



Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion

**CESAG BF – CCA
BANQUE, FINANCE,
COMPTABILITE,
CONTROLE & AUDIT**

**Master Professionnel
en Comptabilité et Gestion
Financière
(MPCGF)**

**Promotion 4
(2009-2011)**

**Mémoire de fin d'étude
THEME**

**L'ENVIRONNEMENT JURIDIQUE
DU CONTRÔLE FISCAL AU
SENEGAL**

Présenté par :

Ibrahima FALL
SADIO

Dirigé par :

Alphousseyni
Inspecteur des Impôts

OCTOBRE 2012

DÉDICACES

GLOIRE A ALLAH LE TOUT PUISSANT, QUE LA BENEDICTION ET LE SALUT SOIENT SUR LE PROPHETE MOHAMAD (PSL)

Je dédie ce modeste travail :

A ma mère Ramata SALL pour son affection, ses prières et toute
l'attention qu'elle porte en moi,

A ma femme et mes trois enfants,

A mes frères et mes sœurs,

A tous les membres de ma famille,

A tous mes camarades de la promotion «M.P.C.G.F.» à qui je
souhaite une belle réussite.

Qu'ALLAH LE TOUT PUISSANT vous accorde de par sa grâce
longue vie et une santé de fer.

A tous mes professeurs et à l'ensemble du personnel administratif du
«CESAG».

REMERCIEMENTS

Je rends grâce à ALLAH, seigneur des cieux et de la terre. Je prie sur son vénéré prophète MOHAMED (PSL) ainsi que sur ses fidèles compagnons.

Je certifie toute ma reconnaissance à mes parents de m'avoir procuré le bonheur de fréquenter le chemin de l'école.

Je remercie vivement mon encadreur Monsieur ALPHOUSSEYNI SADIO qui a accepté la lourde tâche de m'encadrer. Je lui exprime toute ma gratitude pour son soutien inconditionnel et pour sa générosité.

Je tiens aussi à remercier la DGID.

Je ne saurais terminer sans remercier du fonds du cœur toute ma Famille et toutes les personnes qui de près ou de loin ont contribué à la réalisation de ce travail.

LISTE DES ABREVIATIONS

| | |
|-------------|--|
| Al. | : Alinéa |
| Art. | : Article |
| BLEC | : Bureau de Législation et du Contentieux |
| C.C.I.A.D | : Chambre de Commerce, d'Industrie et d'Agriculture de Dakar |
| C.G.I. | : Code général des Impôts |
| C.G.U. | : Contribution Globale Unique |
| C.P.C. | : Code de procédure civile |
| C.P.P. | : Code de procédure pénale |
| C.S.F. | : Centre des Services Fiscaux |
| D.G.I | : Direction générale des Impôts |
| D.G.I.D | : Direction (ou Directeur) général (e) des Impôts et des Domaines |
| DVEF | : Direction des Vérifications et Enquêtes Fiscales |
| M.E.F. | : Ministère de l'Economie et des Finances. |
| MEFI | : Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie (France) |
| M.F.A.E | : Ministre des Finances et des Affaires économiques |
| OHADA | : Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires |
| O.N.E.C.C.A | : Ordre national des Experts comptables et des Comptables agréés |
| T.V.A. | : Taxe sur la Valeur Ajoutée |
| U.E.M.O.A | : Union Economique Monétaire de l'Ouest Africaine |

Liste des figures

| | |
|---|----|
| Figure 1 : Modèle d'analyse..... | 33 |
| Figure 2 : Organigramme de la DVEF..... | 40 |

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Table des matières

Dédicaces I

Remerciements II

LISTE DES ABREVIATIONS III

Liste des figure IV

Introduction générale..... 1

1^{ère} Partie : CADRE THEORIQUE.....5

Chapitre 1 : L’organisation générale du contrôle fiscal au Sénégal..... 5

 1.1. Les moyens de contrôle de l’Administration..... 6

 1.1.1. Le droit de communication 6

 1.1.2. Demande de renseignements 7

 1.1.3. Demande d’éclaircissements..... 7

 1.1.4. Demande de justifications 7

 1.1.5. Le droit d’enquête 8

 1.1.6. Le droit de visite et de saisi 9

Chapitre 2 : Les différentes formes de contrôle 11

 2.1. Le contrôle formel 11

 2.2. Le contrôle sur pièces..... 11

 2.3. Le contrôle sur place 12

 2.3.1. La vérification de comptabilité 12

 2.3.2. La vérification de situation fiscale personnelle..... 13

Chapitre 3 : les garanties du contribuable vérifié..... 16

 3.1. Les garanties préalables à la vérification 16

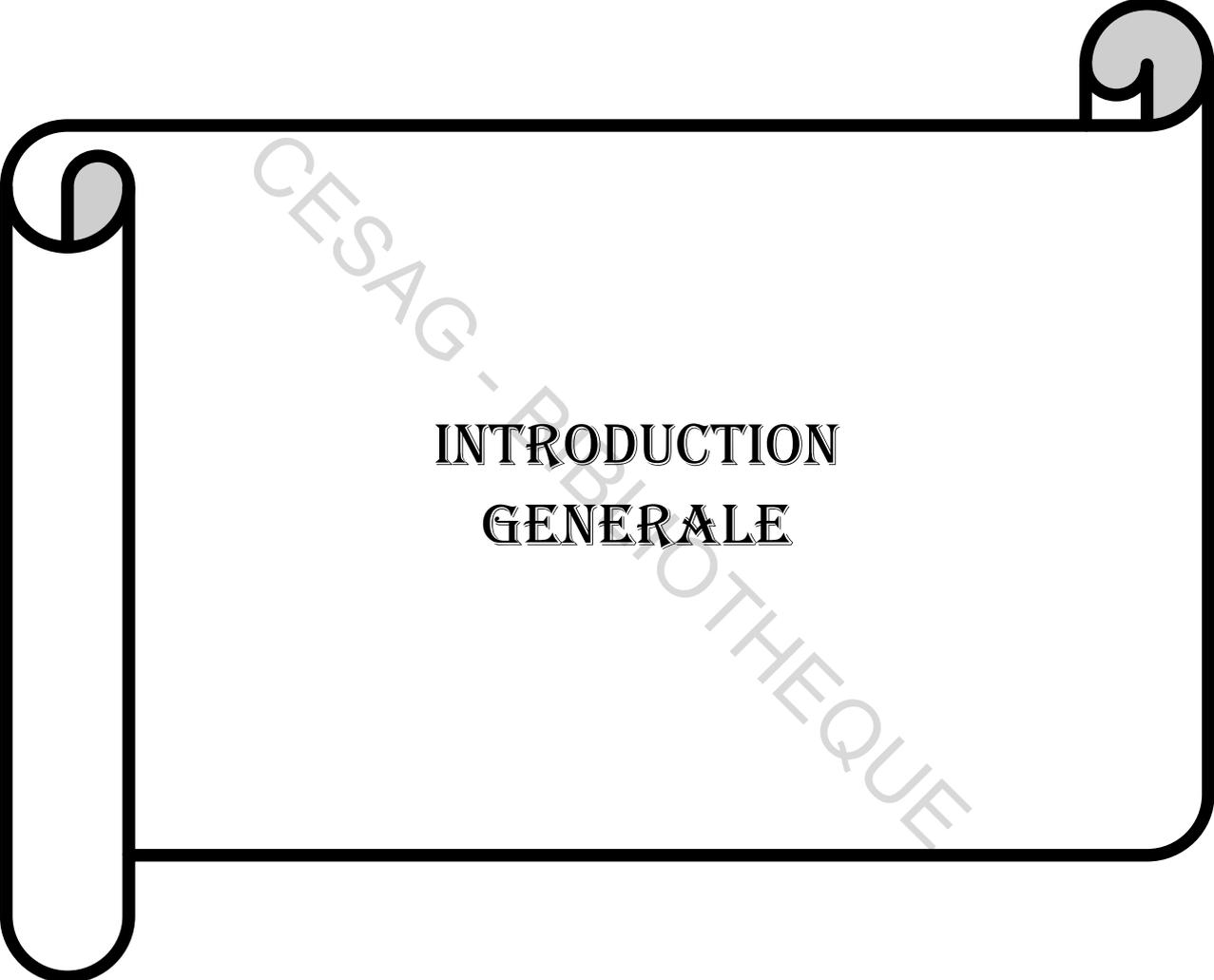
 3.1.1. L’avis de vérification 17

 3.1.2. La Charte des droits et obligations du contribuable vérifié 20

 3.2. Les garanties concomitantes à la vérification..... 23

| | |
|---|----|
| 3.2.1. Le dialogue entre le vérificateur et le contribuable vérifié | 23 |
| 3.2.2. La demande et la production des documents | 25 |
| 3.2.3. La réunion de synthèse | 26 |
| 3.3. Les autres garanties offertes au contribuable dans la procédure de vérification..... | 28 |
| 3.3.1. Les garanties liées à la personne du vérificateur..... | 30 |
| 3.3.2. Assistance d'un ou de deux conseils, au choix du contribuable | 30 |
| Chapitre 4 : Méthodologie de l'étude..... | 33 |
| 4.1. Modèle d'analyse | 34 |
| 4.2. Collecte des données | 34 |
| 4.2.1. La Revue documentaire..... | 34 |
| 4.2.2. L'observation | 34 |
| 4.2.3. L'entretien | 34 |
| 4.2. Analyse des données | 35 |
| 2 ^{ème} partie : CADRE PRATIQUE..... | 38 |
| Chapitre 5 : Présentation de l'entité chargée du contrôle fiscal au Sénégal | 39 |
| 5.1. L'organisation chargée du contrôle fiscal au sein de DGID : la Direction des Vérifications et Enquêtes Fiscales : | 40 |
| 5.1.1. Les Brigades de vérifications de comptabilités et de situations fiscales personnelles :..... | 41 |
| 5.1.2. Les Brigades spécialisées | 42 |
| 5.1.2.1. La Brigade immobilière..... | 43 |
| 5.1.2.2. La Brigade financière | 43 |
| 5.1.3. La Brigade d'Etudes et d'Enquêtes Fiscales | 43 |
| 5.1.4. Les Centres des Services Fiscaux..... | 43 |
| Chapitre 6 : Analyse critique du Contrôle fiscal | 45 |
| 6.1. Au niveau des textes fiscaux | 45 |
| 6.2. Au niveau Organisationnel..... | 46 |
| Chapitre 7: Les Conséquences du Contrôle fiscal..... | 48 |

| | |
|---|----|
| 7.1. Les procédures contradictoires de redressement..... | 48 |
| 7.1.1. La notification de redressement | 48 |
| 7.1.2. La confirmation de redressement | 51 |
| 7.2. La procédure d'imposition unilatérale | 52 |
| 7.2.1. La taxation d'office | 52 |
| 7.1.2. La rectification d'office..... | 53 |
| 7.3. Les voies de recours offertes au contribuable vérifié..... | 55 |
| 7.3.1. Le recours devant l'administration..... | 55 |
| 7.3.2. Le recours gracieux | 55 |
| 7.3.3. Le recours contentieux | 55 |
| 7.3.4. Le recours devant les juridictions..... | 56 |
| 7.4. Les sanctions | 56 |
| 7.4.1. Les sanctions fiscales | 56 |
| 7.4.1.1. Les pénalités légales..... | 57 |
| 7.4.1.2. Les amendes | 57 |
| 7.4.2. Les sanctions administratives..... | 59 |
| 7.5. Les sanctions pénales | 60 |
| Chapitre 8 : Les recommandations..... | 62 |
| 8.1. Au niveau organisationnel..... | 62 |
| 8.1.1. Modernisation des méthodes de contrôle..... | 62 |
| 8.1.2. Augmentation et spécialisation des effectifs..... | 62 |
| 8.2. Au niveau pratique | 63 |
| 8.2.1. Le manuel de procédure | 63 |
| 8.2.2. Les monographies | 63 |
| CONCLUSION GENERALE | 66 |
| ANNEXES | 68 |
| BIBLIOGRAPHIE | 80 |



**INTRODUCTION
GENERALE**

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Le système fiscal sénégalais est un système déclaratif. Autrement dit, il appartient au contribuable de déterminer lui-même, de déclarer et de verser à l'administration l'impôt dont il est redevable suivant les prescriptions des dispositions légales. C'est ainsi que le contribuable sénégalais est soumis à des obligations déclaratives, d'ordre général, prévues aux articles 919 et suivants du Code général des Impôts (C.G.I), et d'ordre particulier, telles que prévues par les différents livres dudit Code, en relation avec les différents types d'impôts dont il est redevable, ou auxquels il est assujéti. Les déclarations souscrites par le contribuable conformément aux textes susvisés engagent son entière responsabilité.

Le contribuable, personne morale, est soumis aux termes du règlement relatif au Droit comptable dans les Etats de l'U.E.M.O.A, à la tenue d'une comptabilité suivant les règles prévues par ce texte. Le C.G.I, en son article 953, leur fait également obligation de conserver les livres, registres, documents ou pièces justificatives d'origine de la comptabilité « pendant un délai de dix ans, à compter de la date de la dernière opération mentionnée sur les livres ou registres, ou de la date à laquelle les documents ou pièces ont été établis ».

Ce système déclaratif a pour corollaire le droit, qui est conféré aux agents de l'administration fiscale, de contrôler les déclarations des assujéttis aux différents impôts. Il serait, en effet, hasardeux, surtout pour les intérêts du Trésor public, de laisser tout le processus de la liquidation, de la déclaration et du paiement de l'impôt sous la seule responsabilité du contribuable, à l'exclusion de tout contrôle. Un contribuable mal intentionné n'aurait de ce fait aucun mal, ni aucun scrupule, d'ailleurs, à soustraire frauduleusement tout ou partie de ses revenus ou de son patrimoine à l'impôt. Aussi, pour parer à toute éventualité, le législateur a-t-il jugé nécessaire d'aménager aux agents de l'administration fiscale divers moyens de contrôler effectivement les déclarations souscrites par les contribuables.

Le contrôle fiscal a ainsi pour objet de permettre aux services de l'administration fiscale de s'assurer, par divers moyens prévus par la loi, que les contribuables ont respecté leurs obligations fiscales (COZIAN, 1999). Il se manifeste à travers divers moyens que sont le droit de contrôle (sur place et sur pièce), le droit de communication, le droit d'enquête, le droit de visite, auxquels on peut adjoindre les droits des vérificateurs à l'assistance technique externe et à celle des forces de l'ordre.

Le droit de contrôle est celui conféré aux agents de l'administration des impôts et des domaines de contrôler l'exactitude des impositions¹. Il résulte essentiellement des dispositions

¹ Circulaire non datée n° 00219/MFAE/DGI.

de l'article 901 du C.G.I. qui prévoit que « l'administration contrôle les déclarations des assujettis ainsi que les actes et documents utilisés pour l'établissement des impôts, droits, taxes et redevances... ». Ce droit est général et tend à chercher toutes les erreurs ou omissions commises, de bonne foi ou non, par les contribuables, et à assurer, le cas échéant, l'établissement des impositions éludées.

Le droit de communication se définit comme « le droit conféré aux agents (de l'administration fiscale) d'avoir communication des renseignements nécessaires à l'accomplissement de leur mission² ». Autrement dit, il permet aux agents des impôts et des domaines d'obtenir, entre toutes mains, les informations leur permettant d'asseoir les impositions de toutes natures qui sont de leur compétence.

Le droit d'enquête, introduit au Sénégal à la faveur de la 2004-12 du 06 février 2004, vise à constater les manquements aux règles et obligations de facturation ou l'absence de tels manquements.

Le droit de visite résulte des dispositions de l'article 907 du C.G.I. Il vise la recherche des infractions à la législation des impôts indirects et peut s'exercer en tous lieux, aussi bien professionnel que d'habitation où les pièces et documents pourraient se trouver. Il est soumis à l'autorisation préalable du juge du lieu ou doit s'exercer ce contrôle.

On peut ajouter à ces moyens d'action des agents de l'administration fiscale le droit à l'assistance, qu'il s'agisse d'une assistance professionnelle ou de celle des forces de l'ordre. En effet, l'article 903 in fine du C.G.I permet désormais aux vérificateurs de se faire assister par des personnes compétentes pouvant leur apporter une expertise qu'ils n'ont pas, dans le domaine d'activité du contribuable vérifié. De même, les agents des impôts et des domaines peuvent requérir l'assistance des autorités civiles et militaires, chargées du maintien de l'ordre public, et qui sont, aux termes de l'article 906 du C.G.I, tenus de déférer à la réquisition.

Le droit de contrôle de l'administration est complété par le droit de reprise qui se définit comme « la faculté offerte à l'administration de réparer les omissions totales ou partielles constatées dans l'assiette ou le recouvrement de tous impôts, taxes ou redevances, dus en vertu des lois fiscales, ainsi que les erreurs susceptibles d'entacher leur détermination³ ». Ce droit permet ainsi aux agents de l'administration des impôts de réparer les insuffisances

² Circulaire non datée n° 00219/MFAE/DGI.

³ Circulaire non datée n° 00219/MFAE/DGI.

commises par les contribuables, mais aussi, les erreurs préjudiciables au Trésor, imputables éventuellement aux opérations d'assiette et de contrôle.

Par ailleurs, le droit de contrôle de l'administration s'exerce à travers diverses procédures que sont le contrôle formel, le contrôle sur pièces et le contrôle sur place. Le contrôle formel s'exerce sur les déclarations des assujettis, au moment de leur dépôt au niveau des services d'assiette et de contrôle. Cette procédure de contrôle vise la rectification des erreurs matérielles constatées sur ces déclarations, ainsi que la vérification des différentes mentions exigées sur celles-ci. Ce contrôle s'exerce aussi sur les calculs opérés sur la déclaration et l'exactitude des sommes qui y sont portées, de même que leur concordance avec celles versées en guise de paiement des droits liquidés.

Le contrôle sur pièces s'exerce, lui aussi, dans les locaux de l'administration. L'agent contrôleur utilise, pour ce faire, les éléments qu'il détient dans le dossier du contribuable, qu'ils soient issus de ses déclarations, ou qu'ils aient une autre origine, notamment les recoupements divers, les bulletins de renseignements ou toutes autres informations qui lui parviennent de diverses sources. Il peut aussi demander au contribuable de lui apporter des éclaircissements par rapport à toute incohérence qu'il aurait notée dans les déclarations de celui-ci.

Le contrôle sur place résulte des dispositions des articles 903 et 904 du C.G.I qui fixent le principe et les modalités de ce contrôle qui, lui-même, vise à vérifier la comptabilité et les documents détenus par les assujettis, permettant d'asseoir et de contrôler les impôts, droits, taxes et redevances prévus audit Code. Ce contrôle s'exerce au domicile déclaré par le contribuable. Il peut consister, soit en une Vérification de Situation fiscale personnelle, soit en une Vérification de Comptabilité.

La Vérification de Situation fiscale personnelle est l'opération par laquelle l'administration contrôle la cohérence entre, d'une part, les revenus déclarés d'une personne physique et d'autre part, sa situation patrimoniale, sa situation de trésorerie et les éléments du train de vie de son foyer fiscal, en vue d'assurer, éventuellement, l'établissement des impôts et taxes éludés.

La Vérification de Comptabilité se définit, quant à elle, comme « un ensemble d'opérations ayant pour objet de contrôler la sincérité des déclarations souscrites au regard d'une ou de plusieurs catégories d'impôts, et d'assurer, éventuellement, l'établissement des impôts et taxes éludés ». Elle découle des dispositions de l'article 903 du C.G.I et vise à constater les minorations de droits ou de base, les déductions abusives et toutes autres

infractions aux obligations prévues audit Code. L'administration confronte, dans cette procédure, les déclarations du contribuable avec les éléments issus de sa comptabilité, pour essayer de déceler les irrégularités, erreurs, omissions commises, volontairement ou non, par celui-ci et d'assurer donc la perception des droits omis.

L'exercice du contrôle fiscal est bien souvent ressenti comme très contraignant par le citoyen ; ce sentiment est d'autant plus important que quand l'entreprise est de petite taille. Des préoccupations forts légitimes se posent alors naturellement :

- les raisons d'une vérification de comptabilité ?
- les différentes formes de vérification de comptabilité ?
- les conséquences de la vérification ?

L'objet de notre présent travail ne prétend pas présenter une étude exhaustive et complète de l'opération du contrôle fiscal, dès lors que cette démarche nécessite un travail plénier qui s'intéresse non seulement aux textes qui la régissent, mais aussi à son environnement, avec qui elle est en pleines interactions.

La première partie de notre étude sera consacrée à définir le cadre théorique du contrôle fiscal à travers une revue littéraire. Nous allons tenter de décliner les moyens dont dispose l'administration fiscale et de définir les différentes formes que peuvent revêtir le contrôle fiscal au Sénégal. Dans cette partie, nous allons également dégager notre stratégie d'étude et donner un modèle d'analyse.

La deuxième partie, traitera de la pratique du contrôle fiscal au Sénégal ; Nous allons essayer à travers une présentation détaillée de l'entité chargée du contrôle fiscal au Sénégal, faire une analyse critique de l'environnement, dégager les conséquences et faire des recommandations pour améliorer ces résultats. Grâce à une documentation basée essentiellement sur les textes légaux, la doctrine et sur quelques autres écrits traitant des pratiques d'ailleurs qui nous ont servi de comparatif, mais aussi grâce aux conseils de quelques anciens, dont l'expérience sur le terrain nous a été très utile de faire un tour complet d'une question aussi pertinente qu'est l'environnement du contrôle fiscal.

Chapitre 1 : L'organisation générale du contrôle fiscal au Sénégal

L'un des objectifs principaux assignés à la Direction Générale des impôts et Domaines et de veiller à la stricte application de la loi fiscale et des textes subséquents et de lutter efficacement contre la fraude fiscale.

Toutefois, les pratiques relevées au sein des différentes administrations fiscales jusqu'ici dans le domaine du contrôle fiscal sont très différentes compte tenu de leur mode d'organisation, de leurs moyens et des procédures mises à leur disposition. Elle est le reflet de la diversité des politiques et des traditions administratives ainsi que du consensus social plus ou moins important autour des activités de contrôle.

Le but du contrôle fiscal est d'assurer que les membres de la collectivité participent selon leur faculté contributive aux charges de l'état et de détecter celui qui ne se soumet pas à ses obligations légales afin d'établir l'égalité pour tous devant l'impôt. A cette fin un rôle bien déterminé est dévolu au contrôle fiscal.

La réparation des erreurs commises par le contribuable constitue la vocation première du contrôle fiscal. Source de rentrées fiscales non négligeables, ce rôle revêt même un aspect primordial au Sénégal. La finalité budgétaire, qui consiste d'abord à obtenir le recouvrement le plus rapide des droits éludés. La fiscalité ayant subi ces derniers temps des modifications successives, parfois contradictoires, que ni l'administration ni les contribuables ne sont en mesure de maîtriser entièrement.

Le rôle dissuasif ayant pour but de couvrir méthodiquement, sans aucune forme que ce soit arbitraire, les différentes catégories de contribuables dans une optique de meilleure maîtrise de l'assiette. Une présence permanente et visible de l'administration est le moyen le plus efficace de dissuader les fraudeurs potentiels.

La finalité répressive, ayant pour but de sanctionner sévèrement les comportements déviants et frauduleux sur le plan financier, ou même sur le plan pénal, à titre d'exemplarité. Souvent considérée comme la vocation première du contrôle, la lutte contre la fraude fiscale ne vaut en fait que par son exemplarité. En effet, l'expérience a montré que le rendement financier de la lutte contre la fraude organisée était loin d'atteindre les niveaux escomptés. Les vrais fraudeurs ayant tendance à organiser leur insolvabilité disposant par la même d'autres moyens d'échapper au paiement de l'impôt.

1.1. Les moyens de contrôle de l'Administration

Le contrôle de l'impôt a pour objet de permettre aux services de l'administration fiscale de s'assurer, par divers moyens prévus par la loi, que les contribuables ont respecté leurs obligations fiscales (COZIAN, 1999). Il se manifeste de différentes formes.

1.1.1. Le droit de communication

Le droit de communication se définit comme « le droit conféré aux agents (de l'administration fiscale) d'avoir communication des renseignements nécessaires à l'accomplissement de leur mission⁴ ». Autrement dit, il permet aux agents des impôts et des domaines d'obtenir, entre toutes mains, les informations leur permettant d'asseoir les impositions de toutes natures qui sont de leur compétence. Ils peuvent, pour ce faire, se déplacer chez la personne détentrice des informations qu'ils souhaitent obtenir, ou en solliciter la communication à leur bureau. Il est à noter que quand ils se déplacent au sein d'une entreprise, dans le cadre du droit de communication, les agents de l'administration fiscale ne peuvent y chercher que des informations concernant un tiers.

Le droit de communication a une portée encore plus étendue que le pouvoir de vérification puisqu'il permet non seulement de prendre connaissance des documents comptables d'un contribuable, mais, également, de recueillir auprès de tiers tous renseignements permettant de recouper, et ainsi de vérifier, les déclarations déposées par le contribuable lui-même.

Ce droit de communication peut être exercé auprès des entreprises privées (y compris notaires, avocats, experts-comptables, etc.), des tribunaux, des organismes de sécurité sociale, des administrations publiques. Il peut porter sur toutes les pièces comptables et les différents documents juridiques (procès-verbaux d'assemblées, registres de cessions d'actions, etc.). Les renseignements individuels, portant sur l'identité ou l'adresse des personnes ou d'ordre économique ou financier, recueillis au cours des enquêtes statistiques ne peuvent en aucun cas être utilisés à des fins de contrôle fiscal. L'administration peut aussi formuler des demandes de renseignements à des personnes non tenues à ce droit de communication. Ces personnes ne sont alors pas obligées de répondre aux informations demandées.

⁴ Circulaire non datée n° 00219/MFAE/DGI.

L'administration, après avoir adressé un avis de passage, prend connaissance des documents demandés au siège des organismes concernés.

1.1.2. Demande de renseignements

La simple demande de renseignements n'est soumise à aucun formalisme particulier. Elle vise simplement à compléter les informations dont dispose l'administration. Aucun délai de réponse n'est imposé au contribuable, qui n'est donc pas tenu d'y répondre. Une absence de réponse tend à déclencher une procédure plus contraignante...

1.1.3. Demande d'éclaircissements

Il s'agit de demander des informations complémentaires pour éclairer certaines insuffisances ou contradictions relevées dans les déclarations du contribuable. La demande d'éclaircissements ne peut porter que sur les éléments mentionnés dans la déclaration de revenus du contribuable (montant, situation de famille, etc.).

Le délai de réponse dont dispose le contribuable ne peut être inférieur à deux mois. Et celui-ci peut solliciter, par écrit, un délai complémentaire.

Si la réponse du contribuable paraît insuffisante, l'administration peut formuler une seconde demande sur les points concernés. Dans ce cas, le délai de réponse ne peut être inférieur à un mois. Si elle n'obtient pas de réponse dans les délais impartis, l'administration peut enclencher une procédure de taxation d'office.

1.1.4. Demande de justifications

L'administration peut demander au contribuable des justifications, c'est-à-dire des éléments de preuve :

- sur sa situation et ses charges de famille,
- sur les charges retranchées du revenu net global ou ouvrant droit à une réduction d'impôt,
- sur ses avoirs ou revenus d'avoirs à l'étranger,
- sur tous les éléments servant de base au calcul du revenu foncier,
- ou encore quand elle a réuni des éléments prouvant que le contribuable peut avoir des revenus plus importants que ceux qu'il a déclarés.

Le délai de réponse dont dispose le contribuable ne peut être inférieur à deux mois. Et celui-ci peut solliciter, par écrit, un délai complémentaire.

Si la réponse du contribuable paraît insuffisante, l'administration peut formuler une seconde demande sur les points concernés. Dans ce cas, le délai de réponse ne peut être inférieur à un mois.

Si elle n'obtient pas de réponse dans les délais impartis, l'administration peut enclencher une procédure.

1.1.5. Le droit d'enquête

Le droit d'enquête, introduit au Sénégal à la faveur de la 2004-12 du 06 février 2004 portant CGI, vise à constater les manquements aux règles et obligations de facturation ou l'absence de tels manquements. Il est utilisé essentiellement en matière de taxes sur le chiffre d'affaires où la facture constitue le plus souvent la base matérielle de la taxation. Ce droit permet aux agents de l'administration fiscale de prendre connaissance des documents ou des informations détenues par des personnes soumises à des obligations comptables ou professionnelles, ou pouvant tout simplement détenir des informations, en vue de leur utilisation à des fins d'assiette ou de contrôle des impôts et taxes dus par les contribuables⁵.

Le droit d'enquête est une procédure qui se distingue des procédures classiques de contrôle et qui permet à l'administration d'intervenir, de manière inopinée, chez un assujetti.

Ce droit est destiné à rechercher les manquements aux règles et aux obligations de facturation auxquelles sont tenus les contribuables et les assujettis.

Le droit d'enquête permet de prendre connaissance des documents ou des informations détenues par des personnes soumises à des obligations comptables ou professionnelles ou pouvant tout simplement détenir des informations en vue de leur utilisation à des fins d'assiette ou de contrôle des impôts et taxes dus par les contribuables.

Pour chercher les manquements aux règles de facturation auxquelles sont soumis les contribuables et redevables des impôts et taxes, les agents ayant au moins le grade de contrôleur peuvent se faire présenter les factures, la comptabilité-matière ainsi que les livres, registres et documents professionnels pouvant se rapporter à des opérations ayant donné ou devant donner lieu à facturation et procéder à la constatation matérielle des éléments

⁵ Circulaire du 20-08-2004 n° 0006779/MEF/DGID/BLEC.

physiques de l'exploitation. Les agents de l'administration peuvent recueillir sur place ou sur convocation des renseignements ou justificatifs relatifs aux opérations.

Dans ce cadre, ils peuvent avoir accès, durant les heures d'activité professionnelle du contribuable, aux locaux à usage professionnel ainsi qu'aux terrains et entrepôts. Ils ont également accès aux moyens de transport et à leur chargement.

Il ne doit porter que sur la période ne dépassant pas le délai de reprise de l'administration (5 ans)⁶.

Les auditions effectuées dans l'entreprise ou dans les bureaux de l'administration, donnent lieu à l'établissement d'un compte rendu d'audition⁷. L'exercice du droit d'enquête est soumis à une autorisation préalable du Directeur Général des Impôts et Domaines.

Lors de la première intervention ou convocation au titre du droit d'enquête, un avis d'enquête est remis à l'assujetti ou à son représentant lorsqu'il s'agit d'une personne morale.

En l'absence de ces deux personnes, l'avis est remis à la personne qui reçoit les enquêteurs, et dans ce cas, un procès verbal est établi immédiatement.

Le procès verbal est signé par les agents de l'administration et par la personne qui a assisté au déroulement de l'intervention. En cas de refus de signer, mention en est faite au procès verbal. Une copie de celui-ci est remise à cette personne. Une autre est transmise à l'intéressé ou à son représentant.

A l'issue de l'enquête de l'enquête, les agents enquêteurs établissent un procès verbal qui constate les manquements aux règles de facturation ou l'absence de tels manquements. La liste des documents dont une copie a été délivrée est annexée au procès verbal, s'il y a lieu. Le procès verbal est signé par l'administration et l'assujetti ou son représentant qui peut faire valoir ses observations dans un délai de dix (10) jours. En cas de refus de signer le procès verbal, mention en est fait audit procès verbal dont une copie est remise à l'intéressé. Le refus de signer est considéré comme une acceptation tacite des termes du procès verbal.

1.1.6. Le droit de visite et de saisi

Le droit de visite résulte des dispositions de l'article 907 du C.G.I. Il vise la recherche des infractions à la législation des impôts indirects et peut s'exercer en tous lieux, aussi bien professionnel que d'habitation où les pièces et documents pourraient se trouver.

⁶ Circulaire du 20-08-2004 n° 0006779/MEF/DGID/BLEC.

⁷ Circulaire du 20-08-2004 n° 0006779/MEF/DGID/BLEC.

Pour rechercher les infractions à la législation des impôts indirects, les inspecteurs des Impôts et des Domaines disposent d'un droit de visite, non seulement, des locaux professionnels et des dépôts de toute nature, mais encore dans les locaux à usage d'habitation.

Les visites effectuées dans les locaux servant exclusivement à l'habitation, pour la recherche et la constatation des infractions à la réglementation des impôts indirects, doivent être, préalablement autorisées par une ordonnance du Président du Tribunal Régional territorialement compétent, fixant les conditions du droit de visite ou à l'autorisation préalable du juge de police du lieu ou doit s'exercer ce contrôle.

Toutefois, lorsque les marchandises transportées ou détenue, en contravention avec les règles édictant les taxes indirectes, sont, au moment d'être saisies, introduites dans un local d'habitation, les inspecteurs des Impôts et Domaines peuvent les suivre, sans être tenu d'en référer à la juridiction compétente.

Dans ce cas les inspecteurs doivent, toutefois, se faire, se faire assister d'un officier de police judiciaire. Les officiers de police sont tenus de déférer à la réquisition qui leur est faite, et qui est mentionnée et tête du procès verbal.

Dans ce chapitre nous avons vu que l'Administration fiscale est dotée des moyens conséquents pour corroborer les éléments de déclaration des contribuables à la réalité des opérations. Ces différents moyens d'action permettent de dérouler diverses procédures et formes de contrôles.

Chapitre 2 : Les différentes formes de contrôle

Le contrôle fiscal constitue la contre partie du système fiscal essentiellement déclaratif. Il englobe les différentes procédures qui permettent à l'Administration fiscale de contrôler l'exactitude et la cohérence des mentions portées sur les déclarations souscrites ; de réparer les omissions, les insuffisances et les erreurs d'imposition.

En effet, les déclarations établies par les contribuables sont présumées sincères et les comptabilités tenues régulières et probantes jusqu'à ce que l'administration fiscale apporte la preuve du contraire à travers la mise en œuvre d'un certain nombre de procédés de contrôle prévus en la matière. Le contrôle fiscal permet, donc, de s'assurer de la sincérité des déclarations souscrites. Il permet également de traduire concrètement le principe de l'égalité devant l'impôt par le biais de redressements et de sanctions fiscales à l'égard des personnes ne s'acquittant pas ou peu convenablement de leurs obligations fiscales. Le droit de contrôle de l'administration s'exerce à travers diverses procédures que sont le contrôle formel, le contrôle sur pièces et le contrôle sur place.

2.1. Le contrôle formel

Le contrôle formel s'exerce sur les déclarations des assujettis, au moment de leur dépôt au niveau des services d'assiette et de contrôle. Cette procédure de contrôle vise la rectification des erreurs matérielles constatées sur ces déclarations, ainsi que la vérification des différentes mentions exigées sur celles-ci. Ce contrôle s'exerce aussi sur les calculs opérés sur la déclaration et l'exactitude des sommes qui y sont portées, de même que leur concordance avec celles versées en guise de paiement des droits liquidés.

2.2. Le contrôle sur pièces

Le contrôle sur pièces s'exerce dans les locaux de l'administration. L'agent contrôleur utilise, pour ce faire, les éléments qu'il détient dans le dossier du contribuable, qu'ils soient issus de ses déclarations, ou qu'ils aient une autre origine, notamment les recoupements divers, les bulletins de renseignements ou toutes autres informations qui lui parviennent de diverses sources. Il peut aussi demander au contribuable de lui apporter des éclaircissements par rapport à toute incohérence qu'il aurait notée dans les déclarations de celui-ci.

Le contrôle sur pièces est effectué dans les bureaux de l'administration. Cela signifie que les contribuables ne sont pas tenus informés de ces investigations, à moins que des anomalies ou des incohérences ne soient détectées. Le contrôle sur pièces touche aussi bien les entreprises

que les particuliers. Il peut porter sur l'impôt sur le revenu, la TVA, l'impôt sur les sociétés, les droits de successions, etc.

Avec le contrôle sur pièces, l'administration fiscale procède à l'examen de la déclaration établie par le contribuable à la lumière des informations qu'elle est susceptible d'avoir à sa disposition ou qu'elle peut demander. Ces informations peuvent être obtenues par l'exercice du droit de communication dont dispose le service des impôts. Ces informations peuvent être des déclarations fiscales de tiers, des informations recueillies auprès de tiers, des fichiers informatiques, des données bancaires, etc.... L'administration vérifie la concordance de la déclaration fiscale du contribuable avec les informations qu'elle détient.

A la suite d'un contrôle sur pièces, le service des impôts peut adresser une demande d'éclaircissements ou de justifications. Si aucune réponse n'est donnée à cette demande, l'Administration peut taxer d'office. Si la réponse est jugée incomplète, il est possible qu'une mise en demeure d'offrir une réponse mieux argumentée et ce dans un délai de 30 jours. Cependant il n'y a pas une obligation de répondre à cette demande, même si cela peut précipiter un contrôle plus approfondi.

En cas d'anomalies particulièrement évidentes, l'administration peut entamer un redressement, aujourd'hui appelée « procédure de rectification ».

2.3. Le contrôle sur place

Le contrôle sur place résulte des dispositions des articles 903 et 904 du C.G.I qui fixent le principe et les modalités de ce contrôle qui, lui-même, vise à vérifier la comptabilité et les documents détenus par les assujettis, permettant d'asseoir et de contrôler les impôts, droits, taxes et redevances prévus audit Code. Ce contrôle s'exerce au domicile déclaré par le contribuable. Il peut consister, soit en une Vérification de Situation fiscale personnelle, soit en une Vérification de Comptabilité.

2.3.1. La vérification de comptabilité

La vérification de comptabilité représente l'une des formes principales de mise en œuvre du contrôle fiscal sur place. Les agents des Impôts et des Domaines ayant au moins le grade de contrôleur, peuvent vérifier sur place, en suivant les règles prévues par le présent Code, la comptabilité et les documents détenus par les assujettis, permettant d'asseoir et de contrôler les impôts, droits taxes et redevances visée au présent Code.

Ils sont à cet effet, habilités à constater sur place ou sur documents, les minoration de droits ou de base, les déductions abusives et toutes les infractions aux obligations prévues au présent Code.

Une vérification de comptabilité implique, au-delà du simple examen de la comptabilité, une confrontation des renseignements extracomptables avec les données comptables qui se trouvent à la base des déclarations souscrites.

La vérification de comptabilité se définit par les critères suivants :

- examen sur place des documents comptables,
- le contrôle de la sincérité des déclarations souscrites,
- la comparaison des déclarations et de la comptabilité,
- l'établissement, si nécessaire, d'impositions supplémentaires.

Une vérification de comptabilité a pour objectif d'examiner les écritures comptables d'une entreprise, que celle-ci soit individuelle ou sous forme de société. Ces écritures comptables sont alors confrontées à certaines données ou faits pour vérifier l'exactitude des déclarations.

La vérification de comptabilité se déroule sur place (dans l'entreprise) et peut porter sur les toutes les catégories d'impôts et taxes.

Un avis de vérification prévient l'entreprise concernée qu'une procédure est intentée contre elle. Cet avis devra comprendre la période et l'impôt vérifiés, le nom et les coordonnées du ou des fonctionnaires des impôts chargés du contrôle, le nom et les coordonnées de son supérieur hiérarchique et ceux de l'interlocuteur départemental. Cet avis est nécessairement accompagné de la Charte du contribuable qui résume les droits dont bénéficie le contribuable pendant toute la durée de la procédure. (Voir partie garanties du contribuable).

2.3.2. La vérification de situation fiscale personnelle

La Vérification de Situation fiscale personnelle ou encore Examen de la situation fiscale personnelle, est l'opération par laquelle l'administration contrôle la cohérence entre, d'une part, les revenus déclarés d'une personne physique et d'autre part, sa situation patrimoniale, sa situation de trésorerie et les éléments du train de vie de son foyer fiscal, en vue d'assurer, éventuellement, l'établissement des impôts et taxes éludés. Il peut concerner les résidents fiscaux mais également des non-résidents si ceux-ci sont soumis à l'impôt sur le revenu.

L'ESFP⁸ ou VASP⁹ représente la procédure de contrôle la plus répandue pour les particuliers, cette procédure de vérification fiscale consistant à contrôler la concordance entre les revenus déclarés d'un contribuable et sa situation patrimoniale, ses flux de revenus et son train de vie.

L'objectif de l'ESFP ou VASP est de vérifier l'ensemble des documents relatifs aux encaissements et décaissements du contribuable, mais aussi de contrôler les « comptes mixtes » (privés et professionnels). Ce contrôle s'effectue soit dans les locaux de la direction générale des impôts et des domaines (DGID), soit, sur demande, au domicile du contribuable.

Le point de départ d'un ESFP est l'envoi par l'administration d'un avis de vérification.

A l'occasion du premier rendez-vous, l'inspecteur va demander au contribuable :

- la liste de ses comptes en banque sénégalais et étrangers
- la copie de l'ensemble de ses relevés bancaires
- L'évaluation du patrimoine
- les détentions mobilières et immobilières
- etc.

C'est à travers les différents rendez-vous au cours desquels une batterie de questions sera posée, que l'inspecteur va obtenir les informations et les documents qui lui manquent. Il faut porter une attention extrême aux questions qui sont adressées puisqu'elles ont un lien direct avec la raison du redressement.

La première opération du vérificateur est celle dite de la « balance de trésorerie » qui consiste à comparer les revenus déclarés avec les éléments du train de vie du contribuable, son patrimoine, son épargne, etc.... Si des discordances apparaissent ou des dépenses sont jugées injustifiées ou en cas de crédit sur des comptes non justifiés, le vérificateur adresse une demande d'éclaircissement ou de justification.

La demande d'éclaircissement ou de justification apparaît généralement sous la forme d'un document conséquent qui réclamera de la part du contribuable une lecture approfondie ainsi que la réunion de nombreux éléments. Le contribuable doit répondre à la demande de justifications dans un délai inférieur à deux (2) mois. Cette réponse doit être correctement argumentée et contenir les pièces et justifications demandées. Si la réponse est jugée insuffisante, le vérificateur peut mettre en demeure le contribuable d'apporter des précisions complémentaires dans un délai de 30 jours.

⁸ Enquête sur la situation fiscale personnelle.

⁹ Vérification approfondie de situation fiscale personnelle.

Lorsque la réponse ou les compléments de réponse du contribuable font apparaître aux yeux de l'administration que des sommes n'ont pas été imposées ou insuffisamment imposées, le vérificateur envoie une proposition de rectification par lettre recommandée avec accusé de réception. Si le contribuable souhaite contester cette proposition, il dispose d'un délai de 30 jours qui peut être prolongé jusqu'à 60 jours en cas de demande expresse.

Suite à cette réponse, le vérificateur devra justifier de sa décision avant de recouvrer ou non les impositions en recouvrement. Lorsque le contribuable ne répond pas à la proposition de rectification, cela équivaut à une acceptation tacite. En conséquence, le service des impôts procède alors aux redressements indiqués avec application, le cas échéant, des intérêts de retard et des pénalités.

En conclusion, il apparaît que le contrôle fiscal peut revêtir deux formes selon le lieu qu'il se fait. Si c'est à l'intérieur des locaux de l'administration fiscale : Il s'agit du contrôle formel, qui n'implique aucune recherche extérieure aux déclarations, visant à rectifier les erreurs évidentes constatées ou s'assurer que ces déclarations ont bien été souscrites et le contrôle sur pièce, examen critique global et contrôle de cohérence des déclarations, à partir des renseignements et documents figurant au dossier du contribuable.

Si c'est à l'extérieur des locaux de l'administration fiscale il s'agit de la vérification approfondie de comptabilité ou de la vérification de la situation fiscale personnelle, ayant pour objet de s'assurer de la sincérité des déclarations souscrites en les confrontant avec des éléments extérieurs.

En tout état de cause, les diverses procédures de contrôle de l'administration ont la particularité de mettre face à face les agents des Impôts et des Domaines et le contribuable, les premiers ayant, avec eux, la toute puissance de l'administration. C'est la raison pour laquelle il a paru nécessaire au législateur de protéger les contribuables en fixant un certain nombre de limites au pouvoir des agents vérificateurs.

Chapitre 3 : les garanties du contribuable vérifié

Les diverses procédures de contrôle de l'administration, et plus particulièrement la procédure de vérification de comptabilité, ont la particularité de mettre face à face les agents des Impôts et des Domaines et le contribuable, les premiers ayant, avec eux, la toute puissance de l'administration. C'est la raison pour laquelle il a paru nécessaire au législateur de protéger les contribuables en fixant un certain nombre de limites au pouvoir des agents vérificateurs. Certaines règles ont ainsi été édictées en vue d'encadrer la procédure de vérification de comptabilité, et de limiter, quelque peu, le pouvoir des agents de l'administration fiscale. Ces règles sont communément appelées « garanties du contribuable ».

Il est vrai que les garanties du contribuable sont prévues pour toutes les procédures de contrôle, mais celles entourant la procédure de vérification de comptabilité, déjà importantes à leur origine, ont été particulièrement renforcées. Leur importance se mesure d'abord en relation avec la procédure qu'elles encadrent.

En effet, cette procédure est de loin la plus importante de toutes, en raison notamment des grands enjeux qu'elle renferme, en matière de recettes pour le Trésor public, mais aussi des risques énormes qu'elle peut faire peser sur la trésorerie des contribuables. L'importance de ces garanties se mesure aussi à travers les sanctions variées qui s'attachent à leur violation. Le non respect de ces droits peut avoir, comme conséquence, l'annulation de la procédure de redressement en cours. Ces garanties apparaissent ainsi comme la manifestation du souci du législateur de protéger les contribuables face à l'impératif de résultat qui préside souvent à l'action de l'administration fiscale, en général, et des agents vérificateurs en particulier.

Pour passer en revue toutes les garanties offertes au contribuable dans la procédure de vérification de comptabilité, il y a lieu d'opérer un classement chronologique suivant les étapes de la vérification.

3.1. Les garanties préalables à la vérification

Les communications préalables à la vérification occupent une place capitale parmi les garanties offertes au contribuable dans la procédure de vérification de comptabilité, dont elles constituent le fondement.

3.1.1. L'avis de vérification

L'avis de vérification est le document par lequel le contribuable est informé de la vérification envisagée. Il s'agit d'une pièce essentielle qui donne le caractère de premier acte de vérification à la première intervention sur place. Son importance se mesure à l'aune de son contenu, des modalités de sa transmission au contribuable et de sa portée effective.

Il est recommandé aux agents de l'administration des impôts et des domaines de rédiger l'avis de vérification suivant un modèle prévu par la circulaire non datée n° 00219/MFAE/DGI. Mais au-delà de cette réglementation, il importe d'identifier les mentions qui doivent obligatoirement figurer sur ce document.

A ce propos, le C.G.I. prévoit en son article 956 que l'avis de vérification doit porter la mention des « périodes soumises à vérification, ainsi que la nature précise et la date de cette vérification ». L'article 957 du CGI précise qu'il doit aussi porter une « mention spéciale, indiquant aux contribuables qu'ils peuvent se faire assister d'un ou de deux conseils de leur choix ». En outre, il ressort de la circulaire n° 0006779/MEF/DGID/BLEC du 20 août 2004, portant application de la loi 2004-12 du 06 février 2004, modifiant certaines dispositions du C.G.I, que l'avis de vérification doit aussi préciser « entre autres, les impôts, droits et taxes, périodes... » à vérifier.

L'article L.47 alinéa 2 du Livre des Procédures fiscales français prescrit plus ou moins les mêmes mentions.

L'analyse du modèle d'avis de vérification prescrit par la Direction générale des Impôts et des Domaines fait apparaître des mentions relatives au service vérificateur, à la date du début de la vérification, aux périodes à vérifier, aux différents impôts, droits ou taxes, aux documents que le vérificateur souhaite examiner. Ce modèle porte aussi la mention de la possibilité dont dispose le contribuable, de se faire assister par un ou deux conseils de son choix ; de la jonction, à l'avis, de la Charte des droits et obligations du contribuable vérifié ; et, enfin, des personnes auxquelles le contribuable pourra s'adresser en cas de difficultés au cours de la vérification. Toujours selon le modèle, l'avis doit porter la signature du chef de la brigade de vérification ou du chef de service et celle des vérificateurs.

Deux remarques peuvent être faites par rapport à ce modèle d'avis de vérification et aux mentions prescrites, aussi bien au Sénégal qu'en France. D'abord, concernant les mentions relatives au service vérificateur, il y a lieu d'indiquer que l'adresse précise du service ou à défaut, un numéro de téléphone serait une bonne chose pour faciliter les contacts entre le

contribuable vérifié et les supérieurs hiérarchiques du vérificateur. Des contacts fluidifiés entre ceux-ci et le contribuable pourraient, en effet, aider à régler rapidement certains différends qui surviennent en cours de vérification, et, aussi, à gagner du temps qui serait bénéfique autant pour le vérificateur, que pour le contribuable vérifié qui pourrait ainsi voir son hôte particulier en terminer rapidement avec son entreprise.

D'autre part, il est mentionné sur le modèle d'avis de vérification, au titre des documents comptables que le vérificateur demande à examiner, les grands livres, livres journaux, copies de lettres, livre d'inventaire. Même s'il y a lieu de remarquer que cette énumération n'est pas exhaustive, il convient de regretter l'absence de la mention sur ce document de références aux documents comptables informatisés, ceci, au moment où les entreprises ont de plus en plus recours à de tels instruments de gestion. Il est heureux de noter, à ce propos, que les administrations fiscales de l'U.E.M.O.A et celle du Sénégal en particulier semblent avoir pris la mesure de ce problème, elles qui, en février 2004, tenaient un atelier de renforcement visant « à doter les participants des connaissances nécessaires leur permettant de mieux maîtriser l'environnement juridique des contrôles, notamment les droits et obligations du contribuable vérifié en matière informatique, et de mieux comprendre et critiquer les systèmes informatiques (SY M , 1999) ». Il reste à souhaiter que cette volonté soit suivie d'effet et que les comptabilités informatisées soient rapidement prises en compte dans l'avis de vérification de comptabilité qui reste une pièce maîtresse dans cette procédure, et dont l'importance se mesure aussi par rapport à ses modalités de transmission.

La transmission de l'avis de vérification est importante autant par rapport à ses modalités qu'à sa date. Concernant les modalités de transmission de l'avis de vérification, il est conseillé aux agents de l'administration des impôts d'utiliser la lettre recommandée avec accusé de réception prescrit par la note de service N°250 du 17/01/1999. Il est aussi possible d'utiliser le cahier de transmission, surtout lorsque le siège de l'entreprise à vérifier n'est pas très éloigné des bureaux du service vérificateur. L'avis est en principe, et, le plus généralement, envoyé obligatoirement avant toute intervention sur place. Il peut cependant arriver que le vérificateur soit dans l'obligation de procéder à une visite à l'improviste, surtout en cas de danger pour les intérêts du Trésor public. Dans ce cas, l'avis de vérification doit être remis en mains propres au contribuable qui en accuse réception sur un double (NDIAYE M, 2007). Il est, dans tous les cas, conseillé au vérificateur de toujours conserver un double de l'avis de vérification, qui sera annexé au rapport qu'il est tenu d'établir à l'issue de la vérification de comptabilité.

L'avis de vérification est adressé au dirigeant légal de l'entreprise es qualité (COZIAN, 1999). En cas d'utilisation du cahier de transmission ou de remise main à main, tout salarié se trouvant sur place peut normalement récupérer le courrier contre décharge, soit sur le cahier de transmission, soit sur un double.

La loi est muette sur la date d'envoi de l'avis de vérification, et les usages varient d'un pays à l'autre. Au Sénégal, il est ainsi recommandé aux vérificateurs d'envoyer l'avis suffisamment tôt « pour qu'il parvienne au contribuable environ une semaine avant la première intervention sur place (circulaire MFAE/DGID N°021) ».

La portée de l'avis de vérification se mesure par rapport à son rôle dans la procédure de vérification de comptabilité, mais aussi à la sanction attachée à la violation de cette garantie du contribuable. Tout d'abord, il y a lieu de noter que l'avis de vérification sert à préciser la nature du contrôle à effectuer. Il différencie donc la vérification de comptabilité des autres formes d'intervention sur place, que peuvent effectuer les agents des impôts et des domaines, et qui, elles, sont précédées d'un avis de passage. Il permet ainsi « d'éviter toute confusion sur la nature des contrôles¹⁰ » à effectuer et de fixer le point de départ du calcul de la durée de la vérification proprement dite. En effet, en fixant la date de la première intervention sur place, l'avis de vérification permet, autant au contribuable qu'à l'administration fiscale, et, même, le cas échéant, au juge, de calculer avec précision, la durée effective de l'intervention sur place du vérificateur.

Le défaut d'envoi ou de remise de l'avis de vérification avant la première intervention sur place peut rendre nulle la vérification, ainsi que tous les redressements qui pourraient en découler. A ce propos, le C.G.I dispose en son article 956 que « toute vérification sur place doit être précédée, sous peine de nullité de la procédure, d'un avis de vérification... ». Sur la même lancée, la circulaire d'application de la loi 2004-12 du 06 février 2004 cite le défaut d'envoi ou de remise préalable de l'avis de vérification parmi les erreurs sanctionnées de nullité de la procédure.

En cas de contrôle inopiné tendant à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation, ou de l'existence et de l'état des documents comptables, l'avis de vérification est remis au début des opérations.

L'absence, sur l'avis de vérification, de certaines mentions prévues par la loi peut aussi entacher la régularité de la procédure de vérification. Ainsi, le non respect de l'obligation de

¹⁰ Note de Service N°250 du 17-01-1999.

mention sur l'avis de vérification de la nature de l'intervention, des impôts, droits et taxes, et de la période à vérifier ou de la faculté pour le contribuable de se faire assister d'un ou de deux conseils de son choix, est de nature à entacher la régularité de la procédure de vérification, entraînant du coup, concernant la possibilité d'assistance du conseil du moins, « la décharge des majorations et amendes ».

Au-delà de la portée de l'avis de vérification lui-même, on peut aussi s'interroger sur celle des sanctions attachées à la violation de cette garantie du contribuable. Il apparaît en effet que l'administration conserve, toujours, le droit d'entamer une nouvelle procédure de vérification, la seule sanction prévue étant « la nullité de l'imposition supplémentaire et des actes de procédure postérieurs à la vérification ». Il serait ici indiqué de sanctionner plus sévèrement le défaut d'envoi de l'avis de vérification, qui est une condition de fond de la vérification, alors que les mentions qui y figurent, peuvent être considérées comme des conditions de forme de la validité de ce document, et non de la procédure de vérification. Ainsi, le défaut d'envoi ou de remise préalable de l'avis de vérification pourrait être sanctionné de la décharge pure et simple de tous les droits liquidés à la suite de la vérification, et de l'absolution définitive pour toute la période et pour tous les impôts effectivement vérifiés.

L'avis de vérification comporte donc des enjeux du point de vue de son contenu, des modalités de sa transmission et de sa portée. Par ailleurs, il est aussi prévu la remise d'un autre document au contribuable avant l'engagement des opérations de vérification.

3.1.2. La charte des droits et obligations du contribuable vérifié

La charte des droits et obligations du contribuable vérifié accompagne généralement l'avis de vérification. Dans tous les cas, elle doit être remise au contribuable avant le début des opérations sur place. Elle renseigne le contribuable sur le déroulement de la vérification et les limites au pouvoir des agents de l'administration fiscale. De ce fait, elle comporte des mentions prévues par les textes, se transmet selon des normes bien définies, et a une portée non négligeable dans la procédure de vérification. La non remise préalable de la charte entraîne la nullité de la procédure. Il est à préciser que les dispositions contenues dans la charte sont opposables à l'Administration.

L'appellation même de « charte des droits et obligations du contribuable vérifié » renseigne sur le contenu de ce document. Il s'agit en effet d'un relevé, non exhaustif certes, des droits et obligations du contribuable vérifié, tels qu'ils figurent dans les textes législatifs ou

réglementaires, principalement dans le C.G.I. HENNEBELLE (2005) note que « ce document décrit les règles du contrôle fiscal et précise que (le contribuable peut) être accompagné d'un conseil ». L'examen d'un exemplaire de la Charte des droits et obligations du contribuable vérifié fait apparaître deux chapitres : le premier traite des modalités d'exercice du droit de contrôle et de vérification de l'administration. On y retrouve les définitions des différentes formes de contrôle sur place, à savoir, la Vérification de Comptabilité et l'Examen de Situation fiscale personnelle (E.S.F.P), et des indications sur le déroulement du contrôle, avec des précisions sur les obligations du contribuable, d'une part, et les différentes limites au pouvoir des agents de l'administration fiscale, d'autre part, ainsi que les autres droits dont dispose le contribuable faisant l'objet d'une vérification. Le deuxième chapitre renseigne sur les suites et la conclusion du contrôle, en insistant sur la notification de ces suites, les procédures de rehaussement utilisables, les délais de réponse, la possibilité de recours offerte au contribuable, et l'indication de la possibilité qu'il a de formuler une demande motivée, le cas échéant, de remise ou de modération des pénalités légales encourues. La Charte se termine par des précisions sur le caractère non exhaustif de ses dispositions et un renvoi aux dispositions du C.G.I. Il apparaît donc que les mentions contenues dans la charte informent le contribuable surtout sur ses droits avant l'intervention des vérificateurs. Il sait donc, d'avance, jusqu'où ceux-ci peuvent aller et dans quelles conditions ils le peuvent.

La transmission de la Charte ne pose pas beaucoup de problèmes dès lors qu'il est accepté qu'elle accompagne généralement l'avis de vérification de comptabilité (COZIAN, 2007). Elle peut aussi être remise en mains propres au contribuable le jour même de la première intervention sur place. Il importe juste que cette remise ait lieu avant toute opération de vérification.

Les remarques précédemment faites sur la transmission de l'avis de vérification peuvent donc s'appliquer à la Charte. Il y a lieu, cependant, en cas de remise directe, de prévoir une décharge, soit sur une copie de la Charte, soit par mention expresse sur la décharge de l'avis de vérification comme justification de la réception de celle-ci. Cette décharge servirait à protéger les vérificateurs contre des contribuables de mauvaise foi, qui pourraient alléguer la non réception de la Charte, si l'administration ne détenait aucune preuve de cette réception. La Charte conserve par ailleurs une portée, au moins tout aussi importante que celle de l'avis de vérification.

Il est en effet précisé que « les dispositions contenues dans la charte sont opposables à l'administration (MEF/DGID/CGI, 1992) ». Il apparaît ainsi qu'une disposition, quelle qu'elle soit, expressément contenue dans la Charte, est opposable à l'administration, quelles que puissent être ses conséquences dans la procédure en cours. Même s'il s'agit d'un document préétabli, il convient d'apporter la plus grande attention à sa rédaction et surtout au suivi des textes, pour toujours mettre la Charte en adéquation avec les dispositions légales en vigueur. A titre d'exemple, les délais de réponse dont dispose le contribuable peuvent changer d'un exercice à l'autre. Si le vérificateur, ou l'administration d'une manière générale, commet l'erreur de mentionner l'ancien délai au détriment du nouveau, alors même que le premier était plus favorable à l'administration, le contribuable pourra toujours se prévaloir de cette méprise, pour attaquer toute décision se basant sur son retard présumé. Un contribuable pourra, en effet, toujours, se prévaloir des erreurs contenues dans le document que lui a remis l'administration. Le défaut d'envoi de la charte préalablement à l'intervention sur place est une faute entachant la vérification de comptabilité. Mieux, cette faute est sanctionnée de nullité de la procédure, entraînant la décharge de l'ensemble des impositions (droits et pénalités)¹¹. Il appartient donc aux vérificateurs de veiller particulièrement à ce que ce document soit effectivement envoyé au contribuable, et au besoin, à constituer une preuve de sa réception, si possible, par son destinataire. Dans le cas où la charte est transmise en même temps que l'avis de vérification, les vérificateurs gagneraient à chercher des preuves de transmission séparées, à moins d'une précision dans les textes qui voudrait que la réception de l'avis de vérification vaille également celle de la charte. Il conviendrait cependant d'atténuer une telle décision en la conditionnant au défaut de réclamation de la Charte, si elle n'est pas transmise, par exemple, dans la semaine de la réception de l'avis de vérification.

Il serait aussi possible de faire de la charte une condition de validité de l'avis de vérification. Cela reviendrait, comme évoqué ci-dessus, à faire équivaloir la réception effective de l'avis de vérification avec celle de la charte. Une telle décision pourrait par ailleurs laisser au contribuable la responsabilité de la réclamer dans la semaine, si elle fait défaut, ou d'en assumer toutes les conséquences, notamment l'impossibilité de pouvoir se prévaloir de ce vice de procédure. En échange, le contribuable aurait le droit de refuser tout avis de vérification, transmis par cahier de transmission, qui ne serait pas accompagné de la charte. Il pourrait aussi retourner l'avis de vérification « incomplet », pour qu'on y joigne la charte.

¹¹ Circulaire n° 0006779MEF/DGID/BLEC du 0-08-2004 précitée,

Les communications préalables à la vérification se limitent donc à la transmission au contribuable de l'avis de vérification et de la charte du contribuable vérifié, ces deux documents constituant les bases de toute vérification de comptabilité. D'autres communications accompagnent la vérification sur place.

3.2. Les garanties concomitantes à la vérification

Les communications qui ont lieu durant la vérification proprement dite sont capitales pour le bon déroulement de celle-ci. Elles tournent autour du dialogue qui doit s'instaurer entre le vérificateur et le vérifié, des demandes de documents et de leur production, et de la réunion de synthèse qui clôture l'intervention sur place.

3.2.1. Le dialogue entre le vérificateur et le contribuable vérifié

Les communications qui ont lieu durant la vérification proprement dite sont capitales pour le bon déroulement de celle-ci. Elles tournent autour du dialogue qui doit s'instaurer entre le vérificateur et le vérifié, des demandes de documents et de leur production, et de la réunion de synthèse qui clôture l'intervention sur place. Le dialogue entre le vérificateur et le contribuable vérifié n'est pas formalisé. Il appartient donc aux deux parties, et, surtout, au vérificateur de lui donner un contenu. Pour plusieurs raisons, il est conseillé au contribuable de contribuer à le rendre agréable. On peut distinguer un dialogue initial lors de la visite des locaux professionnels et un dialogue permanent durant toute la période que dure l'intervention sur place.

La visite des locaux professionnels est un droit concédé par les textes, législatifs ou réglementaires selon les pays, au vérificateur. La limitation et l'encadrement de cette visite constituent des garanties pour le contribuable. Cette visite se fait le plus souvent lors de la première intervention sur place. Au plan légal, les législations occidentales sont très en avance sur la législation nationale. En Côte d'Ivoire, par exemple, c'est « la loi (qui) accorde expressément aux agents de l'Administration chargés du contrôle en matière d'impôts directs, le droit de visiter les installations professionnelles (GUISSEU, 2001) ». Au Sénégal, il est précisé que « le vérificateur est en droit de procéder à une visite des locaux et installations professionnels... » (COZIAN, 2007), alors qu'au Sénégal, il est juste mentionné, dans le Guide pratique de la Vérification fiscale (G.P.V.F), la possibilité d'une telle visite.

Le C.G.I sénégalais est aussi muet sur les conditions de déroulement de la visite des locaux. Néanmoins, la raison voudrait que celle-ci se déroule durant les heures de travail du personnel

dirigeant ou du comptable, dans la mesure où celles-ci correspondent aux heures de travail de l'administration. Durant la visite des locaux professionnels, le dialogue peut s'établir, autant avec le dirigeant de l'entreprise qu'avec ses conseils, ou avec les techniciens trouvés à leurs postes de travail. Il appartient au vérificateur de donner un contenu à ce dialogue et de réussir son premier contact avec le contribuable. De ce premier contact dépendent, en effet, l'ambiance générale de la vérification et le débat contradictoire qui s'établira entre le vérificateur d'une part, et le vérifié et ses conseils d'autre part.

Le climat général de la vérification dépend, très souvent, du premier contact qui s'établit lors de la première intervention sur place. Les deux parties gagneraient donc à installer un climat de confiance, en vue du jeu des questions-réponses auquel elles seront amenées à se livrer. Il apparaît, en effet, que le vérificateur peut, à tout moment de son intervention, demander des éclaircissements, des renseignements, des explications écrites ou le plus souvent, verbales au vérifié. HENNEBELLE(2005) note, à ce propos, que « l'inspecteur a le droit de poser des questions ». Les modalités de ce débat peuvent être fixées d'un commun accord. Ainsi, le contribuable peut, par exemple, demander au vérificateur de lister ses questions et de les lui remettre en fin de journée. Le contribuable devra, dans ce cas, veiller tout particulièrement à répondre succinctement à toutes les questions du vérificateur et ce, dans les meilleurs délais, pour ne pas dire le lendemain de la remise de la liste.

Un tel débat permet par ailleurs « au vérificateur de présenter ses observations sur la comptabilité et au contribuable de s'expliquer sur les discordances ou anomalies relevées (BA, 2005) ». Il n'est cependant pas nécessaire, pour le contribuable, d'être à chaque minute au service du vérificateur. Il convient donc de trouver la meilleure solution, pour permettre à ce dernier de faire son travail, sans pour autant entraver, plus qu'il ne faut, la marche de l'entreprise. Il est ainsi expressément recommandé aux vérificateurs de « faire preuve de tact, voir de courtoisie et d'une attitude toujours correcte à l'égard des contribuables¹² ». L'intérêt de ce dialogue réside, pour le contribuable, dans le fait qu'il peut, dès la vérification, apporter des explications sur les potentiels chefs de redressements. Des arguments clairs et convaincants peuvent ainsi éviter une notification de redressements qui seraient mal fondés, et à laquelle notification, il faudrait quand même répondre.

L'attitude du contribuable face aux questions du vérificateur peut aussi avoir son importance dans le cadre de l'instruction d'une éventuelle demande de remise des pénalités légales encourues. En effet, le refus de collaboration, les intimidations ou autres obstacles au contrôle

¹² Circulaire non datée n° 00219/MFAE/DGI précitée.

sont autant d'arguments qui empêcheraient le vérificateur de plaider en faveur d'une baisse conséquente de ces pénalités, alors qu'une attitude correcte, à défaut d'être courtoise, sera toujours bien appréciée. Dans tous les cas, il appartient au vérificateur, par les questions qu'il pose, de donner un contenu au dialogue avec le contribuable, alors que ce dernier a tout intérêt à ce que celui-ci se déroule dans une excellente ambiance, surtout qu'il devra aussi répondre aux demandes de documents

3.2.2. La demande et la production des documents

Dans le cadre de la vérification de comptabilité, le vérificateur peut demander au contribuable la présentation de tous les documents comptables tenus par l'entreprise, ainsi que les pièces justificatives des écritures comptables. L'agent des impôts peut ainsi demander la production des relevés de comptes bancaires, de comptes de chèques postaux, de comptes d'épargne, des comptes non commerciaux ou personnels d'une personne physique¹³. Cependant, la présentation de ces documents ne peut être exigée du contribuable, l'agent vérificateur pouvant toujours exercer son droit de communication auprès des banques et autres organismes tel que le souligne le Guide pratique de la vérification, le cas échéant.

En outre, l'agent vérificateur « ne peut exiger, ni la présentation d'un document non obligatoire, ni la copie d'un document ». En effet, la présentation d'un document n'ayant aucune valeur comptable, ni aucune incidence sur la tenue de la comptabilité, ne peut être exigée du contribuable. De même, des documents personnels des employés, des dirigeants ou des associés de l'entreprise ne pourraient être réclamés, quand bien même ils seraient détenus dans les locaux de l'entreprise, sauf pour le vérificateur à user de son droit de communication, qui ne peut s'exercer en même temps que la vérification de comptabilité au sein de la même entreprise. L'obligation de présentation des documents comptables emporte celle de leur conservation. Ainsi, l'article 953 du CGI exige des entreprises la conservation de ces documents et des pièces justificatives, pendant une durée de dix (10) ans. Cette limitation s'impose corrélativement au vérificateur. En effet, celui-ci ne peut, même dans les cas où la loi lui permet de vérifier certaines écritures, dont l'exercice d'origine est prescrit, exiger la présentation d'un document datant de plus de dix (10) ans au moment de la vérification.

Le lieu de la présentation des documents constitue aussi une garantie du contribuable. Ce lieu est en principe le siège de l'entreprise. Mais, le contribuable peut demander que la vérification et partant, la présentation des documents, se fassent en un autre lieu.

¹³ Circulaire non datée n° 00219/MFAE/DGI précitée.

La limitation du pouvoir du vérificateur quant à la présentation des documents ne fait pas obstacle à la satisfaction de sa requête. En effet, dans un esprit de conciliation, le contribuable peut, de lui-même et sans contrainte aucune, renoncer à certains de ses droits, dans la mesure où cela ne mettrait pas en péril son activité, ni ses intérêts. Ainsi, rien ne s'oppose à ce qu'il fasse lui-même des copies de certains documents, pour le vérificateur qui en fait la demande. C'est là une attitude qui serait bien appréciée, surtout lors de l'instruction d'une éventuelle demande de réduction ou de remise des pénalités. Il y a cependant lieu pour le vérificateur de ne pas abuser de telles facilités que pourrait lui accorder le contribuable. Il se peut, en effet, que tout cela se fît dans le dessein inavoué de le mettre mal à l'aise au moment de tirer les conséquences de la vérification, qui, toujours, se termine par une réunion de synthèse verbale.

3.2.3. La réunion de synthèse

Avant de mettre un terme à ses opérations sur place, le vérificateur doit tenir une réunion de synthèse avec le contribuable vérifié, normalement assisté de son (ou de ses) conseil(s). L'importance de cette réunion se mesure à travers les informations qui y sont échangées et par sa portée dans la procédure de vérification.

La réunion de synthèse est donc un entretien final entre le vérificateur, d'une part, et le contribuable vérifié et ses conseils, d'autre part. Elle porte essentiellement sur deux points :

les infractions constatées, les motifs et l'importance des rehaussements envisagés ;

les observations que le vérificateur fait à ses interlocuteurs pour remettre, dans le futur, l'entreprise dans la voie de la régularité impliquant le respect des obligations d'ordre comptable et fiscal.

Le contribuable a, en effet, besoin de savoir ce que l'on pourrait lui reprocher, voire les conséquences financières qui pourraient en découler. Il peut ainsi, au cours de la même séance, présenter ses observations sur les infractions relevées. Par ailleurs, bien des questions, qui n'avaient pas trouvé de réponse lors du débat contradictoire durant la vérification, peuvent être résolues au cours de la réunion de synthèse. Le contribuable peut aussi lors de cette réunion, demander des explications ou des éclaircissements sur certains points de désaccord. De même, toute question tendant à remettre l'entreprise sur le droit chemin serait la bienvenue. Ainsi, le vérificateur peut, de ce fait, avoir l'occasion de jouer un rôle de conseiller auprès du contribuable, en lui rappelant, notamment, ses obligations comptables et fiscales, et en insistant, plus particulièrement, sur celles ayant fait l'objet d'infractions relevées lors de la vérification.

L'article 964 bis du CGI alinéa 2 stipule que « la réunion est sanctionnée par un procès-verbal sommaire, établi par le vérificateur, et dûment signé par les deux parties ». Le contribuable peut, pour des raisons qu'il n'est pas tenu de formuler, refuser de signer le procès-verbal. Dans ce cas, il en sera fait expressément mention, sur ce document, par le vérificateur chargé de le dresser.

La réunion de synthèse verbale constitue donc un premier lieu de restitution des constatations effectuées par le vérificateur, qui sont ainsi portées, de façon verbale, à la connaissance du contribuable vérifié. Celui-ci peut présenter ses observations, tout comme il peut profiter de cette réunion pour s'informer davantage quant à ses obligations, demande à laquelle il serait conseillé au vérificateur d'apporter instamment une réponse. La réunion de synthèse verbale peut aussi avoir des incidences sur la régularité de la procédure de vérification.

La portée de la réunion de synthèse verbale se mesure à deux niveaux. D'une part, c'est elle qui met fin à l'intervention du vérificateur sur place. D'autre part, sa non tenue a des influences sur la régularité de la vérification.

La réunion de synthèse marque donc la date de la dernière intervention sur place du vérificateur, et met ainsi fin à la vérification. Après sa tenue, le vérificateur n'est plus en droit de revenir au sein de l'entreprise, pour une nouvelle vérification des mêmes impôts et pour la même période, sauf dans les cas expressément prévus par le C.G.I. La note de service N°29 du 12 janvier 1999 du Directeur général des Impôts et des Domaines, précisant la date d'achèvement de la vérification de comptabilité, la fait correspondre à celle de la réunion de synthèse verbale¹⁴. La même note rend la tenue de cette réunion « obligatoire après toute intervention sur place, sauf en cas de carence avérée du contribuable ». La loi 2004-12 du 06 février 2004 modifiant certaines dispositions du C.G.I. est venue consacrer les précisions de la note de service sus évoquée, à travers un nouvel article 964 bis inséré audit Code.

En tant que date d'achèvement de la vérification, la date de la tenue de la réunion de synthèse verbale permet aussi de contrôler la durée effective de l'intervention du vérificateur sur place qui, dans certains cas, est limitée à trois mois. Ainsi, en partant de la date de la première intervention, donnée par l'avis de vérification, il est possible de savoir si la durée légale de la vérification a été dépassée ou non, ce qui peut, par ailleurs avoir des incidences sur la régularité de la procédure de vérification.

¹⁴ Note de service n° 29/DGID du 12-01-1999.

Le non respect de l'obligation de tenue de la réunion de synthèse est une violation des règles de procédure, dont peut se prévaloir le contribuable. La circulaire d'application de la loi 2004-12 précitée cite, en effet, la non tenue de celle-ci parmi les erreurs pouvant affecter la vérification de comptabilité¹⁵. La sanction attachée à cette faute est, aux termes du même texte, « la décharge des majorations et amendes et non des droits dus en principal et des intérêts de retard¹⁶ ». La réunion de synthèse permet, au même titre que l'avis de vérification, de circonscrire la vérification dans une fourchette de temps, que l'une et l'autre limitent. Cette question peut donc être considérée comme une question de fond de la procédure, et, en tant que telle, les sanctions attachées à sa violation pourraient être plus sévères. Aussi, la décharge pure et simple de tous les droits établis suite à la vérification, et la prescription pour la période vérifiée ne nous semblent pas être des sanctions trop sévères pour un tel manquement.

A l'issue de la procédure, le contribuable doit, en principe, être informé des suites de la vérification. Son droit à l'information se prolonge ainsi après l'intervention du vérificateur sur place.

3.3. Les autres garanties offertes au contribuable dans la procédure de vérification

Les autres garanties offertes au contribuable dans la procédure de vérification de comptabilité regroupent toutes celles qui ne peuvent être comprises ni dans les droits du contribuable à l'information, ni dans les limitations temporelles à l'exercice de la vérification. Il est difficile de leur trouver un trait commun, mais on peut les classer selon qu'elles sont liées à la personne de l'agent vérificateur, qu'elles constituent des facultés laissées à l'appréciation du contribuable ou d'autres limitations à l'action des vérificateurs.

3.3.1. Les garanties liées à la personne du vérificateur

Le droit de procéder à une vérification de comptabilité est strictement réservé à certains agents de l'administration fiscale. Il ressort en effet des dispositions de l'article 903 du C.G.I que ce droit n'est conféré qu'aux seuls agents ayant au moins le grade de Contrôleur des impôts et des domaines. Cet article est ainsi libellé : « les agents des Impôts et des Domaines, ayant au moins le grade de contrôleur, peuvent vérifier sur place... la comptabilité et les documents détenus par les assujettis, permettant d'asseoir et de contrôler les impôts, droits, taxes et redevances... ». Il apparaît, à la lecture de ces dispositions, que seuls les

¹⁵ Circulaire ministérielle n° 0006779/MEF/DGID/BLEC du 20-08-2004, p. 93.

¹⁶ Circulaire ministérielle n° 0006779/MEF/DGID/BLEC du 20-08-2004, p. 93

Inspecteurs et les Contrôleurs des impôts et des domaines sont habilités à procéder à des opérations de vérification de comptabilité.

Dans le même ordre d'idées, les notifications de redressements ou d'absence de redressements, faisant suite à l'exercice sur place du droit de contrôle de l'administration, et, plus particulièrement, à une vérification de comptabilité, sont établies sous la responsabilité d'un agent ayant au moins le grade d'Inspecteur des impôts et des domaines qui signe ou contresigne ce document, selon qu'il l'ait lui-même établi, ou qu'il ait été établi par un Contrôleur des impôts et des domaines. C'est, en effet, ce qui ressort de la lecture des dispositions de l'article 959 du C.G.I qui prévoit que « les Inspecteurs des Impôts et des Domaines, après tout contrôle, doivent obligatoirement envoyer à l'assujetti contrôlé, selon le cas, soit une notification de redressements, accompagnée ou non de procès-verbaux, soit une notification d'absence de redressements, accompagnée ou non de procès-verbaux, constatant les infractions ou consignat les déclarations verbales des assujettis entendus ou vérifiés ».

Il est aussi permis à des agents de service différents de procéder ensemble aux opérations de vérification, pourvu qu'ils le fassent pour le compte d'un seul et même service, compétent territorialement et matériellement, et que ces agents soient eux-mêmes compétents pour procéder à des vérifications de comptabilité. De même, des agents stagiaires peuvent accompagner le vérificateur. Il lui est aussi donné la possibilité de requérir et d'obtenir, le cas échéant, l'assistance de la force publique selon l'article 906 du CGI.

Par ailleurs, la loi 2004-12 du 06 février 2004, portant modification de certaines dispositions du C.G.I a apporté, à travers l'article 903 *in fine*, une innovation majeure dans la procédure de vérification de comptabilité, en permettant désormais aux vérificateurs, en cas de besoin, de « se faire assister par des agents de l'Etat, d'organismes placés sous la tutelle de l'Etat, ou par des personnes qualifiées issues du secteur privé, pouvant (leur) apporter une expertise dans le domaine professionnel du contribuable vérifié¹⁷ ». Ces agents peuvent être de compétences très variées, et ne sont soumis à aucune restriction, relativement à leurs grades ou à leurs fonctions.

La qualité des agents compétents pour procéder à la vérification de comptabilité est très importante pour la régularité même de la procédure. Ainsi, une vérification opérée par un agent n'ayant pas le grade prévu pour ce faire encourt, en principe, la nullité, même si les textes sont muets en ce sens. Seulement, le droit commun devrait pouvoir s'appliquer en la

¹⁷ Circulaire n° 0006779/MEF/DGID/BLEC du 20-08-2004

matière, et l'incompétence matérielle de l'agent ayant procédé à la vérification devrait être une cause de nullité, même si les textes prévoyaient auparavant la possibilité pour de tels agents, ceux d'assiette notamment, d'agir avec l'autorisation d'un Inspecteur des impôts et des domaines¹⁸. De telles dispositions semblent cependant être tombées en désuétude.

A coté de sa qualité professionnelle, le comportement de l'agent vérificateur peut aussi avoir son influence sur les opérations de vérification. Les actes des vérificateurs se font par ailleurs sous le contrôle au moins d'un supérieur hiérarchique.

3.3.2. Assistance d'un ou de deux conseils, au choix du contribuable

Le contribuable sur lequel s'exerce le droit de contrôle de l'administration a la possibilité de se faire assister par un conseil. Ce droit est particulièrement important dans la procédure de vérification de comptabilité. Le droit du contribuable à l'assistance d'un conseil est une des garanties fondamentales du contribuable dans la procédure de vérification de comptabilité. Il s'agit là d'une des rares garanties qui peut difficilement être interprétée comme une limitation directe au pouvoir des vérificateurs. En fait de droit, il s'agit en réalité d'une faculté offerte au contribuable, qui peut en user comme il peut s'en passer.

Le Guide pratique de la Vérification fiscale pose en effet comme principe qu'« un contribuable ou redevable peut toujours se faire assister d'un conseil de son choix », qu'il fait connaître aux agents des Impôts et des Domaines chargés de le vérifier. Le choix du conseil incombe donc au contribuable, qui a seulement l'obligation, une fois son choix fait, d'en informer le vérificateur. Il en sera de même chaque fois qu'il décidera de changer de conseil en cours de vérification, cette possibilité étant laissée à sa disposition.

Le droit du contribuable à l'assistance d'un conseil est tellement installé au cœur de la procédure de vérification que sa mention est exigée sur presque toutes les correspondances que l'administration fiscale adresse au contribuable, avant l'engagement de l'intervention sur place, pendant ou après celle-ci. Il en est ainsi de l'avis de vérification, de la demande de renseignements ou d'éclaircissements, ou de la notification de redressements ou d'absence de redressements, ou encore de l'envoi d'un procès-verbal. Par ailleurs l'obligation de cette mention figure en bonne place sur la Charte des droits et obligations du contribuable vérifié. De plus, le droit du contribuable à l'assistance d'un conseil conserve une portée considérable.

Le droit du contribuable à l'assistance d'un conseil a une portée considérable dans la procédure de vérification de comptabilité. En effet, lorsqu'un contribuable veut user de son

¹⁸ Circulaire n° 00219/MFAE/DGI non datée

droit de se choisir un conseil pour l'assister, l'administration ne peut en aucune manière s'y opposer. Au contraire, elle doit lui donner le temps nécessaire pour ce faire. C'est ce qui explique, entre autres, le décalage prévu entre l'envoi de l'avis de vérification et la première intervention sur place. Par contre, un contribuable qui n'a pas profité de cette période pour faire son choix, ni pour demander le recul de la date de la première intervention, ne peut plus invoquer ce motif pour demander la suspension des opérations de vérification, si celles-ci ont commencé entre temps. Il pourra, tout au plus, faire son choix et en informer le vérificateur.

Le conseil choisi par le contribuable peut assister à toutes les opérations de vérification. En aucun cas, le vérificateur ne peut s'opposer à sa présence. Mieux, il a plutôt intérêt à entretenir les meilleurs rapports possibles avec lui, étant donné que la plupart du temps, c'est celui-ci qui sera mis au devant, dans le cadre des communications concomitantes à la vérification. C'est le plus souvent à lui, en effet, que le vérificateur aura à demander les renseignements ou documents qu'il souhaitera consulter. De plus, il est aussi à noter que même si le contribuable assiste de lui-même à la vérification de comptabilité, il aura tendance à ne répondre à aucune interrogation sans avoir au préalable consulté son conseil. Ainsi, le débat contradictoire dont nous avons parlé plus haut concerne, dans la réalité, le plus souvent le vérificateur et le conseil du contribuable. Le droit du contribuable à l'assistance d'un conseil est, certes, très important dans la procédure de vérification de comptabilité, mais c'est surtout le défaut de sa mention sur les correspondances qu'adresse l'administration au contribuable qui a les conséquences les plus importantes. En effet, ce défaut de mention est de nature à entacher la procédure d'une irrégularité pouvant elle-même causer la décharge des majorations et amendes¹⁹, s'il porte sur l'avis de vérification. La même sanction peut s'appliquer, si ce droit du contribuable n'est pas mentionné sur le procès-verbal ou la notification de redressements, autres documents sur lesquels cette mention est exigée et, ce, qu'il y ait ou non contrôle sur place.

Au delà de sa portée, le droit du contribuable à l'assistance d'un conseil trouve aussi son importance dans le rôle même de ce conseil aux cotés du contribuable, dans la procédure de vérification de comptabilité.

On peut retenir, au sortir de ce chapitre, que le système fiscal sénégalais laisse au contribuable la responsabilité de la détermination, de la déclaration et du paiement de l'impôt, et que toutes ces opérations se déroulent sous le contrôle strict des agents de l'administration fiscale. Cependant le législateur n'a pas laissé le contribuable désarmé face au fisc, il leur a

¹⁹ Circulaire n° 0006779/MEF/DGID/BLEC du 20-08-2004, p. 95.

octroyé des garanties les unes plus importantes que les autres. Ainsi, nous avons pu constater la place très importante qu'occupent les droits du contribuable à l'information parmi ces garanties. Il y a juste à souhaiter à ce niveau la prise en compte des systèmes informatisés de comptabilité par l'avis de vérification, et un renforcement de la sanction de la violation de certaines garanties, en particulier, le défaut d'envoi ou de remise de l'avis de vérification préalablement à toute intervention sur place et la non tenue de la réunion de synthèse verbale.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 4 : Méthodologie de l'étude

La méthodologie de l'étude sert à définir les outils qui nous ont permis de mener les recherches à terme en reprenant très succinctement les démarches et les résultats du travail. Elle décrit la stratégie adoptée et les outils utilisés.

4.1. Modèle d'analyse

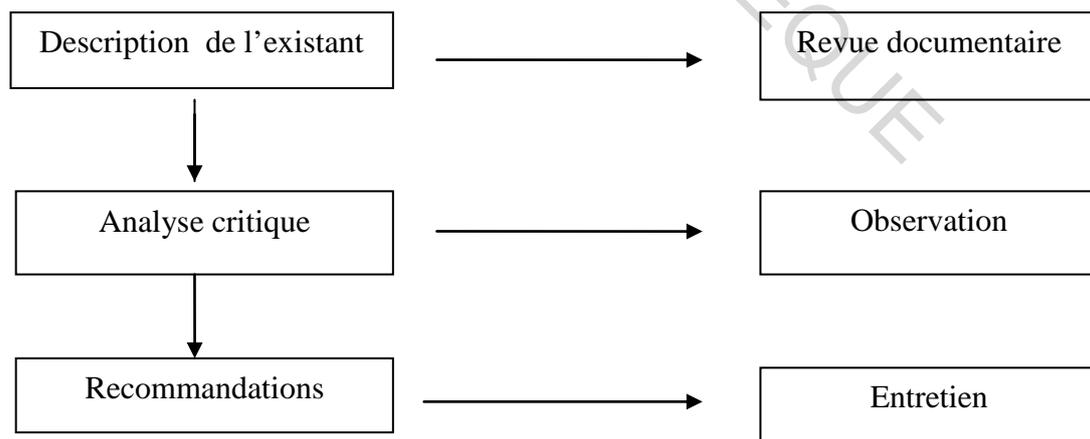
Après notre revue littéraire sur les objectifs du contrôle fiscal, nous allons élaborer un modèle d'analyse qui nous servira de référence dans le cadre de notre étude. Le présent chapitre porte sur l'élaboration d'un modèle conceptuel et sera pour nous la plate forme pour exposer notre démarche en vue de répondre à notre problématique. C'est le canevas qu'il faut suivre pour mener à bien notre mission.

Dans la première partie de notre étude nous allons recueillir les informations nécessaires à l'identification du dispositif existant en matière de contrôle fiscal notamment les moyens dont disposerait l'administration fiscale.

Dans la deuxième partie, nous nous attellerons à faire une analyse critique de l'environnement du contrôle fiscal au Sénégal, à donner des recommandations pour améliorer le rendement des résultats et à recenser les conséquences du contrôle fiscale.

L'aboutissement des différentes phases requiert le recours aux techniques de collecte et d'analyse. IL est illustré à travers la figure n°1.

Figure N°01 : Modèle d'analyse



Source : nous même

4.2. Collecte des données

Pour une connaissance générale de l'environnement et pour une bonne connaissance du fonctionnement du contrôle fiscal au Sénégal, nous utiliserons des outils nécessaires à la collecte des données notamment l'analyse documentaire, l'observation et l'entretien.

4.2.1. La Revue documentaire

Elle consiste à prendre connaissance de l'ensemble des documents susceptibles d'aider à comprendre et à analyser l'environnement du contrôle fiscal. Elle retrace et centralise tous les recueils, les procédures et les méthodes qui traitent de la problématique du contrôle fiscal. Il s'agit des documents qui font la synthèse de toutes les publications sur la problématique du contrôle fiscal en réunissant les différents articles qui ont été consacrés à ce sujet ou à ce thème notamment des ouvrages généraux, des ouvrages spécialisés, des revues, des rapports d'études, des thèses, des mémoires... Ces ouvrages nous ont donné une connaissance générale sur le thème et ont permis d'élaborer un plan de travail beaucoup plus scientifique.

4.2.2. L'observation

L'observation consiste à voir ce que font les autres. Il nous guide initialement lors des entretiens et nous servira ensuite pour valider les descriptions obtenues. Selon THIETART « L'observation est un mode de collecte de données par lequel le chercheur observe de lui-même, de visu, des processus ou des comportements se déroulant dans une organisation pendant une période de temps délimité. » L'observation physique est un outil d'application universelle. Car tout est observable. Il existe deux types d'observations : l'observation non participante qui permet au chercheur de conserver un point de vue externe et l'observation participante qui permet de conserver une approche interne. Nous avons adopté cette dernière approche qui a consisté pour nous, en tant que fonctionnaire de l'administration fiscale, à observer le mode de fonctionnement de chaque brigade tout en participant au processus de contrôle.

Cependant, nous devons noter que, par ce canal, nous ne pouvons pas avoir toutes les informations. C'est pourquoi nous avons utilisé l'entretien pour en recueillir davantage.

4.2.3. L'entretien

L'entretien est un outil de collecte de renseignements. Il permet de recueillir des informations sur le niveau d'organisation et le mode de fonctionnement d'une entité. Il permet d'entrer en connaissance avec l'ensemble des procédures existantes ou à mettre en œuvre. D'après Quivy

L. Campenhoud (2008) les entretiens « se distinguent par la mise en œuvre des processus fondamentaux de communication et d'interaction humaine ». Un échange s'établit entre le chercheur et la personne interviewée, durant lequel ce dernier parle de ses expériences, ses interprétations des situations vécues

Les questions, relativement ouvertes, qui ont servi de guide aux entretiens visent à obtenir un certain nombre d'informations de la part de la personne interviewée. Cette méthode préconise simplement que le chercheur s'efforce de recentrer l'entretien sur les objectifs chaque fois que l'individu interviewé s'en écarte et de poser les questions auxquelles l'interviewé ne vient pas par lui-même, au moment le plus approprié et de manière aussi naturelle que possible.

La difficulté rencontrée pour notre étude est que les personnes avec qui s'entretenir ne sont pas faciles d'accès du fait de leur multiples occupations et mouvements de travail. De plus la matière fiscale étant très sensible et confidentielle, chacun est réticent pour en parler.

4.2. Analyse des données

L'absence de manuel de procédures pour une vérification, de base de données retraçant les résultats des contrôles, nous ne pouvons pas de faire des tests de conformité pour juger de la pertinence des données recueillies.

En conclusion, la méthodologie de recherche décrite dans ce chapitre comprend la collecte et l'analyse des données. C'est un modèle conceptuel qui permet d'exposer notre démarche en vue de répondre à notre problématique. Elle décrit les différents outils utilisés pour la collecte des données nécessaires à notre travail. Elle constitue une étape essentiel de notre travail aboutir à un exposé qui retrace les différentes phases de conception de notre étude et nous servira de fil conducteur.

CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE

Dans la première partie de notre étude, nous avons fait l'examen de la situation du contrôle fiscal à la Direction générale des impôts et des domaines. Ainsi nous avons constaté que l'administration fiscale dispose des moyens importants pour mener ses missions de contrôle et de vérification.

Nous avons également dégagé les différentes formes de contrôle et les garanties du contribuable soumis à vérification. Le constat qui se dégage est que la mise en œuvre de ces différents contrôles a été encadrée par beaucoup de dispositions qui sauvegardent les garanties du contribuable à tous les stades des opérations de contrôle. Le droit pour le contribuable d'être informé constitue une garantie essentielle des droits de la défense. L'information est souvent une condition préalable à l'application effective d'autres garanties offertes par la loi. Ce droit à l'information implique que le contribuable soit préalablement averti des mesures qui le concernent. Ce droit reste insuffisant bien qu'il soit renforcé par la légalisation par l'obligation de l'envoi préalable de l'avis de vérification. A travers sa consécration, le législateur cherche à éviter les actions brusques de l'administration et de permettre au contribuable de se préparer à la vérification et de préparer les documents nécessaires pour défendre les mentions portées sur ses déclarations. Le droit à l'information est aussi consacré lors de l'achèvement de la vérification. En effet, la vérification approfondie est clôturée, dans tous les cas, par la notification au contribuable, des résultats de la vérification. Aussi, notre étude a révélé que le dialogue contradictoire entre le vérificateur et le contribuable est une garantie fondamentale dans le processus de vérification qui n'est pas spécifiquement réglementée. Le déroulement de la vérification approfondie dans les locaux de l'entreprise ne peut aucunement constituer un fondement suffisant permettant d'affirmer l'existence d'un débat contradictoire et ce pour trois raisons. La première est que rien n'oblige le vérificateur de débattre avec le contribuable sur sa situation fiscale. Le débat reste facultatif pour le vérificateur et dépend, dans une large mesure, de facteurs subjectifs et psychologiques tenant à la personnalité du vérificateur et du contribuable. La seconde est que le principe de la vérification sur place n'est envisageable que lorsque le contribuable est un simple particulier, la vérification ne peut se dérouler que dans les bureaux de l'administration. Les chances à un débat contradictoire seront dans ce cas réduites, sinon, inexistantes. La troisième est que même si le contribuable vérifié est une entreprise, la vérification approfondie peut se dérouler dans les bureaux de l'administration sur demande écrite de l'entreprise ou à l'initiative de

l'administration fiscale. C'est dire que dans cette hypothèse, le contribuable ne rencontrera pas le vérificateur quotidiennement, et risque même de ne pas le rencontrer.

Dans la dernière phase de la première partie, nous avons dégagé une méthodologie de recherche et d'analyse qui nous servira de référence dans le cadre de notre étude. C'est un modèle conceptuel qui permet d'exposer notre démarche en vue de répondre à notre problématique. Elle décrit les différents outils utilisés pour la collecte des données nécessaires à notre travail.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

La deuxième partie de notre étude s'attellera à faire l'état des lieux du dispositif existant en matière de contrôle fiscal au Sénégal. Dans un premier temps, nous allons essayer de faire une étude détaillée de l'organisation du contrôle fiscal au Sénégal. Ensuite nous dégagerons les failles et faiblesses du système actuel, dégager les conséquences du contrôle fiscal et donner des recommandations pour améliorer les rendements.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 5 : Présentation de l'entité chargée du contrôle fiscal au Sénégal

L'organisation administrative chargée du contrôle et des affaires fiscales en général est un démembrement du ministère de l'économie et des finances appelé Direction Général des Impôts et Domaines (DGID). Cette dernière a pour mission la préparation des textes législatifs et réglementaires et des conventions internationales de nature ou à incidence fiscale. Elle assure l'assiette, la liquidation et gère le contentieux des impôts directs et des impôts indirects, des droits d'enregistrement, de timbre et de publicité foncière, le recouvrement des impôts directs assis à la suite d'un contrôle fiscal ainsi que le recouvrement des impôts indirects et taxes assimilées, de la retenue à la source de l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers, des droits d'enregistrement, de timbre et de publicité foncière.

Elle procède également à la recherche des omissions, dissimulations, insuffisances et généralement des infractions à la législation fiscale.

Sur le plan domanial et cadastral, la DGID est chargée de la constitution, de la gestion, et de l'aliénation du domaine privé immobilier de l'Etat, de l'aliénation du domaine mobilier de l'Etat, de la gestion du domaine public et du recouvrement des produits du domaine de l'Etat.

Sur le plan interne, la DGID est chargée de la formation et du perfectionnement de ses agents en rapport avec les Ecoles de formation. Elle dispose également d'une Direction du Contrôle interne chargé de la vérification, du contrôle et de l'animation des services.

La DGID assure la présidence du Conseil national de la Comptabilité, fait fonction de Commissaire du Gouvernement auprès de l'Ordre des Géomètres et Evaluateurs agréés et de l'Ordre des Experts-comptables et des Comptables agréés.

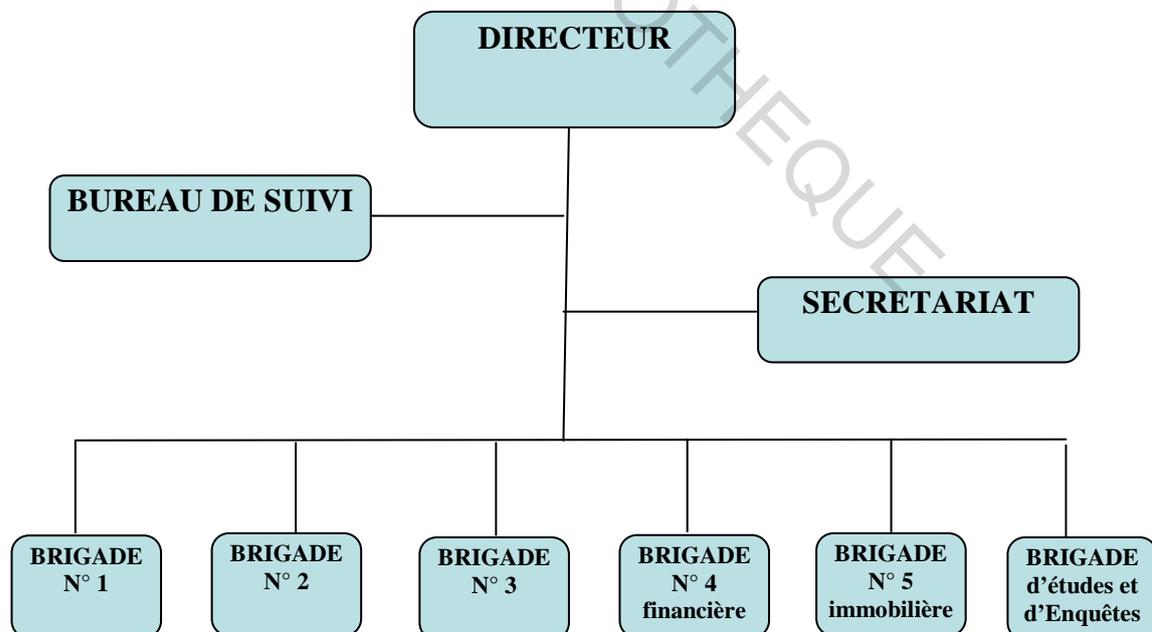
La DGID est organisée en :

- ▶ Sept (07) directions nommées :
 - la Direction du Contrôle Interne
 - la Direction des Impôts
 - la Direction de l'Enregistrement, des Domaines et du Timbre
 - la Direction du Cadastre
 - la Direction des Vérifications et Enquêtes Fiscales
 - la Direction de la Législation et du Contentieux
 - la Direction de l'Administration et du Personnel

- ▶ Trois (03) services rattachés que sont :
 - le bureau de la législation et du contentieux
 - le bureau des études, des statistiques et de la stratégie
 - le bureau de l'informatique et de la modernisation des services
- ▶ Et centres de services fiscaux régis selon la densité de son aire géographique suivant l'organigramme type ci-dessous (à l'exception du centre des grandes entreprises et du centre des professions libérales) :
 - un bureau des formalités
 - un bureau de la fiscalité
 - une inspection du cadastre
 - un ou plusieurs bureaux de recettes des impôts

5.1. L'organisation chargée du contrôle fiscal au sein de DGID : la Direction des Vérifications et Enquêtes Fiscales :

Figure n°02 : ORGANIGRAMME DE LA DVEF



Source : DGID (2010)

La Direction des Vérifications et Enquêtes Fiscal (DVEF) est l'organe chargée du contrôle fiscal au sein de la DGID. Elle a en effet pour mission le contrôle fiscal et le recouvrement des impôts et taxes rappelés à la suite d'opérations de contrôle. Par ailleurs c'est à elle qu'incombe de mener les études afférentes à la méthodologie à utiliser dans le cadre de la lutte contre la fraude fiscale.

La DVEF a une compétence territoriale nationale pour contrôler et vérifier tous les impôts, droits et taxes collectés par la DGID. Ainsi les brigades chargées de vérification d'études et d'enquêtes fiscales ont pour vocation de mettre en œuvre des vérifications générales de comptabilités d'entreprise, de situations fiscales personnelles mais aussi de mener des recherches et recoupements concernant des assujettis pour lesquelles, les renseignements et les déclarations de revenus sont respectivement présumés insuffisantes ou minorées.

Elle est placée sous l'autorité d'un inspecteur des Impôts et des Domaines ayant au moins le grade de principal. Le Directeur des Vérifications et Enquêtes Fiscales est Commissaire du Gouvernement auprès de l'Ordre national des Experts-comptables et des comptables agréés. Il veille au respect du règlement intérieur de cet Ordre

La Direction des vérifications et enquêtes fiscales est chargée :

- du contrôle fiscal ;
- du recouvrement des impôts directs et taxes assimilées rappelés à la suite d'opérations de contrôle ;
- des études afférentes à la méthodologie à utiliser en matière de lutte contre la fraude fiscale ;
- des enquêtes et recherches de renseignements ou d'indices de nature à améliorer l'assiette et le contrôle de l'ensemble des impôts, droits, produits et taxes relevant de la compétence de la Direction Générale des Impôts et des domaines.

A ce titre, elle procède à la vérification de comptabilité des entreprises et de situation fiscale personnelle des assujettis, au regard de toutes les catégories d'impôts, de droits, taxes et redevances et d'assurer à l'issue des opérations de contrôle, le redressement des impôts, droits et taxes éludés ; elle s'attèle aux études et enquêtes fiscales d'ordre général ou particulier et à toutes recherches nécessaires à la découverte et à la répression de la fraude fiscale sous toutes ses formes.

La Direction des vérifications et enquêtes fiscales comprend les services centraux suivants : les Brigades de Vérifications de comptabilités et de situations fiscales personnelles et la Brigade d'Etudes et d'Enquêtes Fiscales qui ont essentiellement pour mission le contrôle fiscal.

5.1.1. Les Brigades de vérifications de comptabilités et de situations fiscales personnelles :

Elles sont compétentes pour contrôler et vérifier, sur l'ensemble du territoire national, tous les impôts, droits et taxes relevant de la compétence de la Direction Générale des Impôts et des Domaines. Elles sont au nombre de six (06) dont deux (02) spécialisées notamment la Brigade immobilière et la Brigade financière. Elles ont pour vocation de mettre en œuvre des vérifications générales de comptabilité d'entreprises et de vérifications approfondies de situations fiscales des personnes physiques.

Elles peuvent ainsi utiliser les procédures de vérifications monovalentes ou polyvalentes.

5.1.2. Les Brigades spécialisées

Pour améliorer le rendement du contrôle fiscal à travers la multiplication des missions, maîtrise des procédures fiscales et la pour lutter contre la fraude, l'Autorité a jugé opportun de spécialiser deux brigades dans des domaines porteurs de la vie économique que sont l'immobilier et la finance.

5.1.2.1. La Brigade immobilière

Par décision N°01203 du 15 février 2008, il a été créé au sein de la Direction des Vérifications et enquêtes fiscales une brigade chargée exclusivement :

- Du contrôle sur place des sociétés civiles immobilières et des entreprises commerciales dont l'activité est à prépondérance immobilière ;
- Du contrôle à posteriori des actes enregistrés par les bureaux de recouvrement des centres des services fiscaux et relatifs à la cession, à l'échange, à la donation ou à la location d'immeubles bâtis, non bâtis ou de droits y relatifs, à l'exclusion de ceux émanant du bureau des actes judiciaires, des actes extrajudiciaires et des mutations par décès.

5.1.2.2. La Brigade financière

Par décision du 29 février 2012, la brigade de vérification N°4 de la Direction des vérifications et enquêtes fiscales est spécialisée dans les secteurs et opérations ci-après :

- Secteur financier, entendu comme l'ensemble des banques, des établissements financiers, des intervenants commerciaux sur marché financier, des sociétés d'assurance ou de réassurance ainsi que les systèmes financiers décentralisés ;

- Les opérations internationales, entendues au sens des transactions économiques, paiements et transferts de biens meubles ou immeubles, impliquant des personnes ou des entités situées sur des territoires fiscaux distincts, de sorte que le régime fiscal doive être apprécié au regard des principes de la fiscalité internationale ;
- Les opérations de fusion, scission et apport partiel d'actifs des sociétés.

5.1.3. La Brigade d'Etudes et d'Enquêtes Fiscales

Elle est chargée sur l'étendue du territoire national des enquêtes et des recherches concernant des assujettis pour lesquels des renseignements laissent présumer une insuffisance, des enquêtes particulières ou générales, des recherches de renseignements globaux en vue d'une exploitation systématique pour l'établissement et la mise à jour de fichier, des recoupements divers concernant les assujettis à vérifier ou pour lesquels les déclarations de bénéficiaires ou de revenus semblent minorées, des recherches statistiques notamment, dans le secteur public ainsi que des relevés de comptes bancaires et de chèques postaux, des études de professions et d'exploitation des rapports de vérification en vue de l'établissement de monographies fiscales, et généralement de toutes recherches de renseignements et d'indices pour le compte des brigades de vérifications de comptabilités et de situations fiscales personnelles. Elle met en œuvre le droit d'enquête.

5.1.4. Les Centres des Services Fiscaux

Les Centres des Services Fiscaux (C.S.F) par le biais de leur bureau de contrôle sont chargés du contrôle fiscal sur pièces et sur place, ponctuel, sectoriel et général concernant les contribuables dont l'adresse du siège social est située dans le ressort territorial dudit centre²⁰. Les agents des Centres de services fiscaux (C.S.F) bénéficient donc d'une compétence locale pour procéder aux contrôles.

Ainsi, la vérification de comptabilité opérée par un agent des Impôts et des Domaines en dehors du ressort de son C.S.F d'affectation, et pour le compte de ce C.S.F, devrait être déclarée nulle et sanctionnée de la décharge de toutes les impositions établies à la suite de cette vérification. Une telle sanction serait d'autant plus judicieuse que les C.S.F peuvent, par le biais des bulletins de renseignements, provoquer, à défaut d'une vérification de comptabilité, un meilleur suivi d'un contribuable par le service territorialement compétent.

²⁰ Arrêté n° 007619/MEF/DGID du 15-09-2004 portant organisation et fonctionnement de la D.G.I.D.

Nous pouvons voir à travers cette étude que l'organisation actuelle du contrôle fiscal au Sénégal pose un réel problème pour son bon fonctionnement et son efficacité. En effet, dans ce dispositif la recherche et les renseignements n'ont pas une place prépondérante alors que tout le monde sait que de nos jours les renseignements constituent l'élément essentiel pour une bonne programmation et un résultat garanti lors des contrôles. De plus à travers ce chapitre, on n'a pu déceler des problèmes liés à la compétence des services dévoués au contrôle. Tous ces manquements sont répertoriés et développés dans le chapitre suivant.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 6 : Analyse critique du Contrôle fiscal

Ayant une aperçue sur la pratique actuelle du contrôle fiscal au Sénégal, il convient dans ce chapitre de dégager les failles de ce système du point de vue des textes et de l'organisation du contrôle fiscal.

6.1. Au niveau des textes fiscaux

La documentation juridique permet aux agents des impôts et des domaines de vérifier la bonne exécution de la législation fiscale par les contribuables. En effet, la base juridique du contrôle fiscal est composée des dispositions du code général, des textes réglementaires, instructions et notes de service. Les difficultés du contrôle fiscal sont en partie liées à des facteurs juridiques. En effet, il n'existe pas de documentation de base qui regroupe, matière par matière, l'ensemble des instructions en vigueur. Certaines dispositions du code général des impôts ne reflètent plus les réalités économiques et technologiques. L'informatique a envahi tous les secteurs de la vie quotidienne et la comptabilité des grandes entreprises est tenue au moyen de systèmes informatiques plus avancés et sophistiqués alors que les textes réglementaires ne sont pas mis à jour pour s'adapter au contexte actuel.

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 est presque impossible à l'état actuel de la législation. Par ailleurs, l'internationalisation accrue des échanges économiques constitue un facteur majeur de fraude. Le développement des relations économiques internationales qui mettent en relation une entreprise sénégalaise avec ses partenaires étrangers qui ne relèvent pas de la fiscalité locale et sur lesquels l'obtention d'information exige, en cas de contrôle le recours aux procédures d'assistance administrative pose un sérieux problème juridique pour ce qui concerne les conventions fiscales liant ces états.

Pour une meilleure coordination du contrôle fiscal, la répartition de la compétence des services chargés du contrôle doit être définie par des textes réglementaires pour éviter les conflits de compétence et de responsabilité. Cependant la DGID n'a pas sorti de textes explicites permettant de définir la compétence des différents services chargés du contrôle fiscal. Cela conduit souvent à des conflits de compétence entre les services.

Au niveau de la fréquence des contrôles, il existe aucun texte qui la réglemente. En effet, au niveau du contrôle fiscal, il n'y a pas un traitement égal des contribuables. La justice fiscale

doit se traduire par une fréquence d'intervention équilibrée entre les secteurs d'activité, quel que soit le type de revenus concernés ou la taille de l'entreprise ou de l'exploitation. Au regard des statistiques, les grandes entreprises sont plus souvent vérifiées que les petites et les moyennes. L'existence d'un secteur de non droit où la règle fiscale est appliquée de manière partielle, exerce un puissant effet de distorsion dans la concurrence.

6.2. Au niveau Organisationnel

L'organisation fait partie des bases du contrôle. Malheureusement, elle laisse à désirer au sein de l'administration fiscale entraînant un certain dysfonctionnement quant au bon déroulement du contrôle et à l'atteinte des objectifs.

La répartition de la compétence des services chargés du contrôle doit être définie de façon claire par des textes réglementaires pour éviter la superposition des procédures au sein d'une même administration. Afin d'assurer sa neutralité et exclure tout arbitraire, le contrôle doit faire l'objet d'une programmation dont l'objectif est d'assurer une présence effective de la DGID sur l'ensemble du tissu fiscal du territoire national. En effet, les fréquences d'intervention ne sont pas régulières. Il ya des entreprises qui sont vérifiées tous les ans et d'autres qui ne le sont pas depuis leur existence. Ceci s'explique par le fait que les agents vérificateurs sont évalués sur les résultats du contrôle fiscal qu'ils ont effectué. Pour les vérificateurs, l'objectif de leur mission est le rendement financier, en d'autres termes effectuer des rendements les plus élevés possibles. Dans cette ordre d'idée, ils 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 ». En effet, un agent ayant beaucoup de dossiers en contentieux est jugé comme inefficace, voire incompetent, incapable de convaincre les contribuables du bien fondé des redressements.

Les documents de recoupement posent un problème pour leur exploitation. En effet, les recoupements constituent l'essentiel des documents d'appui du contrôle fiscal, mais l'organisation de la collecte et la fiabilité de ces données ou informations de recoupements continue de poser certains problèmes. Il n'existe pas un service de renseignements qui centralise toutes les données. Chaque service demande au contribuable des informations (chiffres d'affaires, liste des fournisseurs, liste des clients etc.) pour son compte au détriment de l'administration. Ainsi le contribuable pour les mêmes renseignements va recevoir plusieurs demandes émanant de différents services de la DGID. Par ailleurs les autres

départements ministériels ainsi que les entreprises privées se montrent moins coopératifs avec la DGID. Chacun garde les informations pour soit les exploiter à leur profit ou soit pour préserver un client. Concernant les administrations sœurs (douane et trésor) la transmission des renseignements n'est pas régulière, ni systématique, elle n'est que ponctuelle.

IL existe un réel problème dans le traitement des contentieux issus des dossiers de vérification. En effet le service contentieux de la DGID traite de tous les litiges de l'administration soit avec des tiers ou des contribuables mais la lenteur quant à la diligence des procédures cause un sérieux problème pour la DGID. Un dossier en arbitrage peut rester plusieurs années sans dénouement.

A côté de ces problèmes, d'autres difficultés peuvent être soulevées :

- la résistance sociologique à l'impôt,
- l'émergence de fraudes à partir des nouvelles technologies,
- l'absence de formation des vérificateurs aux nouvelles techniques de fraudes,
- l'existence de secret bancaire ou l'absence de sincérité des informations transmises par les banques,
- l'inapplication des sanctions pénales malgré l'existence des textes les prévoyant etc.

Dans ce chapitre, nous avons fait des propositions allant dans le sens d'un rétablissement de l'équité fiscale, de la lutte contre l'incivisme fiscal et d'une rentrée d'argent afin d'améliorer les conditions dans lesquelles les services de contrôle de l'administration fiscale interviennent. Ces recommandations visent l'amélioration du contrôle fiscal ce qui apparaît comme la seule voie permettant de bénéficier de recettes nouvelles et de retrouver, pour l'état comme pour les collectivités locales une certaine marge de manœuvre financière.

Chapitre 7: Les Conséquences du Contrôle fiscal

La vérification de comptabilité peut aboutir à une carence en termes de redressements. Dans ce cas, une notification d'absence de redressements est envoyée au contribuable pour l'en informer²¹, et il ne nous semble pas nécessaire d'accorder de plus larges développements à cette situation qui constitue en général l'exception. En effet, la vérification aboutit, le plus souvent, à des redressements des bases d'imposition précédemment déclarées par le contribuable. A l'issue des opérations de contrôle, l'administration doit officiellement porter à la connaissance du contribuable le résultat de ses investigations. Elle doit le faire par écrit par le biais d'une notification de redressements selon les prescriptions du législateur et même si bien sûr elle a déjà exposé ses éventuelles remarques au cours du dialogue oral et contradictoire et au cours de la réunion de synthèse. Enfin, il peut arriver que l'administration utilise des procédures exceptionnelles de redressement contre certains contribuables, dont la comptabilité fait défaut ou est irrégulière.

7.1. Les procédures contradictoires 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 redressements, à laquelle celui-ci est tenu de répondre. La réponse du contribuable appelle, le plus souvent, une confirmation totale ou partielle des redressements envisagés, d'où un échange de correspondances qui donne à cette procédure son caractère contradictoire.

7.1.1. La notification de redressement

A l'issue de la vérification de comptabilité, si l'administration envisage de redresser les bases d'imposition du contribuable, elle doit lui envoyer une notification de redressements pour l'en informer. La notification de redressements doit comporter un certain nombre de mentions. Il est ainsi précisé dans l'article 960 alinéa 1 du CGI. qu'elle doit « indiquer, entre autres, les impôts, droits et taxes, périodes, documents précis examinés ainsi que les articles (du C.G.I.), ou de tout autre texte légal appliqué ». La notification de redressements indique, en outre, à l'assujetti qu'il a la possibilité de se faire assister d'un ou de deux conseils de son

²¹ Circulaire non datée n° 00219/MFAE/DGI

choix, et celle d'introduire, le cas échéant, une demande motivée de réduction des pénalités légales encourues. L'assujetti doit aussi être informé du délai de réponse de trente (30) jours dont il dispose. La circulaire d'application de la loi 2004-12 du 06 février 2004 précise que la nature de la vérification doit aussi y figurer.

Dans la pratique, la notification de redressements se présente relativement comme suit :

d'abord, elle vise la nature de la vérification effectuée, tout en précisant la période pendant laquelle elle s'est déroulée. Ensuite, vient la constatation des infractions relevées (omissions de droits, minorations de base, majorations des déductions, déductions abusives...). La notification continue sur les motifs des redressements. A ce propos, il est rappelé que « les redressements seront énumérés en exposant des motifs de droit ou de fait, et en faisant référence à la législation, à la jurisprudence ou à la doctrine²² ». Ainsi, « en cas de rejet de comptabilité, les motifs précis de rejet sont indiqués en détail, ainsi que la ou les méthodes de reconstitution adoptées ».

Après les motifs des redressements, on passe à leurs conséquences financières. Les redressements doivent ainsi être regroupés :

- par impôt ;
- par chef de redressement au sein de chaque impôt ;
- par exercice ou par année au sein de chaque redressement.

La notification de redressements doit expressément faire apparaître, par exercice ou par année, et suivant chaque type d'impôts, les rehaussements en termes de droits simples et de pénalités que l'administration entend effectuer. Il est aussi conseillé d'établir un tableau récapitulatif, par année et par type d'impôt, de tous les redressements envisagés.

La notification de redressement contient aussi la base légale des rehaussements prévus. Ainsi, les dispositions du C.G.I, ou d'autres issues de la doctrine ou de la jurisprudence, doivent être expressément visées. Il est ensuite fait mention de la possibilité, dont dispose le contribuable, de se faire assister par un ou deux conseils de son choix. De même, le délai de réponse de trente (30) jours dont dispose le contribuable pour répondre à la notification de redressements doit être expressément mentionné sur ce document qui se termine généralement sur la possibilité offerte au contribuable, en cas de non contestation des rehaussements envisagés, d'introduire une demande motivée de réduction des pénalités légales encourues.

²² Circulaire non datée n° 00219/MFAE/DGI

Les modalités de transmission de la notification de redressements sont en fait prévues par le Guide pratique de la Vérification fiscale. En effet, selon ce texte, cette transmission doit se faire par lettre recommandée avec accusé de réception. La notification de redressements peut aussi être présentée directement au contribuable comme le mentionne le guide pratique de la vérification fiscale « à condition que celui-ci en accuse réception sur un double et qu'il soit informé du délai de réponse dont il dispose ». Ce délai de réponse est de trente (30) jours, pendant lesquels il peut présenter ses observations (DGID/CGI article 962).

La portée de la notification de redressements se mesure à plusieurs niveaux, mais plus particulièrement à travers son caractère interruptif de la prescription. Il résulte en effet des dispositions du C.G.I article 980 que « les prescriptions sont interrompues par les notifications de redressements... ». Cela veut dire que les infractions relevées dans la notification de redressements doivent toutes avoir été commises dans le délai de reprise de l'administration. En d'autres termes, entre la date de commission de ces infractions et la date de réception par le contribuable de la notification de redressements, il ne doit pas s'être écoulé plus de temps qu'il n'est donné à l'administration, pour constater et sanctionner ces infractions.

Par ailleurs, certaines mentions, devant obligatoirement être portées sur la notification de redressements, peuvent, si elles font défaut, entacher la régularité de la procédure de redressement. Il en est ainsi de l'absence, sur la notification, des motivations des redressements ou du défaut de la mention sur le même document, du délai de réponse dont dispose le contribuable, ou encore de la faculté qui lui est offerte, d'introduire une demande de réduction des pénalités légales encourues²³.

Le défaut de mention du délai de réponse du contribuable entraîne la nullité de la procédure. L'article 962 du C.G.I dispose, à cet effet, que « les assujettis doivent, en outre, sous peine de nullité de la procédure, être obligatoirement informés du délai de réponse dont ils disposent ». Il appartient, donc, aux vérificateurs d'apporter le plus grand soin à la rédaction de la notification de redressements, en veillant à porter dessus toutes les mentions requises par les textes. Il ne sert à rien, en effet, d'établir et d'envoyer une notification de redressements qui pourra, à tout moment, être annulée pour vice de forme, quand bien même, les rehaussements seraient fondés. Et on ne pourrait pas non plus reprocher au contribuable de profiter des erreurs, même formelles, de l'administration pour se soustraire à une imposition supplémentaire, même si un certain civisme fiscal pourrait l'en dissuader.

²³ Circulaire n° 0006779/MEF/DGID/BLEC du 20-08-2004, p. 94

Le défaut de mention, sur la notification de redressements, de la faculté offerte au contribuable d'introduire une demande de réduction des pénalités encourues peut entraîner la décharge des majorations et amendes²⁴, les intérêts majeurs du Trésor public étant sauvegardés, les droits dus en principal et les intérêts de retard restant acquis. Une telle erreur touchant plus la forme de la notification que son fond, la sanction édictée nous semble proportionnée. L'appel, précédemment fait à la vigilance des vérificateurs, dans la rédaction de leur notification, reste, ici aussi, de mise.

La notification de redressements ouvre au contribuable un délai de trente jours pour accepter les rehaussements envisagés ou apporter ses observations. En cas de désaccord notifié à l'administration, celle-ci est tenue, à travers le vérificateur ayant établi la première notification, de répondre par une notification rectificative ou par une confirmation totale ou partielle des redressements notifiés.

7.1.2. La confirmation de redressement

Le redevable qui conteste les redressements qui lui sont notifiés met l'administration dans l'obligation de répondre aux observations qu'il a formulées dans sa réponse. Il résulte, en effet, des dispositions de l'article 961 alinéa 2 du C.G.I. qu'« en cas de rejet total ou partiel des observations formulées par l'assujetti, l'Inspecteur des Impôts et Domaines ayant procédé à l'établissement de la notification de redressements... doit obligatoirement constater par écrit, le désaccord total ou partiel qui subsiste ». Le même alinéa précise qu'« il doit envoyer à l'assujetti un écrit pour confirmer les redressements ».

La confirmation totale de redressements s'impose à l'administration chaque fois que le désaccord avec le contribuable persiste, après que celui-ci a présenté ses observations. En effet, l'administration doit apprécier celles-ci, et, dans le cas où elle les jugerait non fondées, « adresser au contribuable, dans les mêmes conditions qu'une notification, une confirmation argumentée des redressements ».

La confirmation reprend les mentions essentielles de la notification de redressements en termes d'impôts, de droits ou de taxes qui sont intégralement confirmés. Ainsi, comme pour la notification, les redressements sont à regrouper par année, par type d'impôt et par chef de redressement au sein de chaque impôt. De même, un tableau récapitulatif des redressements par type d'impôt et par année pourra clore la confirmation de redressements qui doit aussi être motivée. Il est demandé, en effet, aux agents des impôts d'argumenter la confirmation. Cet

²⁴ Circulaire n° 0006779/MEF/DGID/BLEC du 20-08-2004, p. 95

argumentaire doit répondre, point par point, aux observations ou questionnements soulevés par le contribuable dans sa réponse à la notification de redressements.

La confirmation de redressements doit plus spécialement porter la mention de la faculté, dont dispose le contribuable, d'introduire une demande motivée de réduction des pénalités légales encourues. En effet, c'est la dernière correspondance que l'administration est tenue d'envoyer au contribuable dans la procédure contradictoire de redressements, et après laquelle celui-ci ne dispose plus que de son droit de recours. Cette mention peut s'accompagner de celle de la possibilité de se faire assister d'un ou de deux conseils, à l'effet de formuler ladite demande.

Le défaut de mention de la faculté d'introduire une demande de réduction des pénalités légales encourues, ou de celle de se faire assister d'un ou de deux conseils pour ce faire, peut être sanctionné de la décharge des majorations. De telles mentions tenant plus à la forme qu'au fond du document, de plus lourdes sanctions ne se justifieraient pas.

A côté de la procédure contradictoire de redressements, le législateur a voulu doter l'administration d'une arme efficace contre les contribuables qui ne respecteraient pas leurs obligations comptables et fiscales, à travers les procédures d'office de redressements.

7.2. La procédure d'imposition unilatérale

Les procédures d'office de redressements sont prévues par le législateur pour sanctionner les contribuables qui ne remplissent pas toutes leurs obligations comptables. Il s'agit, plus particulièrement, de ceux qui ne tiennent pas du tout de comptabilité, et qui, par conséquent, ne peuvent faire l'objet d'une vérification effective de comptabilité ; et de ceux qui tiennent une comptabilité irrégulière ou sans pièces justificatives de toutes les écritures passées. En matière de vérification de comptabilité, les procédures de redressements d'office sont de deux types, avec des portées variables d'un type à l'autre. Elles peuvent revêtir deux formes, selon certains critères. Si elles s'appliquent à un contribuable ayant souscrit régulièrement ses déclarations, mais dont la comptabilité est irrégulière, il s'agit de rectification d'office. Par contre, si le contribuable n'a pas fait de déclarations ou ne tient pas de comptabilité, c'est la procédure de la taxation d'office qui est utilisée.

7.2.1. La taxation d'office

Le défaut de comptabilité ou de souscription de déclarations peut amener l'administration à taxer d'office un contribuable. En effet, un redevable connu de l'administration, peut être, dès lors qu'il continue son activité, sujet à vérification. Dans ce

cas, si le vérificateur constate qu'il n'a jamais souscrit de déclarations, ou pire, qu'il ne tient même pas de comptabilité, il lui est possible de procéder à la taxation d'office de ce contribuable, pour tous les impôts, droits et taxes dont il serait redevable, pour toute la période non prescrite où il est resté sans souscrire de déclaration.

De même, un contribuable, au départ « inconnu » de l'administration et qui a été « découvert », par exemple à la suite d'un recensement peut aussi faire l'objet d'une taxation d'office, sur les exercices non couverts par la prescription, et suivant les différents impôts, droits et taxes auxquels il aurait normalement dû être soumis. Le contribuable taxé d'office ne bénéficie d'aucun des droits attachés à la procédure contradictoire. Il peut seulement invoquer le caractère exagéré des impositions.

7.1.2. La rectification d'office

L'irrégularité de la comptabilité du contribuable doit être constatée sur un procès-verbal et sanctionnée d'une amende et d'une mise en demeure de présenter une comptabilité régulière dans un délai de trente (30) jours²⁵. Le contribuable est tenu de déférer à la mise en demeure. A défaut, l'administration peut procéder à la rectification d'office de la comptabilité présentée, en tenant compte de tous les éléments dont elle peut disposer.

La rectification d'office peut, par ailleurs, être utilisée dans un certain nombre de cas. Il en est ainsi, en matière de contributions directes, du défaut de production de documents annexes ou de présentation des pièces comptables justifiant la déclaration. De même, en matière de taxes sur le chiffre d'affaires, le défaut de présentation des documents, des justifications insuffisantes, ainsi que le rejet de la comptabilité sont autant de motifs pour une rectification d'office des déclarations faites par le contribuable. Le G.P.V.F précise, cependant, 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. A côté de la rectification d'office, existe la taxation d'office.

Dans les deux types de procédures d'office, il est obligatoire, pour le vérificateur, d'informer le contribuable, notamment, en lui notifiant les bases retenues d'office. Par ailleurs, la procédure d'office doit faire l'objet de motivations précises, elles aussi portées à la connaissance du contribuable (défaut de déclaration ou de comptabilité, comptabilité irrégulière...). Le contribuable peut ainsi, s'il le souhaite, faire des observations qui ne lient nullement l'administration.

²⁵ Note de service du 22-04-1986 n° 02514/MEF/DGID/Leg2.

S'il y a rejet de comptabilité, l'administration est tenue de reconstituer les bases d'imposition. Il convient donc, non seulement de motiver le rejet de la comptabilité, mais aussi de reconstituer les bases des différents impôts, droits et taxes, sans oublier de motiver la reconstitution elle-même, en justifiant notamment, la procédure utilisée pour ce faire. L'obligation de reconstitution de la comptabilité est, en effet, intimement liée au rejet de celle-ci.

D'autre part, les procédures d'office de redressement ont pour effet principal « de renverser la charge de la preuve²⁶ ». En effet, lorsque l'administration utilise ces types de procédures, il appartient au contribuable d'apporter, de façon certaine, la preuve de l'exagération des bases retenues par la taxation ou la rectification d'office. Le contribuable doit ainsi fournir suffisamment d'éléments, de nature à justifier la révision des bases retenues par l'administration. Il s'agit donc de procédures dissuasives, tendant à maintenir les contribuables sur la voie de la régularité quant à leurs obligations de tenue de comptabilité et déclaratives.

Dans la réalité, dans ces procédures, les droits du contribuable sont réduits au minimum, c'est-à-dire au droit à la communication des bases retenues. C'est comme si l'administration mettait en demeure le contribuable de lui fournir les éléments pouvant lui permettre de reconstituer, autant que faire se peut, sa comptabilité et de pouvoir ainsi l'imposer sur des bases plus ou moins justes, pour ne pas dire les plus exactes possibles. En cas de contestation le contribuable ne peut obtenir une réduction de la base d'imposition qui lui a été assignée d'office qu'en apportant la preuve de l'exagération de celle-ci. La preuve peut être faite par tous moyens mais il ne doit pas s'agir de simples affirmations. Le contribuable peut établir la preuve de l'exagération en s'appuyant sur une comptabilité régulière et probante ou en critiquant la méthode d'évaluation de l'administration, en démontrant qu'elle aboutit à des exagérations ou encore en proposant une méthode d'évaluation plus précise que celle employée par l'Administration.

Les procédures d'office de redressement apparaissent donc comme des garde-fous contre les contribuables indécents, à qui elles n'accordent que de faibles droits. Dans tous les cas, ces types de procédures doivent rester l'exception, le principe demeurant la procédure contradictoire de redressement. Il n'en demeure pas moins que le contribuable sénégalais dispose, en matière de vérification de comptabilité, de plusieurs autres garanties qui se

²⁶ Note de service du 22-04-1986 n° 02514/MEF/DGID/Leg2

retrouvent, en partie notamment, dans les limitations temporelles à l'intervention des vérificateurs.

7.3. Les voies de recours offertes au contribuable vérifié

Le contribuable, dans le cadre de la procédure de vérification de comptabilité, dispose des possibilités de recours administratif ou juridictionnel. Le premier est interne à l'administration et peut être gracieux ou contentieux. Le second est essentiellement contentieux et est porté devant les tribunaux.

7.3.1. Le recours devant l'administration

Le contribuable faisant l'objet d'une procédure de vérification de comptabilité a la faculté d'user d'un recours gracieux devant l'administration pour la réduction des pénalités légales qui lui sont réclamées. Il peut aussi saisir une instance dénommée « Commission paritaire de Conciliation » dont l'organisation, la compétence et le fonctionnement sont définis par arrêté du ministre chargé des finances.

7.3.2. Le recours gracieux

Le principe du recours gracieux devant l'administration se manifeste à travers la possibilité qui est offerte au contribuable, qui reconnaît le bien fondé des réclamations de droits, d'introduire une demande motivée de réduction des pénalités légales encourues (DGID/CGI article 1048). La mention de cette possibilité doit figurer sur la notification ou la confirmation de redressements. Cette demande est soumise, aux termes de l'article 1048, alinéa 2 du C.G.I à une condition de délai : elle doit en effet être introduite dans le délai d'un mois, à compter de la réception de la confirmation de redressements ou du procès-verbal, ce délai étant, par ailleurs, fixé à peine de forclusion.

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. Ainsi, quand un désaccord subsiste entre lui et le vérificateur, il peut user du recours contentieux.

7.3.3. Le recours contentieux

L'article 1042 bis, inséré au C.G.I à l'occasion de l'adoption de la loi 2004-12 du 06 février 2004 modifiant certaines dispositions dudit Code, a institué une « Commission paritaire de Conciliation » compétente, aux termes dudit article « pour connaître des litiges entre contribuables et administration ; suite à des contrôles sur place au cours desquels un

désaccord entre les parties subsiste ». Cette compétence est cependant limitée aux seules questions de fait relatives à une notification de redressements, suite à un contrôle sur place.

7.3.4. Le recours devant les juridictions

Le contribuable qui conteste les impositions qui lui sont réclamés à la suite d'une vérification de comptabilité peut porter l'affaire devant le tribunal régional est situé le lieu de son imposition. Il résulte, en effet, des dispositions de l'article 1050 du C.G.I que « l'assujetti peut contester devant la justice les impositions établies à son encontre après réception de titres de perception... ».

Cette contestation se fait suivant les règles du droit commun. Le contribuable doit ainsi saisir le président du tribunal régional d'une réclamation contentieuse. Il peut ainsi former opposition contre le recouvrement « dans les trois mois de la réception du titre de perception ». Cette opposition doit être motivée et offrir les moyens que le contribuable entend développer devant le juge. Elle peut valablement porter sur deux chefs de demande, cumulativement ou non :

- la contestation du bien-fondé d'une réclamation ;
- la quotité des sommes réclamées.

Par ailleurs, selon le code des procédures civiles, en matière de contributions directes et taxes assimilées, les décisions rendues par l'administration sur les réclamations contentieuses, qui ne donnent pas entière satisfaction aux contribuables peuvent être déférées, par assignation devant le tribunal régional. De même, en matière de taxes sur le chiffre d'affaires, le tribunal peut être saisi, en cas de vérification de comptabilité, par une opposition à titre de perception notifiée à l'administration poursuivante et déposée au greffe dudit tribunal. Dans les deux cas, l'instance doit être introduite dans les trois mois, à compter du jour de la réception, soit de l'avis portant notification de la décision de l'administration, soit du titre de perception, ce délai étant fixé, aux termes de l'article 737, alinéa 2 du C.P.C, sous peine d'irrecevabilité de la demande.

7.4. Les sanctions

Ces sanctions sont fiscales (paragraphe 1) ou pénales (paragraphe 2).

7.4.1. Les sanctions fiscales

Dans un souci de simplification et de mise en adéquation du régime des sanctions fiscales prévues par le CGI avec le nouveau logiciel de gestion des impôts et taxes dénommé

SIGTAS, la loi 2006-42 du 21 décembre 2006 portant loi de finances pour l'année 2007 a réaménagé les dispositions du CGI relatives aux sanctions de l'inobservation des règles qu'il édicte. Ce réaménagement consiste en une application directe et automatique d'un même taux de pénalité ou d'amende dès qu'une infraction est commise.

En premier lieu, il améliore le régime des sanctions fiscales avec l'application universelle d'un intérêt de retard à tout montant dû dès l'échéance de paiement et dont le taux a été fixé à 4% par l'arrêté n°003963 du 31 mai 2007 du ministre du Budget. En cas de paiement hors des délais légaux, l'intérêt moratoire est seul applicable. L'intérêt est également dû sur les majorations, pénalités et amendes fiscales. Il court à partir de la date d'exigibilité de l'impôt et est composé mensuellement, tout mois commencé étant dû entièrement.

7.4.1.1. Les pénalités légales

Les contrôles fiscaux conduisent à des redressements qui sont toujours accompagnés de pénalités légales. C'est ainsi que toute infraction au CGI, lorsqu'elle n'est pas sanctionnée par ailleurs, donne lieu à l'application d'une pénalité égale à 25% des droits éludés ou dont la perception a été compromise.

La pénalité est portée à 50% en cas de :

- défaut de reversement d'impôts et taxes collectés ou retenus ;
- défaut de reversement de taxes indirectes dans les conditions fixées au Livre II du CGI ;
- manœuvres, dissimulations ou mauvaise foi dans la déclaration, le paiement ou le reversement de tous impôts et taxes.

En matière de droits d'enregistrement, lorsque l'infraction se rapporte à des actes donnant ouverture à un droit fixe, la pénalité est égale au montant du droit fixe

7.4.1.2. Les amendes

Les amendes sont, en principe, constatées par procès-verbal. En effet, Lorsqu'elle n'est pas sanctionnée par ailleurs, toute infraction qui n'a pas eu pour conséquence d'éluder des droits, d'en compromettre la perception ou d'en retarder le paiement, est constatée par un procès-verbal et donne lieu à une amende égale à 200.000 francs. Il en est ainsi notamment :

- du défaut de présentation de tout document dont la production est exigée ;
- d'une déclaration tardive ;
- d'un défaut de déclaration ;
- d'un défaut de réponse à une demande écrite ;

- de manœuvres, dissimulations ou mauvaise foi ;
- du refus de décharger une correspondance administrative ;
- des omissions, inexactitudes dans les renseignements exigés ;
- du défaut de déclaration d'existence ;
 - du défaut de déclaration du changement des caractéristiques de l'exploitation tel que le changement de lieu du siège ;
- du défaut de comptabilité ;
- de l'absence de comptabilité régulière.

Lorsque l'infraction porte sur des documents ou renseignements à fournir, l'amende est due autant de fois qu'il y a de documents ou de renseignements demandés et non produits, incomplets ou reconnus inexacts.

- les retenues à la source sur les salaires : tout employeur qui ne peut présenter aux agents du service de l'assiette ayant au moins le grade de Contrôleur des Impôts, le ou les documents mentionnés à l'article 116 pendant le délai de dix ans prévu audit article, est passible d'une amende fiscale déterminée conformément aux dispositions de l'article 990 du présent Code.

Le défaut de reversement, par un employeur, des retenues effectuées est passible, outre les sanctions pénales, d'une amende de 100 000 à 1 000 000 de francs.

- Toute infraction aux prescriptions des articles 124, 125, 126, 133, 135, 185 et 186 donne lieu à l'application d'une amende fiscale égale à 25% des sommes non déclarées. En outre, les omissions ou inexactitudes dans les renseignements qui doivent être fournis en vertu de ces articles, sont passibles d'une amende de 25% des sommes dues aux personnes concernées par ces renseignements.

- La non tenue ou la destruction avant l'expiration d'un délai de dix (10) ans des documents visés au présent Code donne lieu à l'application de l'amende fiscale prévue à l'article 990 du présent Code, c'est-à-dire 200.000 francs. Cette amende est portée au procès-verbal constatant l'infraction et recouvrée par les receveurs.

- Tout officier public ou ministériel, tout expert et toute autre personne, association, groupement ou société faisant profession de tenir les écritures comptables de plusieurs clients qui a apporté son concours à l'établissement ou l'utilisation des documents ou renseignements reconnus inexacts, est passible d'une amende fiscale fixée conformément aux dispositions de l'article 990 du présent Code, que ces infractions aient été commises auprès d'un seul ou de plusieurs assujettis, soit successivement soit simultanément. Cette amende est portée au procès-verbal constatant l'infraction et recouvrée par les receveurs.

- Tout assujetti qui ne répond pas dans un délai d'un mois à une demande écrite de renseignement de l'administration s'expose à une amende de 200.000 francs, sans préjudice des sanctions prévues spécifiquement au présent Code. Il devra en outre apporter la preuve de l'exagération des redressements ou des taxations d'office établies à son encontre pour défaut de réponse aux demandes de renseignement. Les personnes physiques ou morales visées ci-dessus qui ont fait l'objet d'un procès-verbal seront mises en demeure de s'exécuter dans un délai de dix (10) jours. Passé ce délai, tout nouveau refus explicite ou tacite donnera lieu à une nouvelle amende de 200 000 francs constatée sur procès-verbal.

- Lorsqu'il est établi qu'une personne a délivré une facture ne correspondant pas à une livraison de biens ou à une prestation elle est redevable d'une amende égale à 50% du montant de la facture. Cette amende est aussi exigible pour tout défaut de délivrance de facture ou lorsque la facture ne comporte pas tous les éléments d'identifications conformément aux dispositions de l'article 384. L'amende est ramenée à 5% si l'assujetti apporte la preuve que l'opération a été régulièrement enregistrée.

7.4.2. Les sanctions administratives

Pour les sanctions administratives on peut citer :

- l'obligation de reverser une taxe mentionnée sur une facture. La taxe est due du seul fait de sa mention (DGID/CGI article 1000) ;

- la perte du droit à déduction de charges normalement déductibles. Les employeurs qui n'ont pas déposé l'état annuel des salaires perdent le droit de porter en charge ces salaires (DGID/CGI article 126). Il en est de même pour le défaut de dépôt de la déclaration prévue aux articles 185 et 186 ;

- le droit de préemption: ce droit a pour effet de subsister l'Etat à l'acquéreur d'un bien immobilier (immeuble, droit immobilier, fonds de commerce ou de clientèle, droit à un bail). Ce droit est mis en branle lorsque l'Administration estime que le prix exprimé dans l'acte de vente est insuffisant. Il est exercé, par le Directeur des Domaines, dans un délai de six mois à compter de la date d'enregistrement de l'acte. Dans ce cas l'Etat paie un prix égal au prix exprimé augmenté d'un dixième.

7.5. Les sanctions pénales

Certaines infractions peuvent donner lieu, en plus des sanctions fiscales citées plus haut, à des poursuites judiciaires.

- En matière de retenues à la source : aux termes de l'article 132 du CGI tout employeur ou débirentier qui n'aurait pas versé les retenues opérées est passible d'un emprisonnement allant de un (01) an à cinq(05) ans. Les coupables pourront être en outre frappés pour dix (10) ans au plus de l'interdiction des droits mentionnés à l'article 34 du Code Pénal ; ils pourront aussi être frappés de l'interdiction de séjour pendant le même nombre d'années. Le délinquant, après qu'une contrainte aura été décernée à son encontre, sera poursuivi à la requête de l'autorité administrative compétente devant le tribunal correctionnel. Les sanctions pénales prononcées par le tribunal sont indépendantes des pénalités fiscales, dont le recouvrement sera régulièrement poursuivi.

- Impôt directs ou indirects : aux termes des articles 1005 et 1006 du CGI une peine de prison de deux (02) ans à cinq (05) ans peut être appliquée aux auteurs des infractions suivantes:

1°) tenue d'une comptabilité irrégulière (livres et registres non cotés, omission d'écritures, écritures inexacts ou fictives, destructions de documents obligatoires);

2°) soustraction ou tentative de soustraction frauduleuse à l'établissement ou au paiement des impôts, droits et taxes prévues au CGI.

- Enregistrement : les fraudes en matière de succession ou d'enregistrement par des héritiers, leurs complices, les officiers ministériels ou tout autre auteur de fausse mention d'enregistrement sont généralement passibles de deux (02) ans d'emprisonnement.

- les fraudes sur les produits soumis à la taxe spécifique peuvent entraîner un emprisonnement de quinze (15) jours à un (01) mois ainsi qu'un retrait de l'agrément pour une période de un (01) à cinq (05) ans.

- Opposition à l'exercice des fonctions d'un agent et refus collectif de l'impôt : toute opposition à l'exercice des fonctions d'un agent assermenté chargé de l'assiette, du contrôle et du paiement des impôts est passible d'un emprisonnement de un (01) à deux (02) ans et d'une amende de 200 000 francs. Cette peine est également applicable à toute personne auteur d'une agression physique ou verbale sur les agents de l'Administration fiscale.

- Inégalité : indépendamment des autres peines applicables, les tribunaux peuvent déclarer l'incapacité des délinquants à participer, pendant une période d'un an, à l'élection des membres des chambres de commerces et de métiers. En cas de récidive, l'interdiction d'exercer sa profession peut être prononcée pour une période de un à cinq ans. L'inobservation de cette interdiction rend passible le contrevenant d'une peine de prison allant d'un ou deux ans.

- Les sanctions applicables aux complices : les complices des auteurs de fraudes sont punis des mêmes peines et amendes que ces derniers. Seulement s'il s'agit de personnes morales, celles-ci ne supportent que les peines pécuniaires, les contraintes par corps sont appliquées aux dirigeants (directeurs, administrateurs et gérants).

En résumé, ce chapitre, nous a permis de savoir que les dénouements d'une mission de contrôle au-delà de l'aspect pécuniaire qui craignent tous les contribuables, peuvent revêtir plusieurs formes. Ce paragraphe nous apprend aussi que les sanctions découlant d'une procédure fiscale peuvent revêtir plusieurs formes selon les circonstances de l'affaire : elles peuvent être pécuniaires (amendes et pénalités) ou pénales. Aussi, le contribuable, dans le cadre de la procédure de vérification de comptabilité, dispose des possibilités de recours administratif ou juridictionnel. 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. Ainsi, quand un désaccord subsiste entre lui et le vérificateur, il peut user du recours contentieux.

Chapitre 8 : Les recommandations

Après avoir dégagé les faiblesses du système actuel du contrôle fiscal et le manque à gagner qu'elles peuvent engendrées, nous allons dans ce chapitre de proposer des recommandations pour améliorer le rendement et l'efficacité du dispositif du Contrôle fiscal au Sénégal du point de vue de l'organisation et de la pratique.

8.1. Au niveau organisationnel

Pour assurer un rendement et une efficacité, l'organisation du contrôle fiscal actuel doit être modifiée.

8.1.1. Modernisation des méthodes de contrôle

L'évolution des méthodes de travail des services chargés du contrôle nécessite la modernisation des méthodes de travail de la l'administration fiscale. Le développement des moyens informatiques, notamment ceux mis à la disposition des vérificateurs est une nécessité et une évidence pour le rehaussement du niveau des redressements. Pour assurer une cohérence et une harmonisation des contrôles fiscaux, tant au niveau de l'organisation ; des fréquences d'intervention ou des procédures de vérification, les services de la DVEF doivent sortir des programmes de contrôle, des monographies pour chaque activité, des guides pratiques ainsi que des manuels de procédures qu'ils mettront à la disposition des vérificateurs opérationnels sur l'étendue du territoire national. Comme en matière de fiscalité, la fonction de recherche et des renseignements est de plus en plus essentielle compte tenu de la complexité croissante des échanges économiques et financiers et donc des procédés de fraude et de la nécessité de disposer d'informations préalables fiables pour effectuer une bonne programmation des contrôles.

8.1.2. Augmentation et spécialisation des effectifs

L'augmentation des effectifs des agents charger aux opérations de contrôle des impôts se justifie à plusieurs niveaux. Le renforcement des effectifs est la conséquence logique de la nécessité d'un renforcement de la fréquence des contrôles fiscaux et de la multiplication des dossiers de vérification.

Un autre volet de la modernisation des méthodes de l'administration fiscale se situe dans la ligne droite de la spécialisation des agents. La complexité croissante des conditions d'exercice

de certaines activités, notamment en matière financière et bancaire, voire certains métiers au sein de ces activités dont le degré de sophistication a atteint un tel que l'on parle d'ingénierie, exige de procéder à des spécialisations similaires du côté de l'administration afin que les inspecteurs chargés du contrôle puissent disposer, sans délais, auprès de certains de leurs collègues des éléments nécessaires à la bonne compréhension de l'environnement économique dans lequel ils se trouvent plongés. Il y va de l'efficacité et de la qualité du contrôle fiscal. Ces évolutions doivent se faire dans les conditions compatibles avec les règles de la fonction publique et exigent un effort de formation particulièrement important des personnes concernées.

8.2. Au niveau pratique

La mise en œuvre de nouvelles méthodes de management est nécessaire pour accélérer le processus de modernisation de l'administration fiscale et par la même d'améliorer la qualité des services rendus aux usagers. Cette vision stratégique nécessite de disposer d'un manuel de procédures et des monographies.

8.2.1. Le manuel de procédures

Pour assurer une organisation cohérente et efficace il est nécessaire d'harmoniser les pratiques utilisées dans toute l'administration fiscale en matière de contrôle. Le manuel de procédure renferme le processus à suivre lors des contrôles. Il décrit les démarches à suivre par le vérificateur d'une façon détaillée. Il sera mis à la disposition de chaque vérificateur. Le manuel de procédure est indispensable pour garantir l'harmonisation des procédés utilisés par les agents. Il renferme et décrit étape par étape, le processus que le vérificateur devrait suivre lors d'une vérification, les normes de qualité à respecter. Il servira à guider le vérificateur dans leurs investigations et à lui faire profiter des expériences et des recherches de ses collègues. Actuellement, les pratiques de chaque centre varie selon le savoir faire de chacun. Certes les principes de vérification sont suivis mais il faudra uniformiser les démarches et les techniques afin de garantir un meilleur résultat.

8.2.2. Les monographies

La direction des impôts et domaines devrait disposer de monographies professionnelles nationales. Ces dernières constituent, sans aucun doute, des outils de travail précieux pour les agents chargés du contrôle. Les monographies font ressortir le profil économique des entreprises par secteur professionnel, fournissent des notions techniques, des données

statistiques, mathématiques et indiquent les méthodes de reconstitution de chiffres d'affaires et des bénéficiaires. Elles renseignent les vérificateurs des informations telles que :

- les conditions d'exercice de la profession
- la tenue de la comptabilité
- de certaines particularités fiscales ou autres

Ces données qui sont des repères quantitatifs et qualitatifs, constituent pour l'agent vérificateur des éléments d'appréciation et de comparaison.

Après avoir dégagé les failles et les faiblesses du dispositif existant en matière de contrôle fiscal, nous avons essayé dans ce chapitre de donner des solutions adaptées face aux nouveaux enjeux, tendant à améliorer la programmation, la conduite des contrôles fiscaux et les modalités pratiques pour sa mise en œuvre. Pour relever le défi d'une fiscalité adaptée aux besoins du développement, une meilleure réorganisation du dispositif est nécessaire.

Cependant certains points importants n'ont pas été soulevés et toujours dans souci d'efficacité et pour répondre à une nouvelle organisation des dispositions en ce qui concerne les rubriques suivantes devraient être aménagées ou du moins prises par des textes réglementaires :

- l'élaboration des programmes de contrôle
- le suivi des programmes
- le déroulement des contrôles
- l'organisation et la structure du contrôle fiscal.

Pour la dernière rubrique, il s'agira de légiférer comme il a été précédemment proposé pour la mise en œuvre et la conduite des contrôles fiscaux particulièrement en ce qui concerne les règles de compétence et l'organisation du contrôle sur place pour rien laisser au hasard.

Conclusion deuxième Partie

La première phase de la deuxième partie de notre étude est consacrée à la description de l'organisme chargé du contrôle fiscal au Sénégal. Ainsi on peut dire que la Direction des vérifications et enquêtes fiscales à travers ses brigades de vérifications assure toutes les opérations relatives au contrôle et la liquidation de tous impôts, droits et taxes éludés à l'égard des personnes physiques ou morales, groupement de droit ou de fait. La DVEF dispose d'une brigade d'études et d'enquêtes fiscales pour la collecte de renseignements, deux brigades spécialisées pour les secteurs à grand risque de fraude et de trois brigades conventionnelles pour ses missions de contrôle.

Dans la deuxième phase de la deuxième partie de notre étude nous avons dégagé les faiblesses de notre système de contrôle actuel, les conséquences et fait des recommandations en vue d'améliorer les résultats.

Cette deuxième partie nous apprend aussi que les sanctions découlant d'une procédure fiscale peuvent revêtir plusieurs formes selon les circonstances de l'affaire : elles peuvent être pécuniaires (amendes et pénalités) ou pénales.

Le contrôle fiscal est régulièrement à l'ordre du jour à travers des chroniques de presse souvent savoureuses où le spectaculaire reste toujours au premier plan. Le protagoniste principal est l'administration fiscale qui possède de par la loi un ensemble de pouvoirs procéduraux lui permettant d'exercer sa mission de surveillance et de rectification de l'assiette des déclarations fiscales.

La vérification de comptabilité occupe une place de choix car elle permet à un ou plusieurs agents des impôts de se déplacer dans les locaux professionnels du contribuable afin de rapprocher les déclarations déposées des éléments comptables examinés.

On peut retenir que le système fiscal sénégalais laisse au contribuable la responsabilité de la détermination, de la déclaration et du paiement de l'impôt, et que toutes ces opérations se déroulent sous le contrôle strict des agents de l'administration fiscale. Il est aussi important de retenir que la vérification de comptabilité joue un rôle de premier plan parmi les diverses procédures de contrôle mises, par le législateur, à la disposition de ces mêmes agents. Cette procédure tend à rechercher si les résultats que la comptabilité traduit ont bien été déterminés conformément aux règles comptables et fiscales régissant l'assiette des impôts, et reflètent exactement les opérations réalisées.

Outre le respect du principe d'équité devant l'impôt, les contrôles exercés par les services fiscaux répondent à un double objectif ; d'une part, assurer un équilibre dans les conditions d'exercice de la concurrence et d'autre part ; veiller à la stabilité des finances publiques. En ce qui concerne le respect des règles de concurrence, les entreprises qui respectent leurs obligations fiscales se trouvent concurrencées illégalement du fait qu'elles auront à supporter des charges fiscales supérieures à celles qui vont en éluder une partie ou la totalité. La vérification de comptabilité peut, dans ces conditions, atténuer ce type de distorsion. S'agissant des finances publiques, le contrôle fiscal participe directement aux équilibres budgétaires par le complément de ressources financières procurées au trésor public à travers les régularisations et rappels de droits opérés ; et indirectement, par l'effet dissuasif qu'il exerce à l'égard de toute tentation de minoration et de fraude fiscale

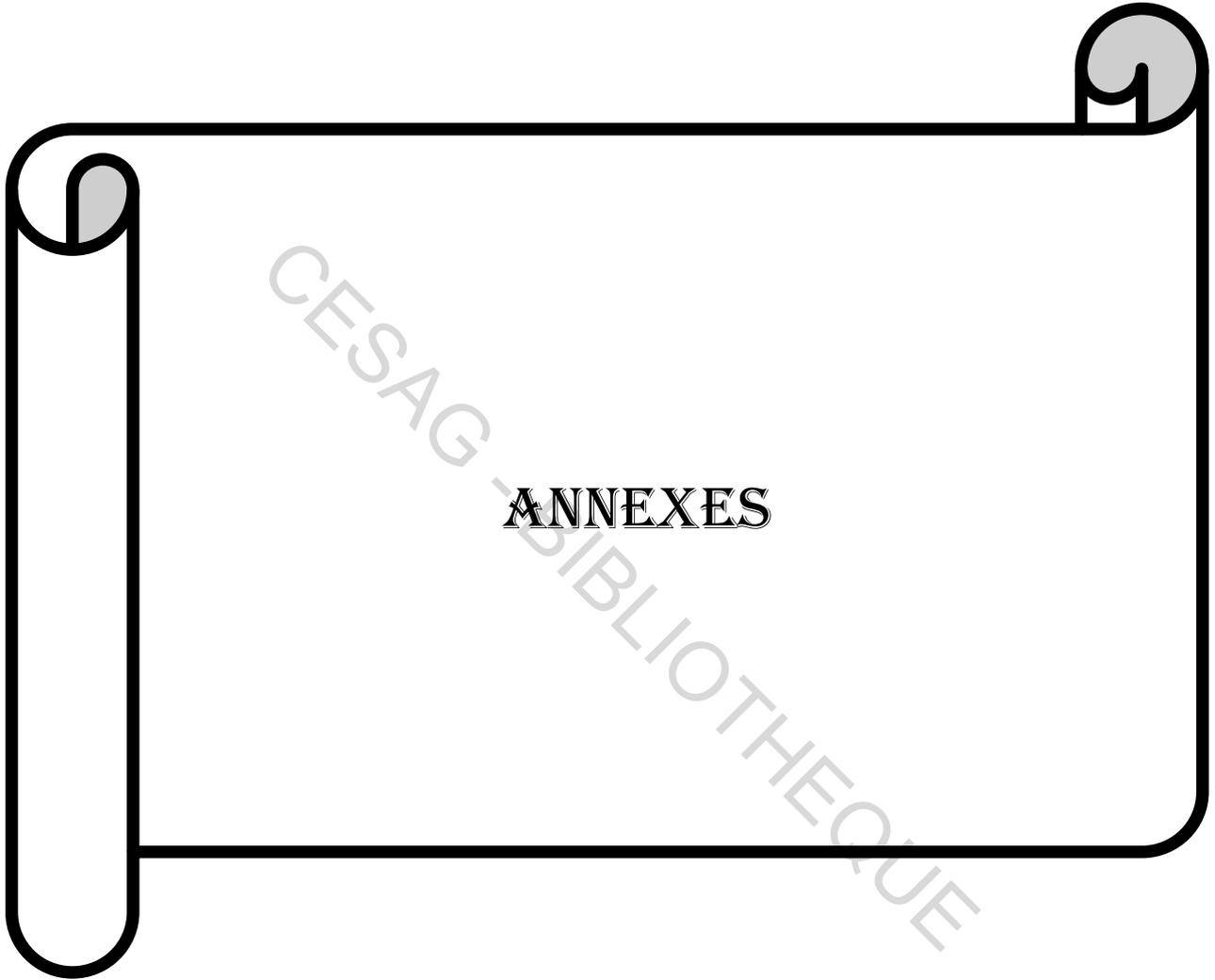
L'objectif de départ de notre recherche était l'étude de l'environnement juridique du contrôle fiscal. Car il résulte que la procédure fiscale, spécialement celle qui a trait à la vérification et au contrôle, est devenue une spécialité à la fois complexe et essentielle. Dans l'arsenal procédural dont dispose l'administration, tout n'est pas à mettre au même plan. La procédure est juridiquement très encadrée. Elle débute toujours par la remise d'un avis, se

prolonge par un débat oral et écrit et peut se terminer par des recours administratifs ou encore non juridictionnels avant d'être éventuellement juridictionnels

Le principe du contrôle fiscal repose sur des fondements légaux forts. Au cours d'une vérification les discussions peuvent être âpres sans pour autant être traumatisantes. Ainsi dans le cadre de notre étude nous avons constaté que pour ne pas laisser le contribuable désarmé face au pouvoir des agents vérificateurs, le législateur a aussi jugé nécessaire d'édicter un certain nombre de règles constituant, pour certaines d'entre elles des facultés ou droits offerts au contribuable, pour d'autres, de véritables limitations au pouvoir des agents chargés de procéder aux opérations de vérification de comptabilité. Ces règles sont appelées, « les droits et les garanties du contribuable dans la procédure de vérification de comptabilité ».

Dans notre étude nous avons tenté de faire un diagnostic de l'environnement juridique du contrôle fiscal et dégager des canevas pour l'amélioration du rendement. Nous avons parcouru les garanties du contribuable dans cet exercice en dégageant leur importance et leur portée dans cette procédure. Mais elle montre aussi les insuffisances, voire les failles de certaines de ces garanties. Bref, une telle étude passe en revue les avantages et inconvénients des unes et des autres, et tend à faire des propositions visant à améliorer ces garanties, dans le cadre de la recherche de meilleurs rapports entre l'administration fiscale et le contribuable vérifié.

Il importe enfin de souligner que l'administration fiscale ne sera peut-être jamais suffisamment protégée contre la fraude fiscale. En effet les moyens dont sont dotés les vérificateurs sont toujours très insuffisants par rapport à ceux des contribuables véreux. Le législateur devrait donc continuer à se pencher sur les moyens de renforcer l'administration fiscale en moyens humains et matériels suffisants pour mener à bien sa mission de contrôle des déclarations des assujettis et continuer à atteindre ses objectifs de recettes pour une bonne continuité du service public et une meilleure santé de nos finances publiques.



ANNEXES

CESAG BIBLIOTHEQUE

ANNEXE 1 : CHARTE DU CONTRIBUABLE VERIFIE

REPUBLIQUE DU SENEGAL

MINISTERE DE L'ECONOMIE
DES FINANCES ET DU PLAN

DIRECTION GENERALE DES
IMPOTS ET DES DOMAINES

N° _____/DGID

CHARTE DU CONTRIBUABLE VERIFIE

Vos droits et obligations lors d'une vérification

EXTRAIT DU CODE GENERAL DES IMPOTS

Article 901

« Avant l'engagement d'une des vérifications prévues aux articles 903 et 904, l'Administration fiscale doit remettre au contribuable sous peine de nullité de la procédure la charte des droits et obligations du contribuable vérifié ; les dispositions contenues dans la charte sont opposables à l'administration »

Cette charte n'est qu'un résumé des dispositions les plus couramment mises en œuvre en matière de contrôle fiscal



Pour une information complète, vous devez vous référer,
notamment au Code Général des Impôts

CHAPITRE 1 : Modalités d'exercice du droit de contrôle et de vérification de L'administration

Les agents des Impôts sont habilités, par des dispositions légales, à vérifier périodiquement les déclarations des contribuables.

LES DIFFERENTES FORMES DU CONTROLE SUR PLACE

LA VERIFICATION DE COMPTABILITE

La vérification de comptabilité est un ensemble d'opérations ayant pour objet d'examiner sur place la comptabilité d'une entreprise et de la confronter à certaines données de fait ou matérielles, afin de contrôler l'exactitude et la sincérité des déclarations souscrites.

L'EXAMEN CONTRADICTOIRE DE LA SITUATION FISCALE PERSONNELLE

L'administration peut contrôler la cohérence entre, d'une part les revenus déclarés et, d'autre part la situation patrimoniale, la situation de trésorerie et les éléments du train de vie

LE DEROULEMENT DU CONTROLE

1/ Où se déroule le contrôle ?

- La vérification de comptabilité a lieu dans l'entreprise

Afin de faciliter le dialogue entre le contribuable et le vérificateur, la loi prévoit que la vérification de comptabilité se déroule sur place dans les locaux de l'entreprise.

Le vérificateur peut demander la présentation des documents comptables ou des documents en tenant, et de toutes les pièces diverses qui sont de nature à justifier les résultats déclarés.

Ces documents sont examinés sur place. Toutefois, si l'examen des documents et pièces en cause s'avère difficile sur le lieu de travail, vous pouvez demander par écrit au vérificateur qu'il procède à cet examen à son bureau.

Dans le cas où le vérificateur répond favorablement à votre demande, les règles suivantes doivent être observées :

- Le vérificateur vous délivre un reçu des pièces et documents qui lui ont été remis.

Lors de la restitution de ces derniers, vous devez lui remettre une décharge.

Vous pouvez, également demander que les opérations de contrôle se déroulent dans les bureaux de votre comptable.

Le contribuable a le devoir de faciliter l'intervention du vérificateur. Il s'en suit que chaque fois que l'agent de l'administration est placé dans l'incapacité d'accomplir

sa mission, vous vous mettez en situation « d'opposition à contrôle fiscal » et il est en droit de procéder alors à l'évaluation d'office des bases d'impositions. De telles actions vous exposent à des pénalités élevées et à des sanctions pénales.

* L'examen contradictoire de situation fiscale personnelle
Il se déroule normalement au bureau du vérificateur.

2/ - Quels sont les Impôts vérifiés ?

L'avis de vérification de comptabilité doit préciser les impôts, droits et taxes qui sont soumis au contrôle ; à défaut de précision sur ce point c'est l'ensemble des impôts dont votre entreprise est redevable qui fait l'objet du contrôle.

L'examen contradictoire de situation fiscale personnelle ne concerne en principe que l'impôt sur le revenu. Cela ne fait pas obstacle à ce que des régularisations portant sur d'autres Impôts peuvent être effectuées.

3/- Quelle période est visée par la vérification ?

Sous réserve de délais spéciaux prévus dans certains cas particuliers, l'administration fiscale peut vérifier votre situation dans un délai de cinq ans à compter de la date de l'infraction pour constater et sanctionner les infractions commises qu'il s'agisse d'erreurs, d'omissions ou de toutes autres infractions. Par exemple, en 1998, l'administration peut vérifier les déclarations de revenus relatives aux années 1993, 1994, 1995, 1996 et 1997.

Dans le cas où les déficits reportables en **IS** ou **IR** ou des crédits de **TVA** issus d'années prescrites affectent la première année vérifiée, l'administration peut remonter jusqu'à leur origine.

Par ailleurs, les provisions irrégulièrement constituées dès l'origine, ou devenues sans objet au cours d'un exercice couvert par la prescription, doivent être rapportées aux résultats du plus ancien exercice non atteint par la prescription.

4/- En cas de vérification de comptabilité quels sont vos droits à l'information ?

* Envoi de l'avis de vérification

Un avis de vérification vous est obligatoirement adressé par pli recommandé avec accusé de réception au contribuable ou vous est remis directement par un agent de l'administration qui vous fera consigner le cahier de transmission.

L'avis de vérification doit préciser la date et l'heure de la première intervention.

En matière de vérification de comptabilité, la loi permet au vérificateur de se présenter dans les locaux de votre entreprise et de vous remettre l'avis en main propre. Mais lors de cette première visite, il peut uniquement procéder à des constatations matérielles. Ainsi il pourra, par exemple, s'assurer de l'existence d'une comptabilité

mais l'examen au fond des documents n'interviendra qu'après un délai raisonnable vous permettant de choisir un conseil.

5/- Pouvez vous, vous faire assister par un conseil ?

Vous avez la faculté de vous faire assister d'un ou de deux conseils qui vous aideront dans vos relations avec le vérificateur ou vous représenteront auprès de l'administration à condition que lesdits conseils aient été mandatés à cet effet.

Pour ce faire, avant la première intervention il vous est accordé un délai utile pour vous permettre d'obtenir cette assistance.

6/- Quels sont les agents chargés de la vérification ?

Le nom et la qualité du vérificateur sont précisés sur l'avis de vérification. Celui-ci a au moins le grade de contrôleur. Le vérificateur est soumis au secret professionnel. Il est titulaire d'une carte professionnelle dénommée commission d'emploi, qu'il est tenu de présenter à votre demande.

Ils peuvent se faire assister pour les opérations de contrôle par des stagiaires ou tous autres fonctionnaires des impôts affectés ou non dans le ressort territorial du même service

En cas de difficultés, vous pouvez vous adresser selon le cas au chef de centre des services fiscaux, au chef de brigade ou aux Directeurs compétents. Vous pouvez les contacter pendant la vérification.

La durée des contrôles est-elle limitée ?

* La durée de la vérification sur place des petites entreprises ne peut excéder trois mois

Les investigations sur place du vérificateur entre sa première et sa dernière visite ne peuvent durer plus de trois mois lorsque, pour chacune des années de la période vérifiée, le montant du chiffre d'affaires ou des recettes brutes n'excède pas les sommes suivantes :

| Contribuable concerné | Montant du chiffre d'affaires ou des recettes (hors taxes) |
|---|--|
| Entreprises industrielles ou commerciales (achat/revente) | 600 000 000 F. CFA |
| Entreprises autres qu'industrielles ou commerciales (autres activités prestataires de services) | 150 000 000 F CFA |

Le vérificateur peut cependant revenir dans votre entreprise après l'expiration du délai de trois mois pour instruire les observations ou les requêtes que vous auriez présentées après l'achèvement des opérations de contrôle.

Par ailleurs, l'expiration du délai de trois mois n'est pas opposable à l'administration pour l'examen, dans le cadre d'un **ESFP**, des comptes financiers

utilisés à titre privé et professionnel, ni pour l'examen, dans le cadre des vérifications de comptabilité, des comptes utilisés pour l'exercice d'activités distinctes.

Le délai de trois mois opposable à l'administration court à partir du jour où le contribuable aura présenté l'ensemble des pièces et documents, justifiant la comptabilité.

Le défaut de communication d'un document justificatif doit être constaté par un procès verbal établi par le vérificateur.

La vérification doit être considérée comme achevée à la date de la dernière intervention sur place du vérificateur. Cette date est sanctionnée par une réunion de synthèse donnant lieu à un procès verbal sommaire, établi par le vérificateur et dûment signé par les deux parties. Dans le cas où le contribuable refuse de signer ledit procès verbal, mention en est faite par le vérificateur.

Lorsque l'Administration est amenée à suspendre ses opérations au cours de la vérification sur place, elle doit obligatoirement en informer le contribuable par écrit

* L'examen contradictoire de situation fiscale personnelle

La durée de l'examen de situation fiscale personnelle ne peut s'étendre sur une période supérieure à un an décomptée de la date de réception de l'avis de vérification à la date de l'envoi de la notification de redressement.

8/- Comment se déroule le contrôle ?

Une vérification repose avant tout sur un véritable dialogue avec le vérificateur.

En cas de vérification de comptabilité, le dialogue repose pour l'essentiel, sur un débat oral et contradictoire qui doit s'instaurer entre le vérificateur et le contribuable vérifié, sur les différentes questions soulevées au cours du contrôle.

Dans le cadre de l'examen contradictoire de la situation personnelle, le dialogue joue également un rôle très important.

Ce dialogue vous permet de présenter vos explications concernant les discordances relevées à partir des informations dont il dispose.

9/- L'administration peut-elle renouveler une vérification de comptabilité ?

Lorsque la vérification de la comptabilité pour une période déterminée au regard d'un Impôt, groupe d'Impôts est achevée, l'administration ne peut procéder à une nouvelle vérification sur place de ces écritures à l'endroit des mêmes Impôts et pour la même période.

Dans le cadre d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle d'un contribuable au regard de l'impôt sur le revenu, l'administration ne peut plus procéder à des redressements pour la même période et pour le même impôt à moins que le contribuable ne lui ait fourni des éléments incomplets ou inexacts.

Toutefois, en cas de découverte d'élément ou de document nouveau postérieurement à la vérification, l'Administration est en droit d'entamer une nouvelle procédure de vérification.

Chapitre II – Les suites du contrôle et la conclusion du contrôle

1/- Comment êtes-vous informé des résultats du contrôle ?

La fin du contrôle est marquée par l'envoi :

- Soit d'un avis d'absence de redressements
- Soit d'une notification de redressements

La notification de redressements est l'acte administratif, par lequel le vérificateur porte à votre connaissance les redressements qu'il envisage à l'issue du contrôle. La notification vous est adressée pour l'ensemble des redressements envisagés dans le cadre d'une vérification de comptabilité ou d'un *ESFP*. Pour la période vérifiée une ou plusieurs notifications successives peuvent être adressées.

L'envoi de la notification ouvre la phase de la procédure de redressements, qui peut revêtir différents caractères :

2/- Les procédures utilisées et leurs conséquences

* La procédure contradictoire

Dans le cas général l'administration recourt à la procédure de redressements contradictoire qui organise un dialogue écrit entre vous et le vérificateur.

Il s'agit de la procédure de redressements de droit commun. Elle vous fait bénéficier des droits suivants :

- La notification vous informe que vous avez droit à l'assistance d'un ou de deux conseils de votre choix conseil.
- Elle est motivée de manière à vous permettre de formuler vos observations ou de faire connaître votre acceptation, dans un délai de trente jours à compter de sa réception.
- Le vérificateur doit répondre précisément à vos observations.

* Les procédures d'offices

Ces procédures ne sont utilisées que dans les cas où vous avez manqué à vos obligations fiscales :

- Défaut de déclarations ou dépôt hors délai
- Défaut ou insuffisance de réponse aux demandes d'éclaircissements ou de justifications

- Opposition à contrôle fiscal

Les procédures d'office ne permettent pas de bénéficier des droits attachés à la procédure contradictoire. Le contribuable qui y est soumis doit, en cas de contestation démontrer l'exagération du bénéfice imposé.

* Les procédures exceptionnelles

A/- la procédure de taxation forfaitaire en fonction des éléments de train de vie

Elle est réservée aux cas exceptionnels où le revenu évalué d'après un barème forfaitaire établi par la loi (notamment possession de résidences, véhicules, bateaux, domestiques...) dépasse le montant des revenus déclarés

B/- la procédure prévue à l'article 998 du CGI.

Elle est destinée à déjouer des manœuvres ayant pour objet d'éluder l'impôt en utilisant des constructions juridiques qui bien qu'apparemment régulières, ne traduisent pas le véritable caractère des opérations réalisées.

3/- Comment devez vous utiliser le délai de réponse de trente jours ?

Vous pouvez

- Soit donner votre accord aux propositions du vérificateur
- Soit faire connaître votre désaccord en présentant vos observations

En tout état de cause, si vous n'avez pas répondu dans le délai de trente jours, les redressements sont considérés comme acceptés tacitement.

4/- Dans le cas où vous auriez formulé des observations, de quelle manière serez-vous informé de la position du vérificateur.

Le vérificateur doit répondre à vos observations, dans le délai de deux mois, en vous adressant un document intitulé « confirmation de redressements » dans lequel il peut accepter tout ou partie de vos observations ou les rejeter globalement.

L'absence de réponse du vérificateur dans le délai imparti de deux mois, équivaut à une acceptation tacite de vos observations.

5/- Dans le cas où le désaccord persiste avec le vérificateur, que pouvez vous faire ?

* Le recours à la commission paritaire de conciliation

Il est institué une commission paritaire de conciliation compétente pour connaître des litiges entre contribuables et Administration, suite à des contrôles sur place au cours desquels un désaccord entre les parties subsiste.

Le contribuable qui conteste des redressements relevant de questions de fait dispose d'un délai de vingt jours à compter de la réception de la confirmation de redressements, pour saisir ladite commission.

* Le recours hiérarchique

Vous avez la possibilité d'évoquer le désaccord qui subsiste avec le vérificateur devant les supérieurs hiérarchiques de l'agent qui a procédé aux opérations de contrôles (Directeurs des Services Fiscaux compétents et Ministre chargé des Finances).

* Le recours contentieux

Si le désaccord persiste, vous avez la possibilité de saisir les tribunaux

6/- Les pénalités

Vous avez la possibilité de formuler une demande motivée en vue d'une remise ou d'une modération des pénalités légales découlant de la vérification.

Outre les garanties qui leur sont offertes, les contribuables sont tenus au respect de certaines obligations :

- Obligations déclaratives (*articles 919 à 951*) ;
- Obligation de conservation des documents comptables et fiscaux (*articles 921 à 923*) ;
- Obligation de retenues et de reversements d'impôts et taxes (*articles 116 à 123,133, à 137,143 à 148*) ;
- Obligation de paiement de l'Impôt (articles 1028 à 1035)

AD-08/08/2014

REPUBLIQUE DU SENEGAL

MINISTERE DE L'ECONOMIE
ET DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES
IMPÔTS ET DES DOMAINES

DIRECTION DES VERIFICATIONS ET
ENQUÊTES FISCALES

N°. DGID/DVEF

Dakar, le

L'INSPECTEUR VERIFICATEUR

A

Monsieur le Gérant

OBJET / Avis de Vérification Générale de Comptabilité

Monsieur le Gérant,

Nous vous informons, conformément aux dispositions **des articles 903, 904, 956 et 957 de la loi n° 92-40 du 09 juillet 1992** portant Code général des Impôts, modifiée par la loi **n° 2004-12 du 06/02/2004**, que nous nous présenterons au siège social de votre société le mercredi 28 mars 2012 à partir de **09h 00**, en vue de procéder au démarrage de la vérification générale de votre comptabilité, au titre des années 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 et 2012, au regard de tous impôts et taxes .

A cet effet, vous voudrez bien faire tenir à notre disposition tous les documents comptables, en particulier les grands-livres, livres-journaux, copies de lettres, livres d'inventaires, rapports des commissaires aux comptes et autres documents susceptibles de justifier les résultats déclarés au cours de la période soumise à vérification.

Vous trouverez ci-joint, pour votre information, un exemplaire de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié.

Vous avez la faculté de vous faire assister, pendant la vérification par un ou deux conseils de votre choix et de recourir à l'arbitrage du **Directeur des vérifications et enquêtes fiscales**, en cas de désaccord.

Veillez agréer, Monsieur le Gérant, l'expression de notre considération distinguée.

LE CHEF DE BRIGADE

L'INSPECTEUR VERIFICATEUR

REPUBLIQUE DU SENEGAL
MINISTERE DE L'ECONOMIE
ET DES FINANCES
DIRECTION GENERALE
DES IMPOTS ET DES DOMAINES
DIRECTION DES VERIFICATIONS
ET ENQUETES FISCALES

Dakar, le

A Monsieur le Directeur Général
de

adresse.....

DAKAR

Références :

N° DGID/DVEF/BV N°

Objet : Notification de redressements

Monsieur le Directeur,

La vérification de comptabilité de votre société a révélé, sur l'année 2009, que dans le cadre des prestations de services effectuées auprès basée à, vous n'avez pas procédé au reversement de la TVA exigible sur ces prestations pour le compte de ce fournisseur étranger.

Ainsi, conformément aux dispositions des articles 286, 288, 290, 291, 299 de la loi 92 – 40 du 09 juillet 1992 modifiée portant Code Général des Impôts mais aussi et surtout de l'article 990 nouveau du CGI, vous restez devoir au trésor public les droits simples et pénalités légales liquidés ci- après :

Droits simples ;

Pénalités :

En vertu des dispositions des articles 960 et 962 du code précité, vous disposez d'un délai de trente (30) jours, à compter de la réception de la présente, pour apporter vos observations éventuelles.

Vous avez, à cet effet la possibilité de vous faire assister par un ou deux conseils de votre choix.

Nous vous informons qu'en vertu des dispositions de l'article 990 nouveau de CGI, les pénalités légales ne sont plus susceptibles d'être transigées.

Veillez agréer, **Monsieur le Directeur Général**, l'expression de notre parfaite considération.

LE CHEF DE BRIGADE

L'INSPECTEUR VERIFICATEUR

CONFIRMATION DE REDRESSEMENTS

REPUBLIQUE DU SENEGAL
 MINISTRE DE L'ECONOMIE ET DES
 FINANCES

DIRECTION GENERALE
 DES IMPOTS ET DES DOMAINES

DIRECTION DES VERIFICATIONS
 ET ENQUETES FISCALES

Brigade n° 3

Monsieur le Directeur Général

.....

DAKAR

Référence :

Nous avons l'honneur de vous faire connaître ci-après, suite à votre réponse ci-dessus référencée, les redressements que l'administration envisage de confirmer au regard des éléments servant de base pour le calcul des impôts marqués d'une croix ci-dessous :

Impôts directs :

- Impôt sur les sociétés – Exercice clos en :
- Impôt Retenu à la source sur :
 - Revenus des capitaux mobiliers : années
 - Sommes versées à titre de salaires et aux tiers
 - Redevances :
 - IRC :

Impôts indirects et taxes assimilées :

- Taxe sur la valeur ajoutée
- Taxe d'égalisation
- Taxe sur les opérations bancaires :
- Autres droits indirects

Droits d'enregistrement – Timbre – Publicité foncière et taxes assimilées :

- Droits d'enregistrement (Taxe sur les conventions d'assurance)
- Droits de timbre :
- T.S.V.P.P.M.
- Autres taxes assimilées :

Vous disposez de 30 jours pour faire parvenir votre acceptation ou vos observations. A cet effet, vous avez la faculté de vous faire assister par un ou deux conseils de votre choix. En cas d'acceptation vous avez la possibilité d'introduire une demande motivée de réduction des pénalités légales encourues.

Veillez agréer, monsieur, l'expression de notre considération distinguée.

Le Chef de Brigade

Les inspecteurs vérificateurs

REPUBLIQUE DU SENEGAL

MINISTERE DE L'ECONOMIE
ET DES FINANCES

DIRECTION GENERALE
DES IMPOTS ET DES DOMAINES

DIRECTION DES VERIFICATIONS
ET ENQUETES FISCALES

DAKAR, le.....

Le Chef de Brigade

//-)

**Monsieur le Directeur Général
des Impôts et des Domaines**

- DAKAR -

J'ai l'honneur de vous prier de bien vouloir viser et déclarer exécutoire le titre de Perception ci-dessous établi conformément aux dispositions des articles 1021 et suivants du Code Général des Impôts.

TITRE DE PERCEPTION

NUMERO D'ORDRE

Il est du à la République du Sénégal (Bureau de Recouvrement CGE)

Par :

Demeurant :

La somme de :

| | | |
|----------------|----------------|---|
| Représentant (| Droits simples | = |
| | Pénalités | = |

Actuellement exigible au titre de la retenue sur les bénéfices non Commerciaux sur l'année 2008

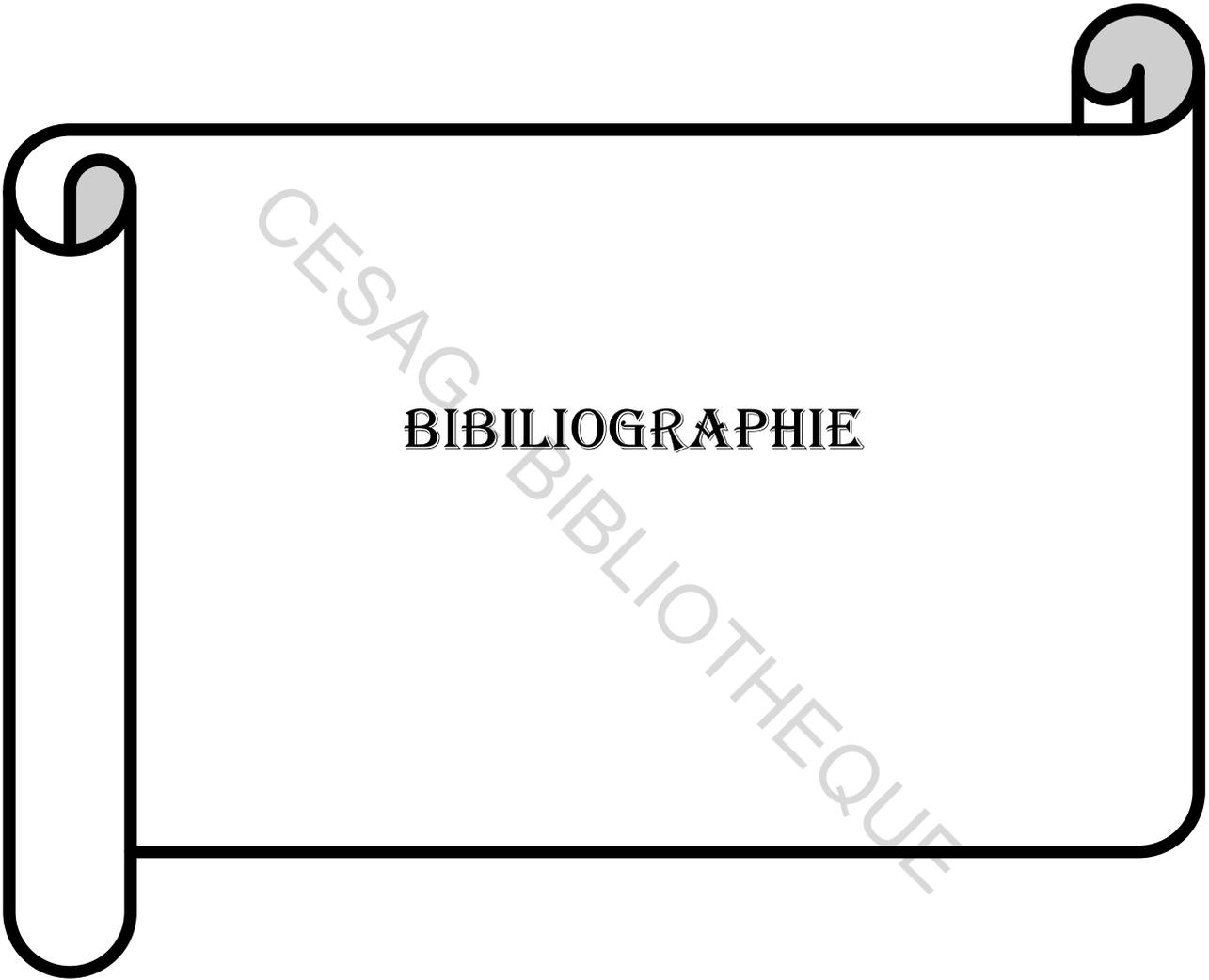
en vertu des dispositions des articles 135, 120 et suivants du Code Général des Impôts.

Le présent titre de perception établi par nous, Inspecteur des Impôts, en vue d'obtenir paiement par les voies de droit, de ladite somme de :

.....
Sans préjudice de celles qui pourraient devenir ou qui seraient ultérieurement reconnues exigibles.

Visé et rendu exécutoire par nous,
Directeur Général des Impôts et des Domaines

Dakar, le.....



BIBLIOGRAPHIE

CESAG
BIBLIOTHEQUE

- 1- AFSCHRIFT Thierry (2009), *traite de la preuve en droit fiscal*, édition Larcier , Paris, P.289
- 2- AFSCHRIFT Thierry (2000-2008), *Chronique de jurisprudences*, édition Larcier, Paris, P.289
- 3- BAH M. (1998-1999), *Le contrôle fiscal et les droits du contribuable*, Mémoire de maîtrise en Droit des Affaires, Faculté des Sciences juridiques et politiques, 99 pages
- 4- BASLE MAURICE (2009), *systèmes fiscaux*
- 5- BOUBOU PIERRE (2007), *le droit à la portée de tous*, Edition Avenir
- 6- BRACHET BERNARD (1996), *l'impôt sur le revenu : enjeux et réformes*
- 7- CHAMBAS G. (2005), *Mobiliser des ressources fiscales pour le développement*, Economica ; Paris ; p.295
- 8- COPERET J (2005) *Lexique des termes juridiques*, édition Spirit Haret
- 9- COZIAN MAURICE (2007,2008), *précis de fiscalité des entreprises*, 21^{ème} Edition Litec
- 10- DIALLO A (1999), *Cours d'impôts sur le revenu*, E.N.A, D.G.I.D
- 11- DGI (2009) *Procédures de vérification et de contrôle : Taxation, Réclamation et recours*, (Belgique)
- 12- DRIE JEAN CLAUDE (2009), *La Vérification de comptabilité*, Edition Economica
- 13- FORGET P (1988), *Les pouvoirs de l'administration et les garanties du contribuable vérifié*, in *Contrôle fiscal : Principes et Pratiques*, sous la coordination de LAMBERT T, Edition Economica, 226 pages (pp. 37-54)
- 14- FOUQUET OLIVET (2008), *Le contrôle fiscal*, Collection Lamy, Axe de droit
- 15- FOUQUET (2009), *Grands arrêts*, 5ème édition
- 16- GOZIAN Marie(1984) *Précis de fiscalité des entreprises* ; collection Litec
- 17- GOUVERNEMENT DU SENEGAL / MIN JUST (2004) *Code de Procédure pénale* (Sénégal)
- 18- GOUVERNEMENT DU SENEGAL / MIN JUST (2004) *Code de Procédure civile* (Sénégal)
- 19- HENNEBELLE I (2005), *Les bonnes défenses en cas de contrôle fiscal*, in *L'Entreprise*
- 20- LAMBERT T. (2001) *contrôle fiscal, droit et pratique* ; Economica , Paris, P.439
- 21- MANCABOU Ange Constantin, *Gestion fiscale et comptable de l'entreprise*, édition harmattan, 2012, Editions l'harmattan
- 22- MFAE/DG Circulaire non datée n° 00219/MFAE/DGI

- 23- MEF / DGID / *Code général des Impôts Sénégal* (2006)
- 24- MEFI (2004) *Code général des Impôts et Livre des Procédures fiscales* (France),
MEFI, Editions ACTIS
- 25- MEFI (1999) *Précis de Fiscalité*, Tome II, Paris, mars
- 26- MEF/DGID (1978) *Guide pratique de la Vérification fiscale*, D.G.I
- 27- MEF/DGID (2009) *Etat des réponses à caractère général adressées au contribuable, au cours de l'année 2009*
- 28- MEF/DGID Arrêté n° 0007619/MEF/DGID du 15-09-2004 portant organisation de la D.G.I.D
- 29- MEF/DGID/BLEC *Circulaire ministérielle n° 0006779/MEF/DGID/BLEC du 20-08-2004*, portant application de la loi 2004-12 du 06-02-2004
- 30- NEUER J. J (1988), *Le Rôle du Conseil dans le cadre d'un contrôle fiscal*, in *Contrôle fiscal ; Principes et Pratiques*, sous la coordination de LAMBERT T, Edition Economica, 1988, 226 pages (pp. 167-175).
- 31- Note de service n° 00176/DGID/SP du 03-03-2000
- 32- Réponse n° 0169/DGID/LEG3 du 27-03-1998
- 33- Réponse n° 03583 du 29-05-1985
- 34- Note de service n° 0029/DGID du 12-01-1999
- 35- Note de service n° 01444/MEF/DGID du 06-03-1986
- 36- Note de service n° 250 du 17-01-1969
- 37- Note de service n° 2514/MEF/DGID/LEG2 du 22-04-1986
- 38- OHADA (2004) *Acte uniforme de l'OHADA sur le Droit commercial général*
- 39- OHADA (2006) *Règlement portant droit comptable dans les Etats de l'U.E.M.O.A.*
- 40- TREMEUK M. (1999) *La politique du contrôle fiscal*, Economica Paris P.215
- 41- TORREL LORAND (1995) *les clés du contrôle fiscal par la jurisprudence*, Maxime P.341