CGI. Cependant l'avantage fiscal est de 100 % si les bénéfices sont réalisés au premier exercice ; et il est de 50 % si les bénéfices sont réalisés à l'exercice suivant.

[1705] Document APIX, L'investissement des entreprises étrangères au Sénégal : le régime dérogatoire, 2012, p. 16.

Toutefois, le bénéfice de l'exonération est subordonné au respect du règlement de l'UE[1706]. D'après Gérard CHAMBAS, « la prolifération des exonérations diverses constitue la cause majeure du rétrécissement de l'assiette fiscale des pays concernés »[1707]. En effet, la concurrence entre les pays africains pour l'attraction de l'investissement étranger a des conséquences néfastes sur les recettes fiscales. On assiste à une détaxation du secteur productif, outre qu'elle est injuste pour les entreprises existantes et surtout des entreprises locales sénégalaises confrontées à des difficultés budgétaires et à une augmentation de la pression fiscale portant sur la base imposable non exonérée. Pour compenser cet état de fait, les entreprises concernées s'inscrivent dans des mécanismes de fraude et d'abus divers.

Conscient de cette situation, le législateur sénégalais a réformé le régime des exonérations fiscales en rapatriant dans le nouveau CGI, une bonne partie des régimes dérogatoires tels le Code des investissements, le Code minier[1708], le Code pétrolier[1709]. Si, en France, le respect du règlement est essentiel, le Sénégal le respect des exigences communautaires l'est plus. Ainsi, en Afrique subsaharien, la transition fiscale préconisée par Gérard CHAMBAS[1710], passe nécessairement par la rationalisation et l'harmonisation des politiques fiscales incitatives. Aujourd'hui, le Sénégal est l'un des rares pays en Afrique de l'Ouest à entamer ce processus de rationalisation de sa politique fiscale incitative. La fiscalité sénégalaise en matière d'investissement a été allégée et simplifiée pour garantir l'attractivité de la destination sénégalaise.

Selon M. SY, le directeur général de l'APIX, « Le Sénégal a fait d'énormes progrès en termes d'attractivité, qui lui ont permis de faire un accroissement de 8 % pour les investissements privés, passant de 1 539 milliards de Francs CFA en 2014 à 1 659 milliards Francs CFA en 2015 et un accroissement de 17 % pour les investissements directs étrangers. Le Sénégal est ainsi resté deux ans dans le top 10 mondial des réformes menées à bien, avec des avancées courageuses dans des domaines comme la création d'entreprises, la protection des investisseurs, l'accès au foncier ou le transport commercial »[1711].

[1706] « Le règlement N° 1407/2013 de la Commission du 18 décembre 2013 relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides de minimis ». Voir sur le sujet : Dominique BERLIN, *Politiques économiques et sociales, Politique fiscale*, 3e éd., Vol II, IEE, p. 342.
[1707] Gérard CHAMBAS, *Afrique au Sud du Sahara : quelle stratégie de transition fiscale* ?, janvier 2005, p.20.
[1708] Loi n° 2003-36 du 14 novembre 2003 portant Code minier.
[1709] Loi n° 98-05 du 08 janvier 1998 portant Code pétrolier.
[1710] Gérard CHAMBAS, *Afrique au Sud du Sahara : quelle stratégie de transition fiscale* ?, op. cit., p. 8 et ss.
[1711] Bruno FANUCCHI, Interview passée avec le D.G de l'APIX, le 24/04/2016 ; http://www.latribune.fr.

2/ Un manque à gagner pour le budget des États

Les aides fiscales peuvent être définies comme des allégements ou des économies d'impôts consentis temporairement aux contribuables. Ces avantages revêtent des formes diverses. Il peut s'agir d'une exonération d'imposition, d'un abattement applicable sur la base imposable dont le taux est fixe ou dégressif, d'une réduction de taux d'imposition ou d'un crédit d'impôt. Depuis quelques années, on assiste à une volonté des autorités européennes de recourir à la réglementation relative aux aides d'État pour contrôler les législations fiscales des États membres.

Les dispositions des articles 107 à 109 du Traité sur le fonctionnement de l'UE prohibent toutes aides fiscales d'État qui faussent ou qui menacent la concurrence en favorisant certaines entreprises au détriment d'autres[1712]. La France s'est engagée à respecter le règlement de l'UE, l'administration rappelle la prohibition des aides étatiques incompatible avec le règlement de l'UE[1713].

En revanche au Sénégal, le coût réel des exonérations est demeuré longtemps inconnu. On assiste de plus en plus à des estimations démontrant l'importance des pertes de recettes fiscales consécutive à l'incitation fiscale non contrôlée. En 2008, le Sénégal s'était engagé à réaliser régulièrement des études sur les dépenses fiscales, cela se concrétise deux ans après, puisqu'en 2010, 2011, 2012 après l'élaboration des études sur les dépenses fiscales, on constate trois principales sources de manque à gagner fiscal pour l'État.

D'abord, les incitations fiscales ont conduit à des détournements de destination. La procédure de validation des agréments des EFE[1714] initiée par la DGID « a permis de relever que sur 437 entreprises franches répertoriées, seules 143 ont effectivement produit les documents requis, obtenant ainsi une attestation de validité »[1715].

[1712] Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, éd. Bruylant, 2012, p. 233.
[1713] Idem, p. 233.
[1714] L'exonération des entreprises franches d'exportation est une exonération directe sans procédure de visa, au niveau des services de la DGID, des factures des fournisseurs ; voir sur le sujet : RA n414 du 29 juin 2006 ; RA n°0583 du 15 novembre 2004 ; Boubacar SONKO, *Fiscalité de l'entreprise au Sénégal : la pratique*, co-éd. Fidusen bs@ et Doro Editions, 2008, p. 355.
[1715] Ministère de l'économie et des finances, séminaires de travail, DGID, « Les incitations fiscales à l'investissement : Coût et efficacité », SRCF, séminaire régional sur la coordination fiscale dans les Etats membres de l'UEMOA, 2014 ; Source : https://www.imf.org/external/french/np/seminars/2014/waemu/pdf/kouyate3.pdf.

Ensuite, des abus relevés dans les marchés financés sur ressources extérieures non remboursables. Afin, la non-conformité de conventions fiscales aux textes (Code minier), le caractère imprécis de certains textes (loi 250 milliards)[1716], le protocole sans fondement légal, la lourdeur de la gestion des régimes dérogatoires, sont problématiques pour le Sénégal. Selon un ancien inspecteur des impôts, Ousmane SONKO, « Des niches fiscales d'un montant de 7000 milliards de Francs CFA par an pour le Sénégal ont été délibérément occultées au profit d'amis et autres partenaires bilatérales »[1717].

Cela constitue un véritable manque à gagner pour l'État. Il ressort de la dernière étude menée en 2013 sur l'imposition des sociétés que « le Sénégal a perdu plus de 500 milliards de Francs CFA soit 30% du budget à cause d'exonération fiscale, au profit d'entreprises qui n'investissement pas, ne créent pas non plus de l'emploi, et qui rapatrient tous les bénéfices sans payer d'impôts »[1718]. L'octroi d'exonérations fiscales à des entreprises d'exploitation minières sans l'avis des citoyens locaux concernés est un exemple constant dans la gestion du régime de faveur par les pouvoirs publics. L'exemple de la fiscalité minière à Kédougou en est une parfaite illustration, car elle aurait pu être un instrument pertinent de réduction de la pauvreté et du chômage des jeunes.

Dans son rapport de la première revue du programme appliqué dans le cadre de l'Instrument de Soutien à la Politique économique (ISPE) en faveur du Sénégal, le FMI a recommandé la suppression de certaines niches fiscales. Avec un taux de 19,5% en 2015, le Sénégal est le pays ayant le niveau de pression fiscale le plus élevé dans l'UEMOA[1719]. Parallèlement, les niches fiscales ont augmenté ces dernières années. Elles sont estimées à 534 milliards de Francs CFA en 2013, soit 40% des recettes fiscales[1720]. Selon le gouvernement sénégalais, ces exonérations fiscales accordées visent des objectifs sociaux et de développement économique[1721]. Ce sont des mesures incitatives à l'endroit des entreprises bénéficiaires et des contribuables les plus vulnérables pour la réduction de la pauvreté.

[1716] La loi n° 2007-25 du 22 mai 2007 ouvrant à des avantages fiscaux et douaniers dérogatoires.
[1717] Ousmane SONKO, « Financement des politiques publiques et redistribution : qui paie la facture fiscale ? », conférence publique dans le cadre des activités mensuelles des « Samedis de l'économie », 9 mai 2016. Auditeur interne à la Direction du Contrôle Interne (DCI) de la Direction générale des impôts et domaines (DGID).
[1718] Idem.
[1719] Rapport du FMI N°16/03, Revue du programme appuyé par l'instrument de soutien à la politique économique (ISPE), 2016. Source : http://www.imf.org.
[1720] Rapport du FMI N°16/03, Revue du programme appuyé par l'instrument de soutien à la politique économique (ISPE), 2016. Source : http://www.imf.org.
[1721] Omar DIOUF, *Les exonérations à caractère social et leur contribution aux dépenses fiscales*, Mémoire ENA, Sénégal, Division Economique et Financière, Section Impôts et domaines, 2013-2015, p. 22-23.

Cependant, même si les objectifs économiques et sociaux poursuivis n'ont pas été atteints, des éléments factuels permettent d'affirmer que les exonérations n'ont pas toujours atteint les résultats escomptés. Les incitations fiscales n'ont pas provoqué une attractivité satisfaisante des investissements privés. Au Sénégal, les IDE dans le PIB représentaient 2,05% en 2010, en 2014, ils sont à 2,19%[1722].

De plus, le code minier a accordé d'importants avantages fiscaux mais leurs effets sont insignifiants sur la productivité et l'investissement du secteur. Les exonérations généreuses même si elles sont incitatives, elles réduisent considérablement dans les recettes fiscales de l'État, surtout lorsqu'elles sont injustifiées. Leur caractère pléthorique freine considérablement les finances étatiques, une source nécessaire à la lutte contre la pauvreté. Un ancien inspecteur des impôts dénonce « les remises fiscales, gracieusement accordées à des entreprises pourtant solvables, de la nébuleuse autour des 75 milliards de la transaction avec Arcelor Mittal, du coût réel du référendum, sous-évalué par le gouvernement »[1723].

Ces niches fiscales sont source de fuite fiscale et d'iniquité. Cependant, le FMI recommande au gouvernement sénégalais « une simplification de son régime fiscal, pour faciliter le civisme fiscal »[1724]. Ce que le législateur sénégalais a compris, en insérant dans le nouveau code un droit commun incitatif, une sorte de rationalisation du régime dérogatoire. Au cours des dix dernières années, le gouvernement sénégalais a fait le constat du coût exorbitant qu'avaient occasionné les exonérations fiscales[1725].

Leur inefficacité a poussé le législateur à mettre un terme à ce phénomène, en supprimant les régimes dérogatoires inutiles pour ne garder que ceux jugés efficaces. Certes, l'élimination progressive des niches et l'allègement fiscal paraissent être la meilleure recette. L'octroi des niches fiscales par des règles intelligentes et transparentes est une nécessité au Sénégal[1726]. Au-delà de cette nécessité, les niches fiscales ne doivent pas être utilisées à des fins électorales. Les pouvoirs publics doivent procéder à un état des lieux des exonérations fiscales afin d'écarter les niches jugées inutiles ou inefficaces.

[1722] *La Banque mondiale au Sénégal, Les priorités : croissance accélérée, création de richesses, développement humain, croissance partagée, synergies milieux rural et urbain* ; http://www.banquemondiale.org.
[1723] Ousmane SONKO, *Pétrole et gaz au Sénégal, Chronique d'une spoliation*, Fauves-Editions, 2017, p. 18.
[1724] FMI, « Le Sénégal deuxième revue au titre de l'instrument de soutien à la politique économique et demande de modification d'un critère d'évaluation », Mai 2016, p. 18.
[1725] BAD, Banque Africaine de développement, *Evaluation du potentiel des recettes publiques au Sénégal*, 2010, p. 22.
[1726] Ousmane SONKO, *Pétrole et gaz au Sénégal, Chronique d'une spoliation*, *op. cit,*. p. 17.

Les exonérations excessives sont sources d'érosion de l'assiette fiscale. Pour être en phase avec la norme communautaire dans le respect des critères de convergence macroéconomiques établis au sein de l'UEMOA, les pouvoirs publics doivent nécessairement maintenir la pression fiscale pour garantir l'équilibre global des finances publiques[1727].

Pour rendre l'assiette fiscale plus large, les pouvoirs publics peuvent également opter pour une baisse des taux d'imposition afin de rendre l'assiette fiscale plus large. Ils doivent mener une politique de transparence et de simplicité pour rendre le système fiscal plus lisible, légitime et accepté par les contribuables. Il est plus judicieux de limiter de façon modérée les exonérations et de les coupler avec l'aide fiscale pour faciliter la création des entreprises et alléger le fardeau fiscal.

Les exonérations fiscales ne sont pas un gage d'attractivité des investisseurs en France et au Sénégal. Elles doivent être utilisées avec intelligence et modération.

[1727] Directive n°01/96/CM/UEMOA relative à la mise en œuvre de la surveillance multilatérale des politiques macro-économique au sein des États membres de l'UEMOA et Acte additionnel n°04/99/CM/UEMOA portant pacte de convergence, de stabilité, de croissance et de solidarité entre États membres de l'UEMOA.

Conclusion du Chapitre I

L'incitation est une mesure spécifique cherchant à obtenir des agents économiques qu'elle vise, un comportement déterminé. Le Sénégal et la France en mettant en place des politiques fiscales d'incitation entendent orienter, réguler, promouvoir l'activité économique, encourager ou dissuader les comportements ou activités jugés souhaitables ou non.

Ainsi, en tous temps et en tous lieux, la fiscalité offre une panoplie de mesures susceptibles de procurer à l'entreprise qui les sollicite un avantage partiel ou total. Pour attirer l'investissement, la France et le Sénégal ont établi des mesures d'incitation fiscale, telles que l'exonération ou les avantages fiscaux.

Toutefois, ces mesures peuvent s'avérer néfastes parfois ou contre productives. Le Sénégal, à l'instar des pays d'Afrique subsaharienne, s'est lancé dans une course effrénée pour la mise en place de dispositifs d'incitation fiscale de plus en plus attractifs en faveur des investisseurs étrangers potentiels. Malheureusement, ces dispositifs n'ont pas apporté les effets escomptés. On a pu constater que la France et le Sénégal étaient soumis à des problèmes similaires. Ce constat s'explique par des effets inhérents à la notion d'exonération, pour ne pas dire « congénitaux ».

En effet, les mesures dérogatoires ont l'optimisation fiscale comme corollaire, qui peut limiter leur efficacité, parce que, tout simplement, les entreprises « pragmatiques » s'y engouffrent.

En outre, elles entraînent des effets pervers liés à leur coût économique et budgétaire. Ces limites et effets pervers permettent d'avoir une vision élargie du rôle positif, négatif ou neutre des exonérations fiscales.

Mais il faut souligner au préalable qu'il existe des facteurs extra fiscaux qui ont une influence déterminante sur le comportement des entreprises. L'inefficacité de certaines exonérations fiscales n'est pas seulement liée au contenu des mesures.

Ainsi, le cadre juridique fiscal, en France et au Sénégal, ne favorise-t-il pas l'efficacité des exonérations.

La construction communautaire n'a pas débouché sur une harmonisation des législations fiscales. Aussi chaque État continue-t-il de prendre des mesures de dérogation fiscale ce qui aboutit à une concurrence fiscale qui se manifeste par la règle du moins-disant fiscal. Les institutions internationales (FMI, Banque Mondiale) sont unanimes à reconnaître que les régimes d'incitation fiscale n'ont pas atteint les résultats attendus[1728]. L'incitation fiscale à l'investissement interagit avec d'autres variables comme la stabilité politique, la bonne gouvernance, la fiabilité du système bancaire, la fiabilité du système judiciaire, etc.

En France, certes les mesures d'incitations fiscales sont nombreuses, mais évoluant dans un cadre communautaire, l'Union européenne garde surveillant les législations nationales afin d'éviter toute concurrence dommageable.

Pourtant, le Sénégal fait partie d'un cadre communautaire UEMOA, mais beaucoup d'avancés sont attendues dans ce sens. Pourquoi pas une réglementation plus stricte et un contrôle sur les États quant à leur capacité à offrir des avantages fiscaux exempte de toute concurrence fiscale. Le Sénégal en créant un cadre incitatif composé d'abord d'un important régime dérogatoire puis d'un nouveau cadre incitatif dans le nouveau CGI, avait pour ambition de faire venir les entreprises qu'il n'aurait pas vu arriver s'il n'avait pas fait ce choix. Les importants gisements de pétrole et de gaz découverts au Sénégal devraient pousser les pouvoirs publics et le législateur à redéfinir un nouveau cadre juridique adapté en matière d'exonération. Le régime fiscal incitatif était mis en place pour attirer les entreprises étrangères à investir dans la recherche et l'exploration. Etant donné qu'il ne fait aucun doute sur l'existence de ressources exploitables, le législateur doit revoir toutes les dispositions fiscales incitatives à intégrer dans le nouveau CGI. Il doit supprimer certaines dispositions jugées trop avantageuses pour les entreprises étrangères, les Codes minier et pétrolier doivent être révisés, certaines dispositions supprimées. L'État sénégalais doit absolument accroître les rentrées fiscales. Une fois les entreprises ancrées dans le tissu économique national, l'État sénégalais pourra augmenter ses taux d'imposition si les politiques publiques le requièrent. Si ces taux restent compétitifs ou équivalents aux autres pays, il pourra toujours compter sur un calcul coût-opportunité des entreprises (coût du déménagement, capital humain) les incitants à rester sur le territoire.

[1728] Conclusion du rapport du CERDAF, Niger, 2005.

CHAPITRE II : La concurrence des champs d'application conventionnelle

Des siècles ont passé et jamais le monde n'a été aussi inégalitaire économiquement et socialement. Le « gap » continue à se creuser entre les pays riches dit « pays du nord » et les pays pauvres dit « pays du sud »[1729].

En ce début de millénaire, les inégalités mondiales n'ont jamais été aussi intenses entre les pays du nord et les pays du sud[1730]. Cette observation a priori évidente, mais fondamentale, apparait dans le rapport élaboré en 1970 et 1971[1731] par une commission présidée par Monsieur GORSE, sur la coopération de la France avec les pays en voie de développement [..]. Ainsi les règles habituelles du droit international qui postulent à l'égalité entre États, ne sauraient suffire, lorsque les États en relation sont des puissances disposant de potentiels économiques trop inégaux. La question des relations fiscales entre la France et le Sénégal n'échappe pas à cette règle[1732].

La France, grande puissance économique, et le Sénégal, pays en voie de développement, ont mis en place des moyens de lutte contre l'optimisation fiscale, l'évasion fiscale, la concurrence fiscale dommageable.

En tant que bouclier, la fiscalité permet de se protéger contre ces agressions étrangères. Conscients des limites des règles unilatérales en matière d'impositions des revenus étrangers et conscients du danger de la fraude et l'évasion fiscale dans l'économie d'un État, afin d'éviter les doubles impositions, la France et le Sénégal disposent d'un arsenal des conventions bilatérales dont l'objectif est de corriger ou d'adapter les dispositions unilatérales issues de ces règles. L'analyse de ces règles conventionnelles passe par une délimitation de leur champ d'application (**Section I**) pour éviter les doubles impositions (**section II**).

[1729] L'expression "Relation Nord-Sud" désigne la coopération multisectorielle entre les pays du Nord, pays industrialise, développés, riches et nantis et les pays du Sud, pays en voie de développement (PVD), sous-développés, pauvre, leurs relations entre les pays du nord et sud sont à la fois indispensables et inégales.

[1730] Michel ROGALSKI, « Les rapports Nord-Sud à l'épreuve de la mondialisation », Chronique de la revue de recherches internationales, http://www.recherches-internationales.fr. Voir sur le thème : Sébastien DI MAIO, David EPELBAUM, Camille GUEYDAN, Muriel HANTCHERLI, Thomas HOPPE, *Les relations entre pays du nord et pays du sud,* étude, p. 2.

[1731] Rapport Gorse, in *Esprit*, novembre 1972, p. 682 et suivantes.

[1732] André COLONNA WALENWSKI, *Les conventions fiscales contre la double imposition passées entre la France et les pays en voie de développement*, Thèse pour le doctorat en droit, Université de Paris XII, Val de Marne, faculté de droit et sciences politiques de Saint-Maur, 1977, p. 1-2.

Section I : L'influence des conventions fiscales dans l'imposition des bénéfices

Dans les travaux des professeurs TIXIER et KEROGUES, le pouvoir de lever l'impôt est l'un des attributs principaux de la souveraineté étatique. Les États sont libres de consentir à limiter leur souveraineté fiscale en se liant à d'autres États par des conventions fiscales. C'est le phénomène de la mondialisation de l'économie qui a justifié la nécessité pour les entreprises de s'installer à l'étranger.

Les États sont jaloux de leur souveraineté en matière fiscale, ce qui signifie qu'aucune autorité supérieure n'est capable de limiter leur pouvoir d'imposer. Les seules limites à cette prérogative des États sont celles qu'ils consentent volontairement à s'imposer par le biais de traités bilatéraux ou multilatéraux, notamment les conventions fiscales.

Une convention fiscale contre la double imposition est un accord international conclu entre deux ou plusieurs États. Ce n'est pas un système fiscal international mais un pont jeté entre deux systèmes fiscaux[1733].

Les États en signant une convention fiscale, n'ont nullement l'obligation de s'y soumettre. Ainsi, le champ d'application des conventions fiscales est circonscrit à une catégorie limitée de personne bénéficiaire de ses dispositions (**Paragraphe I**). Il ne touche pas à tous les impôts nationaux et il ne substitue ses dispositions qu'à un nombre limité de règles du droit interne (**Paragraphe II**).

Paragraphe I : Les conditions d'application des conventions fiscales

La souveraineté fiscale repose essentiellement sur le principe de territorialité[1734]. Les conventions fiscales ont évidemment, comme leur titre l'indique, pour objet d'éliminer la double imposition entre deux États que l'on distingue traditionnellement comme étant celui de la source et l'autre celui de la résidence. Les notions d'État de résidence et d'État de la source sont essentielles, on les retrouvera constamment, puisque c'est sur elles que repose le droit fiscal international.

[1733] Guy GEST, *L'imposition des bénéfices des sociétés françaises aux États-Unis, Les rapports entre droit fiscal interne et convention fiscale internationale*, LGDJ, 1979, p. 19.
[1734] M.A. COUDERT, GIBRAT, KORNPROBST, WALTER, *Fiscalité de l'entreprise*, Editions Sirey, 1985, p. 379.

Concernant l'État de la source, c'est celui de l'origine du revenu, c'est-à-dire du lieu de situation du bien qui produit le revenu ou celui dans lequel une activité est exercée, ou encore le lieu de résidence du débiteur d'une rémunération.

Concernant l'État de la résidence, c'est celui dans lequel le bénéficiaire du revenu a son domicile, sa résidence, ou encore son siège de direction effective, dans le cas d'une entreprise. Pour éliminer la double imposition entre ces deux États, la convention peut accorder à l'un (source ou résidence) un droit exclusif d'imposer ou bien reconnaitre un droit d'imposer aux deux États, mais en prévoyant que l'impôt payé dans l'un (source) constitue un crédit d'impôt imputable sur l'impôt dû à l'autre (résident)[1735].

Donc, l'applicabilité d'une convention fiscale est subordonnée à des conditions de lieu, c'est le champ d'application « *ratione loci »* (**A**), à des conditions de personne appelée le champ d'application « « *ratione personae* (**B**) et à des conditions de temps appelé le champ d'application « *ratione temporis »* (**C**) de l'impôt en cause.

A/ Le champ d'application territorial ou « *ratione loci* » des conventions fiscales

La localisation du lieu du siège de l'entreprise, de la source de ses revenus ou de l'établissement stable conditionne expressément soit l'application de la convention, soit le montant de la matière imposable et sa répartition entre les deux États contractants[1736]. Il implique de définir géographiquement chacun des deux États d'une part (**1**) et la localisation du bénéfice d'autre part (**2**) qui passe nécessairement par la délimitation nécessaire du champ d'application de la convention.

1/ La délimitation géographique des deux États

La France et le Sénégal sont deux pays à la fois proches et lointains. Le Sénégal faisait partie des territoires d'outre-mer de la France. Le démembrement des empires coloniaux a sensiblement réduit la portée des distorsions jadis constatées entre souveraineté politique et juridiction fiscale.

[1735] Bruno GOUTHIÈRE, *Les impôts dans les affaires internationales*, 10e éd., Francis Lefebvre, 2015-2016, infra 1522, p. 29.
[1736] Guy GEST, *L'imposition des bénéfices des sociétés françaises aux États-Unis, Les rapports entre droit fiscal interne et convention fiscale internationale*, *op. cit*., p. 83.

Beaucoup de territoires d'outre-mer, qui disposaient sous le régime colonial d'une complète autonomie fiscale, ont aujourd'hui laissé la place à des États pleinement souverains.

Le Sénégal, en tant qu'ancienne colonie, n'échappe pas à la règle[1737]. Souveraineté fiscale oblige, les deux pays ont signé une convention fiscale contre la double imposition[1738].

En effet, le champ d'application des conventions contre la double imposition se trouve généralement limité, dans ces conditions, aux parties du territoire relevant de la souveraineté politique d'un État signataire sur lesquelles s'exerce la juridiction fiscale de droit commun de celui-ci[1739]. L'article 1 alinéa 2 de la Convention fiscale Franco-sénégalaise délimite les zones géographiques de la France et du Sénégal. Dans cette convention fiscale, « Le terme "France" désigne les départements européens et les départements d'outre-mer (Guadeloupe, Guyane, Martinique et Réunion) de la République française et les zones situées hors des eaux territoriales de la France sur lesquelles, en conformité avec le droit international et selon sa législation, la France peut exercer les droits relatifs au lit de la mer, au sous-sol marin et à leurs ressources naturelles »[1740], tandis que « le terme ″ Sénéga*l*″ désigne les territoires de la République du Sénégal et les zones situées hors des eaux territoriales du Sénégal sur lesquels, en conformité avec le droit international et selon sa législation, le Sénégal peut exercer les droits relatifs au lit de la mer, au sous-sol marin et à leurs ressources naturelles »[1741]. Ces deux termes clarifiés dans la convention fiscale décrivent, délimitent ou symbolisent les deux nations. Ainsi on constate un retour au droit interne parce que la définition de la Convention Franco-sénégalaise correspond exactement à celle que donne le droit interne dans les deux États sur la délimitation géographique[1742]. En effet, il ne peut y avoir d'État sans un territoire il découle même de la définition de l'État que l'on peut dire « pas d'État sans territoire ». Le principe est absolument encré en droit interne et fermement établi par la coutume internationale.

[1737] Bernard CASTAGNÈDE, *Précis de fiscalité internationale*, 3e éd., PUF, p. 389.
[1738] Signée à Paris le 29 mars 1974, approuvée par la loi n° 75-1181 du 19 décembre 1975 (*JO* du 21 décembre 1975), entrée en vigueur le 24 avril 1976 et publiée par le décret n° 76-1072 du 17 novembre 1976 (*JO* du 30 novembre 1976, NC du 30 novembre 1976).
[1739] Bernard CASTAGNÈDE, *Précis de fiscalité internationale*, *op. cit.,* p. 390.
[1740] Article 1 alinéa 2 de la Convention fiscale franco-sénégalaise. Source : http://www.droit-afrique.com; https://www.impots.gouv.fr.
[1741] Article 3 de la convention sénégalo-Italienne ; Source : http://www.droit-afrique.com.
[1742] Dans le cas de la France, il s'agit à l'heure actuelle, des départements « métropolitains » et des collectivités territoriales d'outre-mer relevant de l'article 73 de la constitution, à l'exclusion des collectivités d'outre-mer régies par l'article 74 de la constitution (Polynésie française, Wallis-et-Futuna, terres australes et antarctiques, collectivité de Saint-Pierre-et-Miquelon, collectivités de Saint-Barthélemy et de Saint-Martin sous la réserve d'une éventuelle application de la théorie de la succession d'États), la Nouvelle-Calédonie et de Mayotte. Dans le cas du Sénégal c'est inscrit dans la constitution en son titre premier sur les principes généraux : les attributs et symboles de l'État.

Ainsi, comme le souligne Julio BARBERIS, « Les pays accordent une importance particulière à tout ce qui concerne leur territoire et les nombreux traités internationaux qu'ils signent afin de délimiter d'une manière précise et détaillée leur territoire [1743] ». Dans toutes les conventions fiscales signées par la France et le Sénégal avec d'autres États, la délimitation géographique est fondamentale et reste la même.

La relation souveraineté étatique et territoire est un des éléments fondamentaux de la construction des États et des relations internationales. Charles de VISSCHER établit le lien qui unit État, territoire et souveraineté[1744]. Une fois ce lien établit, la localisation du bénéfice de l'entreprise devient plus facile.

2/ La localisation du bénéfice de l'entreprise

La notion de domicile a plusieurs fonctions et revêt une grande importance, dans trois cas, lorsqu'il s'agit de déterminer le champ d'application d'une convention fiscale. En ce qui concerne les personnes physiques ou morales, pour résoudre les cas où la double imposition résulte du fait qu'il y a deux domiciles, le domicile retenu pour l'application des lois fiscales internes aux personnes morales est étroitement lié à la notion de « nationalité ». La localisation du siège effectif d'une société, révèle sa nationalité, détermine, en effet, son domicile au regard de l'administration fiscale.

Cependant, sous le régime de l'ancien Code fiscal français des valeurs mobilières, le service de l'enregistrement exigeait le paiement des taxes dues par les sociétés (timbre, transmission, revenu), soit au bureau du siège social (siège statutaire), soit au bureau du principal établissement (lieu de l'exploitation la plus importante)[1745]. Aujourd'hui, le sens que lui donne les Codes généraux des impôts, en France et au Sénégal, est que l'impôt sur les sociétés est établi au lieu du principal établissement de la personne morale.

[1743] Julio BARBERIS, « Les liens juridiques entre l'État et son territoire : perspectives théoriques et évolution du droit international », *Annuaire français de droit international,* Année 1999, Volume 45, N° 1, p. 132-147. Source : http://www.persee.fr/docAsPDF/rfsp_0035-2950_1955_num_5_3_402631_t1_0661_0000_002.pdf ; Voir sur le thème : Gaël ABLINE, *Sur un nouveau principe général de droit international : « l'uti possidetis »*, Thèse pour le doctorat de droit, Université d'Angers, 2006, p. 12-13.

[1744] Marcel MERLE, Compte-rendu « Charles de VISSCHER, Théories et réalités en droit international public », *In : Revue française de science politique,* 5e année, n°3, 1955. p. 661-662 ; Source : http://www.persee.fr/docAsPDF/rfsp_0035-2950_1955_num_5_3_402631_t1_0661_0000_002.pdf.

[1745] André COLONNA WALEWSKI, *Les conventions fiscales contre la double imposition passées entre la France et les pays en voie de développement,* Thèse pour le doctorat en droit, 1977, Université de Paris 12 Val de Marne, p. 58.

C'est le principe de territorialité, il s'applique aux sociétés dans les pays où l'imposition se fait sur la base du siège social de la société[1746]. Cette exception française, quant à l'application du principe de territorialité, qui veut qu'en France seuls les revenus réalisés dans les entreprises exploitées en France entrent dans l'assiette de l'IS[1747], est reprise en droit fiscal sénégalais. Elle signifie qu'une société sénégalaise ou étrangère n'est normalement imposable au Sénégal qu'à raison des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées au Sénégal[1748]. Il traduit également que les entreprises sénégalaises ne sont pas imposées sur les bénéfices qu'elles réalisent à travers leurs succursales étrangères, elles sont simplement imposées sur les succursales sénégalaises de sociétés étrangères[1749]. En droits nationaux, l'application dans l'espace de l'impôt sur les sociétés est fondée essentiellement sur le critère de territorialité encore appelée « critère *ratione loci* »[1750]. Le principe territorialité n'est applicable qu'aux relations entre un siège et sa succursale ou un siège et son établissement stable[1751].

Cependant, la définition donnée par la Convention Franco-sénégalaise correspond exactement à celle retenue en droits nationaux français et sénégalais parce qu'elle retient, quant aux entreprises, le lieu du siège de leur direction effective pour l'imposition des bénéfices. Ainsi, l'article 2 alinéa 2 de la Convention fiscale Franco-sénégalaise précise expressément que pour l'application de la présente convention, « Le domicile des personnes morales est au lieu du siège social statutaire ; celui des groupements de personnes physiques n'ayant pas la personnalité morale, au lieu du siège de leur direction effective ». Cependant, les codes généraux des impôts ne donnent pas une définition de l'établissement stable. C'est plutôt les conventions fiscales internationales qui consacrent une définition précise de la notion d'établissement stable[1752].

[1746] En revanche dans les États où une société est imposable dans la mesure où elle est juridiquement constituée dans l'État (Incorporated), on se trouve devant un critère différent.

[1747] Article 209-I du CGI français. Voir sur le thème : M. CHRETIEN, « Contribution à l'étude du droit international fiscal actuel », art. préc., p.15 et 17 ; Nicolas MELOT, *Territorialité et mondialité de l'impôt, étude de l'imposition des bénéfices des sociétés de capitaux à la lumière des expériences françaises et américaines,* Thèse, 2004, éd. Dalloz, n°145, p. 87.

[1748] Article 4 du CGI sénégalais.

[1749] Article 4 du CGI sénégalais.

[1750] Guy GEST, *L'imposition des bénéfices des sociétés françaises aux États-Unis, Les rapports entre droit fiscal interne et convention fiscale internationale*, LGDJ, 1979, p. 83.

[1751] Patrick DIBOUT, « *Territorialité fiscale et compétitivité européenne. Compte rendu de la soirée d'étude de l'IFA du 19 octobre 2004* », Droit fiscal, 2005, n° 42, 36 ; Voir sur ce thème la Thèse de Elhadj Dialigue BÂ, *Le droit fiscal à l'épreuve de la mondialisation : la réglementation des prix de transfert au Sénégal*, Thèse de doctorat, 7 juillet 2011, Université Paris XII, p. 56.

[1752] La quasi-totalité des conventions fiscales retiennent la même définition : les Modèle de convention fiscale OCDE et ONU qui inspirent la majorité des États ayant conclus des conventions fiscales.

La notion d'établissement stable dans la Convention Franco-sénégalaise de 1974 présuppose l'exercice d'une activité, puisqu'un établissement stable constitue nécessairement une entreprise exploitée sur le territoire français ou sénégalais.

Le terme activité est mentionné dans la définition de l'établissement stable prévue à l'article 3 de la Convention fiscale Franco-sénégalais disposant que : « Le terme "établissement stable" désigne une installation fixe d'affaires où une entreprise exerce tout ou partie de son activité ». Cette définition édifie sur l'existence ou non d'un établissement stable. Elle présuppose les cas d'existence matérielle d'un établissement stable, les exemples d'établissement stable par assimilation, les cas où la notion d'établissement stable est écartée. En effet, le même article exclut en son alinéa (e) et (f) certaines entreprises d'être considérées comme d'établissements stables[1753]. L'alinéa (f) précise les cas où l'établissement stable est écarté, il dispose que : « le fait qu'une société domiciliée dans un État contractant contrôle ou soit contrôlée par une société qui est domiciliée dans l'autre État contractant ou qui y effectue des opérations commerciales (que ce soit par l'intermédiaire d'un établissement stable ou non) ne suffit pas, en lui-même, à faire de l'une quelconque de ces deux sociétés un établissement stable de l'autre »[1754]. Toutefois, la délimitation n'est pas seulement territoriale, elle est également personnelle.

B / Le champ d'application personnel ou « *ratione personae* »

La notion de personne fait souvent allusion à la personne physique ou morale, toutes les conventions fiscales conclues entre les différents États font référence à la notion de personne. Nous allons successivement au regard de la Convention fiscale Franco-sénégalaise analyser les sociétés de personnes (**1**) et les sociétés de personnes étrangères (**2**).

[1753] « e) On ne considère pas qu'une entreprise d'un État contractant a un établissement stable dans l'autre État contractant du seul fait qu'elle y effectue des opérations commerciales par l'entremise d'un courtier, d'un commissionnaire général ou de tout autre intermédiaire jouissant d'un statut indépendant, à condition que ces personnes agissent dans le cadre ordinaire de leur activité. Toutefois, si l'intermédiaire dont le concours est utilisé dispose d'un stock de marchandises en consignation à partir duquel sont effectuées les ventes et les livraisons, il est admis que ce stock est caractéristique de l'existence d'un établissement stable de l'entreprise » ; Source : http://www.droit-afrique.com/upload/doc/senegal/Senegal-Convention-fiscale-Italie.pdf.
f) « Le fait qu'une société domiciliée dans un État contractant contrôle ou soit contrôlée par une société qui est domiciliée dans l'autre État contractant ou qui y effectue des opérations commerciales (que ce soit par l'intermédiaire d'un établissement stable ou non) ne suffit pas, en lui-même, à faire de l'une quelconque de ces deux sociétés un établissement stable de l'autre » ; Source : http://www.droit-afrique.com/upload/doc/senegal/Senegal-Convention-fiscale-Italie.pdf.

[1754] Article 3 de la Convention fiscale franco-sénégalais ; Source : http://www.droit-afrique.com; http://www.impotsetdomaines.gouv.sn/fr/convention-fiscale-france-senegal.

1/ La délimitation au regard des sociétés nationales

L'article 3 du Modèle de convention des Nations Unies est le même que l'article 3 du Modèle de convention de l'OCDE, mais le Modèle de convention de l'OCDE définit les termes « entreprise » et « affaires » aux alinéas (c) et (h) du paragraphe 1, alors que l'article 3 du Modèle de convention des Nations Unies ne le fait pas. La raison en est que le Modèle de convention de l'OCDE a supprimé l'article 14 (professions indépendantes) alors que le Modèle de convention des Nations Unies le maintien. Le terme « personne », qui est défini à l'alinéa (a) et (b) comme comprenant les personnes physiques, les sociétés et tous autres groupements de personnes, est à interpréter dans un sens très large. Ainsi, on constate souvent dans les Conventions fiscales signées entre la France et les pays en développement comme le Sénégal, une conception très large des notions comme « personne et établissement stable ».

D'après le paragraphe 2 des commentaires sur l'article 3 du Modèle de convention de l'OCDE, « le terme comprend aussi toute entité qui, sans être constituée en société, est considérée comme une personne morale aux fins d'imposition »[1755]. Par exemple, une fondation « *foundation, Stiftung* » peut fort bien relever de la définition de l'expression « personne ». Les associations de personnes sont également considérées comme des « personnes », soit parce qu'elles relèvent de la définition de « société », soit tel n'est pas le cas, parce qu'elles sont constituées d'autres groupes de personnes. Les traités fiscaux contiennent fréquemment une disposition analogue à celle figurant à l'article 1 de la convention modèle OCDE. C'est cet article qui délimite étroitement le cercle des personnes visées par une convention fiscale.

Selon l'article 3 para 1 alinéa (a) du même modèle, le terme « personne » désigne les personnes physiques, les groupements de personnes, les sociétés. Ainsi, le terme société fait juridiquement référence aux personnes morales ou aux entités reconnus comme une personne morale fiscalement imposable. La notion de résidence est définie, conformément aux prescriptions de l'article 4 du modèle, par référence à l'assujettissement à l'impôt, en raison du domicile, de la résidence, du siège de direction ou tout autre critère de nature analogue[1756]. La notion de société française est définie par référence au droit français, ou plus exactement à plusieurs branches du droit français : le droit civil ou commercial (pour toute personne morale), tandis que la notion de société sénégalaise se définit par référence au droit sénégalais ou à

[1755] Article 3 du Modèle de convention de l'OCDE, Source : https://www.oecd.org/fr.
[1756] Bernard CASTAGNÈDE, *Précis de fiscalité internationale*, *op. cit*., p. 395.

plusieurs branches du droit sénégalais : le droit des obligations, civiles et commerciales. Les deux approches ont pour fondement le principe de territorialité. Une société est française, si elle a son siège social ou de direction sur le territoire français et une société est sénégalaise, si elle a son siège social ou de direction sur le territoire sénégalais. Il en découle que la présence de la société sur le territoire français ou sur le territoire sénégalais ouvre droit à l'IS conformément aux dispositions des articles 209 du CGI français et 4 du CGI sénégalais.

Au droit fiscal interne proprement dit (toute entité juridique qui est considérée comme une personne morale au regard de la législation fiscale française) et au droit fiscal international applicable en l'absence de convention (qui est résidente de France pour l'application de la convention), toute personne morale de droit français est susceptible d'être qualifiée de société française et d'être fondée à se prévaloir des dispositions de la convention en tant que résident en France. Il en est ainsi en droit fiscal sénégalais. La convention fiscale franco-sénégalaise est donc explicite sur cette notion. Cependant, la délimitation ne concerne pas seulement les sociétés nationales, elle concerne également les sociétés étrangères

2/ La délimitation au regard des sociétés étrangères

Habituellement, les entreprises possèdent plusieurs établissements, les uns sur le territoire en l'occurrence en France ou au Sénégal[1757], les autres à l'étranger. Elles réalisent ensemble les mêmes activités. Certaines opérations peuvent être habituellement réalisées sur le territoire et se poursuivre dans un pays étranger. Afin de déterminer l'IS, les sociétés étrangères installées en France tout comme au Sénégal sont soumises à des obligations fiscales[1758].C'est ce qui permet d'ailleurs à l'administration fiscale dans les deux États de contrôler et vérifier la réalité des bénéfices déclarés sur le territoire français et sénégalais par les sociétés étrangères mais aussi de vérifier les flux de leurs revenus vers l'étranger. En principe, les dispositions législatives leur permettent aussi d'imputer et de déduire certaines charges comme les frais généraux (frais de siège, frais financiers, frais de fusion, etc..).

[1757] Il n'existe quasiment pas d'entreprises sénégalaises installées en France, seul la France dispose d'entreprise installée à l'étranger plus particulièrement au Sénégal, ce dernier ne disposant pas d'entreprise sur le territoire français, seul l'hypothèse d'entreprise française sur le territoire sénégalais pourrait être envisagé et soulevé une problématique d'application et de répartition du bénéfice imposable.

[1758] Les documents comptables et fiscaux que les entreprises sont tenues de produire, en application des articles 53 A du CGI français et 30 paragraphe 5 al 2 du CGI sénégalais doivent être de nature à justifier l'exactitude des résultats indiqués dans la déclaration à laquelle ils doivent être joints.

On constate qu'outre la déduction de certaines charges, les entreprises dont le siège est situé à l'étranger, imputent très souvent certains frais généraux à leurs établissements situés dans d'autres pays étrangers.

Pour déterminer, du point de vue fiscal, les résultats positifs ou négatifs de l'activité réputée française d'une entreprise qui exerce son activité, tant en France qu'à l'étranger, il convient d'effectuer la ventilation des résultats globaux de l'entreprise d'après sa comptabilité. Lorsque celle-ci ne permet pas une telle ventilation, c'est la méthode de répartition proportionnelle ou fractionnaire[1759] ou la méthode de répartition par comparaison[1760] qui sera appliquée.

En revanche, le droit fiscal sénégalais n'applique pas la méthode de ventilation, mais la pratique de la limitation par rapport au bénéfice comptable[1761], en vertu de l'article 9 du nouveau CGI sénégalais, les frais de siège sont déductibles du bénéfice imposable si leur montant global est justifié et leur répartition entre les différentes exploitations est faite au prorata du chiffre d'affaires global de la société installée au Sénégal[1762].

L'existence de convention fiscale rend ce contrôle particulièrement efficace. Fort heureusement, la France et le Sénégal ont signé des conventions fiscales avec l'ensemble des États d'origine de ces entreprises étrangères présentes sur leur territoire. L'article 10, paragraphe 4 de la Convention fiscale Franco-sénégalaise prévoit « qu'une quote-part des frais généraux du siège de l'entreprise peut être imputée aux résultats des différents établissements stables au prorata du chiffre d'affaires réalisé dans chacun d'eux »[1763].

Cependant, la Convention fiscale Franco-sénégalaise ne fait pas obstacle aux dispositions législatives françaises et sénégalaises.

[1759] « Elle consiste à répartir le bénéfice global de la société étrangère entre les différentes entreprises qu'elle exploite en France et à l'étranger » ». Voir sur le thème : Nicolas MELOT, *Territorialité et mondialité de l'impôt, étude de l'imposition des bénéfices des sociétés de capitaux à la lumière des expériences françaises et américaines,* Thèse, 2004, éd, Dalloz, n°145, p. 316-317-318 ; BOI-IS-CHAMP-60-10-40-20120912, 12 septembre 2012, DGFIP.

[1760] « Elles consistent à dégager les revenus des entreprises exploitées en France de société étrangères par comparaison avec les revenus que réalisent des sociétés françaises exerçant les mêmes activités ». Voir sur le thème : Nicolas MELOT, *Territorialité et mondialité de l'impôt, étude de l'imposition des bénéfices des sociétés de capitaux à la lumière des expériences françaises et américaines*, *op. cit*., p. 316-318 ;

[1761] Marie DELPHINE NDIAYE, Mohamed DIEYE, *La pratique fiscale sénégalaise*, PF, 4e éd., 2016, p. 94.

[1762] Loi n°2012-31 du 31 décembre 2012 portant Code général des impôts du Sénégal.

[1763] Article 10, paragraphe 4 de la Convention fiscale Franco-sénégalaise.

Autrement, les dispositions conventionnelles ne sont pas rigides, car afin d'éviter toute dérive dans l'application de la convention, le même paragraphe permet de faire des ajustements, « Lorsque la répartition, dans les conditions définies ci-avant, des frais généraux du siège ne permet pas de dégager un bénéfice normal, les autorités compétentes des deux États peuvent, compte tenu des dispositions de l'article 41 de la Convention, procéder aux ajustements nécessaires pour déterminer le bénéfice de l'établissement stable. Il en est de même lorsque ladite répartition conduit à attribuer à l'établissement stable situé dans l'un des deux États une quote-part sensiblement supérieure à celle qui résulterait de l'application de la législation interne dudit État »[1764].

En ce qui concerne les revenus distribués en droits nationaux, les législateurs français et sénégalais prévoient les modalités d'imposition des revenus distribués par les entreprises étrangères. Toutefois, des dérogations sont prévues par les conventions fiscales afin d'éviter les doubles impositions. Plus particulièrement, la Convention fiscale Franco-sénégalaise retient une partition des revenus imposables à l'IR dans la catégorie des valeurs mobilières. L'article 14 paragraphe 2 de la même convention fixe la base de répartition. Il prévoit le rapport de (A/B) pour l'État dans lequel la société n'a pas son domicile fiscal ; de (B-A) pour l'État dans lequel la société a son domicile fiscal (B).

Dans cette formule, « la lettre (A) désigne le montant des résultats comptables obtenus par la société en provenance de l'ensemble des établissements stables qu'elle possède dans l'État où elle n'a pas son domicile, toutes compensations étant faites entre les résultats bénéficiaires et les résultats déficitaires de ces établissements. Ces résultats comptables s'entendent de ceux qui sont réputés réalisés dans lesdits établissements, au regard des dispositions des articles 10 et 11 de la présente convention. La lettre (B) désigne le résultat comptable total de la société, tel qu'il résulte de son bilan général »[1765]. Cette formule est stipulée de façon plus ou moins identique dans les conventions conclues entre la France et le Sénégal mais aussi avec d'autres pays africains comme Madagascar en 1962, le Niger en 1965, la Mauritanie en 1967, la Tunisie en 1973, le Bénin en 1975, le Cameroun en 1976 sous une référence identique, l'article 15.

[1764] Article 10, paragraphe 4 de la Convention fiscale Franco-sénégalaise ; Source : https://www.impots.gouv.fr.portail/files/media/10_conventions/senegal/senegal_convention-avec-le-senegal_fd_2186.pdf.
[1765] Article 14 alinéa 2 de la convention fiscale franco-sénégalaise ; Source : https://www.impots.gouv.fr.portail/files/media/10_conventions/senegal/senegal_convention-avec-le-senegal_fd_2186.pdf.

La formule peut être appliquée comme ainsi :

- Bénéfice comptable au Sénégal : 4 millions

- Bénéfice comptable réalisé en France : 6 millions

- Bénéfice comptable total de la société : = 10 millions.

L'imposition des bénéfices distribués par la société au titre du même exercice, sera répartie selon les fractions suivantes : au Sénégal : 4/10, en France : 6/10. Dans l'exemple ci-dessus, si la société française a un établissement stable au Sénégal, qui a globalement des résultats déficitaires au cours du même exercice, ces résultats déficitaires n'entrent pas en ligne de compte en déduction du « bénéfice comptable total de la société »[1766]. Cependant, l'applicabilité des conventions fiscales est subordonnée à une condition de temps.

C/ Le champ d'application temporel ou « *ratione temporis* »

L'application dans le temps des conventions fiscales est consécutive à la date d'entrée en vigueur du traité fiscal, à la date à compter de laquelle les différentes clauses du traité produisent leurs effets, à la date de fin du traité. Les conventions fiscales, modèle de base OCDE, modèle ONU, et les conventions conclues entre les différents États disposent en règle générale un article relatif à leur entrée en vigueur. Il prévoit une date générale d'entrée en vigueur, ainsi que la date de première application des dispositions conventionnelles pour les différents impôts concernés[1767]. La Convention Franco-sénégalaise contient évidemment des dispositions relatives à son entrée en vigueur (**1**) et aux modalités de sa dénonciation par la France ou l'autre des parties (**2**). Ces clauses ne présentent aucune originalité ou spécificité par rapport aux règles ou principes énoncés dans les conventions internationales.

1/ De l'entrée en vigueur à la prise d'effet de la convention

La date de l'entrée en vigueur d'un traité ne se confond pas nécessairement avec le moment où il devient applicable. L'entrée en vigueur de la convention fiscale et de la prise d'effet de la convention fiscale, ne doivent pas être confondu.

[1766] Nguyen PHU DUC, *La fiscalité internationale des entreprises*, Massons, Paris 1985, p. 350-351.
[1767] Bernard CASTAGNÈDE, *Précis de fiscalité des entreprises*, *op. cit.,* p. 300.

L'entrée en vigueur du traité ou de l'accord, est consécutive à la publication[1768]. La date d'entrée en vigueur de la convention fiscale est prévue et fixée par la convention fiscale elle-même.

En effet, 30 jours suivant la date de l'échange des instruments de ratification, elle est connue. La convention fiscale préventive de double imposition anticipe sur la date ou la période imposable à partir de laquelle la convention fiscale commence à s'appliquer aux impôts qu'elle vise. C'est seulement à partir de ce moment qu'elle prendra effet. Par exemple, les dispositions de la Convention fiscale franco-sénégalaise seront applicables, aux impôts dus à la source sur les revenus attribués ou mis en paiements à partir du 1er janvier de l'année qui suit immédiatement celle de l'entrée en vigueur de la Convention fiscale, aux autres impôts établis sur des revenus de périodes imposables commençant à partir de l'année qui suit immédiatement celle de l'entrée en vigueur de la Convention fiscale. En principe, les stipulations d'une convention fiscale internationale ne peuvent être invoquées par l'administration ou par le contribuable que si cette convention fiscale est en vigueur au moment de la réalisation des faits ou des actes litigieux. En droit interne, une convention fiscale ne peut s'appliquer à des situations constatées antérieurement à son introduction. La date du fait générateur de l'impôt est ainsi un critère déterminant[1769].

Les conventions fiscales comportent en règle générale un article relatif à leur entrée en vigueur. La convention fiscale franco-sénégalaise n'échappe pas à cette règle. Elles prévoient une date générale d'entrée, ainsi que la date de première application des dispositions conventionnelles pour les différents impôts concernés[1770]. En effet, une disposition conventionnelle est directement applicable lorsque cette disposition reflète clairement l'intention des États contractants qu'une règle s'applique non seulement aux États, mais aussi aux personnes physiques et morales sans que des mesures complémentaires soient nécessaires. Cette disposition est rédigée de manière suffisamment claire, précise et complète pour pouvoir être appliquée en tant que telle sans que des mesures complémentaires soient nécessaires. L'objectif pour les deux États est de se préparer à toutes les éventualités permettant d'éviter la double imposition.

[1768] Jean LAMARQUE, Olivier NEGRIN, Ludovic AYARAULT, *Droit fiscal général*, op. cit, p. 262.
[1769] Idem, p. 263.
[1770] Idem, p. 301.

La France est l'artisan incontournable du cheminement vers la plénitude conventionnelle, elle souscrivait à l'idée émise au sein de l'OCDE, et signait avec le Sénégal le 3 mai 1965, une convention tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance réciproque en matière fiscale[1771].

Ce document de 44 articles accompagnés d'un protocole ANNEXE et d'un échange de lettres, entré en vigueur le 4 septembre 1968, institua un régime fiscal conventionnel qui, après quelques années d'application, fut remplacé le 29 mars 1974 avec l'adoption d'une nouvelle convention fiscale Franco-sénégalaise[1772]. La loi française n° 75-181 du 19 décembre 1975 (J.O. du 21 décembre 1975) autorisa l'approbation de la convention signée le 29 mars 1974[1773].

2/ La dénonciation de la convention

La convention fiscale est conclue pour une période indéterminée, mais hormis son remplacement par un accord nouveau, elle réserve bien entendu aux parties la possibilité de la dénoncer *ad nutum*. La dénonciation doit être faite par un préavis notifié par voie diplomatique. C'est une condition « sine qua none » mais c'est une procédure rare dans son application. Le Sénégal n'a jamais connu une procédure de dénonciation d'une convention fiscale conclue avec un autre pays. En revanche, la France a connu une dénonciation conventionnelle à la suite d'un différend avec le Danemark.

Les autorités danoises ont manifesté leur volonté unilatérale de mettre fin à la convention fiscale Franco-danoise du 8 février 1957. La notification de la dénonciation a été faite par voie diplomatique le 10 juin 2008 et la convention a cessé de s'appliquer le 1er janvier 2009. La dénonciation a été confirmée par un décret n°2009-46 du 13 janvier 2009[1774]. L'application de la convention fiscale n'a pas été facile dans les deux pays, de multiples désaccords ont vu le jour notamment sur la répartition du droit d'imposer les pensions privées qu'un résident Français tirait du Danemark, et sur les plus-values immobilières réalisées en France par un résident danois.

[1771] Signée à Dakar le 3 Mai 1965, approuvée par la loi n° 66-959 du 26 Décembre 1966, entrée en vigueur le 4 Septembre 1968 et publiée par décret n° 68-1251 du 28 Décembre 1968 (Textes Sénégalaise).
[1772] Cette dernière a également été réaménagée par deux avenants de 1984 et 1991.
[1773] Journal Officiel de la République du Sénégal (N° spécial 4545 du 31 Janvier 1977) et par le décret français n° 76-1072 du 17 Novembre 1976 (*JO* du 30 Novembre 1976) complété par le décret N° 78-584 du 3 Mai 1978 (J.O. du 11 Mai 1978).
[1774] Bernard CASTAGNÈDE, *Précis de fiscalité internationale*, *op. cit*., p. 301.

En effet, il est de toute évidence que l'objectif de toute convention fiscale est d'éliminer les doubles impositions, mais, avec cette dénonciation, les contribuables personnes physiques ou morales sont exposées à une double imposition.

Sur le plan international, la France et le Danemark sont membres de l'Union Européenne, la cessation de la convention fiscale Franco-danoise risque de porter atteinte à la liberté de circulation prévue par le Traité de Rome.

Sur le plan national, cette dénonciation remettait en cause une loi danoise votée le 1er juin 2009 portant sur les crédits d'impôt. En effet, cette loi du 2 août 2010 prévoyait que l'impôt imposable sur le territoire danois ouvrirait droit à un crédit d'impôt dans la limite de l'impôt français dû au titre de ces revenus. Les revenus de source française et imposés en France, perçus par un résident danois ouvraient droit à un crédit d'impôt au Danemark. La particularité de cette imputation est qu'elle doit être déterminée séparément pour chaque catégorie de revenus de source danoise. La dénonciation de la convention fiscale liant la France et le Danemark rendait inutile l'excédent de crédit d'impôt du contribuable, car, le contribuable danois ne pourra pas reporter son excédent de revenu sur l'impôt français afférent à une autre catégorie de revenus et vice versa.

En tout état de cause, les États doivent veiller au respect des conventions fiscales afin d'éviter la dénonciation conventionnelle qui affaiblit les droits du contribuable et les relations entre États signataires d'une convention fiscale. La convention Franco-sénégalaise n'a jamais fait l'objet de dénonciation, ce qui permet de protéger les contribuables de la double imposition et renforce leur relation diplomatique. Dès qu'un conflit s'ouvre entre États, la place de la convention dans l'ordonnancement juridique se pose très souvent.

Paragraphe II : La place des conventions fiscales dans l'ordonnancement juridique

Le rejet nécessaire du type traditionnel des conventions fiscales en vue d'éviter la double imposition a été modifié au cours d'une longue période en fonction des relations économiques. Ainsi deux principes s'opposent, les pays développés qui restent attachés au principe du domicile ou de résidence, et les États en voie de développement qui sont les tenants du droit d'imposition de l'État d'origine ou de la source. Les Modèles de conventions fiscales de l'ONU et de l'OCDE ont profondément inspiré les traités internationaux. Ils forment l'ossature des traités entre les pays.

Ils visent à protéger les contribuables contre la double imposition, en vue d'améliorer les échanges internationaux, tout en conservant le droit pour chaque État d'imposer. Donc il est indispensable d'analyser la situation de ces conventions fiscales dans les deux États (**A**) et leur place dans l'ordonnancement juridique (**B**).

A / La situation des conventions fiscales

Une convention fiscale peut être définie comme un traité international conclu entre deux ou plusieurs États[1775]. Les conventions fiscales sont des accords bilatéraux ou multilatéraux signées entre les États[1776]. Le professeur MARCHESSOU distingue les conventions bilatérales des dispositions des traités communautaires[1777]. Les conventions fiscales sont la source par excellence du droit fiscal international. Elles aspirent tant à pallier les risques d'une superposition d'impositions, à renforcer l'entraide entre administrations fiscales surtout au niveau de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales. Avant de décrire l'ossature des modèles de conventions fiscales choisis dans les États (**2**), il importe en premier lieu, dans un souci de logique élémentaire, de rappeler l'historique des conventions fiscales, leur signification et leur contenu (**1**).

1/ L'historique des conventions fiscales

L'analyse de la place des conventions fiscales dans l'ordre juridique interne nécessite une étude historique sur le plan international et national. Sur le plan international, il existe d'importants travaux qui ont été menés pour lutter contre les doubles impositions. Ces travaux sont l'œuvre d'organisations internationales telles que la SDN, l'ONU et l'OCDE.

[1775] La plupart des conventions fiscales sont conclues entre deux États pour résoudre les divergences entre les droits internes de chaque État. Les conventions fiscales bilatérales ne cessent de s'accroitre, le Sénégal en a signé 18, le plus récent est signé avec la Malaisie et actuellement 12 conventions fiscales sont en cours de négociation avec Arabie saoudite, Indonésie, Turquie, Chine, États-Unis, Japon, Pays-Bas, Inde, Emirats arabes unis, Luxembourg, Soudan, République tchèque, voir ce thème ministre des affaires étrangères. La France a également conclu un nombre phénoménal de conventions fiscales. Les conventions fiscales multilatérales sont également signées entre les États Africains, tels que « la Convention générale de coopération fiscale entre les États membres de l'Organisation Commune Africaine, Malgache et Mauricienne (OCAM), a été signée le 29 juillet 1971 ».

[1776] « L'article 2 de la Convention de Vienne sur le droit des traités dispose : l'expression traité s'entend d'un accord international conclu par écrit entre États et régi par le droit international. En matière fiscale, les traités sont souvent appelés « accords » ou « conventions », la dénomination utilisée importe peu ». https://textesdipannotes.files.wordpress.com/2011/07/c-v-19691.pdf.

[1777] Philippe MARCHESSOU, *L'Interprétation des textes fiscaux*, Paris, Dalloz, Thèse. *Economica*, Droit des affaires et de l'entreprise, 1980, p.13.

La SDN, a été créée par le comité financier, elle a été chargée en 1920 d'étudier et de résoudre les problèmes de double imposition internationale. Ainsi, un comité d'expert de 27 pays européens élabora, en 1927, un rapport et quatre modèles de conventions bilatérales.

En 1943 parurent trois nouveaux modèles de conventions bilatérales appelées « Convention type de Mexico » qui furent eux-mêmes modifiés en 1946 et devinrent les « Conventions types de Londres » qui d'ailleurs « a été jugé trop favorable aux pays développés »[1778].

C'est dans le même contexte que les travaux de l'ONU ont été engagés. Conscients de la nécessité de se positionner sur l'échiquier international, les pays en développement ont trouvé opportun l'intérêt de se hisser au même niveau que les pays développés sur le plan conventionnel. En 1967, l'opportunité d'encourager la conclusion de conventions fiscales bilatérales entre pays du nord et du sud a été reconnue par le Conseil économique et social des Nations unies (ECOSOC)[1779]. Ainsi, l'ECOSOC a adopté le 4 août 1967 la résolution 1273, qui prévoit la création d'un groupe de travail spécial facilitant la conclusion des conventions fiscales entre les pays développés et les pays en voie de développement. Un Modèle de convention en 1980, qui a fait l'objet de révision en 2001, et dont une nouvelle version d'ensemble a été publiée en mars 2003, il s'agit du Modèle de convention des Nations unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement.

Les travaux se sont poursuivis et ont débouché sur la publication d'un nouveau modèle le 15 mars 2012[1780]. Les conventions fiscales conclues entre la France et les pays d'Afrique noire francophone s'inspire du modèle onusien. C'est dans le même contexte que les travaux de l'OCDE ont été engagés. Il faut noter, dans ce sens, que des progrès avaient été réalisés en vue de la suppression de la double imposition au moyen de conventions bilatérales ou de mesures unilatérales, lorsque le Conseil de l'organisation européenne de la coopération économique (OECE) a adopté sa première recommandation concernant la double imposition le 25 février 1955. À cette époque, 70 Conventions générales bilatérales avaient été signées entre les pays qui sont actuellement membres de l'OCDE. Cela était dû, dans une large mesure, aux travaux entrepris en 1921 par la SDN.

[1778] Bruno GOUTHIÈRE, *Les impôts dans les affaires internationales*, 10e éd., Francis Lefebvre, 2015-2016, Infra 1407, p. 26.
[1779] Nguyen PHU DUC, « *La fiscalité internationale des entreprises* », *op. cit*., p.41.
[1780] Bruno GOUTHIÈRE, *Les impôts dans les affaires internationales*, *op. cit*., p. 26, Infra 1407, 2015-2016.

Un an après, l'OECE (1956) a créé un comité fiscal, qui avait reçu mandat du conseil de l'OECE de préparer une convention modèle pour éviter les doubles impositions. Les travaux du comité fiscal ont abouti, en 1963, à la publication d'un projet de convention.

Le Conseil de l'OCDE en adoptant le 30 juillet 1963 ce projet, a recommandé aux États membres de fournir le maximum d'efforts, en vue de conclure des conventions fiscales et de se conformer au projet de convention tel qu'il est interprété dans les commentaires et dans le rapport du comité fiscal. Ce projet était composé de sept chapitres, et chacun des articles des différents chapitres de la convention fait l'objet de commentaire détaillés qui sont destinés à en illustrer ou interpréter les dispositions. Ces commentaires ont été rédigés et validés à l'unanimité par les experts et représentants de l'ensemble de membres du comité fiscal.

Certains articles ont fait l'objet de révision au fur et à mesure des années. Les droits fiscaux internationaux français et sénégalais, s'appuient sur ces conventions bilatérales et multilatérales pour attribuer à l'un des États contractants le pouvoir d'imposer et de lutter contre la fraude fiscale, l'évasion fiscales et la double imposition. Il existe des stipulations contenues, pour l'essentiel, dans les conventions bilatérales liant le Sénégal à d'autres États et visant à lutter contre la double imposition. Plusieurs stipulations existent dans les conventions fiscales multilatérales conclues par la France et le Sénégal.

Ainsi, les dix États entrés dans l'Union européenne le 1er mai 2004 ont signé, le 8 décembre 2004, une Convention d'adhésion à la Convention du 23 juillet 1990, qui est entrée en vigueur le 1er juillet 2008[1781]. La question est reprise avec l'ensemble des dispositions concernant la coopération entre les États membres de l'Union européenne[1782]. Au sein de l'UEMOA en revanche, c'est d'abord l'Organisation Africaine et Malgache de coopération économique (OCAM) qui a élaboré un projet de convention multilatérale, tendant à éliminer les doubles impositions et à établir les règles d'assistance administrative mutuelle en matière fiscale. Ce projet a fait l'objet d'une recommandation de la cinquième conférence des chefs d'États de l'Union Africaine et Malgache qui a eu lieu à Dakar du 3 au 10 mars 1964. Cette recommandation est restée sans portée pratique. Le Projet de convention est très proche des conventions bilatérales passées par la France avec la majorité des États membres de cette organisation.

[1781] D. 2008-694, 11 juillet 2008.
[1782] Jean LAMARQUE, Olivier NÉGRIN, Ludovic AYRAULT, *Droit fiscal général*, *op. cit.,* p. 253.

Ensuite, dans le cadre de l'UEMOA avec le Règlement n°08/CM/UEMOA du 26 septembre 2008 portant adoption des règles visant à éviter la double imposition au sein de l'UEMOA et des règles d'assistance en matière fiscale[1783].

2/ L'ossature du modèle des conventions fiscales

La majorité des conventions fiscales entre la France et les États développés s'inspire du Modèle de Convention de type OCDE, mais depuis l'adoption par l'ONU du modèle qui porte son nom un pont est jeté entre les pays développés et les pays en voie de développement pour équilibrer les relations et le Sénégal, s'inspire de ce Modèle de Convention de type ONU pour conclure des conventions fiscales. Les deux modèles les plus utilisés en matière de coopération fiscale étaient ceux des Nations Unies et de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE).

Ces deux modèles ont été à la base de plusieurs milliers de conventions fiscales bilatérales. Celui de l'ONU est utilisé par le Sénégal à l'instar des autres pays en voie de développement, celui de l'OCDE par la France à l'instar des autres pays développés.

La France a retenu le Modèle de Convention type OCDE. Dans le projet de Convention de 1963 et le Modèle de Convention de 1977, l'élimination des doubles impositions était mentionnée dans le titre du Modèle de Convention.

Par la suite, il a été décidé d'utiliser un titre court et de supprimer cette mention parce que le modèle de convention porte non seulement sur l'élimination de la double imposition, mais aussi sur d'autres questions telles que la prévention de la fraude fiscale et la non-discrimination[1784]. Le Modèle de Convention commence par indiquer le champ d'application au chapitre I puis à définir certains termes au chapitre II. La partie la plus importante est constituée des chapitres III et V définissant les compétences de chacun des deux États contractants en matière d'imposition du revenu et de la fortune et les modalités de suppression de la double imposition juridique internationale.

[1783] www.Droit-Afrique.com.
[1784] Voir Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : mise à jour en 2010, Edition OCDE, p. I-5, http://dx.doi.org/10-1787/9789264175273-fr.

Ils sont suivis de dispositions spéciales au chapitre IV et des dispositions fiscales au chapitre VII (entrée en vigueur et dénonciation)[1785]. Les conventions modèles de l'OCDE sont des instruments appropriés à l'ajustement des juridictions fiscales d'États entretenant des courants d'échanges relativement équilibrés[1786]. Les pays membres de l'OCDE ont pris conscience depuis longtemps de la nécessité de clarifier, unifier et garantir la situation fiscale des contribuables exerçant des activités commerciales, industrielles, financières ou autres dans d'autres pays grâce à l'application par tous les pays de solutions communes aux cas de doubles impositions.

Tel est le principal objet du Modèle de l'OCDE de convention fiscale concernant le revenu et la fortune. Il permet de régler uniformément les problèmes dans le domaine de la double imposition juridique internationale[1787]. Aujourd'hui, le Modèle OCDE requiert une mise à jour périodique afin de traiter de nouvelles questions fiscales au regard de l'évolution de l'économie globale. Le Comité des affaires fiscales s'est pensé sur les questions fiscales, et c'est dans ce contexte que des modifications périodiques ont été apportées sur le Modèle OCDE. Depuis 1992, le Modèle est publié avec des mises à jour successives en 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008 et 2010[1788].

Le Comité de l'OCDE admettait que : « Les conventions fiscales classiques qui, de l'avis des pays exportateurs de capitaux, permettent de stimuler les échanges et les investissements et qui pourraient aussi contribuer à resserrer les liens économiques entre pays en voie de développement et pays exportateurs capitaux, ne jouent pas en ce domaine un rôle suffisant »[1789]. Ce qui signifie qu'il est indispensable que les relations entre pays développés et pays en voie de développement soient fondées sur un nouveau modèle, celui de l'ONU qui apporte au dispositif élaboré par l'OCDE, les correctifs permettant aux pays en développement, récepteurs de capitaux et de techniques étrangers, d'accéder plus largement à la faculté d'imposer les revenus trouvant leur source sur leur territoire. Quant au Sénégal, il a retenu le Modèle de Convention type ONU.

[1785] OCDE (2013), Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune : mise à jour en 2010, Edition OCDE, p. I-5, http://dx.doi.org/10-1787/9789264175273-fr.
[1786] Bernard CASTAGNÈDE, *Précis de fiscalité internationale*, 5e éd., PUF, Fiscalité, p. 13.
[1787] OCDE (2013), *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune* : mise à jour en 2010, Edition OCDE, p. I-1, http://dx.doi.org/10-1787/9789264175273-fr.
[1788] http://www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/modeleocdedifferentesversions.htm.
[1789] OCDE, *Mesures fiscales pour encourager les investissements*…Rapport du comité fiscal 1965, p.

Avec la revendication d'un Nouvel ordre fiscal national (NOFF) et l'émergence du tiers-mondisme fiscal, les relations fiscales des États du Nord et des États du Sud[1790] ne pouvaient pas s'établir sur la base, du même modèle conventionnel qui régit les relations entre pays développés[1791].

Le Modèle de l'ONU a été conçu pour les pays en développement. Il permet l'égal accès de tous ces pays aux conventions fiscales bilatérales, ce qui les aiderait à atteindre leurs objectifs de développement.

Les similitudes entre les Modèles de l'ONU et de l'OCDE démontrent une cohérence d'ensemble, tandis que les divergences montrent les différences de choix et de priorités des organisations. M. Alex TREPELKOV a tout d'abord expliqué les raisons d'être des traités sur la double imposition en rappelant que « le droit international en matière fiscale n'imposait que peu de limites à la souveraineté des États. Il en résulte souvent une double imposition des investissements transfrontaliers, ce que les conventions dans ce domaine permettent d'éviter. D'un côté, cela encourage les investissements, d'un autre, cela permet aux gouvernements de percevoir des droits sur les activités » [1792]. Toutefois, les similitudes entre les modèles ne présagent en rien la supériorité des normes conventionnelles sur le droit interne.

B / La supériorité des normes conventionnelles sur le droit interne

L'applicabilité directe et la primauté du droit international dans un ordre juridique étatique ont fait l'objet durant ces dernières décennies d'une littérature particulièrement abondante. Cette effervescence s'explique notamment par l'importance fondamentale qu'ont eu ces mécanismes pour le développement des droits communautaires. Sans doute faut-il aussi y voir une tentative renouvelée de remettre de l'ordre dans des concepts qui ont parfois été utilisés à tort, tant par la doctrine que la jurisprudence, aussi bien au niveau des droits nationaux que communautaires (UE et UEMOA).

[1790] L'expression "Relation Nord-Sud" désigne la coopération multisectorielle entre les pays du Nord, pays industrialise, développés, riches et nantis et les pays du Sud, pays en voie de développement (PVD), sous-développés, pauvre, leurs relations entre les pays du nord et sud sont à la fois indispensables et inégales.
[1791] Abdou Hamid FALL, *Le régime d'imposition des bénéfices des sociétés dans la Convention fiscale franco-sénégalaise,* mémoire de fin d'étude, école nationale de l'administration ENAM, 1993-1994, p. 14.
[1792] Le Directeur du Bureau du financement du développement au Département des affaires économiques et sociales (DAES), M. Alex TREPELKOV, lors de la Conférence de presse du 14 mars 2012 sur la mise à jour du Modèle de convention de l'ONU concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement.

Dans un tel contexte de surabondance, un double objectif semble se préciser. Le premier consiste à démontrer la prééminence des normes conventionnelles fiscales sur la loi nationale, à la lumière du droit international ou communautaire (**1**). Le second objectif est de soulever la question de la subsidiarité relative aux concepts d'applicabilité directe et de primauté du droit international conventionnel, ainsi qu'à leur fondement juridique (**2**).

1/ La prééminence des conventions fiscales internationales sur la loi nationale

Dans bon nombre de pays, l'articulation entre les conventions fiscales et le droit fiscal interne est complexe. C'est la raison pour laquelle, la question des conventions fiscales internationales et leurs rapports avec les droits nationaux français et sénégalais méritent une place à part. Elle ressort une imbrication entre deux normes internationale et nationale, instaurant un rapport de supériorité. Une photographie de la pyramide des normes montre que les traités se situent au sommet, décrivant ainsi une supériorité du droit international sur le droit interne. La prééminence des normes conventionnelles sur les législations nationales est admise en droits nationaux français et sénégalais. La relation entre les deux obéit aux règles de l'ordonnancement juridique[1793]. Nier cette suprématie, c'est remettre même en cause l'existence du droit international[1794]. La question de l'application d'une convention fiscale internationale est dominée par la hiérarchisation des normes.

Si les États de tradition anglo-saxonne ne retiennent pas la supériorité des traités, d'autres États à l'instar de la France et du Sénégal ont reconnu une valeur constitutionnelle à ces normes. Cette prééminence des normes internationales a une valeur constitutionnelle dans les deux droits, elle est codifiée aux articles 28 de la Constitution de 1946, 55 de la Constitution française du 4 octobre 1958[1795] et 91 de la Constitution sénégalaise du 7 mars 1963[1796]. Ces deux dispositions législatives proches dans leur contenu stipulent que « les traités ou accords régulièrement ratifiés ou approuvés ont, dès leur application, une autorité supérieure à celle des lois, sous réserve, pour chaque accord ou traité, de son application par l'autre partie »[1797].

[1793] L'Administration est soumise à un ensemble de règles que l'on appelle bloc de légalité. Composé principalement de la Constitution, de la loi et la jurisprudence, ces règles se sont vues complétées par les règles édictées par les conventions internationales ; voir sur ce thème : Daniel GUTMANN, *Droit fiscal des affaires*, 8e éd., LGDJ, 2017-2018, p. 50.
[1794] Maxime CHRETIEN, *A la recherche du droit international fiscal commun*, Sirvey, 1955, p. 238.
[1795] https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=LEGITEXT000006071194.
[1796] http://www.assemblee-nationale.sn/documents/constitutions-senegal-59-07.pdf?p=active11.
[1797] 55 de la Constitution française du 4 octobre 1958 et 91 de la Constitution sénégalaise du 7 mars 1963.

Cette supériorité ne fut, cependant, admise en France par le juge administratif, à l'origine, qu'à l'égard des lois antérieures sur le fondement de la théorie de la loi-écran[1798]. À la suite d'une divergence avec la Cour de cassation[1799], et un rappel à l'ordre du Conseil constitutionnel[1800] sur le contrôle de conventionalité des juges de droit commun, le Conseil d'État a donné son plein effet à l'article 55 de la Constitution.

Le juge administratif décrète ainsi, la primauté des conventions internationales sur les lois nationales, même lorsque ces dernières leur sont postérieures[1801]. Les conventions fiscales sont directement applicables dans l'ordre interne par les tribunaux, en particulier, sans requérir à cet effet d'autre intervention du législateur que celle nécessitant leur ratification[1802]. Elles entrent dans la catégorie des « *self executing treaties* » et deviennent « la loi supérieure » des États[1803]. Cette supériorité des conventions fiscales internationales sur les lois nationales est codifiée aux articles 4 bis du CGI sénégalais et aux articles 3-III de la loi du 28 décembre 1959[1804], 4 bis, 165 bis et 209-I du CGI français. Ces dispositions législatives font référence à tous les revenus, dont l'imposition est attribuée à l'un des deux pays par une convention internationale.

Au Sénégal, cette suprématie des traités sur la loi nationale s'est renforcée depuis son adhésion dans l'espace UEMOA. Ce principe de primauté a la même consonance en droit sénégalais, il traduit l'obligation faite au juge national d'appliquer le droit communautaire dans son intégralité en faisant de sa propre autorité tout ce qui est nécessaire pour écarter une disposition interne contraire, nonobstant tout obstacle législatif, administratif ou judiciaire. Le juge national a pour rôle de garantir la primauté des règles communautaires sur les lois nationales. Cette conception est aujourd'hui bien ancrée dans la doctrine de la Cour suprême du Sénégal qui, sur ce point, a défini une ligne jurisprudentielle claire, fondée sur la suprématie des règles communautaires.

[1798] CE du 1er mars 1968 sect., Syndicat général des fabricants de semoules : *Lebon* p. 149, appliqué en matière fiscale notamment dans les arrêts CE 1er octobre 1980 n° 11971, 7e et 8e s.-s. : *RJF* 11/80 n° 870 et CE 23 janvier 1985 n° 17897, 9e et 8 e s-s. : *RJF* 3/85 n° 396.
[1799] Cass mixte 24 mai 1975, Sté des Cafés Jacques Vabre : D 1975 p. 497, *Bull. civ*. p. 6 n° 4 ; Cass. com. 24 juin 1986, Dumoussaud : *Bull. civ*. IV n° 134 ; Cass. crim. 5 décembre 1983, Jeafra et Patrex : *Bull. crim*. n° 352.
[1800] Décision n° 88-1082/1117 du 21 octobre 1988, A.N., Val d'Oise 5e circ., *R.F.D.A*. 1988 p. 908, note Genevois.
[1801] CE Ass, 20 octobre 1989, Nicolo, Lebon, p. 190, conclusions P. Frydman ; *Dalloz*, 1990, Juris. p. 135 ; CE, ass., 29/06/1990, GISTI.
[1802] CE, ass, 16 novembre 1956, Villa, *Lebon,* 1956, p, 433 ; *RDP* 1957, p, 123, concl, P. Laurent.
[1803] Guy GEST, *L'imposition des bénéfices des sociétés françaises aux États Unis. Les rapports entre droit fiscal interne et convention fiscale internationale*, *op. cit.,* p. 19.
[1804] La loi n° 59-1472 du 28 décembre 1959.

C'est dans ce sens qu'il faut comprendre l'argumentaire pertinemment développé dans une affaire où la cour suprême a écarté l'application de l'article 2 du Code des marchés publics au motif que cette disposition avait permis l'instauration d'une commission des marchés auprès d'un organisme public dépourvu de la personnalité juridique, en méconnaissance des préconisations d'une Directive communautaire de l'UEMOA[1805].

Cependant, les États sont très souvent confrontés au principe de la supériorité du traité et à son application. La confrontation entre la loi nationale et le traité ne pose aucun problème sauf en cas de délimitation de leurs champs d'applications. En revanche, l'application des stipulations de la convention fiscale et des dispositions de droit interne de même nature peut parfois soulever des difficultés. Le sort réservé aux dispositions de droit interne lorsqu'elles sont de même nature que les stipulations conventionnelles, se pose en droits nationaux[1806]. Il a été tranché en France dans un sens affirmatif par le Conseil d'État dans un arrêt du 14 mars 1984, il a considéré « qu'il résulte clairement de ces stipulations (…) qu'elles permettent à l'administration de l'État auquel ressortit une entreprise qui, par sa situation et par ses opérations, entre dans leur champ d'application, d'appliquer la loi fiscale interne »[1807]. Cette solution a été réaffirmée dans une affaire Franco-sénégalaise dans l'arrêt du CE, 25 Novembre 1985, SA. « Huileries réunies »[1808]. La même solution a été affirmée auparavant concernant les Conventions fiscales Franco-belge du 10 mars 1964[1809], Franco-italienne du 29 octobre 1958[1810], Franco-suisse du 9 septembre 1966[1811] et Franco-allemande du 21 juillet 1959[1812].

Ces conventions comportent des stipulations selon lesquelles « les bénéfices qui ont été transféré directement ou indirectement par une entreprise de l'un des États contractant à une entreprise de l'autre État contractant qui est, comme elle, contrôlée par une autre entreprise, peuvent être inclus dans les bénéfices de la première entreprise et imposés en conséquence »[1813]. Elle ne se substitue pas au droit interne, car « une fois l'imposition reconnu à un État, la législation nationale reprend ces droits, c'est-à-dire que le revenu retrouve la qualification qui

[1805] Cour suprême, arrêt n°29 du 10 mai 2012 CENTIF C/ Comité de règlement des différends de l'ARMP.
[1806] Jean LAMARQUE, Olivier NEGRIN, Ludovic AYRAULT, *Droit fiscal général*, *op. cit.,* p. 296-297.
[1807] CE, 14 mars, req. n°34430 : *Dr. fisc*. 1984, comm. 1946, concl. Latournerie.
[1808] CE, 25 novembre 1985, req. n°40288 : *Dr. fisc*. 1986, comm. 1158, concl. Racine.
[1809] Article 5 de la Convention fiscale franco-belge.
[1810] Article 6 de la Convention fiscale franco-italienne.
[1811] Article 9 de la Convention fiscale franco-suisse.
[1812] Article 5 de la Convention fiscale franco-Allemagne.
[1813] Concernant le Brésil : CE, 3 mars 1989, req. n°77581 : Dr. fisc. 1989, comm. 945, concl. Martin-Laprade, note Tixier et Lamulle ; Concernant l'Allemagne : CAA Paris, 29 juin 1993, req. n°90-245 : *Dr. fisc.* 1995, comm. 188. Concernant la Suisse : CE, 18 mars 1994, req. n°68799 *: Dr. fisc*. 1994, comm. 1703, obs. note Tixier et Lamulle ;

eût été la sienne en l'absence de convention et les règles relatives à la détermination de la base imposable et au calcul de la cotisation d'impôt s'appliquent intégralement »[1814]. Même, si la nature de traités internationaux confère aux normes conventionnelles fiscales une valeur juridique généralement supérieure à celles des lois fiscales internes[1815], leur objet principal limité à l'élimination de la double imposition les maintient dans un rôle subsidiaire par rapport à celui des dispositifs fiscaux internes[1816].

2/ La subsidiarité au regard des conventions fiscales conclues par la France et le Sénégal

Selon Gérard CORNU, la notion de subsidiarité peut être définie comme « le caractère de ce qui est subsidiaire, de ce qui a vocation à venir en second lieu à titre de remède, de garantie, de suppléance, ou de consolation, pour le cas où ce qui est principal, primordial, vient à faire défaut »[1817]. Le principe de subsidiarité est reconnu en droit administratif et en droit privé, il connaît une application privilégiée en droit communautaire. Son interférence avec le droit communautaire vient pour donner suite à la naissance des grands ensembles[1818]. Il débouche sur une extension des compétences communautaires et une protection de l'autonomie législative et règlementaire des États membres. Les conventions fiscales ne doivent être appliquées qu'après vérification préalable de la correcte application du droit interne[1819]. En France, le principe de subsidiarité a été introduit en 2008 dans la Constitution conformément au Protocole sur l'application des principes de subsidiarité et de proportionnalité annexé au Traité de Lisbonne[1820], instaurant le contrôle de subsidiarité. Le principe de subsidiarité est explicitement mentionné dans l'article 3B du Traité sur l'Union européenne (TUE) également appelé traité de Maastricht, signé par les douze États membres[1821] le 7 février 1992, ratifié en France par le référendum du 20 septembre 1992[1822]. Il est entré en vigueur le 1er novembre 1993[1823].

[1814] Gilbert TIXIER, Guy GEST et J. KEROGUES, *Droit fiscal international*, Pratique française, Revue internationale de droit comparé, 1974 p. 161.
[1815] L. LEVOYER, « *Juge administratif, hiérarchie des normes et droit fiscal* », AJDA, 2003, p. 1250.
[1816] Bernard CASTAGNÈDE, *Précis de fiscalité internationale*, 5e éd., PUF, Fiscalité, p. 357.
[1817] Gérard CORNU, *Vocabulaire juridique*, Association Henri Capitant, 8e éd., PUF, Paris, 2000.
[1818] Union européenne et Union économique des États de l'Afrique de l'Ouest.
[1819] Daniel GUTMANN, *Droit fiscal des affaires*, *op. cit.,* p. 48.
[1820] Le Traité de Lisbonne est un traité signé le 13 décembre 2007 à Lisbonne entre les vingt-sept États membres de l'Union européenne transformant l'architecture institutionnelle de l'Union.
[1821] Allemagne, Belgique, Danemark, Espagne, France, Grèce, Irlande, Italie, Luxembourg, Pays-Bas, Portugal et Royaume-Uni, puis 15 en 1995 et 28 actuellement.
[1822] Approuvé de justesse par les Français (51,05 %) par référendum le 20 septembre 1992.
[1823] Traité sur l'Union européenne, Journal officiel n° C 191 du 29/07/1992 p. 0001 – 0110 ; Source : http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=CELEX:11992M/TXT.

Au Sénégal, c'est dans le traité de l'UEMOA qu'il faut se reporter en son article 5. Ce dernier répartit les compétences en droit communautaire, et dispose en effet que « dans l'exercice des pouvoirs normatifs que le présent Traité leur attribue et dans la mesure compatible avec les objectifs de celui-ci, les organes de l'Union favorisent l'édiction de prescriptions minimales et de réglementations-cadres qu'il appartient aux États-membres de compléter en tant que de besoin, conformément à leurs règles constitutionnelles respectives »[1824]. Cette disposition est une manière de consacrer le principe de subsidiarité dans l'espace UEMOA, ce qui signifie que « l'organe communautaire doit reconnaître aux États-membres une marge nationale d'appréciation[1825] ». Le principe de subsidiarité des conventions fiscales doit être distingué du concept de subsidiarité au sens du droit de l'Union européenne.

Il constitue une exigence de méthode, ce principe résulte de dispositions prétoriennes et a notamment été apporté par le Conseil d'État dans un arrêt d'Assemblée du 19 décembre 1975[1826] et dans un arrêt Memmi du 17 mars 1993[1827], sous les conclusions du Commissaire du gouvernement Jacques Arrighi de Casanova. Il a été par la suite solennellement et expressément consacré et reconnu comme principe intangible dans un arrêt d'Assemblée du Conseil d'État en date du 28 juin 2002, Schneider Electric[1828]. En vertu des dispositions de l'article 7-1 de la Convention fiscale Franco-suisse du 9 septembre 1966 tel que modifiée par l'avenant du 3 décembre 1969, « Les bénéfices[1829] d'une entreprise d'un État contractant ne sont imposables que dans cet état, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé »[1830]. Il est de tradition que les conventions fiscales internationales s'appliquent aux résidents des États contractants, tels que définis dans la Convention fiscale de l'OCDE.

En cas de conflit de lois lorsque le contribuable est considéré par la législation des deux États contractants comme résident dans chacun d'eux, la Convention Modèle de l'OCDE

[1824] Article 5 du Traité UEMOA révisé source : http://www.uemoa.int.

[1825] Séni Mahamadou OUEDRAOGO, *Réflexion sur l'unification des règles visant l'élimination des doubles impositions dans l'espace UEMOA*, Document d'étude, 2011, p. 11 ; http://afrilex.u-bordeaux4.fr .

[1826] CE du 19 décembre 1975, n° 84774 et 91895, Plén. : *RJF* 2/76 n° 77, chronique B. Martin Laprade RJF 2/76 p. 41 avec conclusions D. Fabre *Dr. fisc.* 27/76 c. 925.

[1827] CE du 17 mars 1993, n° 85894, 8e et 9e s-s., Memmi : *Dr. Fisc*. 1993, n°25, comm. 1293 ; *RJF* 5/93, n° 612, concl., p. 329.

[1828] CE, Ass, 28 juin 2002, n°232276, *Dr fisc*. 2002, n°36, p 1150, concl. S. AUSTRY, *BDCF* 10/02, p. 13 et s. L'année fiscal 2003, p. 385, obs, B. CASTAGNEDE et les références citées, p. 399.

[1829] Le terme bénéfice n'est pas défini par la convention mais interprété selon le principe énoncé au paragraphe 2 de l'article 3 de ladite convention ; Voir sur ce théme : la Convention franco-sénégalais.

[1830] Conseil d'Etat, Assemblée, du 28 juin 2002, 232276, publié au recueil Lebon ; source : https://www.legifrance.gouv.fr.

prévoit pour les personnes morales un seul critère subsidiaire, celui du siège de direction effective. Les conventions fiscales conclues par la France retiennent une telle disposition, sauf le cas de la plupart des conventions conclues avec les États africains anciennement membres de la communauté, dans lesquelles la résidence des personnes morales est définie par référence au siège social statutaire[1831]. En se référant sur la Convention Franco-sénégalais, l'article 2 alinéa 2 de la Convention retient pour l'entreprise le lieu du siège social statutaire ou le lieu du siège de leur direction effective qui retenu comme critère.

Section II : Des pratiques conventionnelles discordantes

Les conventions fiscales représentent des règles fiscales internationales de nombreux pays. Il existe une pléthore de conventions fiscales conclues entre les États et l'adhésion à l'OCDE et à l'ONU en témoigne. Les conventions fiscales bilatérales sont plus de 3 000 déjà, les conventions fiscales multilatérales sont moins nombreuses mais leur nombre ne cesse d'augmenter. L'écrasante majorité des conventions fiscales est fortement inspirée du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE et regroupe très souvent les pays industrialisés.

Toutefois, afin de tenir compte de l'équilibre des échanges entre les pays développés et ceux en développement le Modèle de Convention de l'ONU, la France en tant que pays industrialisé et membre de l'OCDE et le Sénégal faisant partie des pays en voie de développés ont adhéré au modèle conventionnel onusienne décrivant ainsi les dissemblances existantes dans les choix de modèles entre la France et le Sénégal (**Paragraphe I**). Mais quel que soit le Modèle de Convention choisi, ils ont pour unique objectif d'éliminer la double imposition selon la méthode adéquate (**Paragraphe II**).

Paragraphe I : Une divergence dans le choix des modèles conventionnelles

L'objectif particulier du Modèle de l'ONU est de faciliter l'accès des pays en développement aux traités fiscaux bilatéraux, ce qui les aiderait à atteindre leurs objectifs de développement. Les similitudes entre les Modèles de l'ONU et de l'OCDE reflètent l'importance d'assurer une cohérence, tandis que les importants points de divergence révèlent les différences d'adhésions et de priorités des deux organisations.

[1831] Bernard CASTAGNÈDE, *Précis de fiscalité des entreprises*, *op. cit.,* p. 344.

Ainsi, la mise en place d'un modèle conventionnel de type ONU pour les pays en développement permet de rééquilibrer les échanges courants. Il permet de jeter un pont entre les pays industrialisés et les pays en voie de développement. L'exemple de la France en est une parfaite illustration, cette dernière est l'un des rares pays à tenir compte des souhaits formulés par les PVD sur le fondement du modèle onusien. Par conséquent, ce Modèle de Convention montre que la France bénéfice d'une opportunité d'user des deux Modèles de Conventions (**A**), quant au Sénégal, il a l'unique possibilité d'user du Modèle de Convention ONU (**B**).

A/ L'opportunité pour la France d'user des deux modèles de conventions

La France est l'un des États qui possède le réseau conventionnel le plus dense dans l'espace de l'UE et de l'OCDE. Conformément à la législation européenne, la France a conclu avec l'ensemble des États de l'Union européenne environ 26 conventions fiscales, mais également avec 14 autres États européens. L'ensemble des États de l'Amérique du Nord est couvert par ce réseau, contre 10 États d'Amérique du Sud. En Asie, 17 États sont liés à la France par une convention fiscale internationale, et il en va de même pour 3 États de l'océan Indien et 12 États du Moyen-Orient. La République française a également signé récemment des conventions fiscales avec des petites îles. En Afrique, la France a conclu plus d'une trentaine de conventions fiscales. Au vu de l'importance qu'a prise la fiscalité internationale dans le monde globalisé d'aujourd'hui, il est nécessaire pour une entreprise, de se renseigner sur la fiscalité qui lui sera appliquée si elle décide de se délocaliser. Toutes les conventions signées avec les pays développés sont fondées sur le Modèle OCDE (**1**), en revanche la France liée historiquement avec les pays d'Afrique noire Francophone faisant partie du cercle des pays en voie de développement, est obligée d'user du Modèle ONU **(2**).

1/ La pratique du modèle OCDE

Au début du XXe siècle, avec le développement des échanges économiques entre les pays et du fait de la mobilité constante des personnes et des entreprises, est apparu le problème de la double imposition des contribuables pour un même fait générateur, et sur la même période. Ceci étant perçu par tous comme un frein au développement des relations économiques entre les pays. Les États membres de l'Organisation de Coopération et de Développement économique (OCDE) qui étaient de vingt au départ, trente de nos jours ont pris conscience depuis longtemps de la nécessité de clarifier, d'unifier et de garantir la situation fiscale des

contribuables exerçant des activités commerciales, industrielles, financières ou autres dans plusieurs pays. Ainsi, la Convention Modèle de l'OCDE qui ne visait plus à établir un modèle pour tous les pays, mais essentiellement pour les rapports entre pays développés, a pris le pas sur les autres modèles de conventions. Ce qui supposait l'application, par tous les pays, de solutions communes aux cas de doubles impositions identiques. Tel est, depuis l'origine, le principal objet du Modèle de l'OCDE de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, qui permet de régler uniformément les problèmes qui se posent le plus couramment dans le domaine de la double imposition juridique internationale.

La France, membre de l'OCDE, a signé plusieurs conventions sur la base de ce modèle. Deux critères principaux retenus en droit international pour l'imposition des bénéfices des entreprises internationales sont retenus, celui de la résidence et celui de la source, c'est-à-dire l'État dans lequel les bénéfices ont été réalisés, comme le préconisent les pays en voie de développement[1832].

Les pays industrialisés[1833], dont la France, retiennent la résidence pour le rattachement fiscal et les pays en voie de développement, la source pour le rattachement fiscal[1834]. Pour les entreprises, la Convention Modèle de l'OCDE ne retient qu'un seul critère subsidiaire de la résidence, celui du siège de direction effective. En donnant la priorité au critère de la résidence, elle adhère ainsi à la notion de l'établissement stable créée par la Société des Nations, en lui accordant un contenu plus nuancé. Les conventions fiscales conclues par la France retiennent une telle disposition, sauf le cas de la plupart des conventions conclues avec les États africains anciennement membres de la communauté, dans lesquelles la résidence de la personne morale est définie par référence au siège social statutaire. Il en ainsi dans la Convention fiscale Franco-sénégalaise qui s'inspire d'ailleurs de la pratique du modèle onusien.

2/ La pratique du modèle onusien

Les pays en voie de développement ont très vite fustigé le Modèle de Convention OCDE, qu'ils jugent déséquilibrés. Le développement historique des conventions fiscales entre la France et les pays en voie de développement en général ne semble guère étonnant vu les relations entre la France et ces pays.

[1832] Les pays en voie de développement sont très souvent des pays importateurs de capitaux.
[1833] Les pays industrialisés sont exportateurs de capitaux.
[1834] Nguyen PHU DUC, « La fiscalité internationale des entreprises », Massons, Paris 1985, p. 300.

Parmi les pays développés, la France prend plus en considération les souhaits formulés par les pays en voie de développement pour élargir la notion de l'établissement stable dans ses conventions avec ces pays[1835]. En application de l'article 10 paragraphe 2, du décret du 30 juin 1952, devenu l'article 115[1836] ter du CGI français, un certain nombre de conventions contre la double imposition des revenus de capitaux mobiliers ont été conclues entre la France métropolitaine et certains territoires d'outre-mer, devenus des États d'outre-mer, membres de la communauté française. De tels accords ont été passés avec l'ancienne colonie[1837] et plus précisément les États membres de la communauté rénovée[1838]. Ces accords ont été conçus selon le même modèle. Ils règlent principalement la situation des sociétés ayant leur siège en France métropolitaine et exerçant leur activité dans les territoires d'outre-mer et les États de la communauté, dans lesquels se trouvent être appliquées une imposition sur les distributions de bénéfices[1839].La France a développé des relations économiques et institutionnelles avec la plupart des pays africains, anciennes colonies et avec d'autres États du continent. Ainsi, elle dispose d'un important réseau de conventions fiscales de non double imposition avec les pays africains (avec des conventions fiscales la liant à trente États africains). Les premières conventions ont été signées avec le Gabon[1840], la Côte d'Ivoire[1841]et la Mauritanie[1842], dans les années postindépendance. Par la suite, la France a étendu son réseau conventionnel, dans un premier temps auprès des pays francophones, puis plus largement auprès d'autres pays du continent.

[1835] Dans la Convention du 10 septembre 1971 avec le Brésil, la Convention du 28 mai 1973 avec la Tunisie, dans la Convention du 6 avril 1966 entre la France et la Côte d'Ivoire, la Convention du 27 février 1975 avec le Bénin, la Convention du 21 octobre 1976 avec le Cameroun, la Convention du 29 mars 1974 avec le Sénégal, font application de différents critères favorisés par les pays en voie de développement pour déterminer l'établissement stable.

[1836] Ces accords répartissent l'imposition des bénéfices d'après une quotité déterminée en fonction de l'activité que la société exerce en France et dans chacune de ces collectivités. Ils font l'objet de décrets, contresignés par les ministres compétents, qui sont soumis dans le délai de trois mois à la ratification législative.

[1837] -Afrique occidentale française, les 31 janvier et 20 mars 1956, publié le 25 juillet 1956 (J.O du 26 juillet 1956)
- Afrique équatoriale française les 14 décembre 1956 et 3 janvier 1957 (J.O du 26 juillet 1957).
- Territoire de la Polynésie française les 28 mars et 28 mai 1957 publié le 15 mars 1957 (J.O du 23 mars 1957).
- Comores les 13 octobre et 12 novembre 1958 (J.O du 3 décembre 1958).
- Madagascar les 30 et 8 juin 1959, publié le 28 juillet 1959 (J.O du 30 juillet et rectifier le _ aout 1959).

[1838] La République malgache (accords du 27 juin 1960) ; la République centrafricaine « ex-Oubangui-Chari », (accord du 13 août 1960) ; la République congolaise (accords du 23 novembre 1960) ; la République gabonaise (accord du 17 août 1960) ; la République tchadienne (accord du 11 août 1960) ; la République sénégalaise (accord du 29 juillet 1974).

[1839] André Colonna C, *Les conventions fiscales contre la double imposition passées entre la France et les pays en voie de développement*, Thèse pour le doctorat en droit, 1977, Université de Paris XII Val de Marne, p. 44-47.

[1840] Convention fiscale France-Gabon signée en 1966.

[1841] Convention fiscale France-Côte-d Ivoire signée en 1966.

[1842] Convention fiscale France-Mauritanie signée en 1966.

La dernière convention à ce jour a été signée avec le Kenya en 2007. Malgré un réseau conventionnel très étendu, quelques pays avec lesquels la France est susceptible de développer ses échanges et ses investissements ne disposent pas encore d'une convention fiscale. Il s'agit notamment de la République démocratique du Congo, de l'Angola, de la Guinée équatoriale, du Tchad, de la Tanzanie et du Soudan. En effet, les Conventions signées par la France, depuis les années 1960, avec les États Francophones d'Afrique noire (Sénégal, Bénin[1843], Cameroun[1844], Tunisie[1845], Mali[1846], Niger[1847] et Madagascar[1848]) prévoient toutefois un crédit d'impôt fictif, notamment pour les dividendes, d'autant plus élevé que l'impôt à la source est faible.

B/ L'usage du modèle ONU : le cas de la Convention Franco-sénégalaise

Le Sénégal est désireux d'améliorer ses ressources fiscales afin de promouvoir son développement économique. Les pays en voie de développement répugnent à renoncer à la possibilité d'imposer un revenu qu'ils considèrent comme ayant pris naissance à l'intérieur de ses frontières. Par contraste avec la situation existant entre de nombreux pays développés, un article touchant les redevances conçues sur le Modèle OCDE équivaudrait à les obliger à renoncer à des ressources fiscales importantes pour recevoir en retour qu'une très faible compensation. Donc, le Modèle de Convention OCDE est inadapté en général aux pays en voie de développement en général et en particulier au Sénégal (**1**), c'est pourquoi il a été jugé indispensable de créer un modèle de convention compatible à ces pays, et des modèles spécifiques dont la France s'est alignée (**2**).

1/ L'inadaptabilité du Modèle de Convention OCDE

Les conventions fiscales s'inspirent de deux modèles, celui de l'OCDE et celui de l'ONU. La différence entre les deux modèles reflète le degré du respect de l'égalité des souverainetés. Le rejet nécessaire du type traditionnel des conventions en vue d'éviter la double imposition de type traditionnel a été modifié au cours d'une longue période en fonction des relations économiques.

[1843] Convention fiscale France-Bénin signée en 1975.
[1844] Convention fiscale France-Cameroun signée en 1976.
[1845] Convention fiscale France-Tunisie signée en 1973.
[1846] Convention fiscale France-Mali signée en 1972
[1847] Convention fiscale France-Niger signée en 1976.
[1848] Convention fiscale franco-Madagascar signée en 1962.

Les dispositions particulières de ces conventions reposant sur l'hypothèse que les mouvements de capitaux, les échanges commerciaux et les transferts de revenus, entre les parités contractantes, ont une certaine importance dans les deux sens. Or, dans les relations entre pays exportateurs de capitaux et États en voie de développement, les transferts de revenus ont le plus souvent un caractère unilatéral. C'est pour cette raison que les conventions fiscales classiques n'ont pas eu la faveur des pays en voie de développement.

Le constat est sans équivoque, on ne peut utiliser la Convention Modèle de l'OCDE, dans les relations entre les pays du Nord et du Sud, il faut un autre modèle. Face à la nécessité de répondre à cette problématique, le Conseil économique et social des nations unies a chargé un groupe *ad hoc* de rédiger une convention type couvrant les relations entre pays du Nord et du Sud, c'est la Convention Modèle ONU. Les conventions fiscales conclues entre les pays développés et qui sont inspirées de la Convention Modèle de l'OCDE opèrent la répartition des revenus ou des impôts entre le pays d'origine et le pays de résidence, sur le fondement de la théorie selon laquelle avantages et sacrifices s'équilibreront.

Les pays en voie de développement jugent qu'ils n'acquièrent aucun avantage en contrepartie des limitations imposées par les conventions classiques du Modèle OCDE à leur droit de prélever un impôt en qualité de pays d'origine. Cependant si les États développés restent attachés au principe du domicile ou de résidence, en revanche, les États en voie de développement sont les tenants du droit d'imposition de l'État d'origine ou de la source. Par ailleurs, ils sont partisans de la ventilation des revenus. Ils considèrent que les normes qui sont appliquées dans les conventions entre États industrialisés leur sont défavorables.

En réalité il n'existe aucun système de compensation entre les diminutions de recettes des pays sous-développés et les investissements des États industrialisés[1849]. Ces États sont partisans de l'adoption d'une définition extensive du concept de la source. Selon eux, la disparité que l'on rencontre habituellement entre le traitement fiscal des revenus de biens immeubles et celui des revenus de biens meubles constituant le capital des affaires ne se justifie pas.

[1849] André COLONNA WALEWSKI, *Les conventions fiscales contre la double imposition passées entre la France et les pays en voie de développement,* Thèse pour le doctorat en droit, 1977, Université de Paris 12 Val de Marne, p. 36.

Ces deux sortes de biens sont similairement génératrices de revenus, dont la naissance sur le territoire d'un État forme le fait générateur de leur imposition commune au profit de cet État. Lorsque l'application de la thèse de l'État de résidence leur est plus favorable (imposition des rémunérations et pensions publiques), les pays en voie de développement abandonnent éventuellement la thèse de l'État de la source[1850]. En tout état de cause, la Convention de l'ONU traduit le souci d'instaurer des rapports d'égal à égal.

Qu'ils s'agissent du Sénégal ou de la France, les clauses de la Convention ont pour objectif d'équilibrer les intérêts des deux pays. Il en serait ainsi dans l'idéal des mondes. Cependant, dans la réalité des relations économiques internationales, c'est le jeu d'intérêt qui prévaut, les rapports de forces se font sentir et les pays en voie de développement sont ainsi contraints de céder sur certains points. Mais ce n'est pas une bataille perdue, car l'objectif final est d'attirer plus d'investissement étranger possible. Le dispositif conventionnel du Sénégal s'inspire dans sa majorité du Modèle de l'ONU.

2/ L'adaptabilité du Modèle de l'ONU : le cas de la convention fiscale Franco-sénégalaise

Des accords de coopération avaient été conclu avec la Fédération du Mali le 22 juillet 1960. Mais depuis l'éclatement de cette fédération, un échange de lettres est intervenu le 19 septembre 1960 avec le gouvernement du Sénégal aux termes duquel la République du Sénégal est subrogée à la Fédération du Mali dans les droits et obligations résultant des accords Franco-maliens du 22 juin 1960. La France, l'un des acteurs du cheminement vers la plénitude conventionnelle, signait avec le Sénégal le 3 mai 1965, une Convention tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance réciproque en matière fiscale[1851], confortée par la loi française n° 75-1181 du 19 décembre 1975[1852] qui autorisa l'approbation de la Convention signée le 29 mars 1974[1853]. La Convention fiscale conclue entre le Sénégal et la France porte sur les impôts sur le revenu, les droits d'enregistrement et les droits de timbre.

[1850] Idem, p. 36.
[1851] Signée à Dakar le 3 Mai 1965, approuvée par la loi n° 66-959 du 26 Décembre 1966, entrée en vigueur le 4 Septembre 1968 et publiée par décret n° 68-1251 du 28 Décembre 1968 (Textes sénégalais).
[1852] J*O* du 21 décembre 1975.
[1853] Publiée au Journal Officiel de la République du Sénégal (N° spécial 4545 du 31 Janvier 1977) et par le décret français n° 76-1072 du 17 Novembre 1976 (*JO* du 30 Novembre 1976) complété par le décret N° 78-584 du 3 mai 1978 (*JO* du 11 Mai 1978).

La structure des régimes fiscaux en vigueur en France et au Sénégal explique ce champ d'application très large. Au lendemain de son accession à la souveraineté, le Sénégal avait maintenu les dispositions fiscales mises en place à l'époque par la mère patrie. En raison de la complexité des situations juridiques dans laquelle se trouvaient les sociétés exerçant leurs activités sur le territoire sénégalais, il a été jugé plus judicieux et utile de régler la situation fiscale de ces sociétés, des impôts sur les bénéfices et sur les distributions et sur les droits d'enregistrement, dans de telles conditions que la double imposition puisse être évitée sans nuire à la souveraineté fiscale du Sénégal. Le Modèle de convention onusienne est censé régir les relations entre les pays développés et les pays en voie de développement. Les autorités françaises et sénégalaises se réfèrent sur les dispositions du Modèle ONU pour élaborer la convention fiscale signée entre les deux pays. Ainsi, l'article 3 de la Convention Franco-sénégalaise relatif à la définition de la notion d'établissement stable admet la présence d'un tel établissement quant aux chantiers de construction et de montage.

En effet, « la durée requise pour qu'un chantier de construction constitue un établissement stable est de six mois, au lieu de douze mois » [1854] comme c'est le cas dans le Modèle de Convention de l'OCDE. Ce critère s'étend expressément aux chantiers de montage ainsi qu'aux activités de surveillance qu'appellent ces chantiers (paragraphe 3, a). L'expression « chantier de construction ou de montage » ne couvre pas seulement la construction de bâtiments, mais celle de route, de ponts ou de canaux, la pose de conduite ainsi que le terrassement et le drainage. L'expression englobe également l'organisation de la construction d'un bâtiment, si ces activités sont exercées par l'entrepreneur »[1855]. Mais, l'accord Franco-sénégalais se démarque encore des modèles de référence qui fixent des conditions de durée (douze mois pour le Modèle OCDE et six mois pour le Modèle ONU). Cette spécificité est caractéristique des conventions passées entre la France et les pays en développement (Inde, Gabon, Côte l'Ivoire). En citant, dans la liste des établissements, les « chantiers de construction ou de montage » sans condition de durée, la Convention se démarque des deux modèles de référence (ONU, OCDE) et réalise ainsi un élargissement assez important de la notion d'établissement stable qui ne couvre pourtant pas toutes les formes d'activités pouvant s'y rattacher (cas particulier des usines « clés en main »).

[1854] Article 5 de la convention fiscale ONU ; http://www.un.org.
[1855] Article 5 du modèle de l'ONU paragraphe 2, qui reprend le paragraphe 2 de l'article 5 du Modèle de l'OCDE ; http://www.un.org.

Elle consacre ainsi un élargissement notoire de la notion d'établissement stable que la Haute Juridiction française a confirmé d'une manière générale à propos des conventions conclues avec l'Espagne et l'Algérie. Le Conseil d'État a en effet admis que des forages pétroliers qui ne constituaient pas des « chantiers de construction » au sens des conventions précitées devaient être regardés néanmoins comme des installations fixes d'affaires en raison de l'importance des moyens mis en œuvre et de la prise de décision technique sur le lieu du chantier[1856]. L'élargissement de la notion d'établissement permet d'éviter plus largement la double imposition. Elle doit être abordée au regard du droit conventionnel.

Paragraphe II : L'élimination de la double imposition au regard du droit conventionnel

À la différence du droit international classique, les conventions fiscales internationales n'ont pas pour objet de créer un ordre supranational. Ainsi en cas de conflit de lois entre deux systèmes fiscaux, la convention fiscale internationale joue un rôle supplétif palliant la carence du droit fiscal interne des États concernés. L'attribution du pouvoir se fait à l'aide de critère de rattachement, tel que le critère de territorialité reconnu en France et au Sénégal. C'est à partir de la répartition du pouvoir d'imposition qu'on peut déterminer, par rapport à l'un ou l'autre État, le caractère favorable ou défavorable d'un régime fiscal conventionnel.

Par ailleurs, la répartition du pouvoir d'imposition permet le passage de l'ordre international normatif à l'ordre national. Tout l'intérêt théorique de l'étude réside dans un tel glissement qui est l'essence même du système. Elle permet également, du point de vue pratique, la mise en œuvre de la norme fiscale extraterritoriale, suffisante elle-même pour régler le sort de situations individuelles ou collectives, à l'exclusion de toute norme interne. Dans la Convention fiscale Franco-sénégalaise, la détermination du pouvoir fiscal révèle une certaine dualité : l'imposition est exclusive pour l'impôt sur les sociétés (**A**) et partagé pour l'impôt de distribution (**B**).

A / Les règles d'attributions du droit d'imposition

Les règles d'attributions du droit d'imposition prévoient deux formules pour le partage de compétence. Un pays fait jouer le système de l'exonération. L'autre fait jouer l'imputation.

[1856] CE, 8 / 9 SSR, du 29 juin 1981, 16095, Lebon. T., Source : https://www.legifrance.gouv.fr.

L'État de la source exige l'impôt, l'État de résidence impose et impute la partie versée à l'État de la source sur l'impôt dû. Deux principes s'opposent, le principe de l'imposition exclusive (**1**) le principe de l'imposition partagée (**2**).

1/ Le principe de l'imposition exclusive

Pour les personnes morales, la Convention Modèle de l'OCDE ne retient qu'un seul critère, celui de la résidence, c'est le siège de direction effective qui prime. Le Modèle OCDE définit un autre critère important de rattachement fiscal, propre à l'imposition des entreprises : l'établissement stable. À la différence de la résidence, l'établissement stable fait l'objet d'une définition dans l'article 5 du modèle. Selon cet article, l'établissement stable désigne « une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité ». Cette définition générale est suivie d'une énumération se rapportant à des installations qui constituent ou qui ne constituent pas des établissements stables. Et les États s'efforcent de déterminer une série d'éléments de rattachements faisant tomber les contribuables, les sources de revenus dans le giron fiscal. La plupart des États comme le Sénégal et la France imposent leurs contribuables sur la totalité de leurs revenus et leur fortune[1857]. Dans cette optique, le lien qui rattache un contribuable à un État est important. En général, ce lien repose sur la notion de résidence, mais certaines conventions reposent sur la notion d'État de source.

En effet, compte tenu de l'objet des conventions fiscales, qui est d'éliminer la double imposition internationale susceptible d'atteindre un même contribuable, l'attribution évoquée d'un droit exclusif d'imposition à l'État de résidence d'une entreprise devrait s'entendre au regard des revenus afférents aux activités de l'entreprise comportant un élément d'extranéité comme la présence d'un établissement stable. Et sur ce point, la jurisprudence française a apporté des précisions surtout pour les sociétés de personnes et les sociétés étrangères. Selon l'article 4 de la Convention, l'expression « résident de l'un des États » désignait, encore une fois « toute personne qui, en vertu de la législation dudit État, est assujettie à l'impôt dans cet État en raison de son domicile ». Il en ressortait que la société de personnes de droit néerlandais, à défaut d'assujettissement à l'impôt au Pays-Bas, n'était pas un résident hollandais.

[1857] D'où l'appellation de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune présente dans les conventions modèles (OCDE, ONU), dans la Convention fiscale franco-sénégalaise, dans d'autres conventions fiscales conclues par les deux États.

Vu que les associés de cette dernière y étaient, quant à eux, assujettis à l'impôt, le Conseil a conclu que « les redevances versées (...) compte tenu du statut de cette société, doivent être réputées versées à ses associés », eux-mêmes résidents des Pays-Bas.

Lorsqu'une société de personnes est considérée comme fiscalement transparente dans l'État de la source, l'administration fiscale française apprécie et interprète ce caractère transparent. Ainsi, pour l'application des conventions fiscales elle prendra à compte tous les revenus de source française : les dividendes, les intérêts et les redevances[1858]. Le Conseil d'État dans un autre arrêt « Société KINGROUP INC » étend sa jurisprudence du droit d'imposition exclusif au profit de l'État de la résidence sur les sociétés étrangères associées ou membres d'une société de personnes qui a son siège en France. Étant donné que les sociétés ou groupements soumis au régime fiscal des sociétés de personnes ont une personnalité fiscale distincte de celle de leurs associés ou membres.

En conséquence, ces sociétés ou groupements constituent des sujets d'imposition et, s'ils ont leur siège en France, ont la qualité de résident de France au sens des conventions fiscales conclues par la France lorsque les conditions requises par les dispositions pertinentes de ces conventions sont remplies[1859]. En revanche, le système traditionnel de l'imposition exclusive parait être inadapté en raison de la spécificité des relations entre la France et le Sénégal et entre la France et les États d'Afrique noire Francophone[1860]. Ce qui justifie le nécessaire rééquilibrage à travers le modèle ONU, un compromis entre le principe de source et le principe de résidence.

Le système de l'imposition exclusive par la technique de l'exonération n'est pas d'application uniforme dans la Convention fiscale Franco-sénégalaise. En effet, la complexité des situations extraterritoriales nécessite une combinaison de diverses techniques applicables suivant la nature des revenus visés. Tout l'intérêt pratique de l'étude du régime d'imposition des bénéfices des sociétés réside, à notre sens, dans une telle combinaison.

[1858] : Rapport, Projet de loi de finances rectificative pour 2010, http://www.senat.fr/rap/l10-166-1/l10-166-119.html.

[1859] CE 4 avril 1997, n° 144211, 9e et 8e s.-s., « société KINGROUP INC ». CE 9 février 2000, n° 178389, 8e et 9e s-s., « Société suisse HUBERTUS AG ».

[1860] En effet, la France a une histoire forte avec l'Afrique, et elle a conservé des relations privilégiées sur le plan économique avec les pays de son ex empire colonial. Ces liens se traduisent, notamment, par les accords monétaires entre la France et les zones UEMOA et CEMAC (Communauté Economique et Monétaire de l'Afrique Centrale.

En effet, après l'imposition exclusive en matière d'impôt sur les sociétés, le revenu général par la société est de nouveau appréhendé par le système de l'imposition partagée.

2 / Le principe de l'imposition partagée

C'est l'hypothèse où les intérêts de l'État de la source sont le mieux sauvegardés puisque les éléments du revenu et de fortune en cause y sont imposables sans limitation. À l'appui de cette compétence, on peut faire valoir, outre le souci de réalisme, le lien très étroit qui relie les matières imposables concernées à l'État de la source. Le pouvoir d'imposition est partagé entre l'État de la source et l'État de la résidence en matière des revenus de capitaux mobiliers (les dividendes et les intérêts). Si le principe de cette imposition obéit à des considérations pratiques évidentes, sa limitation a été rendue possible par le fait que l'État de la source se voit également reconnaître le droit d'imposer les bénéfices réalisés par la société qui verse les intérêts et les dividendes.

La limitation du droit d'imposition au profit de l'État de la source se traduit concrètement par un plafonnement du taux d'imposition dans cet État qui varie selon qu'il s'agit de dividendes ou d'intérêts. Le taux ne peut excéder 5% ou 15% du montant brut des dividendes selon que ces derniers sont versés à une société détenant au moins 25% du capital de la société distributrice à un autre bénéficiaire[1861]. Il est uniformément fixé à 10% du montant brut lorsqu'il s'agit d'intérêt[1862]. Ces taux ne sont pas fixes, ils varient d'une convention à une autre. Là encore, l'imposition par l'État de la source est de nature à entraîner une double imposition si les dividendes et les intérêts sont également imposables dans l'État de la résidence[1863].

Toutefois, cette répartition des compétences fiscales est différente entre la Convention Modèle OCDE et celle de l'ONU puisque cette dernière préconise généralement des solutions plus favorables aux intérêts financiers des pays en développement en général et en particulier la convention fiscale Franco-sénégalaise s'inscrit dans cette même démarche. Ainsi, la règle du partage se trouve formuler dans les deux premiers alinéas de l'article 13 de la Convention Franco-sénégalaise reprenant l'article 10 de la convention ONU, aux termes desquels : « Les dividendes payés par une société domiciliée dans un État contractant à une personne domiciliée

[1861] Article 10-8 de la convention fiscale modèle OCDE.
[1862] Article 10-2 de la convention fiscale modèle OCDE.
[1863]Voir : Les commentaires sur l'article 10 sur l'imposition des dividendes sur le site : http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-44-fr.

dans l'autre État sont imposables dans cet autre État. Ces dividendes sont aussi imposables dans l'État où la société qui paie les dividendes est domiciliée, et selon la législation de cet État, mais si la personne qui reçoit les dividendes en est la bénéficiaire effective, l'impôt ainsi établi ne peut exécuter 15% du montant des dividendes »[1864].

L'ancien article 13 de la Convention Franco-sénégalaise se contentait de préciser que les revenus de valeurs mobilières visés au premier alinéa étaient imposables dans l'État du domicile fiscal. Cette formulation pouvait en effet être améliorée parce que le partage n'étant pas manifeste. Il fallait faire des recoupements avec d'autres dispositions de l'article 13 (principe du crédit d'impôt, avoir fiscal) pour le recevoir.

Les changements opérés avec l'avenant de 1991 ont pu être interprétés comme étant une mise à jour de la Convention par rapport à l'évolution du droit conventionnel[1865]. Cela est d'autant plus vrai que les deux alinéas du nouvel article 13 reprennent les dispositions du Modèle OCDE. À cet égard, les commentaires du Modèle de 1977 sont assez édifiants. Il en ressort notamment que « d'une part que l'imposition exclusive des dividendes dans l'État de résidence n'est pas acceptable comme règle générale […] D'autre part, l'imposition exclusive des dividendes dans l'État de résidence du bénéficiaire ne peut être réalisée d'une façon générale ». Pourtant, à la première lecture de l'article 13, tout porte à croire qu'il y a une double imposition d'un même revenu. Le Sénégal et la France, en retenant un plafonnement de 15%, semblent avoir suivi les recommandations des organisations internationales[1866].

En effet, le Comité des Affaires fiscales de l'OCDE a estimé qu'il était nécessaire de limiter l'imposition des dividendes dans le pays de la source afin d'éviter la lourde charge fiscale qu'entraînerait dans ce pays l'application cumulée d'une retenue à la source sur les dividendes et de l'impôt sur les bénéfices des sociétés sur lesquels sont prélevés les dividendes. Il était à craindre que le taux effectif de l'impôt cumulé perçu par le pays de la source n'atteigne un niveau qui dépasse sensiblement le taux effectif de l'impôt dans le pays de résidence du bénéficiaire.

[1864] Convention fiscale franco-Sénégalais signée le 29 mars 1974 en son article 13 ; inspiré de la convention fiscale ONU en son article 10; source : http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/02/UN_Model2011.

[1865] « L'article 26 de la convention fiscale franco-sénégalais permet d'éviter la double imposition en matière d'impôts sur le revenu, les articles 37 à 40 encadre l'assistance administrative entre la France et le Sénégal en matière d'échange de renseignements et d'assistance pour le recouvrement des impôts »; Voir sur le thème : BOI-INT-CVB-SEN-40-20160728 (France)

[1866] L'OCDE et l'ONU publient régulièrement des recommandations à l'attention des États.

Contrairement aux experts des membres de l'OCDE qui avaient mis en place le document de négociation des conventions fiscales multilatérales entre pays développés, ceux de l'ONU ont confectionné avec la plus grande prudence un document de négociation des conventions bilatérales entre pays développés et pays émergents. Ce qui signifie que le Modèle de convention onusienne ne précise aucun taux de retenue à la source plafonnée.

Après analyse, on constate que les règles d'attribution du pouvoir d'imposer posées par une convention fiscale autorisent les deux États à appliquer une imposition à un même revenu, il est nécessaire de compléter le dispositif conventionnel par la fixation de règles spécifiques afin d'éliminer la double imposition.

B/ Les règles mécanismes d'élimination de la double imposition

L'objectif du droit fiscal international est d'apporter des solutions aux problèmes fiscaux internationaux afin d'assurer simultanément l'équité fiscale et la neutralité économique de l'impôt.

C'est dans cette perspective que le droit fiscal international cherche à résoudre la problématique de la double imposition. Il existe une double imposition internationale, dite juridique, « elle est matérialisée lorsqu'un contribuable est atteint, au titre d'une même base et d'une même période, par des impôts de nature comparable appliqués par deux ou plusieurs juridictions fiscales nationales, dans des conditions telles que la charge fiscale globale qu'il supporte s'avère supérieure à celle qui résulterait de l'intervention, dans des conditions de droit commun, d'un seul pouvoir fiscal »[1867].

Quant à la double imposition économique, elle existe en droit interne et international, mais les conventions fiscales rédigées selon le modèle OCDE ne traite que les doubles impositions juridiques[1868]. Pour éviter la double imposition, il est possible de transférer exclusivement le droit d'imposition à l'État source ou à l'État résidence, c'est qu'on appelle la méthode de l'exonération (**1**) ou partager le droit d'imposer entre les deux États, c'est qu'on appelle la méthode de l'imputation (**2**).

[1867] Définition donnée par Bernard CASTAGNÈDE, « *Droit fiscal international* », 2e éd., p. 29.
[1868] Daniel GUTMANN, *Droit fiscal des affaires*, 8e éd., LGDJ, 2017-2018, p. 48.

1/ La technique du « *Tax sparing* » ou celle du « *Matching crédit* »

La technique du « Tax sparing » ou celle du « Matching crédit » est une pratique utilisée par certains États. Ainsi, « Lorsqu'un flux est soumis à double imposition certains États reconnaissent à leur contribuable la possibilité de déduire de leur impôt, l'impôt déjà acquitté à l'étranger. L'impôt étranger forme alors le crédit d'impôt ou *matching crédit* »[1869].

Deux méthodes proposées par la Convention modèle de l'OCDE sont pratiquées par les États, pour remédier aux situations effectives de double imposition qui peuvent se créer. Les dispositions relatives à ces méthodes, dites de l'exemption[1870] et de l'imputation[1871], viennent en fait compléter les règles gouvernant la répartition des compétences fiscales, édictées pour chaque catégorie de revenus.

Toutefois, il existe une troisième méthode pratiquée à l'échelle internationale dite « imputation d'un crédit pour impôt fictif », et qui soulève des questions particulières.

L'article 24 vise à éliminer les doubles impositions consécutives à l'exercice du droit par l'État de la source et l'État de la résidence sur un même revenu, pour une même personne, au titre d'une même période. Deux méthodes sont utilisées pour éviter les doubles impositions. La première est fondée sur le principe de l'exemption des revenus de source extérieure. La seconde méthode repose sur le principe de l'imputation.

Avec la méthode de l'exemption, les revenus imposables de l'État de la résidence ne sont pas taxés dans l'État de la source. Ce principe est mis en œuvre selon deux méthodes : soit l'État de la résidence ne taxe pas les revenus de l'État de la source ; soit l'État de la résidence calcule et taxe les revenus concernés.

Avec la méthode de l'imputation, l'État de la résidence calcule la totalité des revenus du contribuable, en y ajoutant les revenus de l'État de la source et en y soustrayant de l'impôt dû celui acquitté dans l'État de la source. La France a utilisé les deux méthodes dans plusieurs conventions fiscales.

[1869] Patrick RASSAT, Thierry LAMORLETTE, Thibault CAMELI, *Stratégies fiscales internationales : optimisation fiscale internationale pour les entreprises, mondialisation et fiscalité, la fin des paradis fiscaux ? nouvelles opportunités*, éd. Maxima Laurent du Mesnil, Paris, 2010, voir lexique juridique enfin de page, 318.
[1870] Article 23 A du Modèle de convention fiscale OCDE.
[1871] Article 23 B du Modèle de convention fiscale OCDE.

En revanche, le Sénégal utilise la méthode de l'exonération et l'imputation, mais si le principe de mondialité devait être pratiqué, le cumul des deux méthodes pourrait être envisagé[1872]. Pour remédier à ces résultats, les pays développés peuvent utiliser, dans les rapports avec les PVD, la technique du « *Tax sparing* » ou celle du « *Matching crédit* ». Dans la méthode du « *Tax sparing* », on accorde un crédit d'impôt correspondant au montant de l'impôt qui aurait été levé dans le pays de la source en l'absence des concessions fiscales[1873]. Cette méthode est aussi décrite comme un système de crédit d'impôt assortis de dégrèvements spéciaux[1874]. Par cette méthode, l'investisseur pourra effectivement profiter du stimulant fiscal accordé par le pays de la source, car le pays de la résidence tient compte, dans l'imposition du contribuable, de l'impôt que le pays de la source lui a épargné (*spared*).

Dans la méthode du « *Matching* crédit », le crédit imputable sur l'impôt dans le pays de la résidence est fixé à un niveau supérieur à celui de l'impôt exempté dans le pays de la source, dans le but de venir en aide à ce dernier comme un stimulant supplémentaire à investir dans ce pays. Au stimulant fiscal déjà accordé par l'État de la source, l'État de la résidence assortit « *Matching* », de son côté, un stimulant correspondant en faveur de l'investisseur. La clause du « *Tax sparing »* est le plus souvent utilisée entre les pays développés et pays en voie de développement. Le système de l'imputation dans lequel l'État de la résidence accorde une déduction fiscale correspondant au montant total de l'impôt effectivement payé dans l'État de la source, c'est-à-dire dans le pays où les bénéfices ont été réalisés.

Or, si le système de l'exemption dans le pays de la résidence n'a pas d'incidence sur les concessions fiscales dans le pays de la source, il n'en est pas de même pour le système de l'imputation qui est le plus souvent employé parce qu'il est fiscalement plus avantageux pour le contribuable. En effet, dans le dernier système de l'imputation qui est le plus souvent employé parce qu'il est fiscalement plus avantageux pour le contribuable. En effet, dans le dernier système, les suppressions ou les réductions d'impôts accordées par les PVD comme stimulants fiscaux pour attirer les investisseurs étrangers se trouveront annulées par le mécanisme normal de l'imputation, parce que les exportateurs de capitaux n'auront pas, ou auront moins, de crédit d'impôt étranger à imputer sur l'imposition dans l'État de la résidence.

[1872] Elhadj Dialigue BÂ, *Le droit fiscal à l'épreuve de la mondialisation : la réglementation des prix de transfert au Sénégal*, Thèse de doctorat, Université Paris XII, 2011, p. 61.
[1873] Nguyen PHU DUC, *La fiscalité internationale des entreprises*, Massons, Paris 1985, p. 353.
[1874] Convention modèle de l'ONU avec les commentaires à l'article 23.

Le bénéfice de ces faveurs fiscales n'ira pas aux investisseurs mais au fisc de leur État de leur résidence, ce qui évidemment est contraire au but visé par les PVD.

2/ La pratique conventionnelle française et la décote africaine

La France pratique de façon extensive, le « *Tax sparing »* avec les PVD. Ainsi, la Convention Franco-indienne de 1969, en son article 19-3, dispose que, pour le calcul de l'impôt français, les dividendes de source indienne, lorsqu'ils ont été soumis en Inde à un impôt au taux réduit ou dispensés de tout impôt, sont considérés comme ayant supporté l'impôt indien au taux de droit commun. Le « *Matching* crédit » est aussi stipulé dans de nombreuses conventions françaises, comme par exemple la Convention Franco-brésilienne (article 22 du septembre 1971). Ainsi, selon la Convention Franco-tunisienne du 28 mai 1973 en son article 29, les dividendes de source tunisienne ouvre droit en France à un crédit calculé sur leur montant brut d'après un pourcentage donné par la formule suivante : 100-(25+t) /2 appelé la décote africaine[1875]. Dans cette formule, la lettre t correspond au taux de l'impôt prélevé à la source en Tunisie sur les dividendes, pour les dividendes versés par des sociétés tunisiennes. La majorité des conventions fiscales conclusion par la France et les pays d'Afrique noire Francophone en générale, et du Sénégal en particulier contienne un dispositif de partage des revenus soumis impôts de distribution, d'attribution à la société française réalisant des bénéfices dans une succursale sénégalaise, d'un crédit d'impôt fictif équivalent à l'application, par « l'État africain » en particulier le Sénégal de son crédit d'impôt fictif[1876].

-La pratique conventionnelle française

La méthode de l'imputation consiste, de la part de l'État de résidence du contribuable, à accorder à celui-ci une réduction fiscale (impôt sur impôt) au titre de l'impôt payé dans l'État de la source. L'imputation peut être intégrale, auquel cas le crédit d'impôt dont bénéficie le contribuable dans l'État de sa résidence correspond à l'impôt prélevé par l'État de la source, quel qu'en soit le montant. Donc l'imputation peut être ordinaire ou limitée, auquel cas le crédit d'impôt correspondant au revenu imposable trouvant sa source dans l'autre État.

[1875] Abdou Hamid FALL, *Le régime d'imposition des bénéfices des sociétés dans la Convention fiscale franco-sénégalaise,* mémoire de fin d'étude, école nationale de l'administration ENAM, 1993-1994, p. 24 et ss ; Bernard CASTAGNEDE, *Précis de fiscalité international,* 4e éd,. PUF, 2013, p. 523 ;
[1876] Idem, p. 523.

Cette variante limite, pour l'État de résidence, le risque de perte de recettes afférent à la fixation, par l'État de la source d'un taux élevé de prélèvement. Quelle est la pratique française actuelle sur les crédits d'impôt ? Comme le souligne B. GOUTHIÈRE, la France s'est ralliée, depuis la fin des années 1980, à la méthode du crédit d'impôt généralisé à l'occasion de la renégociation de certaines Conventions fiscales importantes, par exemple avec les États-Unis, l'Espagne, l'Allemagne, l'Italie, la Suède, la Suisse ou l'Autriche, ou moins importantes, comme les Conventions avec la Belgique, la Turquie, l'Islande, les Emirats arabes unis, le Mexique ou l'Équateur (liste non limitative).

Dans l'exemple Franco-italien, les bénéfices et autres revenus positifs qui proviennent d'Italie et qui sont imposables conformément aux dispositions de la Convention, sont également imposables en France lorsqu'ils reviennent à un résident de France. L'impôt italien n'est pas déductible pour le calcul du revenu imposable en France.

Mais le bénéficiaire a droit à un crédit d'impôt imputable sur l'impôt français dans la base duquel ces revenus sont compris[1877]. Concernant, l'évolution de la rédaction de la clause d'élimination des doubles impositions. On peut constater que si la convention ne précise pas le contraire, le contribuable dispose d'un crédit égal à l'impôt français même si aucun impôt n'a été acquitté à l'étranger[1878]. Dans sa pratique récente, la France combine cependant la méthode à égal à l'impôt français et celle du crédit égal à l'impôt étranger en utilisant une rédaction particulière permettant d'éviter certains schémas d'évasion fiscale, c'est le cas dans la convention fiscale Franco-chilienne[1879].

-La décote africaine

Le problème de la décote africaine s'est posé au fur et mesure des années. Nous savons que les dividendes de source sénégalaise payés à une certaine personne domiciliée en France sont imposables en France avec l'imputation d'un crédit d'impôt déjà supporté au Sénégal. La pratique conventionnelle française, également conçue sur la base de relations spécifiques avec les pays en développement, admet la déduction d'un montant à l'impôt déjà supporté au Sénégal.

[1877] Bruno GOUTHIERE, *Les impôts dans les affaires internationales*, 10e éd., infra 8160, p. 203.
[1878] CE 29 JUIN 2011 N°320263, 3 e et 8e s-s, min c/Chauvin : RJF 10/11 N°184 conclusions Emmanuelle CORTOT-BOUCHER, BDCF 10/11 N°118.
[1879] Convention fiscale du 7 juin 2004 et entrée en vigueur le 10 juillet 2006.

Cette règle qui, faut-il le rappeler, n'apparaît nulle part dans la Convention mais se trouve formulée dans l'instruction française du 26 février 1979[1880].

Selon la doctrine administrative française, cette instruction inclue les dividendes de source sénégalaise dans les bases de l'impôt français. Cela signifie que l'IS et l'IR dû par le bénéficiaire est concerné, de même que le montant brut, c'est-à-dire le montant avant déduction de l'impôt auquel ils ont été soumis au Sénégal[1881]. Les dividendes ouvrent droit à une réduction de 25% qui conduit dans la pratique à appliquer une décote calculée en appliquant au montant brut des dividendes, le pourcentage donné par la formule.

La formule suivante, 100 – (T + 25) /2, dans laquelle « T » représente le taux de l'impôt sénégalais, en l'état actuel de la législation sénégalaise[1882].

En effet, l'ONU par une décision n° 1032 du 26 février 1955 avait invité les pays membres à encourager les fournisseurs de capitaux à faire des investissements dans les pays en développement par des mesures fiscales.

[1880] Abdou Hamid FALL, *Le régime d'imposition des bénéfices des sociétés dans la Convention fiscale franco-sénégalaise, op. cit.*, p. 30.
[1881] B.O.I. N° 48 du 14 mars 1979, [BOI 14B-3-79], p. 3; Source : http://archives-bofip.impots.gouv.fr/bofip-A/24026-AIDA.pdf.
[1882] Idem, p. 3.

Conclusion du chapitre II

Toute la problématique du droit fiscal international semble avoir son siège dans le régime d'imposition des bénéfices des sociétés exerçant des activités extraterritoriales. La complexité et la technicité des solutions conventionnelles rendent difficile et méticuleuse toute tentative d'étude générale en la matière. Les normes conventionnelles s'affrontent ou se complètent, dans un triple rapport d'enchevêtrement, de substitution et de superposition. En plus de ces techniques d'élimination effective des doubles impositions, les États ont recours à deux chemins traditionnels à suivre pour se prévenir de ce problème des doubles impositions.

Le premier chemin consiste à tenter de régler unilatéralement le problème de la répartition internationale de l'impôt. Le deuxième chemin consiste à faire jouer la plénitude de leur souveraineté fiscale en appliquant unilatéralement leur droit fiscal interne, ou à saisir l'opportunité que leur offrent les conventions fiscales conclues, en appliquant multilatéralement le droit conventionnel. Dans la première hypothèse, ce sont des mesures unilatérales.

L'État se trouve libre dans ses décisions fiscales, mais les intérêts des contribuables ne sont pas totalement garantis.

Cela justifie parfois la nécessité de compléter avec le droit conventionnel pour garantir les intérêts du contribuable. D'où l'importance de la création des Modèles de Conventions fiscales de l'OCDE et de l'ONU, qui donnent une répartition des compétences fiscales basée sur deux critères essentiels en droit fiscal international : la résidence et l'établissement stable. À travers ces deux critères, nous avons fait le tour en expliquant la répartition ci-dessus donne l'avantage uniquement à l'État de résidence pour certains revenus alors que pour d'autres revenus, le pouvoir d'imposition est attribué à l'État de la source, avec ou sans plafonnement. En France, l'article 209 B du CGI, a fait couler beaucoup d'encre.

Cet article donne l'occasion à l'administration d'assujettir à l'impôt sur les sociétés, sous une cote séparée, c'est-à-dire sans possibilité de compensation avec les résultats français, les bénéfices que les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés retirent de leurs exploitations étrangères et au travers des filiales détenues, directement ou non, à concurrence d'au moins de 10% (ou dont les titres ont un prix de revient d'au moins 150 millions de Francs CFA) si ces entités situées à l'étranger bénéficient d'un régime fiscal privilégié.

Sa comptabilité avec les conventions internationales divise la doctrine française.

Pierre Jean DOUVIER considère, par exemple que l'article 209 B « est incompatible avec la convention fiscale. Le Sénégal n'est bien entendu pas un pays à « régime fiscal privilégié ». Mais, cette thèse ne saurait être absolue dans la mesure où plusieurs entreprises étrangères bénéficient d'exonérations fiscales très importantes dans le cadre des régimes fiscaux stabilisés et des zones Franches industrielles, points Francs, etc.

En droit interne sénégalais, il est impératif pour le législateur de corriger ou d'ajuster les déséquilibres conventionnels par un effort de législation interne. Ainsi, de par son incapacité à résoudre, d'une manière expresse et satisfaisante, toutes les situations supranationales, la Convention crée parfois des déséquilibres se traduisant dans la pratique, par des moins-values fiscales importantes suivant l'ampleur des enjeux parallèlement à la procédure de négociation parfois trop longue et trop lourde. Il est possible de corriger ou d'ajuster ces déséquilibres par une œuvre normative interne. On peut être tenté de conclure assez vite que la Convention étant dans une position de suprématie, toute loi nationale qui lui est contraire serait illégale. Mais, ce postulat qui est bien sûr juridiquement inattaquable en l'état actuel des droits positifs des deux États ne régit que les situations de contrariété.

Dès lors, il est nécessaire de développer progressivement des techniques de contrôle spécifiquement orientées vers la vérification fiscale des entreprises étrangères. En France, il s'agira, à notre sens, de susciter auprès des agents des services fiscaux, de nouveaux réflexes essentiellement tournés vers la recherche de l'articulation du droit interne et du droit conventionnel, des difficultés pratiques liées au prix de transfert. Dans ce cadre, aussi bien dans la forme interne qu'externe, l'élaboration d'un manuel de contrôle des activités extraterritoriales permettront, sans aucun doute, de contrôler bien des lacunes. Au Sénégal, il faut déplorer l'absence d'un éclairage suffisant des règles conventionnelles. Dans un pays où la jurisprudence en la matière est quasi nulle, faute de contentieux, il est souhaitable que l'administration fasse l'effort d'interprétation nécessaire pour théoriser ses positions en donnant à ses agents les instruments conceptuels adéquats, destinés à une meilleure compréhension de la norme fiscale extraterritoriale.

C'est en développant la doctrine administrative que l'on parviendra à donner à la Convention sa véritable effectivité, mais aussi son efficacité.

Malgré que la démarche conventionnelle présente des garanties complémentaires en faveur des contribuables, elle se trouve dans certains cas en situation de conflit avec des législations internes comportant de plus en plus de mesures de lutte contre la fiscalité dommageable à l'instar de l'article 209 B du Code général des impôts français. Seules les Conventions fiscales internationales en vigueur peuvent éviter les conséquences de l'application de ces mesures de lutte contre la fiscalité dommageable. Il est clair que par ce comportement, les pays développés cherchent non seulement une contribution plus importante des entreprises résidentes des dits États ou des capitaux investis à partir de ces États, mais également pour limiter la délocalisation. Néanmoins, les pays en développement sont sous la menace puissante des pays développés au moment de la révision des conventions.

Conclusion du titre II

La France et le Sénégal se sont similairement engagés dans un processus de construction communautaire caractérisé dans et par une union monétaire. Paradoxalement, cette union monétaire n'est pas suivie d'une réelle harmonisation des fiscalités. Aussi, l'efficacité des mesures d'exonérations fiscales rencontre-t-elle cet obstacle majeur qu'est la concurrence fiscale, elle-même facilitée par l'absence d'harmonisation des législations en ce domaine. Au sein de l'UE, les décisions se prennent à l'unanimité, ce qui constitue une contrainte fondamentale.

Au sein de l'UEMOA en revanche, les décisions en matière fiscale se prennent à la majorité des deux tiers, ce qui constitue une opportunité d'évolution vers une harmonisation fiscale. Cette concurrence fiscale conduit à relativiser l'impact d'une mesure d'exonération prise sur le plan national dans la mesure où les autres pays peuvent en contrarier les effets positifs attendus. Ceci pose le problème d'une urgence de l'harmonisation ou à défaut de coordination des fiscalités aussi bien dans l'UE que dans l'UEMOA.

Les optimisations litigieuses constituent l'autre limite à l'efficacité des exonérations fiscales. Mais leurs manifestations sont différentes même si elles sont fortement liées à l'existence de dérogations fiscales. En France, la fraude et l'évasion fiscales sont certes rendues possibles par les nombreuses dérogations fiscales. Mais elles sont fermement sanctionnées par l'administration fiscale et les juridictions. Tandis qu'au Sénégal, elles sont la manifestation d'une collusion entre le pouvoir politique, la bureaucratie et les opérateurs économiques. Cependant dans les deux cas, les optimisations sont rendues possibles par une complexité croissante de la législation fiscale avec la multiplication ou la succession des régimes d'exonération.

Le coût des exonérations fiscales s'avère excessif parfois pour les pays de l'UEMOA. Cependant, c'est surtout l'absence d'information complète dans la loi de finances qui est problématique. En effet, on peut penser qu'une telle information identique à celle existant en France depuis 1981 aiderait au moins à avoir une idée de la perte de recettes fiscales en découlant. Même si cela ne saurait suffire à limiter les coûts, ce serait une première avancée. La véritable difficulté, c'est le chiffrage des exonérations frauduleuses octroyées par des arrêtés ministériels ou des notes de service.

Le cas particulier du Sénégal est l'incapacité des régimes dérogatoires à attirer l'investissement. Dans le cadre des incitations fiscales, la bonne gouvernance n'existe que dans les textes.

Les incitations fiscales sont synonymes de pertes de recettes, le rapport du Ministère de l'Economie et des Finances en est une parfaite illustration, il a souligné que le Sénégal a perdu en 2009 plus de 300 milliards de Francs CFA[1883]. La rupture de l'équité horizontale et verticale trouve leur origine dans les mesures d'incitations fiscales[1884]. Fort heureusement, dans le nouveau CGI, la quasi-totalité des exonérations fiscales a été supprimée[1885]. Le Sénégal vient de se doter d'un nouveau Code général des Impôts par la loi 2012-31 du 31 décembre 2012.

L'un des objectifs majeurs de cette nouvelle législation est la recherche de la justice et de l'équité fiscale mais la fiscalité des entreprises se prête-t-elle à de tels développements ? L'exposé des motifs de ladite loi pose en effet que la « réforme constitue pour l'État l'occasion de promouvoir entre les contribuables une meilleure justice fiscale ». C'est ainsi que l'on note une suppression totale des exonérations fiscales en vue de respecter le principe d'égalité devant l'impôt. En France, même si le quinquennat a été émaillé par le ras-le-bol fiscal, force est de constater que le pacte de responsabilité constitue un souffle pour les entreprises.

[1883] Rapport CRAFT, *Projet sur la capacité de recherche et plaidoyer pour une fiscalité équitable : Eléments de diagnostic pour l'élaboration d'une fiscalité équitable au Sénégal* , 12 ; http://maketaxfair.net/assets/Senegal-Baseline-Study-2013.pdf/.
[1884] Idem, p. 94.
[1885] Marie DELPHINE NDIAYE, Mohamed DIEYE, *La pratique fiscale sénégalaise*, PF, 4e éd., 2016, p. 336.

Conclusion de la seconde partie

La souveraineté fiscale ne peut appartenir qu'à l'État et est indivisible : elle désigne « la compétence de la compétence » et « le pouvoir du pouvoir »[1886]. Ainsi, l'expression de souveraineté fiscale ne désigne pas la souveraineté - politique - appliquée au droit fiscal. En ce sens, la France et le Sénégal constituent deux souverainetés distinctes. Si les deux pays sont souvent liés sur le plan juridique et fiscal, leurs politiques fiscales sont dissociables.

En ce sens, nous avons démontré l'impact de la situation économique d'un État sur sa politique fiscale. L'étude a monté que la France a développé une meilleure performance économique que le Sénégal, lui permettant de bénéficier des recettes fiscales importantes issues des entreprises installées sur le territoire. Cette performance accompagnée d'une politique fiscale plus pertinente a un impact sur le niveau de l'assiette fiscale, la pression fiscale, les recettes fiscales et les prélèvements fiscaux. Ainsi, l'assiette d'impôt large en France est étroite au Sénégal.

La pression fiscale importante en France est faible au Sénégal. Mais si nous comparons le Sénégal avec les autres États membres de l'UEMOA, il a l'un des niveaux de pression fiscale les plus élevés dans la zone UEMOA. Sur le plan régional, les efforts fournis à l'échelle de l'Union européenne qui conduisent la France a de meilleures performances ainsi que les faibles efforts fournis dans le cadre de l'UEMOA qui n'aident pas le Sénégal à progresser.

On constate que l'Union européenne a plus de pouvoir coercitif que l'UEMOA. Plus largement la question du Sénégal renvoie à la situation de l'ensemble des États africains. Tous les États d'Afrique sont dans le même cas que le Sénégal : une faible performance en matière fiscale, la difficulté à prélever l'impôt, le poids important de l'économie informelle. Il faudrait donc instaurer des institutions fortes tant à l'échelle nationale qu'à l'échelle régionale (Modèle de l'Union européenne).

Pour ce qui est du niveau régional ne faudrait-il pas dépasser la fixation de simple seuil à atteindre (comme cela est le cas dans le cadre de l'UEMOA) ? Ne faudrait-il pas sur le modèle de l'Union européenne renforcer le processus d'harmonisation des règles fiscales en Afrique ? La force d'une institution régionale permettrait d'aider les États africains à faire de meilleures performances sur le plan fiscal.

CONCLUSION GENERALE

Au terme de cette étude, un constat doit être opéré et il faut envisager des perspectives de réformes en particulier s'agissant du Sénégal.

L'étude comparative de l'imposition des bénéfices des entreprises en France et au Sénégal a montré que les deux pays certes liés par une histoire sur le plan juridique, économie, sociale connaissaient désormais des évolutions juridiques plus autonomes.

L'histoire commune a laissé des traces sur les institutions et continue d'influencer le droit en général et le droit fiscal en particulier. Les systèmes français et sénégalais d'imposition des bénéfices des sociétés sont similaires, l'application du principe de territorialité en est la parfaite illustration. Cette application du principe de territorialité, spécialité française est partagée par les pays africains noirs Francophone et la chine. La majorité des pays applique cependant le principe de mondialité comme les États-Unis.

Les divergences s'expliquent souvent par le niveau de développement de la France et du Sénégal. Étant donné que le paramètre fiscal ne peut pas être séparé des autres paramètres économiques, institutionnels, la France étant un pays développé dispose de plus de moyens économiques, institutionnels, sociaux lui permettant de mener des politiques fiscales efficaces de collecte de l'impôt dû par les entreprises. Cela ne signifie pas que la France a une politique fiscale absolument performante et le Sénégal une mauvaise politique fiscale. Ce dernier déploie des moyens techniques, juridiques dans le recouvrement de l'impôt dû par les entreprises mais aussi le secteur informel talon d'Achille de l'économie Sénégalais.

En France tout comme au Sénégal, le constat est explicite, l'impôt sur les bénéfices des entreprises affecte ou rétrécit considérablement la disponibilité du capital de l'entreprise, puisque c'est le capital qui lui permet d'investir pour accroitre son chiffre d'affaires. Le développement des différents secteurs de production de l'entreprise a pour conséquence l'amélioration du pouvoir d'achat.

[1886] Michel CHRETIEN, *Contribution à l'étude du droit international fiscal actuel*, article cité p.15 et 17 dans la thèse de Nicolas MELOT, *Territorialité et mondialité de l'impôt, étude de l'imposition des bénéfices des sociétés de capitaux à la lumière des expériences françaises et américaines*, Thèse, 2004, Dalloz, p.15. ; Alexandre MAITROT DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire*, L.G.D.J, Thèse, p. 18 et ss, 2005.

Ce sont les entreprises qui sont à l'origine des revenus circulant dans l'économie d'un pays. Elles jouent le rôle de distributrice de revenu dans l'économie. Les bénéfices sont le signe qu'une entreprise a généré plus de richesse que ce qui est nécessaire à la production. Le fait de les imposer sur leur bénéfice équivaudrait donc une réduction des revenus.

L'imposition des bénéfices en France tout comme au Sénégal est liée au paramètre de la fiscalité des entreprises. L'impôt sur les sociétés qui permet de taxer le bénéfice des entreprises n'est pas le seul impôt dont l'entreprise doive acquitter au moment de créer, d'investir ou d'élargir. En effet, les entrepreneurs doivent prendre en compte les charges fiscales lorsqu'ils décident de créer une société, d'élargir une entreprise existante ou d'investir dans un pays donné. Ce qui signifie qu'en plus de l'impôt sur les bénéfices, l'entreprise doit s'acquitter des charges patronales versées en proportion de la masse salariale, des impôts fonciers et toutes autres taxes. Le principe est le même dans les deux législations fiscales. Chacun de ces impôts est sujet à différents traitements, interprétations et allègements fiscaux, ce qui conduit à une complexité de l'impôt.

Soixante-dix ans après sa création en France et plus une décennie après sa création au Sénégal, l'impôt sur les sociétés doit évoluer, afin de s'adapter économiquement sur l'échiquier international. La mobilité internationale des capitaux, des entreprises a donné un coût de vieux aux systèmes fiscaux. La France et le Sénégal n'y échappent pas. En France, l'évolution de l'imposition des bénéfices des entreprises à la nouvelle donne économique internationale, comme le souligne le conseil des prélèvements obligatoires, est indispensable[1887]. Le taux d'imposition des entreprises françaises, est jugé trop élever au regard de celui appliqué dans les autres pays européens.

Aujourd'hui force est de reconnaitre « qu'avoir le taux d'imposition le plus élevé ne garantit pas d'avoir le rendement le plus élevé »[1888]. La France a l'un des taux de l'IS le plus élevé de l'UE avec un rendement de l'IS relativement faible, en raison principalement des faibles profits des entreprises françaises[1889].

[1887] Rapport du Conseil des prélèvements obligatoires, Adapter l'impôt sur les sociétés à une économie ouverte, DILA - Paris, Décembre, 2016, p. 6-7.
[1888] Didier MIGAUD, président de la Cour des Comptes ; voir Rapport du Conseil des prélèvements obligatoires, 2016, p.6-7.
[1889] Rapport du Conseil des prélèvements obligatoires, Adapter l'impôt sur les sociétés à une économie ouverte, *op. cit*., p. 6-7.

Ce taux élevé nuit considérablement à l'attractivité de la France et favorise, la fraude fiscale, l'évasion des bénéfices et les stratégies d'évitement fiscal.

Aujourd'hui, le gouvernement français s'est engagé à baisser le taux d'IS à 28% dès 2017 pour une partie des PME, puis pour l'ensemble des entreprises à l'horizon 2020, avec une première phase en 2018 et 2019.

Mais, sa complexité et son taux trop élevé sont autant de facteur qui plaide pour une baisse à hauteur de 25% afin de s'aligner sur la moyenne européenne[1890].

Au Sénégal, la première d'adaptation doit être interne, l'IS doit être adapté aux réalités économies et socio-culturelles avant de s'adapter à l'échelle international. Le constat est clair l'imposition des entreprises informelles ne peut pas être calquée sur celle des entreprises formelles. L'introduction d'un impôt synthétique assis sur les facteurs de production des entreprises informelles est une réponse apportée par le législateur au problème. Mais, il s'est avéré que la CGU a un succès mitigé.

Dans les douze dernières années, le taux de l'IS a été modifié deux fois, il était de 30%, il a été baissé à 25% en 2006, puis augmenté de 30% en 2012. La baisse en 2006 n'a pas eu d'effet positif sur l'économie. L'augmentation avait fait grincer les dents au patronat mais le premier ministre Abdoul MBAYE « avait jugé logique de renforcer en aval l'imposition des bénéfices en contrepartie des nombreuses incitations ciblées introduites dans le nouveau code des impôts et visant à encourager l'investissement et la productivité des entreprises »[1891]. Aujourd'hui, le patronat juge que la lourde fiscalité appliquée aux entreprises sénégalaises, est à l'origine des difficultés actuelles des entreprises sénégalaises surtout les PME.

L'existence d'un taux réduit pour les PME est jugée plus fragile financièrement. Pour Didier MIGAUD, 1er Président de la Cour des comptes, la rentabilité financière nette des PME est aujourd'hui supérieure à celle des entreprises de taille intermédiaire (ETI) et des grandes entreprises.

[1890] Dans son rapport 2016, le Conseil des prélèvements obligatoires recommande un taux moyen réduit à 25 % pour toutes les entreprises.
[1891] Déclaration du Premier lors de la mise en place du nouveau CGI en 2012.

Au-delà de ces réformes de court terme, il faut absolument renforcer la coopération entre États aussi bien dans les espaces communautaires afin de lutter farouchement contre l'évitement fiscal.

L'optimisation fiscale agressive, la fraude et l'évasion fiscale sont une source de perte des recettes fiscales pour les deux États.

Les États français et sénégalais doivent tisser une relation de confiance avec les entreprises installées sur leur territoire pour les sensibiliser à la participation et à la contribution du financement des services publics dont elles bénéficient. Pour faciliter également le règlement des conflits. Nous avons expliqué que l'effort fourni pour l'administration française et sénégalais est non négligeable.

Aussi bien en France qu'au Sénégal, il faut impérativement préconiser la stabilité fiscale, le renforcement des droits des entreprises lors des procédures de rectification, l'amélioration de l'organisation du contentieux, éviter les doubles impositions et les sanctions disproportionnées. Une meilleure concertation entre entreprises et un échange entre administration est indispensable dans les deux États. Il faut renforcer la sécurité juridique en améliorant la procédure de contrôle fiscal au niveau interne et international.

Le Sénégal s'est inscrit dans cette voie, il a déjà suivi les recommandations du FMI et a appliqué des mesures fiscales, mais il lui reste des chantiers à finir. Le pays a achevé la transition vers la fiscalité interne et simplifié l'impôt sur le revenu. Toutefois, il faut encore améliorer la rentabilité de l'IS. Des options s'offrent à lui pour rehausser la performance en matière de recettes publiques. L'État doit élargir la base imposable par des moyens administratifs, technique et juridiques. Il doit continuer à renforcer le cadre de la politique fiscale pour augmenter la fiscalité directe et chercher à améliorer la condition du contrôle fiscal.

Le croisement de données entre le trésor, la douane et les impôts à travers un fichier unique, est nécessaire. En effet, un tel dispositif constitue un outil efficace de lutte contre la fraude. L'État doit corriger ses lacunes institutionnelles dans la collecte des impôts, car une assiette établie et recouvrée de façon approximative et une absence de réactualisation de l'assiette de l'impôt, ne plaident pas pour une efficacité des recettes fiscales.

Enfin, de manière générale, les mesures visant à moderniser l'administration fiscale sont à encourager. Car, elles contribuent à la rendre plus efficace et plus attractive pour une meilleure mobilisation des recettes fiscales.

Mais, au-delà de la simple nécessité du financement des dépenses publiques, l'impôt est devenu un instrument primordial de la politique économique et sociale. La fiscalité constitue un moyen essentiel de remédier aux problèmes économiques et sociaux. La simplification des législations fiscales et des dispositions administratives peut faciliter à la fois l'administration des recettes fiscales et le respect des obligations fiscales.

La France a réussi à mettre en place une administration fiscale à la hauteur de son niveau de réussite économique. L'une des plus performantes en Europe. Tandis que le Sénégal a profondément réformé son administration fiscale de façon plus intensive, depuis le début des années 2000, mais avec un succès mitigé. Certains ont enregistré des progrès considérables, d'autres le sont moins (les incitations accordées, notamment dans les zones Franches, pénalisent toujours les recettes de l'IS).

Il n'y a pas de solution unique pour améliorer profondément l'administration, mais l'expérience fait ressortir certains éléments-clés. Au Sénégal, les administrations des recettes n'ont pas toujours été à la hauteur des attentes ambitieuses que les pouvoirs publics nourrissaient. Cependant, s'il existe une volonté politique, elles peuvent servir de cadre à des progrès durables.

Il faut aujourd'hui proposer, aux contribuables français, un nouveau contrat fiscal renouvelant les fondements mêmes de la démocratie et de l'État et, aux contribuables sénégalais, un nouveau citoyen fiscal qui passe par le civisme et la justice fiscale. L'entreprise qu'elle soit petite ou grande ne doit pas avoir ni un rapport conflictuel, ni un rapport de méfiance avec l'administration.

En France, les rapports entre l'administration fiscale et l'entreprise doit être des rapports apaisés, plutôt qu'un contrôle fiscal de méfiance comme le ressent les entreprises, il faut un contrôle fiscal de confiance.

Au Sénégal en revanche, le rapport de méfiance est plus du côté du contribuable.

Pour le citoyen sénégalais crée une entreprise, s'identifier auprès de l'administration fiscale, c'est être « la vache à lait » des dirigeants politiques. Il se considère fièrement comme « des insoumis fiscaux » et se posent la question du « pourquoi payer des impôts qui ne servent qu'à nourrir nos dirigeants, pourquoi payer des impôts alors que les grandes entreprises dès qu'ils sont de connivence avec le pouvoir ne paient pas d'impôt »[1892]. Ces idées reçues remettent en cause la problématique de la redistribution. Ils dénoncent à la fois de l'absence de volonté, l'incapacité et l'inaction distributrice de l'État.

Les impôts collectés par le gouvernement doivent servir à financer ses actions, un tel argument implique que les politiques du gouvernement ou mieux leurs effets soient assez visibles aux yeux de la population de façon à les inciter à honorer leurs obligations fiscales. En effet, dans un État où la demande sociale est forte, il est tout à fait naturel que les citoyens exigent des comptes aux pouvoirs publics.

Pour le contribuable français, les notions de rétribution et de service public pour la collectivité sont des acquis. Malheureusement, elles le sont moins pour les contribuables sénégalais qui réclament plus de justice, d'équité sociale et fiscale.

Les pouvoirs publics doivent habituellement rendre compte de leur gestion en expliquant où va l'argent des contribuables, or ce n'est guère un classique au Sénégal. Un constat est similaire dans les deux pays l'inégalité des armes entre les grandes et les petites entreprises face au pouvoir de l'administration. Certaines entreprises comme les PME et les TPE sont confrontés à l'inaccessibilité, l'illisibilité et la complexité de la loi fiscale. Elles sont exposées au bien vouloir de l'administration fiscale. Les législateurs français et sénégalais doivent adopter des dispositions suffisamment précises et des formules non équivoques. L'administration fiscale en France tout comme au Sénégal doit jouer son rôle d'interprétation des textes. En devenant illisible la loi est susceptible de restreindre la jouissance des droits et liberté, et aussi de porter atteinte au principe du consentement à l'impôt comme au principe d'égalité devant l'impôt. Ainsi, l'article 14 de la Déclaration universelle des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789 garantie la liberté, l'égalité et la justice fiscale devant l'impôt pour tous les contribuables[1893].

[1892] Enquête menée dans la ville Dakar auprès des marchands ambulants, « *Marché Sandaga* », Janvier 2017. 4 commerçants sur 5 ont la vision sur le point.
[1893] https://www.legifrance.gouv.fr.

Au niveau international, la concurrence fiscale accrue pousse nécessairement les deux États à concrétiser l'harmonisation fiscale entamée dans les zones communautaires. Pour éviter la concurrence fiscale accrue entre les pays situés dans leur espace communautaire, une harmonisation au niveau européen et ouest africain est indispensable. Parce qu'elle facilitera la taxation des bénéfices transfrontaliers des entreprises provoquant une baisse de l'imposition des bénéfices des entreprises par la même occasion l'impôt pesant sur les entreprises.

Même si cela n'entraine une baisse des recettes fiscale de l'État, de manière globale la fiscalité pesant sur les entreprises baisseront, les coûts de conformité fiscale diminueront aussi, ce qui entrainera un élargissement de l'assiette fiscale. Les systèmes fiscaux français et sénégalais ne peuvent pas ignorer l'évolution du phénomène de la mondialisation, de la globalisation des économiques.

Cette dernière a donné un coup de vieux aux systèmes fiscaux des deux pays nécessitant une mise à jour, une adaptation, voire une correction de « trajectoire » des systèmes fiscaux. On peut ainsi adhérer à la réflexion de Marc LEROY lorsqu'il affirme que « les États doivent réfléchir sur une analyse scientifique de la globalisation fiscale qui doit être réalisée dans ses trois dimensions internationales, européennes, nationales »[1894].

[1894] Marc LEROY, *Mondialisation et fiscalité, La globalisation fiscale*, éd., L'Harmattan, 2006, p.10.

BIBLIOGRAPHIE

I / OUVRAGES GENERAUX EN DROIT FRANÇAIS ET SENEGALAIS

ALBERT (J-L.), *Finances publiques*, Dalloz, 10e édition, 2017, 920 p.

BA (E-D.), *Procédures fiscales : Sénégal*, L'Harmattan, 2016, 288 p.

BIENVENU (J-J.), Thierry LAMBERT (T.), *Droit fiscal*, PUF, 4e édition, 2010, 470 p.

BOUVIER (M.), *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, LGDJ, 11e édition, 2012, 316 p.

BOUVIER (M.), ESCLASSAN (M-C.), LASSALE (J-P.), *Finances Publiques,* LGDJ, 15e édition, 2016, 960 p.

COZIAN (M.), *Les grands principes de la fiscalité des entreprises 2016-2017*, Lexis-Nexis, 4ème édition, 2016, 493 p.

COLLET (M.), *Finances publiques 2016-2017*, LGDJ, 2016, 544 p.

CASTAGNEDE (B.), *Précis de fiscalité internationale*, PUF, 4e édition, 2013, 638 p.

COLLET (M.), COLLIN (P.), *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, PUF, 3e édition, 2017, 371 p.

COLLET (M.), *Droit fiscal*, PUF, 6e édition, 2017, 431 p.

DEBAT (O.), Droit fiscal des affaires, Montchrestien, lextensoéditions, 2013, 512 p.

DE LA MOTTE (A.M), *Droit fiscal*, PUF, 1e éd., 2011, 303 p.

DE LA MOTTE (A.M), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruylant, 2012, 728 p.

DISLE (E.), SARAF (J.), GONTHIER-BESACIER (N.), ROSSIGNOL (J-L.), *Droit fiscal 2012-2013*, Dunod, 6e édition, 2012, 256 p.

DURAND (B.), *Introduction historique au droit colonial*, Paris : *Economica*, coll. « Corpus Histoire du droit », 2015, 564 p.

GAUDEMET (P-M), MOLINIER (J.), *Finances publiques. Politique financière, Budget et Trésor*, LGDJ, 7e édition, 1996, 584 p.

GEST (G.), TIXIER (G.), *Droit fiscal international*, PUF, 2e édition, 1990, 611 p.

GUTMANN (D.), *Droit fiscal des affaires*, LGDJ, 8e édition, 2017-2018, 767 p.

GROSCLAUDE (J.), MARCHESSOU (P.), *Droit fiscal général*, Dalloz, 11e édition, 2017, 649 p.

KULBOKAS (F), Le contrôle fiscal des entreprises et des particuliers, éd. Pothier, 2014, 596.

LAMARQUE (J.), NEGRIN (O.), AYRAULT (L.), *Droit fiscal général*, Lexis-Nexis, 3e édition, 2014, 1541 p.

LAMBERT (T.), *Procédures fiscales*, LGDJ, 2e édition, 2015, 704 p.

LE GALL (J-P.), *Droit fiscal des entreprises commerciales*, Dalloz, 10e édition, 2001, 288 p.

OUDENOT (P.), DEBOISSY (F.), RACINE (P-F.), *Fiscalité des sociétés et des restructurations*, Lexis-Nexis, 3e édition, 2016, 1046 p.

TIXIER (G.), GUEST (G.), KEROGUES (J.), *Droit fiscal international, Pratique française*, Berger-Levrault, 1974, 196 p.

SERLOOTEN (P.), *Droit fiscal des affaires*, Dalloz, 16e édition, 2017, 862 p.

II / OUVRAGES SPECIALISES EN DROIT FRANÇAIS ET SENEGALAIS

ALTINDAG (S.), *La concurrence fiscale dommageable : la coopération des États membres et des autorités communautaires*, L'Harmattan, 2009, 434 p.

BATIFFOL (H.), LAGARDE (P.), *Droit international privé*, LGDJ, 7e édition, 1981, 455 p.

BEITONE (A), CAZORLA (A), DOLLO (C), DRAI (A-M), *Dictionnaire de sciences économiques*, Edition, Armand Colin, 2001, 446 p.

BELTRAME (P.), Lucien MEHL (L.), *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, PUF, 2e édition, 1997, 700 p.

BETCH (M.), *Le juge judiciaire et l'impôt*, Litec, Lexis-Nexis, 2010, 339p.

BRAUDO (S), Dictionnaire juridique, https://www.dictionnaire-juridique.

BRURON (J.), *Droits et garanties du contribuable vérifié*, LGDJ, 1993, 128 p.

CADIET (L.), *Regards sur la fraude fiscale*, Economica, 1986, 217p.

CHAABOUNI (I.), *La protection des personnes soumises à des contrôles fiscaux et financiers, étude comparative des contrôles de l'Administration fiscale, des juridictions financières et de l'autorité des marchés financiers*, LGDJ, 2010, 477 p.

COOPER ROYER (J.), De la fusion des sociétés : essai juridique, Dalloz, 1933.

DE CORDT (Y.), SCHAEKEN WILLMAERS (G.), *La transparence en droit des sociétés et en droit financier*, Larcier, 2008, 381 p.

DE LA MARDIERE (C.), *La preuve en droit fiscal*, Lexis-Nexis, 2009, 326 p.

DE LA MOTTE (A.M), *Souveraineté fiscale et construction communautaire*, L.G.D.J, thèse, 2005, 552 p.

DIONE (A.), *Le droit douanier, le commerce électronique et la dématérialisation*, L'Harmattan, 2015, 300 p.

DIOP (M-C), *Gouverner le Sénégal : Entre ajustement structurel et développement durable, entre ajustement structurel et développement durable*, édition, Kartala, 2004, p 299.

DJOUHRI (M.), *L'évolution du contrôle fiscale depuis 1945 : aspects juridiques et organisationnels*, LGDJ, 2012, 466 p.

DRIÉ (J-C.), *Le contrôle fiscal raconté aux dirigeants et à leurs conseils*, Lexis-Nexis, 2e édition, 2010, 306 p.

EISENMANN (C.), *Droit administratif*, DALLOZ, 2009, 450 p.

FALL (A.H.), *Le Sénégal à l'épreuve de la réforme fiscale : l'état des lieux de la fiscalité sénégalaise*, t.1. CEMEA, 2011, 199 p.

FALL (A.H.), *Le Sénégal à l'épreuve de la réforme fiscale : les champs vectoriels d'une fiscalité de développemen*t, t.2, CEMEA, 2011, 348 p.

DEKEUWER-DEFOSSEZ (F.), BLARY-CLEMENT (E.), *Droit commercial, acte de commerce, Fonds de commerce, concurrence*, 11e éd, LGDJ, 2015, 587p.

GOUADAIN (D.), WADE (B.), *Comptabilité générale, système comptable O.H.A.D.A.,* (A.U.F.) Agence Universitaire de la Francophonie, Paris, 2002, 378 p.

GUINCHARD (S), DEBARD (T), Lexique des termes juridiques, Dalloz, 2016-2017.

GOUTHIERE (B.), *Les impôts dans les affaires internationales*, Francis Lefebvre, 10e édition, 2014, 1437 p.

HÉMARD (J.), TERRÉ (F.), MABILAT (P.), *Les sociétés commerciales*, t.3, Dalloz, 1978, 1085 p.

HUGON (P.), *L'économie de l'Afrique*, Paris, La Découverte, Repères, 7e édition, [1995], 2013, 128 p.

KOSSENTINI (M.), *La plus-value en droit fiscal tunisien*, L'Harmattan, 2008, 485 p.

LAUFENBURGER (H.)*, Précis d'économie et de législation financières*, *t.1 Revenu, Capital, Impôt,* Recueil Sirey, 3e édition, 1947, 287 p.

LAUFENBURGER (H.), *Histoire de l'impôt*, PUF, 2e édition, 1959, 136 p.

LEGEAIS (D.), *Droit commercial et des affaires*, 23e éd, 2017, 623 p.

LEROY (M), Mondialisation et fiscalité, La globalisation fiscale, Edition, L'Harmattan, 2006, 286 p

LEVEAU (P.A.) et SAUVAGEOT (G.), *La Fiscalité*. *Edition 2007-2008*, Nathan, Repères pratiques, 2008, 159 p.

MANCABOU (A-C.), *Gestion fiscale et comptable de l'entreprise, fiscalité sénégalaise et comptabilité OHADA*, L'Harmattan, 2013, 411 p.

MELOT (N.), *Territorialité et mondialité de l'impôt. Etude de l'imposition des bénéfices des sociétés de capitaux à la lumière des expériences française et américaine*, Dalloz, 2004, 954 p.

MELH (L.), *Science et techniques fiscales*, PUF, 1984, 786 p.

MILL (J-S.), *Principes d'économie politique*, Guillaumin et Cie, 3e édition, 1873, 583 p.

MONIER (P.), *Economie générale : les acteurs et les marchés économiques, la mondialisation et régionalisation*, Gualino éd., 3e édition, 2005, 280 p.

PAQUIN (S.), *Économie politique internationale*, Paris, Montchrestien, 2005, 160 p.

PERIN-DUREAU (A.), *L'obligation fiscale à l'épreuve des droits et libertés fondamentaux*, Dalloz, 2014, 566 p.

PUYRAVEAU (P.), *La fiscalité des sociétés de personnes. Pratique et solutions nouvelles*, Nouvelles Editions Fiduciaires, 1986, 486 p.

QUIERS-VALETTE (S.), *L'Afrique des incertitudes*, PUF, 1993, 271 p.

RIPERT (G.), ROBLOT (R.), *Traité de droit commercial*, Tome 1, LGDJ, 16e édition, 1994, 1300 p.

SAMBE (O.), DIALLO (M.), *Le praticien comptable : système comptable OHADA,* Editions Comptables et Juridiques, 3e édition, 2003, 1055 p.

SARR (A.Y), *L'intégration juridique dans l'Union économique et monétaire ouest africaine (UEMOA) et dans l'organisation pour l'harmonisation du droit des affaires en Afriques (OHADA),* éd., Presses universitaires d'Aix-Marseille, 2008, 654 p.

SID AHMED (K.), *Droits fondamentaux et procédures fiscales. Etude comparative*, *t.2. Les droits d'origine procédurale du contribuable,* L'Harmattan, 2008, 330 p.

SCHUMPETER (J.A), Impérialisme et classes sociales, Editions de Minuit, 1972, 293 p.

SCHMIDT (J.), Emmanuel KORNPROBST (E.), *Fiscalité immobilière*, Lexis-Nexis, 12e édition, 2013, 832 p.

SIVIEUDE (O), « Une nouvelle approche du contrôle fiscal des entreprises citoyennes », Dr. Fisc. 2014, p

SONKO (B.), *Fiscalité de l'entreprise au Sénégal, la pratique*, édition FUDISEN-DORO, 2008, 397 p.

TAUZIN (E.), *L'intérêt de l'entreprise et le droit fiscal*, L'Harmattan, 2011, 386 p.

TROTABAS (L.), *Précis de science et législation financière*, Dalloz, 10e édition, 1950, 468 p.

WADE (D-N), DIEYE (M.), *La pratique fiscale sénégalaise*, PUF, 4e édition, 2016, 380 p.

III/ THESES ET MEMOIRES EN FRANCE ET AU SENEGAL

A) THESES

AKASSA (A.), *L'Afrique fiscale*, Thèse de doctorat en droit, Montpellier 1991.

ANGOT (F.), *La distinction de l'habileté et de l'abus de droit en droit fiscal. Etude comparée France-Allemagne*, Thèse de doctorat en droit, Université Paris II, 2003.

BA (B-D.), *Finances publiques et gestion par la performance dans les pays membres de l'UEMOA : étude cas du Sénégal,* Thèse de doctorat en droit, Université de Bordeaux, 2015.

BA (E-D), *Le droit fiscal à l'épreuve de la mondialisation : la réglementation des prix de transfert au Sénégal*, Thèse de doctorat en droit, Université Paris-Est, 2011.

BANGO (A.), *L'élaboration et la mise en œuvre de la fiscalité dans les pays de la communauté économique et monétaire de l'Afrique centrale (CEMAC),* Thèse pour le doctorat en droit, Université Lyon 3, 2009.

BERGERES (M-C.), *Le principe des droits de la défense en droit fiscal*, Thèse de doctorat en droit, Université de Bordeaux, 1975.

BURGER (J.), *Les délits pénaux fiscaux : Une mise en perspective des droits français, luxembourgeois et internationaux,* Thèse de doctorat en droit, Université de Nancy 2, 2011.

BOUDERHEM (R.), *La nationalité des sociétés en droit français*, Thèse de doctorat en droit, UNIVERSITE DE BOURGOGNE, 2012.

BOYE (M.), *Les exonérations fiscales en France et dans les pays de l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine,* Thèse de doctorat en droit, Université d'Orléans, 2005.

DERUEL (F-P.), *La Preuve en matière fiscale*, thèse de doctorat en droit, Paris, 1962.

FALL (H.-A.), *Contribution à une réflexion sur la fiscalité de développement au Sénégal,* Thèse de doctorat en droit, Université des Sciences sociales de Toulouse I, 2001.

GASPERINI (T.), *L'imposition des plus-values d'échange de titres réalisées par les actionnaires de sociétés de capitaux,* Thèse de doctorat en droit privé, Université Paris XII Val-de-Marne, 2006.

GEST (G.), *L'imposition des bénéfices des sociétés françaises aux États-Unis, les rapports entre droit fiscal interne et convention fiscale internationale*, Thèse de doctorat en droit, Université de Paris II, 1977.

GEGOUT (M.), *Filiales et groupements de sociétés*, Thèse de doctorat en droit, Université de Paris, 1929.

GUZMAN (N-C), *Les codes des impôts comparés : contribution à une théorie de la codification fiscale,* Thèse de doctorat en droit, Université Panthéon Assas, 2010.

HAMONIC-GAUX (A-G.), *Le régime fiscal des prix de transfert pratiqués entre les sociétés américaines et françaises*. *Le cas des droits de propriété incorporelle,* Thèse de de doctorat en droit, Université de Paris II, 1999.

LAMBERT-WIBER (S.), *Contribution du droit civil à une approche renouvelée de la charge de la preuve en droit fiscal*, Thèse de doctorat en droit, Université de Rouen, 1996.

LEROUGE (G.), *Théorie de la fraude en droit fiscal,* Thèse de doctorat en droit, Paris, 1943, LGDJ, 1944.

MARICHAL (O.), *Prix, dépendance et transfert de bénéfices en droit fiscal américain et français,* thèse de doctorat en droit, Université de Strasbourg III, 2002.

MOTTO (P-C. Ewane), La gouvernance des sociétés commerciales en droit de l''OHADA, thése de doctorat en droit, Université PARIS-EST, 2015.

MOLE (A.), *Les paradis fiscaux dans la concurrence fiscale internationale,* Thèse de doctorat en droit, Université de Paris Dauphine, 2015.

MONEMOU (O-O.W), Contribution à l'amélioration de la performance en matière d'imposition sur le revenu en République de Guinée, Thése de doctorat en droit, Université Paris Dauphine, 2015.

OUEDRAOGO (S), Les compétences nationales en matière fiscales et la communautarisation des règles de l'espace ouest-africain, Thèse de doctorat en droit, Université Bordeaux, 2015.

OSMAN (A.), La fusion des sociétés commerciales en droit français et syrien (étude comparative), Thèse de doctorat en droit, Université Rennes 1, 2015.

SALIN (S.), *L'arbitraire fiscal : comment sortir de la crise* ? Slatkine, Thése de doctorat en droit, 1996, 334 p.

SAMBOU (S.), *Les relations fiscalo-comptables : vers un passage de l'ère juridique à l'ère économique,* thèse de doctorat en droit, Université de Nice, 2013.

SEKA (P.), *Le mimétisme fiscal des États d'Afrique*, Thèse de doctorat en droit, Université Panthéon-Assas Paris II, 1993.

SHAABAN (H.), *Le régime fiscal des activités de commerce électronique : étude comparative*, thèse de doctorat en droit, Université Montpelier I, 2010.

SOULEAU-TRAVERS (A.), *Le directeur général de la société anonyme à conseil d'administration,* Thèse de doctorat en droit, Université Paris Val de Marne, 2000.

TURRIN (M.), *La légitime répression de la fraude,* Thèse de doctorat en droit, Université Paul Cézanne, Aix-Marseille III, 2011.

TOURE (A.), *Un aspect de l'exploitation coloniale en Afrique : fiscalité indigène et dépenses d'intérêt social dans le budget du Sénégal 1905-1946*, Thèse de troisième cycle d'histoire, Dakar, 1991, 427 p.

TOUZET (C.), *La territorialité de l'impôt sur les sociétés*, Mémoire de D.E.A mention droit des affaires, 2002, 89 p.

VIAULT (P.), *Les aides fiscales accordées aux entreprises nouvelles*, Thèse de doctorat en droit, Université Paris XII, 2000.

WAÏTA (M-O.), *Contribution à l'amélioration de la performance en matière d'imposition sur le revenu en République de Guinée*, Thèse de doctorat en droit fiscal, Université Paris Dauphine, 2015.

WALEWSKI (A-C.), *Les conventions fiscales contre la double imposition passées entre la France et les pays en voie de développement,* Thèse de doctorat en droit, Université de Paris XII Val de Marne, 1977.

WANG-FOUCHER (H.), *Les pouvoirs de l'Administration et garanties de l'entreprise vérifié dans la vérification de l'entreprise,* Thèse de doctorat en droit, Université Paris I, 2007.

WOUAKO (D.), *Le temps et le recouvrement,* Thèse de doctorat en droit public, Université Panthéon-Assas, 2012.

B) MEMOIRES

ATANGANA (A.), *Evolution et Perspectives du Contrôle des Prix de Transfert en Afrique*, mémoire en droit des affaires et fiscalité, Ecole Supérieure de Commerce de Rouen, 2007.

CATALIOTTI (J.) et CLAIRE (G.), *La rémunération des dirigeants*, Mémoire de fin d'études, HEC Finance 2006.

DIOUF (C.), « *Fiscalité et domination coloniale. L'exemple du Sine : 1859-1940* », Université Cheikh Anta Diop de Dakar – Mémoire, 2005.

DIOUF (O.), *Les exonérations à caractère social et leur contribution aux dépenses fiscales*, Mémoire ENA, Sénégal, Division Economique et Financière, Section Impôts et domaines, 2013-2015.

DIOUM (N-N.), *L'Harmonisation fiscale en UEMOA : enjeux et perspectives*, mémoire de fin de formation, Ecole nationale de l'administration et de la magistrature du Sénégal (ENAM), Promotion 2013-2015.

DOLO (Y.), *Le régime d'imposition des revenus des capitaux mobiliers*, Université Cheikh Anta Diop de Dakar - Master 2 Banque 2009.

FALL (I-S), *L'environnement juridique du contrôle fiscal au Sénégal*, mémoire de fin d'études, Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion (CESAG), 2012.

FALL (A-H), *Le régime d'imposition des bénéfices des sociétés dans la convention fiscale Franco-sénégalaise, mémoire de fin d'étude*, Ecole nationale de l'administration et de la magistrature du Sénégal (ENAM), 1993-1994.

GUEYE (K.), *Evaluation du transfert du recouvrement,* mémoire de fin d'études, Ecole nationale de l'administration et de la magistrature du Sénégal (ENAM), Promotion 2013-2015.

Hervé LACHAIZE, *La notion fiscale d'établissement stable à l'épreuve du commerce électronique, en droit fiscal français et en droit fiscal communautaire*, mémoire DEA droit des affaires, Université ROBERT SCHUMAN STRASBOURG, 1999-2000.

NDIAYE (N-P.), *Les méthodes de collecte, de gestion et d'exploitation du renseignement fiscal*, mémoire Impôts et Domaines, Ecole nationale de l'administration et de la magistrature du Sénégal (ENAM), 2013-2015.

TAHAR (A.H), Les prérogatives de l'administration fiscale lors du contrôle, Université de Sfax - Mastère en Droit Public, 2007

SECK (P.M), *La fiscalité de l'immobilier de l'entreprise, mémoire de fin de formation*, ENAM Sénégal, 2013-2015.

IV/ ARTICLES, CHRONIQUES ET RAPPORTS EN FRANCE ET AU SENEGAL

ANTONIN (C.), DE LIÈGE (F.) et TOUZÈ (V.), « Evolution de la fiscalité en Europe entre 2000 et 2012 : Quelques éléments d'analyse », 25 juillet 2014.

ATHENOSY (G.), « L'optimisation fiscale à l'étranger », *in* LAMY *Optimisation fiscale de l'entreprise. Audit fiscal des flux et de la structure. Choix fiscaux et comptables. Restructurations d'entreprises. Développement à l'international*, Editions LAMY, 2007.

AFSCHRIFT (T.), Peut-on définir les paradis fiscaux ?, Les paradis fiscaux et l'évasion fiscale, Actes des journées d'études du 20 au 21 janvier 2000, éd. Bruylant, 2001, p,. 3.

ATTILA, (G.) CHAMBAS (G.), COMBES (J-L.), « La corruption et mobilisation des recettes publiques : une analyse économétrique sur les pays en développement », CERDI-CNRS, Université d'Auvergne, 2006.

BEAUVALLET (G.), BONNET (Y.), BRAS (M.), « Fiscalité du numérique », Conseil national du numérique, 2013.

BERGERES (M-C.), « La valeur juridique de la déclaration contrôlée », *Gazette du Palais*, 1984.

BELTRAME (Pierre) et MONTAGNIER (Gabriel), « L'Europe des impôts », AJDA, 20 avril 1990, p. 246.

BERTREL (J.-P.), « Liberté contractuelle et société. Essai d'une théorie du juste milieu en droit des sociétés », RTD com. 1996.

DE LA MARDIÈRE (C.), « La déclaration fiscale », Revue française de finances publiques, n° 71, 2000,

Maurice-Christian BERGERES, « Quelques aspects du fardeau de la preuve en droit fiscal », Gaz. Pal. 1983, n°1.

MUBIRU (A.), NCUBE (M.), NDIKUMANA (L.), *La mobilisation des ressources intérieures à travers l'Afrique : tendances, défis et possibilités d'action*, Comité des Dix Note d'information N° 2 / 2010, Banque africaine de développement (BAD), Bureau de l'économiste en Chef, 2010.

BUREAU (S.) et FENDT (J.), « L'entrepreneuriat au sein de l'économie informelle des pays développés : une réalité oubliée ? », Papier de travail ESCP-Europe, 2013.

BUSH (B.), MALTBY (J.), « Taxation in West Africa: transforming the colonial subject into the "governable person" », *Critical Perspectives on Accounting*, (15), 2004.

CHAMBAS (G.), « Afrique au Sud du Sahara : quelle stratégie de transition fiscale ? », *Afrique contemporaine,* 2005.

CHAMBAS (G.), « Fiscalité et développement en Afrique subsaharienne », édition Tiers-Monde, Année 1994, Volume 35, N° 138, p. 476.

CHOUALA (Y.A.), « L'économie fiscale des transitions africaines, Éléments pour une sociologie des luttes sociopolitiques autour de l'impôt », Polis/R.C.S.P./C.P.S.R. Vol. 16, n°1 & 2, 2009.

CHRETIEN (M.), « Contribution à l'étude du droit international fiscal », *Revue internationale de droit comparé,* 1959.

CHRETIEN (M.), « Les gains en capital », Rapport national au 30e Congrès de l'International fiscal Association à Jérusalem en septembre 1976.

COZIAN (M.), « Images fiscales, Transparence, Semi-transparence, Translucidité et Opacité des sociétés », *in Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, 4e édition.

CLASSENS (M.) et VERWEY (L.), « Comprendre le processus budgétaire dans les pays Francophones », *Budget Watch*, Septembre 2004.

DARGENT (F.), « Les échecs du mimétisme constitutionnel en Afrique noire Francophone », atelier n°4.

DE LA MARDIÈRE (C.), « La déclaration fiscale », *Revue française de finances publiques*, n° 71, 2000, p. 113-114.

DE LA MOTTE (A-M.), « La notion d'impôt – le droit fiscal à la recherche de son objet », in G TUSSAU, 2009, pp. 101-124.

DEROUIN (P.), « La transparence fiscale des sociétés des sociétés de personnes ou la fin programmée du sac d'embrouilles », Etude à la mémoire du Professeur Maurice COZIAN, Mélange Cozian, Litec 2009, p 2.

DIAGNE (Y.S.), THIAW (K.), « Fiscalité et Secteur Informel au Sénégal », Document d'Etude N°09, Direction de la Prévision et des Etudes Economiques DPEE, 2008.

DIALLO (S.), *Mobilisation des ressources intérieures au Sénégal, Ministère de l'économie et des finances*, CEDEAO, Novembre 2011.

DIARRA (E.) : « Histoire de la Zone Franc » in A. DE RAULIN, *La Zone Franc : Quel avenir après l'Euro* ?, Presse Universitaire de l'Artois, 2000.

DIBOUT (P.), « Fiscalité communautaire (suite et fin) », *La Semaine juridique Entreprise et Affaires*, 18 février 1993.

DIEYE (C.M.H), « Évasion fiscale internationale et groupes de sociétés », *Revue de l'Amicale des Inspecteurs des Domaines du Sénégal* (AIIDS), n°12, Dossier : Les groupes de sociétés, 2012.

DIOUF (M.), « La crise de l'ajustement », *Politique africaine*, n°45, 1992.

DIOURI (M.), « L'introduction de la Fiscalité dans les domaines dont elle est absente », communication au colloque « Fiscalité et développement », Paris, 1985.

DURKHEIM (E.) « Extrait de l'année sociologique » 1904, in *Textes*, volume 3, 92 p.

ESCLASSAN (M-C.), « Juridiction gracieuse et sanction fiscale », *Revue française de finances publiques*, 1999.

FALL (A.H), *Une brève histoire de l'impôt au Sénégal*, Le soleiloneline, 2013.

FALL (I.M.), *Les textes constitutionnels du Sénégal de 1959 à 2007*, CREDILA, La Sénégalaise de l'Imprimerie, Dakar, Sénégal, mai 2007.

FERRETTI (R.), « Les fondamentaux de la fiscalité », CNFPT Wiki territorial, novembre 2013.

FRAMERY (G.), « Le poids de l'économie souterraine », octobre 2015.

GAUTIER (J.F.), RAKOTOMANANA (F.), ROUBAUD (F.), « La fiscalisation du secteur informel : recherche impôt désespérément », *Tiers*-Monde, tome 42, n°168, 2001. Anthropologie du développement, fiscalité, géographie industrielle, éducation, 2016.

GEORGES (P-J.), « De la détermination du bénéfice réel imposable par l'impôt cédulaire sur les revenus industriels et commerciaux », S.N., 1926.

GILLES (N.), « La charte du contribuable vérifié ou l'Administration fiscale de service », *Dr. fisc*, n° 47, 2005.

G-IMBRECQ (F.), « Impôt sur le bénéfice global : Essai d'une refonte des impôts sur les revenus français », 1930.

HATOUX (B.), « Droits de l'entreprise vérifié : États des lieux et perspectives », colloque organisé par la chambre de commerce et des métiers de Paris, Economica 2002.

HUILLERY (E.), « Colonization and Development in the Former French West Africa : The long-term impact of the colonial public policy », IRD, 2006.

JENSEN et MURPHY, « Performance Pay and Top-Management Incentives », *Journal of Political Economy*, 1990.

IZORCHE (M-L.), « Proposition méthodologiques pour la comparaison », *Revue Internationale de droit comparé*, 2000-2001, p. 292.

KÈBÈ (A-A-D.), « Quelques remarque sur le contentieux constitutionnel fiscal au Sénégal », Université Cheikh Anta DIOP.

KLOCH (G.), « Réforme fiscale, physiocratie et statistique : le cas de LAVOISIER », in *Idées économiques sous la Révolution, 1789-1794*, SERVET (J.-M. coord.), Presses Universitaires de Lyon, 1989, pp.125-140.

LEBRAY (B.), MAUCOUR (C.), BATTIKH (M.), « La clarification des conditions d'application du régime mère-fille », n° 71, fusacq, 2000.

LE GALL (J-P.), « Internet : Cyber-fiscalité ou cyber-paradis fiscal », *JCP,* Semaine juridique, Entreprises, N° 5, 29 janvier 1998.

LEMASSON (J), Les catégories d'entreprise en France : de la microentreprise à la grande entreprise, Division Infrastructures et répertoire statistiques, Insee (DIRSI), 2011.

LAMBERT (T.), « La place des sanctions pénales dans le dispositif général de lutte contre la fraude fiscale », Les Petites Affiches, 1999, n° 86.

LE LAMY FISCAL, édition 2017, Tome 1, 2101 p.

LEPETIT (M-C), Table ronde sur l'impact du développement du commerce électronique sur les finances de l'État, compte rendu de la commission des finances, sénat français, 2010.

LEQUILLER (F.), « L'économie souterraine dans le PIB: avancées et limites », Direction des statistiques OCDE, 2014.

LEVINE (P.), « La lutte contre l'évasion fiscale de caractère international en l'absence et en présence de conventions internationales », Paris, LGDJ, Bibliothèque de sciences financières, Tome XXIV, 1988.

LEVOYER (L.), « Juge administratif, hiérarchie des normes et droit fiscal », *AJDA,* 2003.

Livre vert sur la coopération Franco-allemande : « les points de convergence sur la fiscalité des entreprises », Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie, février 2012.

MANN (F.), « The doctrine of international jurisdiction revised after twenty years », art. préc., p 20.

MARX (K.), « Livre 3 procès d'ensemble de la production capitaliste » in *Le Capital, critique de l'économie politique*, Edition du Progrès, Moscou, 1984.

MBAYE (S-S.), « L'histoire des institutions coloniales en Afrique occidentale 1816-1960 », *Revue française d'histoire d'outre-mer*, Dakar, 1991.

MERLY (C.M.), « Le régime financier des colonies (décret du 30 décembre 1912) », Paris, Edition Giard & Brière.

MESPLE-SOMPS (S.), « Les outils fiscaux et budgétaires en Afrique sub-saharienne, contraintes ou opportunités pour la lutte contre la pauvreté et une équité », IRD, DIAL.

MONNIER (J.M.), « La politique fiscale : les objectifs et contraintes », Centre d'économie de la Sorbonne UMR du CNRS document n° 8174, Université Paris I-Panthéon Sorbonne.

MOREL (E.), « Affairs of West Africa London Frank Cass & Co », 1902.

MILLIET-EINBINDER (M.), « Implications de la révolution des communications sur la politique fiscale et l'administration des impôts », BEEI 2/97.

PETIT (J.P), « Les délocalisations industrielles dans les pays en développement : Quels enjeux ? », *Revue française d'économie*, volume 10, n°3, 1995.

PESQUEUX (Y.), L'économie informelle, une activité organisée « hors régulation » ? Document n° 159, 2016.

PUPIER (A.), « Le contrôle fiscal : drame ou relation juridique ? », *Revue de la recherche juridique - Droit prospectif*, Presses Universitaires d'Aix-Marseille, (1), 1997.

PUIGELIER (G.), « Le président du conseil d'administration devenant salarié et vice versa », *JCP* E 1994.

PLANE (P.), « Crise et assainissement des services publics africains : l'eau, l'électricité et le transport en commun », Genève, BIT, 1993.

TOURE (A.), « L'impôt de capitation dans le Sénégal unifié : une constante dans son rôle d'instrument de domination coloniale (1921-1936) », in Annales de la Faculté des Lettres et Sciences Humaines, n° 26, Dakar, 1996

QUIERS-VALETTE (S), « Les investissements directs en Afrique : Du risque à la certitude négative », in HUGON Ph., POURCET G., QUIERS-VALETTE S, 1994.

RAJHI (T), BENABDALLAH (M), HMISSI (W), Banque Africaine de Développement, Impact des chocs pétroliers sur les économies africaines : une enquête empirique, CEA, 2006, p. 13-14, https://www.afdb.org/fileadmin/uploads/afdb/Documents/Knowledge/09484255-FR-IMPACT-OF-OIL.

RAMONET (I.), « Contrôler Internet », *Le Monde Diplomatique*, Editorial, novembre 2005.

RASSAT (P.), Thierry LAMORLETTE, Thibault CAMELI, « Stratégies fiscales internationales : optimisation fiscale internationale pour les entreprises, mondialisation et

fiscalité, la fin des paradis fiscaux nouvelles opportunités », édition Maxima Laurent du Mesnil, Paris, 2010, 320 p.

SCHNEIDER (F.), « The Influence of Public Institutions on the Shadow Economy: An Empirical Investigation for OECD Countries », *Review of Law and Economics*, 2010.

SONKO (O.), Pétrole et gaz au Sénégal, Chronique d'une spoliation, éditions, Fauves, 256 p.

SOREL (J-M.), CHEMAIN (D.R.), Quelle souveraineté budgétaire pour les États ?, éd, Pedone, acte de colloque, 2013.

THIAW (E.A), *L'imposition du bénéfice des groupes de sociétés au Sénégal*, Mémoire DEA, 2012, Université Gaston Berger de Saint- Louis Sénégal.

VAN DAELE (Q.), « La fiscalité indirecte des transactions électroniques » in *Commerce électronique, le temps des certitudes,* Collectif CRID, Bruylant, 2000.

WALINE (M.), « Nature juridique des pénalités fiscales », *RSLF*, 1949.

« *World Bank, The State in a Changing World, Oxford, Oxford University Press, 1997*».

WRAZEN (C.), « Fraude fiscale, légitimité, illégitimité, phénomène d'élite ou phénomène de masse ? » *Droit fiscal*, n° 3 Fraude fiscale, 2007.

ZAKI (M.), « Les entraves à l'autonomie financière des collectivités locales au Sénégal, Université GASTON BERGER », 2010.

- **RAPPORTS**

Rapport de l'Agence Nationale de la Statistique et de la Démographie, (Sénégal) 25/04/2017.

Rapport du FMI N°16/03, Revue du programme appuyé par l'instrument de soutien à la politique économique (ISPE), 2016.

Rapport d'activités de la DGFP, 2014, 2015, 2016 (France).

Rapport 2015 de l'AMF sur le gouvernement d'entreprise et la rémunération des dirigeants, 9 novembre 2015.

Rapport de la Banque Mondiale, Le développement dans le monde 2015, numéro ACS14161,

Rapport final, Agence Nationale de la Statistique et de la Démographie (ANSD), Novembre 2013, (Sénégal).

Rapport publié : « *Doing Business* » dans les États membres de l'OHADA 2012.

Rapport GALLOIS, Pacte pour la Compétitive de l'Industrie Française, 2012 (France).

Rapport du Cercle des Européens, Vers un impôt européen sur les sociétés, Pour une convergence fiscale européenne, réalisé par Noëlle Lenoir et Mirko Hayat, 2011.

Rapport d'information du Sénat : Le développement du commerce électronique : quel impact sur les finances publiques ? N° 398, 2010.

Rapport Banque Africain de Développement : Étude économique sectorielle, évaluation du potentielle de recettes publiques, octobre 2010 (Sénégal).

Rapport NEPAD-OCDE du 11-12 novembre 2009 : Une fiscalité orientée vers l'investissement et le développement en Afrique, aperçu de quelques enjeux de politique fiscale en Afrique, p. 5.

Rapport OCDE, Afrique de l'Ouest, Chapitre « Economie Informelle », 2008, p. 170.

Rapport national au 30ème Congrès de l'International Fiscal Association (I.F.A.) à Jérusalem en septembre 1976, *Droit fiscal*, 1976, n°21.

Rapport du Conseil économique des Nations unies du 19 mars 2003, Distr. et Social Général, NU/CES/2003/13.

Rapport BIT, Employment in comes and equality: A strategy for increasing productive employment in Kenya 1972.

Rapport FMI, le Sénégal et le FMI, L'instrument de soutien à la politique économique, Communiqués de presse n°17/129.

Rapport CRAFT, Projet sur la capacité de recherche et plaidoyer pour une fiscalité équitable : Eléments de diagnostic pour l'élaboration d'une fiscalité équitable au Sénégal.

Rapport, La globalisation de l'économie et les délocalisations d'activité et d'emplois, (tome 1).

Rapport du FMI N°. 16/144, 2e Revue au titre de l'instrument de soutien de la politique économique et de modification d'un critère d'évaluation, Rapport des services du FMI.

Rapport d'information sur la fiscalité numérique, N° 614 Sénat Session ordinaire 2011-2012, M. Philippe MARINI.

Revue de l'Urbanisation, Villes Émergentes pour un Sénégal Émergent.

Revue Française de finances publiques, N°130-Avril 2015, LGDJ.

Etude réalisée par le Ministère de l'Economie et des Finances (MEF) au titre des années 2008 et 2009, sur les dépenses fiscales (Sénégal).

Enquêtes UEMOA, Le secteur informel dans les principales agglomérations des sept États membres de l'UEMOA : Performances, insertion, perspectives, Enquêtes1-2-3, 2001-2002.

Entretien avec Marie-Pascale ANTONI, Directrice des Affaires fiscales, Mouvement des entreprises de France – MEDEF, 15 mars 2017.

Article, Les « Mesures de simplification du droit au bénéfice des acteurs économiques » - Aspects comptables –Mars 2011 ; p. 3 ; Source : http://www.anc.gouv.fr.

Revue de presse, Patrick de Cambourg, Autorité des normes comptables (ANC) Nouvelle composition du Collège, Journal Spécial des Sociétés - Samedi 15 avril 2017 – numéro 30 ; http://www.anc.gouv.fr.

V/ TEXTES ET RECUEILS EN FRANCE ET AU SENEGAL

A) FRANCE

- Textes de lois supranationaux

Traité d'Amsterdam du 2 octobre 1997.

Traité de Maastricht du 7 février 1992.

Directive 77/99/CEE du Conseil, du 21 décembre 1976 ; B.O.I. N° 12 du 24 janvier 2006.

Directive 2014/86/UE du Conseil du 8 juillet 2014 (sociétés mères et filiales).

Directive 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, JO, n° L 225 du 20/08/1990 p. 0001 – 0005.

Convention fiscale concernant le revenu et la fortune.

Convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement.

Convention fiscale signée entre la France et l'Allemagne du 21 juillet 1959.

Convention fiscale signée entre la France et le Luxembourg du 1er Avril 1958.

Convention fiscale entre la France et le Sénégal du 29 mars 1974 à Paris

- Textes de lois nationaux

Loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017 modifiant le taux de l'IS en son Article 11-c.

Loi n° 2015-1785 du 29 décembre 2015 de finances pour 2016.

Loi de finances rectificative pour 2011.

Loi n° 2010-658 du 15 juin 2010 relative à l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée.

Loi n°08-021 du 22 juillet 2008 portant modification du livre de procédures fiscales.

Loi n° 91-1323 du 30 décembre 1991 de finances rectificative pour 1991.

Loi n°75-1278 du 30 décembre 1975 portant loi de finances pour 1976 : J.O. 31 décembre 1975, p. 13564.

Loi n°55-349 du 2 avril 1955, accordant au gouvernement des pouvoirs spéciaux en matière économique, sociale et fiscale : JO 3 avril 1955, p. 3289.

Loi de finances pour 1984, cons. 27 : rec. P. 67, DGCC, 12e éd., CC, n°83-164 DC, 29 décembre 1983, loi thème 34, RJF 1984/10/616.

Loi 81-1160 du 30-12-1981 de finances pour 1982.

Loi n° 54-817 du 14 aout 1954 et loi n° 55-349 du 2 avril 1955.

Décret n° 2014-550 du 26 mai 2014 portant incorporation au livre des procédures fiscales de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce livre.

Décret n°09-503-P-RM du 23 septembre 2009 portant suspension de la perception de la TVA, des droits et taxes sur les équipements d'énergies renouvelables à l'importation.

Code général des impôts, édition DALLOZ, 2017.

Code général des impôts et Livre des procédures fiscales, 10e édition Lexis-Nexis.

B) SENEGAL

- Textes de lois supranationaux

Traité de Dakar du 10 janvier 1994 portant création de l'UEMOA.

Règlement n° 08/2008/CM/UEMOA du 26 septembre 2008 portant adoption des règles visant à éviter la double imposition au sein de l'UEMOA et des règles d'assistance en matière fiscale les États de l'UEMOA.

Directive n° 07/2001/CM/UEMOA du 26 novembre 2001 portant régime harmonisé de l'acompte sur impôt assis sur les bénéfices.

Convention fiscale UEMOA (Règlement n°08/CMUEMOA du 26 Septembre 2008 portant adoption des règles visant à éviter les doubles impositions au sein de l'UEMOA et des règles d'assistance en matière fiscale, entré en vigueur le 1er janvier 2009). Journal officiel de l'UEMOA n°65, 3e trimestre 2008, p. 8-20.

Convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement.

Convention fiscale OCAM, Convention signée le 29 juillet 1971.

Convention fiscale entre la France et le Sénégal du 29 mars1974 à Paris

- Textes de lois nationaux

La Constitution :

Loi n° 60-045 A.N. du 26 août 1960 portant Constitution de la République du Sénégal ;

Loi n° 63-22 du 7 mars 1963 portant Constitution de la République du Sénégal ;

Loi n° 2001-03 du 22 janvier 2001 portant Constitution

Les textes et les codes :

Loi n° 74-06 du 22 avril 1974 portant statut de la Zone Franche Industrielle.

Loi n° 77-90 du 10 août 1977 sur les domaines industriels, les sociétés de gestion de ces domaines et fixant le régime fiscal des dites sociétés ainsi que certaines entreprises.

Loi n° 92-40 du 9 juillet 1992 portant Code Général des Impôts, abrogée.

Loi n° 95-34 du 29 décembre 1995 portant statut de l'Entreprise Franche d'Exportation.

Loi n° 98-05 du 8 janvier 1998 portant Code pétrolier.

Loi n° 2001-07 du 18 septembre 2001 portant transposition des Directives n° 02/98/CM/UEMOA et 03/98/CM/UEMOA.

Loi n° 2003-36 du 24 novembre 2003 portant Code Minier.

Loi n° 2004-06 du 6 février 2004 portant Code des Investissements.

Loi n° 2004-12 du 6 février 2004 modifiant certaines dispositions du Code Général des Impôts.

Loi n° 2006-17 du 30 juin 2006 modifiant certaines dispositions du Code Général des Impôts.

Loi n°2007-16 du 16 juillet 2007 portant création de la zone économique spéciale intégrée.

Loi n°2008-10 portant loi d'orientation sur la sociétéde l'information (LOSI).

Loi n°2008-08 du 25 janivier 2008 sur les transactions électroniques.

Loi n°2008-11 sur la cybercriminalité.

Loi n°2008—41 du 20 aout 2008 sur la cryptologie

Loi n° 2012-31 du 31 décembre 2012 portant Code Général des Impôts, modifiée.

Circulaire n°0677/MEF/DGID/BLEC du 20 août 2004.

Circulaire n°0006779/MEF/DGID/BLEC du 20 août 2004, portant application de la loi 2004-12 du 06 février, modifiant certaines dispositions du CGI.

Code général des impôts, édition DGID 2013.

Code des obligations civiles et commerciales issu de la loi n°1976-60 du 12 juin 1976, 2011.

Code de procédures civiles issu du décret n° 64-572 du 30 Juillet 1964 portant Code de Procédure civile a été publié au Journal officiel n° 3.705 du 28 septembre 1964.

VI/ JURISPRUDENCE ET DOCTRINE DROIT FRANCAIS ET SENEGALAIS

A) JURISPRUDENCE (index chronologique des décisions citées).

- France
- *Conseil d'État*

CE, arrêt du 27 mai 1957, n° 36076 bis, RO, p. 345.

CE du 15 juin 1966, n° 62140, Rec. p. 399.

CE, arrêt du 31 mai 1972, n° 81668.

CE du 31 octobre 1973, req. n° 88207, RJ n° II, p, 117.

CE 19 décembre 1975, n° 84774 et 91895, Plén. : RJF 2/76 n° 77, chronique B. Martin Laprade RJF 2/76 p. 41 avec conclusions D. Fabre Dr. fisc. 27/76 c. 925.

CE, arrêts des 29 mars 1978, n° 04883, RJ 1978, vol. II, p. 67 et 29 juin 1981, n°, 16095, RJ 1981, vol. II, p12.

CE, arrêt du 23 juin 1978, req. n° 99444, RJ 1978, vol. II, p. 92 ; cf. H 1413, n° 19.

CE, Plén. ; 27 juillet. 1988, n° 50020, SARL Boutique 2M, Dr. Fisc. 1988, n°49, com. 2202 ; RJF 10/88, n°1130, concl. O. FOUQUET, p, 577.

CE, Ass, 20 octobre 1989, Nicolo, Lebon, p. 190, conclusions P. Frydman ; Dalloz, 1990, Juris. p. 135.

CE 17 mars 1993, n° 85894, 8e et 9e s.-s., Memmi : Dr. Fisc. 1993, n°25, com. 1293 ; RJF 5/93, n° 612, concl, p. 329.

CE, 8è et 9è s-s., 22 déc. 1982, n°, 26 338, Dr. fisc. 1983, n 39, p. 1134.

CE 4 avril 1997, n° 144211, 9è et 8è s-s., « société KINGROUP INC ».

CE 9 février 2000, n° 178389, 8è et 9è s-s., « société suisse HUBERTUS AG ».

CE, 29-4-2002 n° 234133 recueil le bon ; CAA Paris 2211-2002 n° 99-3902.

CE, 29 avril 2002, n° 234133 n° 99-3902 (Inst. n° 9).

CE, 29 avril 2002, n° 234133 (Inst. n° 10).

CE, Ass, 28 juin 2002, n°232276, Dr fisc. 2002, n°36, p 1150, concl. S. AUSTRY, BDCF 10/02, p. 13 et s.. L'année fiscal 2003, p. 385, obs., B. CASTAGNEDE et les références citées p. 399.

CE, 7 juillet 2004 Ghesquiére équipement, n°230169, publié au recueil Lebon.

CE, 8 juill. 2005, n°255918, SA Vetter, Dr. fisc. 2005, n°38, comm. 624 ; RJF 2005, n°893, BDCF 8-9/2005, n°, 108, concl. L. VALLEE.

CE, 7 nov. 2005, n°266.436-266.438, Sté Cap Gemini, RJF 1/06, n°17, concl. E. Glaser, p,. 11.

CE, 30 juin 2006, N°285201, CE 30 Juin 1997 N° 178742.

CE, 29 JUIN 2011 N°320263, 3 e et 8e s-s, min c/Chauvin : RJF 10/11 N°184 conclusions Emmanuelle CORTOT-BOUCHER, BDCF 10/11 N°118.

CE 9 mai 2012, n° 342221.

CE, 10ème - 9ème SSR, 15/12/2014, 380942, Publié au recueil Lebon.

CE, 30 décembre 2015, n°374836, Holcim France SAS, venant aux droits d'Euro Stockage, et Enka SA.

CE, 30 décembre 2015, n°374841, Holcim France SAS, venant aux droits Atlantique négoce, et Enka SA.

CE, 30 décembre 2015, n°366268, Cameron France.

CE du 10 mai 2017, 408367, Inédit au recueil Lebon.

- *Cour cassation*

Cass. Crim 21 janvier 1975, Bull. n° 23p, 60.

Cass. 1er civ,. 12 nov. 1998, n°96-18-041, Baylet: JurisData n°1998-004245.

Cass. Com., 13 Jan. 2009, n°07-20-097: JurisData n° 2009-046581; Dr. Fisc. 2009, n°17, comm. 294, note J-F. Duchêne et M. Epstein; JCP N 2009, n° 24, 1205; Martine BETCH, Le juge judiciaire et l'impôt, Litec, Lexis-Nexis, 2010, p,. 147.

- *Cour administrative d'appel*

CAA Paris 26 novembre 2003, n°00-134, Sté Intercontainer.

CAA Paris 12 février 2010 N°08PA01073.

- *Tribunal administratif*

TA Lyon, 20 novembre 2007 n° 05-04128, SAS Macc Kechnie France : Dr. Fisc. 2008 n°11, comm. N°205.

- Sénégal

Jugement tribunal régional de Dakar n°182 du 16 janvier 1993, Bernabé c/Direction générale des impôts.

Jugement tribunal hors classe de Dakar n°1185 du 04/06/2008.

B) DOCTRINE

- France

B.O.I. N° 48 du 14 mars 1979 [BOI 14B-3-79]

BOI-RPPM-RCM-30-30-20-10-20160607.

BOFiP-RPPM-RCM-30-30-20-40-§§ 50 à 70-12/09/2012.

BOI-CF-IOR-40-20120912.

BOI-RFPI-PVI-10-20-20150805.

- Sénégal

DA/LETTRE DGID N° 0779/LEG1 du 9 octobre 1998.

DA n° 0141 du 16 décembre 1992 et RA n° 0369du 28 mai 2004.

DA, lettre DGID N° 0369/DGID/BLEC/ du 28 mai 2004.

RA du 20 AÔUT 2004, N° 0006779 MEF/DGID/BLEC.

N° 0006779 MEF/DGID/BLEC du 20 Août 2004.

DA/ LETTRE N° 0021/MEF/DGID/BLC/LEG2, du 13 janvier 2006.

DA n° 245 MEF/DGID/DLEC/BC du 14 juin 2011.

DA/DGID/DLEC/BC DU 08 MARS 2013, N°202, 2013

DA/LETTRE DGID N° 0617/DGID/BLEC/LEG1 2014.

MEFP/DGID/DLEC/BCTX du 18 décembre 2015, N°1202.

DA/N°1202 MEFP/DGID/DLEC/BCTX du 18 décembre 2015

VII/ SITES WEB ET INSTITUTIONNELS

A) SITES WEB

http://www.ccomptes.fr/Publications/Publications/Les-services-de-l-État-et-la-lutte-contre-la-fraude-fiscale-internationale.

http://www.contribuables.org/2014/07/le-travail-au-noir-effet-pervers-dune-fiscalite-spoliatrice.

https://halshs.archives-ouvertes.fr/file/index/docid/277221/.../La_politique_fiscale.

http://www.latribune.fr/.

http://www.lecese.fr/sites/default/files/pdf/Avis/2016/2016_14_evitement_fiscal.pdf.

http://www.libreafrique.org/kramo-senegalexonerationsfiscales-021116

http://www.rc.gc.ca/commerce/ecomf0.htm.

http://www.trader-finance.fr/lexique-finance/definition-lettre-P/Pression-fiscale.html.

http://www.vie-publique.fr/decouverte-institutions/finances-publiques/approfondissements/prelevements-obligatoires-France-pays-occidentaux.html.

http://www.techinFrance.fr.

B) SITES INSTITUTIONNELS

http://www.banquemondiale.org/fr/country/senegal/overview.

https://cnnumerique.fr/rapport-dactivite-2011.

www.economie.gouv.frfilesfilesdirections...cahier_statistiques_DGFIP_2015.

https://europa.eu/european-union/sites/europaeu/files/.../treaty_of_amsterdam_fr.pdf.

http://www.economie.gouv.fr.

http://www.impotsetdomaines.gouv.sn/.

http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1066-PGP.html.

http://www.imf.org.

http://www.insee.fr/fr/themes/tableau.

http://www.la-constitution-en-afrique.org/article-28907206.html.

http://www.legiFrance.gouv.fr.

http://www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/mise-a-jour-2014-convention-fiscale.pdf

https://www.senat.fr/rap/r04-416-1/r04-416-110.html.

http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/02/UN_Model2011_UpdateFr.pdf.

ANNEXE 1

	RECETTES FISCALES EN ZONE FRANCHE (% du PIB)		
UEMOA	2009	2010	2011
BÉNIN	18,5	18,6	15,5
BURKINA FASO	17,7	20,7	14,6
Cote D'Ivoire	19,7	19,7	13,4
GUINÉE-BISSAU	9,1	10,7	8,6
MALI	17,1	17,4	14,7
NIGER	14,5	14,3	21,2
SÉNÉGAL	18,8	19,5	18,9
TOGO	16,9	18,7	15,8

Sources : BEAC, BCEAO, administration financière nationale

ANNEXE 2

Période	2009	2010	2011	2012	2013
Impôts sur les sociétés	285,1	339	345,6	399,1	389,9

Tableau de l'IS au Sénégal de la période 2009 à 2013 :

ANNEXE 3

DEPENSES FISCALES DE DROIT COMMUN RELATIVES A L'IMPÔT SUR LES SOCIETES

	MESURES DEROGATOIRES	REFERENCE CGI
1	L'exonération des sociétés d'investissement pour la partie des bénéfices provenant des produits nets de leur portefeuille ou des plus-values qu'elles réalisent sur la vente des titres ou des parts sociales faisant partie de ce portefeuille.	Article 5 et 10
2	La déduction des versements complémentaires effectués à l'occasion de l'émission et l'achat de parts de fonds commun de placement d'entreprise	Article 8 et 1
3	L'amortissement accéléré et l'amortissement dégressif	Article 8 et 3
4	L'amortissement accéléré et l'amortissement dégressif	Article 8 et 6
5	Les provisions pour reconstitution de gisements passées par les entreprises, sociétés et organismes de toute nature qui effectuent la recherche et l'exploitation des substances minérales concessibles au Sénéga	Article 8 et 9 b
6	Les provisions des entreprises de navigation maritime agréées par décret	Article 8 et 9 b
7	L'exonération des plus-values de cession d'éléments de l'actif immobilis sous condition de remploi	Article 10 et 1
8	L'exonération des plus-values réalisées à l'occasion de la cessio d'immeubles rénovés ou restaurés dans les localités dont la liste est fixée par décret	Article 10 et 2
9	L'exonération des intérêts, arrérages et tous autres produits des titre d'emprunt contractés par l'Etat, les communes et les collectivités locales	Article 11
10	L'exonération des intérêts, arrérages et tous autres produits des comptes de dépôts ouverts dans les écritures de la BHS, ainsi que des prêts et avances, quelle que soit leur forme, consentis à cet établissement.	Article 11
11	L'exonération des intérêts des sommes inscrites sur les livrets d'épargne des personnes physiques, à condition qu'ils soient servis par une banque, un établissement financier ou une caisse d'épargne situés au Sénégal	Article 11
12	L'exonération des intérêts des prêts consentis aux coopératives ou unions de coopératives créées et fonctionnant conformément à la législation en vigueur ou des prêts qu'elles consentent	Article 11
13	L'exonération des intérêts des prêts consentis par la BCEAO	Article 11
14	L'exonération des intérêts des prêts consentis par l'Agence Française de Développement	Article 11
15	L'exonération des intérêts des prêts consentis par la Caisse Nationale de Crédit Agricole.	Article 11
16	L'exonération des intérêts, arrérages et tous autres produits des prêts et avances, quelle que soit leur forme, consentis aux sociétés d'économie mixte qui ont pour objet la promotion et le développement de la PME industrielle, commerciale ou artisanale.	Article 11
17	L'exonération des intérêts, arrérages et tous autres produits des emprunts contractés par la SNHLM.	Article 11
18	L'exonération des intérêts, arrérages et tous autres produits des emprunts contractés par les sociétés d'économie mixte ou toutes autres sociétés qui se consacrent, avec l'agrément et sous le contrôle de l'Etat, au développement de l'habitat dans la mesure où les prêts sont contractés ou consentis en vue de l'amélioration de l'habitat ou du développement des habitations économiques.	Article 11
19	L'exonération des intérêts des valeurs d'Etat.	Article 11
20	L'exonération des lots ainsi que des primes de remboursement rattachés aux bons et obligations, lorsqu'ils sont expressément exonérés	Article 11
21	L'exonération des plus-values résultant de l'attribution d'actions ou de parts sociales (parts de capital) à la suite de fusion de sociétés anonymes ou responsabilité limitée	Article 21
22	L'exonération des plus-values résultant de l'attribution gratuite d'actions ou de parts sociales, à la suite de l'apport par une SA ou une SARL à une autre SA ou SARL d'une partie de ses éléments d'act;	Article 21
23	L'exonération de 95% des produits des participations d'une société mère dans le capital d'une société filiale (régime des sociétés mères et filiales)	Article 21
24	L'exonération d'IMF des sociétés nouvelles	Article 26
25	L'exonération d'IMF des sociétés ayant pour objet exclusif l'édition, l'impression ou la vente de feuilles périodique	Article 26
26	L'exonération d'IMF des entreprises dont les actions appartenant à l'Etat ont été cédées dans le cadre de la privatisation	Article 26
27	L'exonération d'IS de la société absorbée en cours d'année dans le cadre d'une opération de fusion-absorption avec effet rétroactif	Article 190

Source : rapport sur l'évaluation des dépenses fiscales (MEF) données années 2010-2011-2012

ANNEXE 4

Arrêté Ministériel n° 13083 MEF/DGID en date du 6 août 2013 fixant les modalités d'application de la réévaluation de Bilan et de l'Aide fiscale à l'Investissement prévues par les articles 226 à 231 du Code général des Impôts.

Le Ministre de l'Economie et de Finances

Article premier. – Les personnes physiques ou morales passibles de l'impôt sur les sociétés, ou de l'Impôt sur le revenu selon le régime du bénéfice réel peuvent, en application des dispositions des articles 226, 227 et 228 du Code général des Impôts, procéder à la réévaluation des immobilisations inscrites à l'actif de leur bilan clos en 2012.

La réévaluation porte sur les immobilisations amortissables comprises dans l'actif du bilan clos en 2012 et qui y figurent encore à la date de l'opération.

Cette opération peut être pratiquée dans les écritures des exercices clos en 2013 ou 2014.

Art. 2. – Sont exclues de la réévaluation :

- les sociétés de fait ;

- les sociétés en liquidation ;

- les personnes physiques et les personnes morales exerçant une activité civile immobilière.

Toutefois, sont comprises dans la réévaluation, les immobilisations amortissables d'une activité civile lorsque celle-ci est l'accessoire à l'exercice d'une activité commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou libérale.

Art. 3. – La valeur nouvelle des éléments immobilisés amortissables est fixée en fonction de l'utilité que leur possession présente pour l'entreprise au 31 décembre 2012.

Toutefois, la valeur ainsi déterminée ne peut excéder la valeur nette comptable réévaluée déterminée dans les conditions prévues aux articles 4, 5 et 6 du présent arrêté.

Art. 4. – La réévaluation des immobilisations amortissables se fait élément par élément.

La nouvelle valeur nette comptable est obtenue par différence entre d'une part la valeur brute réévaluée de l'immobilisation et d'autre part les amortissements réévalués correspondants.

Art. 5. – La valeur brute est réévaluée en appliquant le coefficient correspondant à la date d'acquisition de l'immobilisation ou, dans le cas de production de celle-ci par l'entreprise, la date d'achèvement

Lorsque les coefficients s'appliquent à un bien déjà réévalué, la date à retenir s'entend de celle de la dernière réévaluation.

Art. 6. – Les amortissements sont réévalués annuité par annuité en appliquant le coefficient correspondant à l'année de dotation.

Art. 7. – Les coefficients de réévaluation dont l'application est prévue aux articles 5 et 6 sont établis comme indiqué dans le tableau ci-dessous :

ANNEES	CONSTRUCTIONS IMMOBILIERES	AUTRES IMMOBILISATIONS AMORTISSABLES
1995 et ANTERIEURES	1,12	1,01
1996	1,12	1,02
1997	1,18	1,03
1998	1,07	1,05
1999	1,19	1,06
2000	1,01	1,09
2001	1,06	1,08
2002	1,06	1,08
2003	1,01	1,09
2004	1,00	1,09
2005	1,04	1,08
2006	0,98	1,07
2007	0,96	1,05
2008	0,95	1,03
2009	0,98	1,03
2010	1,02	1,03
2011	1,01	1,01
2012	1,00	1,00

Art. 8. – La plus-value dégagée suite à la réévaluation est obligatoirement inscrite au passif du bilan en Franchise d'impôt dans un compte intitulé « Provision spéciale de réévaluation ». Cette plus-value est réintégrée dans les résultats à concurrence des suppléments d'amortissement dégagés annuellement sur les éléments d'actif réévalués.

Art. 9. – Les amortissements pratiqués sur les valeurs brutes réévaluées ne peuvent être réputés régulièrement différés en période déficitaire à concurrence du montant de la provision spéciale de réévaluation rapportée, dans les conditions visées à l'article 8, aux résultats affectés par ces amortissements.

Art. 10. – En cas de cession d'un bien amortissable réévalué, la fraction résiduelle de la provision spéciale de réévaluation le concernant est rapportée au résultat imposable.

Art. 11. – Les entreprises qui ont procédé à la réévaluation légale de leurs immobilisations doivent fournir en même temps que les documents dont la production est demandée à l'article 31 du Code général des Impôts, un état détaillé sous forme de tableaux suivant les modèles ci-après, indiquant notamment :

- la nature des biens réévalués **;**

- la valeur réévaluée des immobilisations ;

- les amortissements réévalués en fin d'exercice ;

- la provision spéciale de réévaluation en fin d'exercice.

Tableau à fournir pour l'exercice au cours duquel la réévaluation est réévaluée.

Amortissements		Valeur des Immobilisations					
Immobilisations Réévaluées	Valeur brute au 31-12-2012	Augmentation de valeur à la date de réévaluation	Valeur brute à la date de réévalua-tion	Montant total à la clôture de l'exercice 2012	Augmentation des amortissements antérieurs	Montant total des amortissements à la date de réévaluation	Provision spéciale

Tableau à fournir pour les exercices postérieurs à la réévaluation

Montants non réévalués / Montants réévalués							
Immobilisations	Valeur au début de l'exercice	Amortissement de l'exercice	Valeur nette comptable	Amortissement de l'exercice	Valeur nette comptable	Supplément d'amortissement de l'exercice	Supplément cumulé

Art. 12. – Les personnes physiques ou morales qui ont procédé à la réévaluation de leur bilan conformément aux articles 226, 227 et 228 bénéficiant d'une aide fiscale déductible de leur résultat imposable égale à 15 % des investissements nets réalisés dans les cinq années, à compter du 1er janvier de l'année suivant celle de la réévaluation.

Art. 13. – Ouvrent droit à la déduction prévue ci-dessus les immobilisations corporelles créées ou acquises en l'état neuf, amortissables, à l'exception des véhicules de tourisme et des constructions à usage d'habitation. Toutefois, ces exclusions ne s'appliquent pas aux

véhicules destinés à l'exploitation des entreprises de transport et de location de voitures et aux constructions d'immeubles à usage touristique.

Art. 14. – La déduction est égale à 15 % de l'excédent de l'investissement sans pouvoir dépasser le montant de la provision spéciale de réévaluation. Elle s'opère sur les résultats de l'exercice au cours duquel les investissements ont été réalisés. L'investissement net est constitué par la différence entre la valeur des immobilisations amortissables figurant au bilan d'ouverture et la valeur des immobilisations de même valeur figurant au bilan de clôture de chaque exercice.

Art. 15. – Sont abrogées toutes dispositions antérieures contraires au présent arrêté, notamment l'arrêté n° 3937/MEFP/DGID du 24 mars 1995.

Art. 16. – Le Directeur général des Impôts.

ANNEXE 5:

Loi n° 2012-31 du 31 décembre 2012 portant Nouveau code Général des Impôts.

EXPOSE DES MOTIFS

La politique fiscale mise en œuvre par le Sénégal depuis quelques décennies traduit la volonté des pouvoirs publics de faire de la fiscalité un instrument apte à mobiliser de façon optimale les ressources nécessaires à la couverture des charges publiques, à promouvoir la croissance économique et à améliorer l'environnement des affaires.

La nécessité d'atteindre ces objectifs à la fois multiples et variés a conduit le législateur sénégalais à modifier à maintes reprises le Code général des Impôts (CGI), entraînant ainsi une complexification du dispositif, aussi bien pour les praticiens de la matière fiscale que pour les contribuables.

En effet, au regard de sa forme, le code comporte des règles d'une grande complexité. A titre d'exemple, le système de l'Impôt sur le Revenu (IR), avec ses droits proportionnels et progressifs, combinés aux différents abattements et déductions applicables selon la catégorie de revenu concernée, est difficilement compréhensible.

Cette situation n'est pas pour favoriser la promotion du consentement à l'impôt.

En matière de droit d'enregistrement, le style de rédaction jusque-là utilisé fait du live III le compartiment le moins accessible du CGI. A cela s'ajoutent des dispositions relatives à l'organisation des bureaux et aux modalités d'accomplissement de la formalité de l'enregistrement, lesquelles relèvent normalement du domaine règlementaire. De tout cela, il résulte un allongement inutile de ce livre qui représente plus du tiers du code.

Relativement au fond, il convient de noter que la législation fiscale n'est plus adaptée à un contexte économique et social en constante mutation, aussi bien par rapport à sa fonction budgétaire qu'au regard de sa fonction d'instrument de politique économique et sociale.

Par ailleurs, au titre des taxes sur le chiffre d'affaires, le CGI comprend en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) un certain nombre de règles qui ont longtemps détérioré les rapports entre l'Administration fiscale et les opérateurs de certaines activités économiques qu'elle avait du mal à fiscaliser convenablement. Sans doute, cela a-t-il motivé les restrictions et exclusions du droit à déduction et à restitution. Or, de telles règles ne militent pas en faveur de la neutralité, attribut universel qui doit caractériser un bon régime de TVA.

En outre, la législation fiscale est caractérisée par l'existence d'une multitude de régimes dérogatoires disséminés à travers des textes épars (Code minier, Code pétrolier, Code des investissements, régimes Francs, etc.). Au-delà du problème de lisibilité et de cohérence qu'elle pose, cette législation est porteuse d'un certain nombre de facteurs de distorsion à la concurrence économique.

Au regard de toutes ces considérations, il devenait urgent pour le Gouvernement de refondre totalement le dispositif fiscal afin de le rendre plus lisible et mieux articulé aux objectifs poursuivis dans le cadre de la politique économique et sociale du Sénégal. Dans cette perspective, quatre (4) finalités majeures sont recherchées, à savoir :

1- améliorer la qualité du dispositif fiscal ;

2- accroître le rendement budgétaire de l'impôt par l'élargissement de l'assiette ;

3- promouvoir une meilleure justice fiscale et le consentement à l'impôt ;

4- mettre en place un droit fiscal commun incitatif pour promouvoir la croissance économique et améliorer l'environnement des affaires.

1- Améliorer la qualité du dispositif fiscal :

Il s'est agi, d'une part, de réécrire le texte dans un style plus simple et plus clair et, d'autre part, d'unifier les règles fiscales pour permettre au contribuable de retrouver, dans un document unique, l'ensemble du dispositif applicable au Sénégal.

A cet égard, un accent particulier a été mis sur la cohérence d'ensemble des différentes parties du code.

Au titre des innovations consacrées en matière d'Impôt sur les Sociétés (IS), il est possible de retenir la déductibilité des charges suivantes :

- les libéralités octroyées sous forme d'œuvres sociales consenties au profit du personnel dont la liste et les limites de déduction seront prévues par arrêté du ministre chargé des Finances ;

- les versements effectués, dans la limite de 0,5% de leur chiffre d'affaires, par les entreprises au profit d'œuvres ou d'organismes suivant des modalités fixées par arrêté du ministre chargé des Finances ;

- les aides consenties sous forme de versements opérés par les entreprises dans des comptes ouverts au nom de l'État en cas de situation de catastrophe déclarée par l'autorité publique ;

- les primes d'assurance versées en vue de couvrir des indemnités légales de fin de carrière, de décès ou de départ à la retraite et les cotisations relatives à l'assurance-maladie et à la retraite complémentaire ;

- le taux des intérêts servis aux sommes mises à la disposition de la société, en sus du capital initial, par un ou plusieurs associés limités à trois points au-dessus du taux d'escompte de la BCEAO.

En matière de déductibilité des amortissements, le principe de la prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique est étendu aux biens pris par voie de financement islamique tout comme les amortissements de caducité constitués dans le cadre des contrats de Partenariat Public Privé (PPP) ouvrent désormais droit à déduction.

La déduction des provisions techniques est également accordée aux compagnies d'assurance qui passent des dotations conformes aux prescriptions du Code de la Conférence Interafricaine des Marchés

d'Assurances (CIMA). Il en est de même des provisions pour renouvellement passées par les entreprises dans le cadre des contrats dits de « construction-exploitation-transfert ».

L'amélioration de la qualité du dispositif comprend, par ailleurs, un important volet de simplification. Il s'agit de faire en sorte que le contribuable s'acquitte de ses obligations fiscales de façon allégée. C'est dans cette perspective que des aménagements sont prévus pour certaines catégories de contribuables, notamment ceux dont le niveau des activités est assez modeste avec la mise en place du régime du réel simplifié. Les contribuables éligibles à ce régime bénéficient de certains allégements notamment en matière de procédures dans la mesure où la périodicité de leurs déclarations est réduite sensiblement. En matière d'impôts indirects et de retenues à la source sur les salaires et autres sommes versées aux tiers, ils ne déclareront désormais que trimestriellement. Ils bénéficient, en outre, de certains abattements lorsqu'ils adhèrent à un centre de gestion agréé.

S'agissant de l'Impôt Minimum Forfaitaire (IMF), en lieu et place du montant forfaitaire progressif, l'IMF sera calculé en proportion du chiffre d'affaires avec un plafond de 5 000 000 FRANC CFA.

C'est sous ce même registre de simplification qu'il faut comprendre l'institution d'une contribution globale foncière qui permet aux titulaires de revenus fonciers modestes de s'acquitter de leurs obligations fiscales en une seule fois par le versement d'un impôt synthétique représentant toutes les catégories d'impôts dont ils sont redevables. Ce qui constitue un moyen de promouvoir le consentement volontaire à l'impôt.

En matière de fiscalité indirecte, le projet Franchit un pas supplémentaire pour consacrer une TVA qui se rapproche des meilleures pratiques observées sur le plan international. C'est ainsi que les règles de base concernant les notions d'assujetti, d'opérations imposables, de base d'imposition, de fait générateur et d'exigibilité ont été revues dans le sens de les rendre également conformes avec les Directives de l'UEMOA relatives aux taxes indirectes.

Le présent projet prévoit également un régime particulier dit « de la marge » pour les agences de voyages et les organisateurs de circuits touristiques ainsi que les négociants en biens d'occasion.

En outre, les règles de déductibilité de la taxe supportée sont réaménagées dans l'optique d'éliminer toutes les sources de rémanence et les services exportés ouvrent désormais droit à déduction de la TVA d'amont.

Dans le même ordre d'idées, le régime du précompte sera progressivement supprimé pour rétablir le mécanisme approprié de la TVA et répondre favorablement à une forte demande exprimée par les entreprises dont la trésorerie a fortement été perturbée par l'application d'un tel régime.

Au chapitre des restitutions, les règles applicables ont été modifiées en vue de mettre en place à terme un mécanisme de « remboursement cash » à la fois moderne et performant. A ce propos, les demandes de restitutions déposées par les assujettis seront instruites dans des délais beaucoup plus réduits surtout pour les entreprises dites « citoyennes ».

S'agissant des délais prévus pour l'accomplissement des formalités d'enregistrement, l'effort de rationalisation a permis de les faire passer de sept (07) à trois (03) jours ; de la même manière, les dispositions traitant de la compétence des bureaux sont devenues nettement plus claires.

Dans la même lancée, l'impératif d'amélioration de la qualité du service rendu aux usagers notamment par la réduction du nombre de procédures administratives a conduit l'Administration fiscale à instituer

une procédure dite de la formalité fusionnée. Celle-ci consiste à fondre les formalités de l'enregistrement et de la publicité foncière pour les actes soumis à inscription au Livre foncier dans un seul bureau.

De même, en matière de taxe annuelle sur les véhicules à moteur, il est proposé, pour le paiement de l'impôt de substituer à une taxe d'immatriculation une taxe de circulation ou d'usage dont le tarif est désormais dans le montant de la taxe spécifique sur les produits pétroliers.

Un bon système fiscal postule une meilleure traçabilité entre l'obligation fiscale, l'infraction qui découle de son éventuelle inobservation et la sanction applicable. Le présent projet intègre parfaitement cette préoccupation dans un livre IV qui renforce les droits des contribuables tout en faisant ressortir de façon claire leurs obligations.

De même, en matière de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale internationale, le projet a mis en place des règles dont l'efficacité a été éprouvée par beaucoup d'autres pays. La réécriture des dispositions relatives à l'abus de droit et au transfert indirect de bénéfices, avec, en particulier, l'obligation documentaire qui incombe aux assujettis consacre une avancée significative dans ce domaine.

En outre, la modernisation des procédures fiscales a été également une préoccupation essentielle de cette réforme. C'est tout le sens de la possibilité désormais offerte aux contribuables d'accomplir leurs obligations fiscales par voie électronique. Les télé-procédures, qui concerneront dans un premier temps les grandes entreprises avant d'être généralisées dans une phase ultérieure, leur permettront de déclarer et de payer en ligne.

Enfin, le projet prend aussi en charge les évolutions notées en matière de contrôle des comptabilités informatisées et de stockage électronique.

2- Accroître le rendement budgétaire de l'impôt :

La fonction première de l'impôt est la mobilisation de ressources pour la couverture des charges publiques. A cet égard, les règles édictées doivent permettre à l'État non seulement de préserver l'intégrité de l'assiette fiscale, mais surtout de l'élargir. Le projet de code s'inscrit résolument dans cette dynamique.

L'institution d'un acompte à l'importation permet également de garantir l'intégrité de l'assiette par la mise en application d'un mécanisme d'avance sur l'impôt de la part d'importateurs de certains produits de consommation.

De même, pour mettre à contribution tous les acteurs évoluant dans le secteur financier, il est prévu de remplacer la taxe sur les opérations bancaires (TOB) par une nouvelle taxe dénommée taxe sur les activités financières (TAF) dont le champ d'application comprend outre les opérations bancaires, toutes les autres activités financières réalisées par des assujettis qui n'ont pas le statut légal de banque ou d'établissement financier. Par cette approche, l'assiette fiscale sera élargie aux nouvelles opérations réalisées dans ce secteur.

Cet objectif d'élargissement de l'assiette commande dans le même temps une extension du champ des droits d'accises aux produits cosmétiques et aux véhicules à grosse cylindrée dont le marché s'est élargi et diversifié avec des importations massives observées ces dernières années.

La baisse généralisée des droits d'enregistrement devrait également participer de cet effort de mobilisation des ressources publiques, grâce notamment à la diminution attendue des cas de

dissimulation ou de minoration de base souvent constatés lors de l'enregistrement de certains actes à enjeux financiers importants.

3- Promouvoir une meilleure justice fiscale :

Cette réforme constitue pour l'État l'occasion de promouvoir entre les contribuables une meilleure justice fiscale. En effet, depuis 2004, des efforts considérables ont été consentis en faveur des contribuables personnes morales, par un allégement du fardeau fiscal.

Aussi, des mesures fiscales d'une plus grande envergure doivent-elles être consenties au profit des ménages dont la capacité financière a largement été affectée par la crise économique. Le moment est donc venu d'accéder à cette demande sociale récurrente de revalorisation du pouvoir d'achat notamment des salariés.

Pour cela, il a été décidé de revoir en profondeur le système de fiscalisation des revenus des personnes physiques dans le sens d'une baisse sensible de leur niveau d'imposition. Cette volonté est matérialisée par une refonte du système de l'Impôt sur le Revenu (IR) avec la suppression du droit proportionnel, la réduction du nombre de tranches du droit progressif, le remplacement du quotient familial par la réduction d'impôt pour charge de famille et un taux marginal plafonné à 40%.

Cette mesure se traduit par une baisse substantielle de l'impôt sur le revenu, notamment au profit des salariés.

Enfin, en matière de droits de timbre, une loi fiscale initiée en 2006 avait instauré le visa payant au Sénégal, et avait fixé uniformément la tarification en fonction de la nature du visa. il s'agit, dans le cadre de la présente réforme, de reprendre, en la réaffirmant, l'application du principe de la réciprocité aux ressortissants de tous pays qui soumettent les nationaux sénégalais à la formalité du visa payant. Par la même occasion, une mise à jour de la nomenclature des types de visa a été opérée.

4- Mettre en place un droit commun incitatif :

L'étude sur les dépenses fiscales réalisée par le Ministère de l'Economie et des Finances (MEF) au titre des années 2008 et 2009 avait révélé le coût exorbitant des exonérations pour le budget de l'État. Paradoxalement, ces mesures de dépenses fiscales ne sont pas toutes efficaces au regard des objectifs économiques et sociaux qu'elles poursuivent.

Pour mettre un terme à ce phénomène, il est envisagé la suppression de certains régimes dérogatoires et la transposition des autres textes particuliers qui subsistent dans le CGI qui devient ainsi le siège unique de toute la législation fiscale.

Toutefois, cet effort d'unification ne constitue pas une remise à plat de tout le dispositif incitatif, car la fonction économique de l'outil fiscal devra subsister sous une forme plus efficiente et plus équitable. En effet, avec cette réforme, apparaît la notion de droit commun incitatif qui consiste en une généralisation des dispositions d'incitation à l'investissement les plus efficaces et les mieux ciblées par rapport aux objectifs visés.

Il s'agit d'ouvrir la possibilité à toute entreprise qui remplit certaines conditions générales conformes aux objectifs de la politique économique et sociale de l'État de bénéficier d'importants avantages fiscaux, sans formalisme particulier.

Ce droit commun incitatif qui traverse tout le projet de code concerne toutes les catégories d'impôts.

Parmi les mesures généralisées, figurent en bonne place les incitations qui, en matière d'impôt sur les sociétés, ont fait la preuve de leur efficacité, à savoir :

· le crédit d'impôt ;

· la réduction d'impôt pour exportation ;

· la réduction d'impôt pour investissement de bénéfice.

Au titre de la TVA, le régime de la suspension est maintenu pour les opérations réalisées sous l'empire du Code des Investissements.

En matière de droits d'enregistrement, il est proposé, en contrepartie de la baisse généralisée des droits, dont la plus importante est celle du droit de mutation de la propriété immobilière, une suppression des nombreux régimes de faveur qui ont l'inconvénient majeur de générer des pertes budgétaires importantes pour l'État et d'être inéquitables. En effet, n'étant pas bien connus des contribuables, ils ne profitent qu'à une minorité d'initiés.

De même, le droit de timbre a fait l'objet d'un important effort de rationalisation.

Dans cette même perspective de faire jouer à la fiscalité son rôle d'instrument de politique économique, le projet consacre des dispositions qui favorisent l'essor de nouveaux moyens alternatifs de financement tels que le crédit-bail, la finance islamique, le capital-risque et les systèmes financiers décentralisés. Pour tous ces moyens de financement alternatifs, l'objectif recherché est de faire en sorte que la fiscalité ne soit pas une cause de distorsion de concurrence. Les mesures retenues ont donc vocation d'éviter toute distorsion de concurrence, imputable à la fiscalité, entre ces mécanismes et les moyens de financement traditionnels.

Par ailleurs, les besoins d'investissements publics en matière d'infrastructures sont pris en compte par l'institution d'un cadre fiscal adapté au Partenariat Public Privé

(PPP). En effet, pour encourager les entreprises à s'engager avec l'État dans le cadre des opérations de « construction - exploitation et transfert » communément connues sous le vocable de Build-Operate-transfer « BOT », il est proposé la mise en place d'un régime fiscal suffisamment incitatif pour permettre à l'État de réaliser les investissements envisagés dans des domaines aussi stratégiques que les infrastructures de communication ou l'énergie, sans être obligé de consentir des régimes de faveurs particulièrement coûteux.

Autant dire que le droit commun incitatif est le fil conducteur de la réforme qui permet ainsi d'unifier la législation fiscale tout en restaurant le principe d'équité qui évite de subordonner le bénéfice de certains avantages fiscaux à l'octroi d'un agrément administratif.

En définitive, ce projet de loi a l'ambition de mettre en place une fiscalité de développement, c'est-à-dire une fiscalité simple et cohérente dans l'articulation de ses règles, efficace dans sa fonction de mobilisation de ressources publiques et équitable dans sa fonction d'instrument de politique économique et sociale.

TABLE DES MATIÉRES

REMERCIEMENTS ---------- 4

LISTE DES SIGLES ET DES PRINCIPALES ABRÉVIATIONS ---------- 5

SOMMAIRE ----------10

INTRODUCTION GENERALE----------12

PREMIÈRE-PARTIE : UN MIMÉTISME JURIDIQUE CONSTANT ----------43

TITRE I : UNE IDENTITÉ DANS LES FONDEMENTS DE L'IMPÔT ----------45

CHAPITRE I : Des champs d'application comparables ----------46

Section I : Dans leur délimitation personnelle ---------- 47

Paragraphe I : L'analogie dans l'imposition de l'entreprise individuelle ----------48

A/ Dans le choix des personnes imposables----------48

1/ L'exploitant individuelle ---------- 48

2/ L'imposition de l'associé de la société de personne ---------- 51

B/ Dans le choix des activités imposables ----------54

1/ Les activités naturellement imposables ---------- 54

2 / Les activités légalement imposables---------- 58

Paragraphe II : Une similitude dans l'imposition des sociétés de capitaux ----------62

A/ Les assujettis à l'impôt sur les bénéfices----------62

1/ Les entreprises soumises de plein droit ---------- 63

2/ Les entreprises soumises sur option ---------- 67

B/ Les conséquences de l'option ----------70

1/ Les avantages de l'option ---------- 70

2/ Les inconvénients de l'option---------- 72

Section II : Dans la délimitation du champ d'application territoriale ---------- 75

Paragraphe I : Une application similaire du principe de territorialité ----------76

A/ La localisation des exploitations de l'entreprise ----------76

1/ Le critère de l'établissement : Un élément indispensable de la notion d'exploitation --------- 77

2/ Le critère du représentant---------- 80

3/ La notion de cycle commercial complet ---------- 83

B/ La localisation des bénéfices sur le territoire et à l'étranger ----------87

1/ La méthode comptable---------- 88

2/ Les méthodes de répartition applicables ---------- 89

Paragraphe II : Une application identique du principe de territorialité en droit conventionnel---------95

A /La présence par l'intermédiaire d'installation fixe d'affaires----------95

1/Le principe d'installation fixe d'affaires---------- 95

2/ Le principe de l'élargissement du concept d'établissement stable ----------101

B/ La présence par l'intermédiaire d'un agent ---------- 106

1/ Le principe : l'agent jouissant d'un statut dépendant----------106

2/ L'exception : l'agent jouissant d'un statut indépendant----------110

Conclusion chapitre I---------- **113**

CHAPITRE II : Des choix comparables de régime d'imposition ---------- 115
Section I : L'imposition des sociétés prises individuellement----------116
Paragraphe I : Les différents régimes d'imposition ---------- 116
A / Le champ d'application du régime réel normal---------- 117
1/ Une application de plein droit ----------117
2/ Une application sur option ----------121
B / Le champ d'application du régime réel simplifié ---------- 123
1/ L'application de plein droit ----------123
2/ Une application sur option ----------125
C/ Le champ d'application des microentreprises---------- 127
1/ Une application de plein droit ----------127
2/ Les opportunités d'option ----------133
Paragraphe II : Le parallélisme des règles comptables, fiscales et leurs interactions ---------- 134
A / La symétrie des règles comptables---------- 135
1/ Dans leur contenu----------135
2/ Leur interférence avec les règles fiscales ----------141
B / La symétrie des règles fiscales ---------- 143
1/ Dans leur contenu----------144
2/ Leurs interférences avec les règles comptables ----------145
Section II : Les régimes de groupes----------148
Paragraphe I : La mise en œuvre du régime mère et filiale ---------- 149
A/ Les conditions relatives à la société mère---------- 150
1 / Aux sociétés en présence ----------150
2/ Les titres de participations ----------152
B / Les conditions relatives aux sociétés filiales ---------- 156
1/ L'indifférence de la nationalité des sociétés filiales----------156
2/ Le niveau de détention de la filiale par la société mère ----------160
Paragraphe II : Les effets consécutifs à l'application du régime de groupe ---------- 162
A / Les effets sur l'imposition des distributions de dividendes ---------- 163
1/ L'élimination de la double imposition juridique ----------163
2/ La double imposition économique----------166
B/ L'incidence des transactions intragroupes ---------- 168
1/ La solidarité légitime entre les sociétés membres du groupe----------168
2 / Le contrôle et la sanction des transactions illégales----------172
Conclusion chapitre II---------- **178**
Conclusion du titre I---------- **180**

TITRE II : UNE DEMARCHE DE CONVERGENCE ---------- 182
Chapitre I : La symétrie des assiettes des entreprises ---------- 182
Section I : Les éléments composants l'assiette de l'impôt sur les entreprises ----------183
Paragraphe I : Une convergence des assiettes brutes ---------- 183
A / La détermination du revenu imposable ---------- 183
1/ Le revenu imposable, un revenu global----------184
2/ Le revenu imposable, un revenu net----------188
B / Une convergence nuancée en matière de plus ou moins-values---------- 193
1/ Les plus ou moins-values des entreprises soumises à l'impôt sur le revenu----------194
2/ Les plus ou moins-values des entreprises soumises à l'impôt sur sociétés ----------202

Paragraphe II : Une convergence des assiettes nettes---------- 207
A/ Dans les conditions générales de déductibilité des charges ---------- 207
1/ La déductibilité des charges de gestion ----------208
2/ La déductibilité des amortissements----------213
3/ La déductibilité des provisions ----------219
B / Les conditions particulières de déductibilité des charges ---------- 221
1/ Les charges financières ----------221
2 / Les frais divers ----------223
3/ L'imputabilité des déficits antérieurs----------225
Section II : Le traitement fiscal des distributions de bénéfices----------227
Paragraphe I : Les bénéfices distribués par l'entreprise---------- 227
A / La qualification des revenus distribués ---------- 228
1/ Les distributions régulières du fait de l'entreprise ----------228
2/ Les distributions irrégulières du fait de l'entreprise ----------234
B/ L'imposition des revenus des associés résidents et non-résidents---------- 237
1/ Les associés résidents ----------237
2/ Les associés non-résidents ----------239
Paragraphe II : Les rémunérations du fait de l'entreprise ---------- 241
A / La diversité des rémunérations attribuées aux dirigeants ---------- 242
1/ Les rémunérations principales----------242
2/ Les rémunérations exceptionnelles ----------245
B / Les déductions de charges et les retenues à la source sur les rémunérations---------- 250
1/ Les déductions de charges----------250
2/ Les retenues à la source----------254
Conclusion chapitre I---------- **259**

CHAPITRE II : L'identité des mécanismes d'établissement et de recouvrement - 261
Section I : La construction des prérogatives administratives ----------262
Paragraphe I : Les procédures d'investigation---------- 262
A/ Les moyens d'investigation ---------- 263
1/ L'investigation passive ----------263
2 / L'investigation active ----------266
B / Les contrôles fiscaux ---------- 268
1/ Le contrôle fiscal formel----------268
2/ Le contrôle fiscal à distance----------270
3/ Le contrôle fiscal sur place----------272
Paragraphe II : L'amélioration des garanties et des droits des entreprises ---------- 278
A / Les garanties acquises par l'entreprise---------- 278
1/ La concomitance de la notification de la charte et de la remise obligatoire de l'avis ---------278
2/ Le renforcement des garanties de l'entreprise ----------281
B / Le face à face fiscal : l'administration et l'entreprise ---------- 285
1/ L'instauration d'un dialogue équitable----------285
2/ Le rééquilibrage des armes----------287
Section II : La mise en œuvre des procédures d'imposition ----------290
Paragraphe I : L'équilibre des forces dans la phase précontentieuse ---------- 290
A/ La notification de redressement ou de rectification ---------- 291
1/ Le formalisme consécutif à la notification ----------291
2/ Les motivations consécutives à la notification----------293
B/ Les arguments de l'entreprise vérifiée ---------- 294
1/ La confirmation expresse ou tacite ----------294

2/ Le désaccord de l'entreprise-contribuable ---- 295
Paragraphe II : Le déséquilibre des armes dans la phase contentieuse ---- 296
A / L'unilatéralité des procédures d'imposition des administrations ---- 297
1/ Les procédures d'office ---- 297
2/ Les incidences des procédures d'office ---- 301
B/ L'opportunité des recours juridictionnels et non juridictionnels ---- 304
1/ La réclamation préalable ---- 304
2/ Le recours non juridictionnel profitable au vérificateur et au vérifié ---- 307
3/ Un recours juridictionnel profitable au vérificateur ---- 308
C / La répression fiscale ---- 312
1/ Les sanctions non-répressives ---- 312
2/ Les sanctions répressives ---- 315
Conclusion chapitre II ---- **320**
Conclusion de la première partie ---- **322**

SECONDE-PARTIE : UNE DISSOCIATION NOUVELLE ---- 324
TITRE I : UNE DISCORDANCE NOUVELLE ---- 326
CHAPITRE I : La disparité des assiettes fiscales ---- 326
Section I : Des stratégies nouvelles en termes d'assiette ---- 327
Paragraphe I : La disparité des assiettes fiscales ---- 327
A/ L'appréciation de l'assiette fiscale ---- 328
1/ Une assiette fiscale plus juste en France ---- 328
2/ Une assiette approximative au Sénégal ---- 329
B/ La localisation de nouvelles assiettes ---- 330
1/ Une assiette numérique difficilement localisable ---- 330
2/ Une fiscalisation du numérique en vue d'élargir l'assiette ---- 333
Paragraphe II : Les écarts liés à la structure fiscale ---- 336
A/ Le cadre fiscal pour les entreprises formelles et informelles ---- 336
1/ Un secteur formel synonyme d'une économie structurée ---- 336
2/ Un secteur informel synonyme d'une économique faible ---- 339
B / La nécessité d'une fiscalité reconstructive ---- 341
1/ L'éradication de l'« économie souterraine » en France ---- 341
2/ L'achèvement de la fiscalisation de l'informel : les voies de la réforme au Sénégal ---- 343
Section II : La résistance à la pression fiscale ---- 345
Paragraphe I : Le recours à la délocalisation fiscale ---- 345
A/ L'impact de la pression fiscale sur la décision de délocalisation ---- 346
1/ Les causes économiques ---- 346
2/ Les causes fiscales ---- 348
B/ Les remèdes à la délocalisation ---- 349
1/ La lutte à mener au niveau national ---- 349
2/ La lutte à mener au niveau international ---- 351
Paragraphe II : Le recours à l'évitement fiscal du fait de la pression fiscale ---- 353
A/ L'évasion fiscale par l'entreprise ---- 353
1/ L'évasion de l'assiette de l'impôt ---- 353
2/ L'évasion fiscale à l'établissement de l'impôt ---- 355
B/ La fraude fiscale par l'entreprise ---- 357
1/ La dissimulation matérielle ou dissimulation de sommes sujettes à l'impôt ---- 357
2/ La dissimulation juridique et comptable ---- 358
Conclusion chapitre I ---- **361**

CHAPITRE II : Une dissemblance au niveau des recettes fiscales ---------- 362
Section I : La disparité des recettes fiscales nationales ----------362
Paragraphe I : Les disparités quantitatives et qualitatives ---------- 363
A / Les disparités quantitatives ---------- 364
1/ Les recettes fiscales recouvrées ----------364
2/ Les recettes fiscales non recouvrées ----------366
B/ Les disparités qualitatives ---------- 368
1/ Le rendement de l'impôt sur les bénéfices ----------368
2/ L'inefficacité du taux élevé de l'imposition des bénéfices des entreprise ----------371
Paragraphe II : La dissymétrie des recettes fiscales au niveau communautaire---------- 373
A/ L'évolution concurrentielle des recettes fiscales ---------- 373
1/ Dans l'Union européenne ----------373
2/ Dans l'Union Economique Ouest Africaine----------374
B/ L'impact des décisions communautaires ---------- 376
1/ Une coordination fiscale concurrentielle----------376
2/ Les aides d'État sous forme fiscale : entre prohibition et indulgence----------378
Section II : La politique fiscale d'amélioration des recettes fiscales ----------381
Paragraphe I : L'élaboration et la recherche de la performance fiscale ---------- 381
A/ L'élaboration d'une stratégie d'augmentation ---------- 382
1/ La mobilisation des ressources fiscales existantes ----------382
2/ Les politiques de lutte contre l'évitement fiscal ----------383
B/ La recherche de la matière fiscale---------- 385
1/ La lutte contre la concurrence fiscale, un préalable à l'optimisation des recettes ----------385
2/ L'éradication de l'incivisme fiscal, un préalable à l'optimisation des recettes fiscales-------386
Paragraphe II : Les échanges de renseignement au niveau national et international ---------- 388
A/ Les règles communes en matière d'assistance au recouvrement---------- 388
1/ L'assistance administrative mutuelle et multilatérale ----------389
2/ La procédure amiable dans la convention fiscale Franco-sénégalaise ----------391
B / Les mesures visant à améliorer les échanges de renseignement---------- 394
1/ L'accroissement des échanges de renseignements entre les États ----------394
2/ L'accroissement de la coopération et de la coordination entre les États----------396
Conclusion chapitre II---------- **400**

TITRE II : LA CONCURRENCE DES MESURES FISCALES INCITATIVES ET PREVENTIVES ---------- 401
Chapitre I : Les mesures fiscales incitatives et leurs limites---------- 401
Section I : Un ensemble inégal de dispositifs ----------402
Paragraphe I : Des exonérations fiscales générales ---------- 402
A/ Les avantages fiscaux accordés aux entreprises---------- 403
1/ Les exonérations de droits douaniers pour investissement ----------403
2/ Les exonérations de droits fiscaux ----------404
B/ Les exonération fiscales dans les régimes de groupes ---------- 405
1/ Les exonérations fiscales dans les régimes mères et filiales----------405
2/ Les exonérations accordées dans le cadre des opérations fusions ----------410
Paragraphe II : Les exonérations fiscales sélectives ---------- 412
A/ Les exonérations fiscales en zone Franche ---------- 412
1/ L'éligibilité au régime d'exonération en zone Franche ----------413
2/ L'éligibilité des investissements soumis à exonération ----------417
B/ Les exonérations fiscales conjoncturelles ---------- 417
1/ Au profit des sociétés de placements à risque et des sociétés d'investissements ----------418

2/ Au profit des entreprises nouvelles ----------419
Section II : Les limites et les effets pervers des exonérations fiscales ----------421
Paragraphe I : Les limites du choix de l'exonération ---------- 421
A/ Les évitements fiscaux, une entrave aux exonérations ---------- 422
1/ L'optimisation fiscale : une inégalité manifeste entre les entreprises----------422
2/ L'évitement fiscal par la fraude ou l'évasion fiscale : une injustice et une iniquité des systèmes fiscaux ----------423
B/ La question de l'harmonisation de l'imposition des entreprises ---------- 424
1/ Les tentatives d'harmonisation de l'impôt des entreprises ----------424
2/ Le déficit d'harmonisation de la fiscalité directe des entreprises----------427
Paragraphe II : Les effets pervers des exonérations fiscales ---------- 430
A/ Les effets d'ordre juridique ---------- 430
1/La complexification des régimes d'exonération fiscale ----------431
2/ La rationalisation des exonérations afin d'éviter l'érosion de l'assiette fiscale ----------432
B/ L'abus consécutif aux aides fiscales---------- 433
1/ Un frein à l'économie ----------434
2/ Un manque à gagner pour le budget des États ----------436
Conclusion du Chapitre I ---------- **440**

CHAPITRE II : La concurrence des champs d'application conventionnelle------- 442
Section I : L'influence des conventions fiscales dans l'imposition des bénéfices ----------443
Paragraphe I : Les conditions d'application des conventions fiscales---------- 443
A/ Le champ d'application territorial ou « *ratione loci* » des conventions fiscales---------- 444
1/ La délimitation géographique des deux États ----------444
2/ La localisation du bénéfice de l'entreprise ----------446
B / Le champ d'application personnel ou « *ratione personae* »---------- 448
1/ La délimitation au regard des sociétés nationales ----------449
2/ La délimitation au regard des sociétés étrangères ----------450
C/ Le champ d'application temporel ou « ratione temporis *»* ---------- 453
1/ De l'entrée en vigueur à la prise d'effet de la convention ----------453
2/ La dénonciation de la convention ----------455
Paragraphe II : La place des conventions fiscales dans l'ordonnancement juridique ---------- 456
A / La situation des conventions fiscales---------- 457
1/ L'historique des conventions fiscales ----------457
2/ L'ossature du modèle des conventions fiscales ----------460
B / La supériorité des normes conventionnelles sur le droit interne ---------- 462
1/ La prééminence des conventions fiscales internationales sur la loi nationale ----------463
2/ La subsidiarité au regard des conventions fiscales conclues par la France et le Sénégal -----466
Section II : Des pratiques conventionnelles discordantes ----------468
Paragraphe I : Une divergence dans le choix des modèles conventionnelles---------- 468
A/ L'opportunité pour la France d'user des deux modèles de conventions ---------- 469
1/ La pratique du modèle OCDE ----------469
2/ La pratique du modèle onusien ----------470
B/ L'usage du modèle ONU : le cas de la Convention Franco-sénégalaise---------- 472
1/ L'inadaptabilité du Modèle de Convention OCDE ----------472
2/ L'adaptabilité du Modèle de l'ONU : le cas de la convention fiscale Franco-sénégalaise ---474
Paragraphe II : L'élimination de la double imposition au regard du droit conventionnel---------- 476
A / Les règles d'attributions du droit d'imposition ---------- 476
1/ Le principe de l'imposition exclusive ----------477
2 / Le principe de l'imposition partagée ----------479

B/ Les règles mécanismes d'élimination de la double imposition ---------- 481
1/ La technique du « Tax sparing » ou celle du « Matching crédit » ---------- 482
2/ La pratique conventionnelle française et la décote africaine ---------- 484
-La pratique conventionnelle française ---------- 484
Conclusion du chapitre II ---------- **487**
Conclusion du titre II ---------- **490**
Conclusion de la seconde partie ---------- **492**
CONCLUSION GENERALE ---------- **493**
BIBLIOGRAPHIE ---------- **500**
ANNEXE 1 ---------- **526**
ANNEXE 2 ---------- **526**
ANNEXE 3 ---------- **527**
ANNEXE 4 ---------- **528**
ANNEXE 5: ---------- **531**
TABLE DES MATIÉRES ---------- **537**

RESUME ET MOTS-CLES – SUMMARY AND KEYWORDS

Résumé : L'imposition des bénéfices des entreprises en France et au Sénégal

L'objectif de toute politique fiscale est de répondre à des préoccupations économiques et sociales. Le phénomène de la mondialisation des échanges a très rapidement modifié les relations entre les systèmes fiscaux nationaux. Aujourd'hui avec l'interpénétration des économies, les États ne peuvent plus ignorer la nécessité d'agir de concert vers une convergence des systèmes fiscaux. Mais la France et le Sénégal n'ont pas attendu l'apparition du phénomène de la mondialisation pour se rapprocher juridiquement et fiscalement. En effet, l'histoire de la colonisation ne s'est pas construite en dehors de la trajectoire fiscale. Ressource d'enrôlement, de contrôle des indigènes, la fiscalité a été le canal historique de l'imposition et de légitimation des ordres coloniaux. S'il existe des similitudes et des différences dans l'imposition des bénéfices des entreprises entre les deux États, c'est tantôt dû à l'héritage colonial, dans ce cas, le mimétisme fiscal a un sens, tantôt dû à la protection jalouse de leur souveraineté, dans ce cas chaque État cherche à spécifier sa législation fiscale et une dissociation nouvelle s'impose. Contrairement au système dit de la mondialité pratiquée par la majorité des pays, la France et le Sénégal font figure d'exception en choisissant d'imposer leurs entreprises selon le principe de territorialité. Ils appliquent au traitement fiscal des résultats de leurs entreprises un principe identique d'imposition des bénéfices aux plans des règles d'assiette, de liquidation et de recouvrement. Toutefois, il reste possible de mettre en valeur d'une part, les différences au niveau des assiettes et des recettes fiscales, d'autre part la concurrence des mesures fiscales incitatives en droit national et des mesures préventives prise en droit conventionnel afin d'éliminer les doubles impositions.

Mots clés : Impôt, Entreprise, Territorialité, Convention fiscale.

Summary: Companies benefits taxes in France & Senegal

The aim of all fiscal policy is to answer to economic and social concerns. Relationships between national fiscal systems were very quickly modified by the exchanges globalization phenomenon. Today, with economies interdependence, States can't ignore the urgent necessity to harmonise fiscal systems anymore. Still, France & Senegal didn't wait for this phenomenon to converge their systems in a legal and fiscal way. Indeed, History of colonization didn't made itself without any fiscality. Enrollment ressources, control of the indigenous, fiscality was the historical channel that imposed and legitimated colonial orders. Similarities and differences in companies benefits imposition remains between the two States. Sometimes, it's because of the colonial legacy. In that particular case, fiscal mimesis makes sense. In an other hand, due to the jealous protection of their sovereignty, each State wants to specify its fiscal legislation; a new dissociation appears. Unlike the so called Mondiality system, used by the majority of the countries, France & Senegal make an exception by deciding to tax their companies on the territoriality principle. They apply an identical principle to the fiscal treatment of the companies results, in terms of benefits taxes, collection, fiscal base, and liquidation. However, it remains possible to diaplay differences between fiscal bases, and on the other hand the competition of incentives fiscal measures in national law and the preventive measures took in conventional law in order to eliminate double taxes.

Keywords: Tax, Company, Territoriality, Tax Convention