INTRODUCTION

L'impôt est un prélèvement que l'Etat opère sur les ressources des particuliers (ménages, entreprises) afin de subvenir à ses charges publiques. L'impôt est aujourd'hui un instrument de solidarité, un élément de l'unité nationale, ainsi qu'un instrument fondamental de la politique sociale et économique. En effet, ces prélèvements permettent à l'Etat de jouer un double rôle :

- ✓ un rôle essentiellement budgétaire car permettant d'alimenter les caisses de l'Etat. Dans les pays en voie de développement comme le Sénégal, ce rôle est important car l'Etat reste l'acteur économique principal et le premier investisseur ;
- ✓ un rôle économique car l'impôt est un instrument de politique économique ou social. Il peut par exemple servir à développer une économie équilibrée en stimulant ou réduisant certaines formes d'activités économiques.

Comment s'effectue ce prélèvement ? Le système fiscal sénégalais s'appuie sur la confiance, c'est-à-dire que la collecte de l'impôt repose, pour une large part, sur le système déclaratif. Ce qui signifie que les contribuables, sous leur responsabilité et suivant les dispositions du Code Général des Impôts (CGI), souscrivent périodiquement des déclarations devant servir à la liquidation de leurs dettes fiscales. Dans ce système, le contribuable est amené à calculer lui-même la base de son imposition et, dans certains cas, le montant de l'impôt dont il est redevable.

Ce système met entre les mains des contribuables une responsabilité d'autant plus lourde que la compréhension des règles fiscales n'est pas aisée même pour les professionnels de la fiscalité.

Mais, la confiance n'exclut pas le contrôle. Aussi, pour être efficace, le système déclaratif doit avoir pour contrepartie le droit de contrôle. La légitimité du contrôle fiscal ne saurait par conséquent être remise en cause, sauf à admettre que le contribuable honnête supporte l'impôt du fraudeur, et que les règles de la concurrence soient faussées.

C'est ainsi que, dans le cadre de la mission qui lui est dévolue par la loi, l'Administration fiscale est appelée à procéder à différentes opérations destinées à une application exacte des dispositions du CGI. Il en découle que l'Administration doit mettre en place un système de contrôle permettant de sauvegarder les intérêts du Trésor public, d'assurer l'égalité des citoyens devant l'impôt et de garantir les droits des contribuables contre d'éventuels excès de l'Administration fiscale.

Ce contrôle peut revêtir plusieurs formes allant de la simple vigilance à partir du bureau au déplacement sur le terrain. En effet, l'environnement juridique du contrôle fiscal est différent suivant qu'il s'agit de simples contrôles de routine, de cabinet, c'est-à-dire de contrôles sur pièces ou de contrôles aux enjeux importants comme la vérification de comptabilité ou l'examen de situation fiscale personnelle des particuliers.

LES MOYENS DU CONTROLE

L'Administration fiscale, dans le cadre de l'exercice du contrôle, peut user de plusieurs moyens. Il s'agit du droit de contrôle, du droit de communication et des autres moyens de contrôle.

Définition et étendue du droit de contrôle

Le droit de contrôle est le droit conféré aux agents de l'Administration fiscale de vérifier l'exactitude des déclarations souscrites par les assujettis en vue de la perception des impôts, taxes et redevances.

Le droit de contrôle concerne tous les impôts établis en totalité ou en partie aux moyens de déclarations et actes rédigés par les contribuables. En effet, outre les déclarations, ce droit s'étend :

- ✓ aux actes et documents utilisés par les contribuables pour l'établissement des impôts, droits et redevances visés au Code Général des Impôts ;
- ✓ aux documents déposés par les contribuables pour obtenir des déductions, restitutions, remboursement ou exonérations.
- ✓ Le droit de contrôle a pour corollaire le droit de reprise. En effet, le droit de contrôle de l'Administration est aussi accompagné d'un pouvoir de redressement¹, c'est-à-dire la faculté offerte de réparer les omissions totales ou partielles constatées dans l'assiette ou le recouvrement de tous les impôts, taxes et redevances dus en vertu des lois fiscales, ainsi que des erreurs susceptibles d'entacher leur détermination.

Agents investis du droit de contrôle

En vertu des dispositions du CGU, le droit de contrôle et de reprise est accordé sans restriction aux agents ayant au moins le grade de contrôleur des impôts et des domaines.

Cependant, dans la pratique, ce droit est exercé sous la responsabilité d'un inspecteur même si l'initiative émane d'un contrôleur. En effet, afin d'éviter tous vices de procédures lors des interventions, les notifications de redressement et les procès verbaux faisant suites à l'exercice du contrôle seront établis sous la responsabilité d'un agent ayant au moins le grade d'Inspecteur qui contresignera l'acte de procédure.

Le droit de communication

L'article 571 du CGI prévoit que « Pour permettre le contrôle et la détermination de l'assiette des impôts, droits, taxes et redevances, qu'il y ait ou non déclaration par les assujettis, les agents des Impôts et des Domaines ainsi que ceux du Cadastre, ayant au moins le grade de contrôleur ou de technicien supérieur, ont le droit d'obtenir communication de tous titres, pièces de recettes, de dépenses et de comptabilité.

Les autres moyens de contrôle

Il s'agit essentiellement du droit de visite, du droit d'enquête, de l'intervention en matière de restitution du contrôle conjoint et du contrôle simultané.

Le droit de visite Article 576 : Pour la recherche et la constatation des infractions à la législation des impôts indirects et taxes assimilées, les agents des impôts et des domaines assermentés peuvent procéder à des visites en tous lieux, même privés, où les pièces, documents, objets ou marchandises se rapportant à ces infractions ainsi que les biens et avoirs en provenant directement ou indirectement sont susceptibles d'être détenus et procéder à leur saisie, quel qu'en soit le support. Ils sont accompagnés d'un officier de police judiciaire.

Ce droit s'exerce en matière d'impôts indirects, dans les locaux professionnels, les dépôts et même dans les habitations. Il a pour but de permettre la saisie des marchandises transportées ou détenues en contravention des dispositions du livre II du CGI.

Le droit d'enquête Article 577 : Pour rechercher les manquements aux règles de facturation auxquelles sont soumis les contribuables, les agents des impôts assermentés peuvent se faire présenter les factures, la comptabilité-matières ainsi que les livres, registres et documents comptables et professionnels pouvant se rapporter à des opérations ayant donné ou devant donner lieu à facturation et procéder à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation.

Ce droit permet à l'administration de rechercher les manquements (défaut de facturation, facture ne correspondant pas à une livraison ou une prestation, sous facturation, etc.) aux règles de la facturation lors d'une vente ou d'une prestation. Elle donne lieu soit à un déplacement dans les locaux de l'assujetti.

Le droit d'enquête n'est pas un droit de contrôle dans la mesure où il ne peut aboutir à des redressements mais à une constatation, par procès verbal, des manquements aux règles de la facturation. Ces manquements pourront, ultérieurement, être opposés à un assujetti ou à des tiers lors d'un contrôle fiscal. Il constitue donc un complément idéal au contrôle fiscal et est généralement mis en œuvre avant ou au cours d'une procédure de vérification.

Les procédures de contrôle

Le contrôle fiscal peut revêtir plusieurs formes : le contrôle formel, le contrôle sur pièces et le contrôle sur place. Il recouvre le contrôle formel et le contrôle sur pièces. Ces deux formes de contrôle sont effectués dans les locaux des services d'assiette et ne nécessitent pas un déplacement chez le contribuable. Le contrôle formel consiste à rechercher et rectifier des erreurs matérielles évidentes dans les déclarations. Il ne nécessite pas d'intervention extérieure à la déclaration. La rectification des irrégularités devra être notifiée au contribuable.

- ✓ **le contrôle sur pièces** : le contrôle sur pièces consiste en l'exploitation des divers documents détenus par le service. Il s'agit de l'ensemble des travaux de cabinet au cours desquels le service procède à l'examen critique global des déclarations à l'aide de documents ou de renseignements figurant au dossier.

Dans le cadre de ce contrôle, l'administration peut demander au contribuable tous les renseignements, justifications et éclaircissements qu'elle juge nécessaires. Cette demande peut être par écrit ou par voie orale. La demande orale doit être renouvelée par écrit si le contribuable n'a pas répondu ou si la réponse est assimilée à un refus. Le contribuable a **vingt (20) jours** pour répondre à une demande écrite. **Voir article 569.**

Le délai de réponse est de **huit (8) jours** à compter de la transmission de la demande au contribuable, lorsqu'elle est faite dans le cadre d'une vérification de comptabilité (**art.582**) ou d'examen de situation fiscale personnelle (**art.583**).

L'administration peut aussi, dans le cadre du contrôle sur pièces, exercer, auprès des tiers, le droit de communication. Mais en aucun cas des documents comptables ne peuvent être réclamés, sous peine de vice de forme (détournement de procédure). Toute rectification à la suite de ce contrôle devra également être notifiée au contribuable. Le contrôle sur pièces est la première phase de toute opération de régularisation fiscale d'un contribuable et il ne préjudicie pas à une vérification ultérieure de la comptabilité du contribuable vérifié.

✓ **Le contrôle sur place** : Le contrôle sur place c'est l'examen et l'exploitation des documents qui ont permis l'établissement des déclarations déposées par les contribuables. Les nouvelles dispositions du CGI prévoient la possibilité pour l'Administration fiscale de procéder à un contrôle inopiné. En effet, aux termes de **l'article 581**, L'Administration des impôts peut contrôler, de façon inopinée, les éléments physiques de l'exploitation, l'existence ou l'état de documents comptables. Ainsi, le contrôle sur place peut revêtir les formes suivantes :

- Soit d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle
- Soit d'une vérification de comptabilité

L'examen contradictoire de situation personnelle : C'est l'ensemble des opérations permettant de contrôler, pour une personne physique la cohérence entre d'une part les revenus déclarés et d'autre part sa situation patrimoniale, sa situation de trésorerie et les éléments de son train de vie.

Elle fait appel aux procédures suivantes :

- Demande de renseignements
- Etablissement d'une balance de trésorerie
- Taxation d'après les éléments du train de vie

La vérification de comptabilité : C'est l'ensemble des opérations ayant pour objet d'examiner 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 inscrites. La vérification de comptabilité peut porter sur une ou plusieurs catégories d'impôts (monovalente ou polyvalente) ou sur tous les impôts et taxes auxquels l'entreprise est assujettie. La vérification de comptabilité peut parfois s'accompagner de l'examen de la situation fiscale personnelle des dirigeants.

Les procédures

En principe la vérification est initiée par la Direction des Impôts ou la Direction des Vérifications Fiscales à partir d'un programme annuel approuvé par le Directeur Général des Impôts et Domaines.

Article 586 : Toute vérification sur place doit être précédée de l'envoi (par cahier de transmission ou par lettre recommandée avec accusé de réception) d'un avis de vérification. Cet avis doit porter obligatoirement les mentions suivantes :

- ✓ La date de début de l'intervention
- ✓ Les impôts et taxes vérifiés
- ✓ Les périodes soumises à vérification
- ✓ Les documents à mettre à la disposition des vérificateurs
- ✓ L'indication que le contribuable peut se faire assister par un ou deux conseils de son choix
- ✓ Le nom de l'autorité auprès de laquelle le contribuable peut se référer en cas de difficultés dans le déroulement de la vérification
- ✓ Les noms et qualité des vérificateurs.

L'avis de vérification doit obligatoirement être accompagné d'un exemplaire de la charte du contribuable. Ce document rappelle au contribuable ses droits et obligations et il est opposable à l'administration.

Les opérations matérielles de vérification de comptabilité ne peuvent s'étendre sur une période de plus de **douze (12) mois**, à compter du jour de la première intervention sur place tel que indiqué dans l'avis de vérification.

Les opérations matérielles de vérification de comptabilité des entreprises dont le montant du chiffre d'affaires est **inférieur à un milliard (1.000.000.000) de Francs HT**, pour chacune des années de la période vérifiée, ne peuvent pas s'étendre sur une période supérieure à **quatre (4) mois**, à compter du jour de la première intervention sur place tel que indiqué dans l'avis de vérification et de **six (6) mois** supplémentaires, en cas de découverte, au cours du délai initial d'un an, d'une activité occulte ou non déclarée par le contribuable vérifié.

Notification de redressement

Article 607 : Après la réunion de synthèse le vérificateur est tenu d'adresser au contribuable une notification de redressement ou d'absence de redressement. La notification de redressements est motivée de manière à permettre au contribuable de formuler ses observations ou de faire connaître son acceptation. L'obligation de motivation est remplie par l'indication des :

- ✓ documents ou points précis examinés ;
- ✓ faits ou constatations relevés au cours du contrôle en conséquence desquels le redressement est entrepris, qu'ils soient consignés ou non dans un procès verbal;
- ✓ impôts, droits, taxes ou redevances dus ainsi que la période à laquelle ils se rapportent ;
- ✓ dispositions du Code ou de tout autre texte légal appliqué ;
- ✓ montants en droits simples et pénalités légales dus.

En cas d'application des dispositions de **l'article 582-IV** du CGI (vérification de comptabilité informatisée), l'Administration précise au contribuable la nature des traitements effectués. Elle doit être également indiqué à l'assujetti sur la notification de redressement qu'il :

- ✓ peut se faire assister d'un conseil de son choix pour y répondre.
- ✓ dispose d'un délai de trente (30) jours, à compter de la date de réception du document pour faire valoir ses observations.

droit de réponse du contribuable

Le contribuable doit, à la réception de la notification de redressements ou du procès verbal, dans le délai de trente (30) jours, accepter les redressements qui lui sont notifiés ou formuler des observations par courrier adressé au service des impôts compétent. Le défaut de réponse dans ce délai équivaut à une acceptation du redressement ou du procès verbal.

Confirmation de redressement

Si le contribuable accepte les redressements la procédure est close et les titres de perceptions émis. Par contre si le contribuable, dans sa réponse, a formulé des observations, le rejet total ou partiel de ces observations doit être matérialisé par l'envoi d'une confirmation de redressement. Il en est de même en cas d'acceptation des observations formulées par le contribuable.

Le défaut de réponse dans le délai de trente (30) jours équivaut pour la contribuable à une acceptation tacite des redressements.

L'administration dispose d'un délai de soixante (60) jours pour répondre aux observations du contribuable. Le défaut de réponse, dans ce délai, équivaut à une acceptation tacite des observations du contribuable.

Les recours

Si le désaccord persiste le contribuable dispose des recours suivants :

- ✓ Recours devant la commission paritaire de conciliation : si le contribuable conteste des redressements suite à une vérification sur place et relevant de questions de fait, il dispose d'un délai de vingt (20) jours pour saisir la commission de conciliation. La composition ainsi que le mode de fonctionnement de la commission sont déterminés par un arrêt du ministre chargé des finances.
- ✓ Recours hiérarchique : le contribuable dispose d'un droit de recours devant les supérieurs hiérarchiques du vérificateur (Chefs de centre ou de brigade, Directeurs, Directeurs Général, Ministre).
- ✓ Recours devant les tribunaux : le contribuable en cas de désaccord avec l'administration sur un redressement peut saisir, pour arbitrage, les tribunaux.
- ✓ Le recours devant les commissions

L'article **700 du CGI** institue une commission spéciale siégeant en matière de droit d'enregistrement et une Commission paritaire de conciliation. Les commissions prévues peuvent être saisies à l'initiative de l'Administration ou du contribuable. Toutefois, le contribuable vérifié ne peut saisir les commissions qu'après avoir préalablement demandé à bénéficier d'un recours hiérarchique auprès du Directeur compétent. Les commissions rendent des avis qui doivent être motivés. Les membres de la commission sont soumis au secret professionnel.

- ✓ La commission spéciale en matière d'enregistrement : Une commission spéciale siège en matière de droit d'enregistrement pour fixer la valeur à retenir comme base taxable, lorsque l'administration a rehaussé le prix ou l'évaluation, ayant servi à la liquidation des droits. Le recours à cette commission est autorisé pour tous les actes ou déclarations constatant la transmission ou l'énonciation de biens soumis à un droit proportionnel d'enregistrement.
- ✓ La commission paritaire : Pour renforcer les droits des contribuables il a été constitué une commission paritaire que les contribuables peuvent saisir pour tous les litiges portant à l'issue d'une vérification de comptabilité, sur les questions de fait. Sont considérés comme des questions de fait les litiges relatifs aux cas suivants :
 - Appréciation du caractère excessif ou non d'un taux d'amortissement pratiqué.
 - Appréciation du caractère probant ou non d'une comptabilité
 - Détermination du chiffre d'affaires réalisé
 - Valeur probante du mode de comptabilisation des travaux en cours
 - Litige portant sur les réparations de biens amortissables : le montant des frais de réparation prolonge-t-elle de manière notable la durée d'utilisation des biens amortissables
 - Litige portant sur le paiement d'une redevance pour la licence d'exploitation d'un brevet : ce paiement entre-t-il dans le cadre d'une gestion commerciale normale.

Par contre la commission n'est pas compétente pour tout ce qui a trait aux questions de droit.

La commission est ainsi composée de :

- Un magistrat désigné par la cour des comptes qui en assure la présidence
- Deux représentants de la DGID
- Un expert comptable représentant l'ordre national des experts comptables agréés
- Un expert fiscal représentant l'ordre national des experts et évaluateurs agréés
- Un représentant de la chambre de commerce de l'industrie et d'agriculture de Dakar

SANCTIONS FISCALES

Tout contribuable qui n'a pas payé dans les délais légaux les impôts, droits, taxes, redevances exigibles, doit verser un intérêt de retard simple de **5%** liquidé sur le solde impayé. Chaque mois ou fraction de mois de retard supplémentaire donne lieu au versement d'un intérêt complémentaire de **0,5%**.

L'intérêt de retard est également applicable aux montants d'impôts, de droits, de taxes ou de redevances versés à la suite de déclarations rectificatives ou complémentaires ainsi qu'aux actes soumis à la formalité de l'enregistrement.

Le taux d'intérêt de retard applicable est de **10 %** pour les impôts locaux établis par voie de rôles non acquittés dans les délais prescrits par la réglementation en vigueur.

AMENDES

Les amendes prévues à la présente section sont constatées par procès verbal, dans les conditions fixées aux articles 612 et 613 du CGI.

Sans préjudice des sanctions prévues, tout manquement aux obligations prévues par le CGI donne lieu à une amende égale à **deux cent mille (200 000)** francs, lorsqu'il n'est pas visé par une amende spécifique prévue aux articles 668 à 670 du CGI.

Lorsque le manquement porte sur des documents ou des renseignements à fournir, l'amende est due autant de fois qu'il y a de documents ou renseignements demandés et non produits, incomplets ou inexacts. Toutefois, le montant de l'amende constaté dans un procès verbal ne peut dépasser **un million (1 000 000)** de francs.

Par exception aux dispositions de l'article précédent, donne lieu à une amende de **cinq millions (5.000.000)** de francs :

- ✓ le défaut de tenue d'une comptabilité répondant aux normes en vigueur au Sénégal ou l'absence de document comptable qui se rapporte aux écritures enregistrées telle que prévu par les articles 635 et 636 du CGI ;
- ✓ toute opposition à contrôle fiscal ;
- ✓ toute mention délibérée et répétée d'un faux NINEA sur une facture, une déclaration ou un document en tenant lieu;
- ✓ toute tentative d'obtenir de l'Etat des restitutions ou des remboursements injustifiés d'impôts, de droits, de taxes ou de redevances par le moyen d'une fausse facture, d'un faux document ou d'une facture figurant dans les déductions d'une période ayant déjà été visée par une demande de restitution ;
- ✓ toute mention répétée de taxe indirecte sur une facture ou un document en tenant lieu non déclarée;
- ✓ l'existence d'une contre-lettre sous signature privée qui révèle une minoration du prix stipulé dans un acte public ou dans un acte sous signature privée précédemment enregistré ;
- ✓ tout concours apporté à l'établissement ou l'utilisation de documents ou renseignements inexacts par un officier public ou ministériel, un expert ou toute autre personne, structure ou organisme faisant profession de tenir des écritures comptables de plusieurs clients, que cette infraction ait été commise auprès d'un seul ou de plusieurs assujettis ;

Les amendes prévues sont doublées en cas de récidive.

Le défaut de visa en exonération d'une facture, constaté soit au cours d'un contrôle, soit dans le cadre de demande de restitution de taxe introduite par un contribuable, donne lieu à une amende égale à **5%** du montant de la taxe exonérée due sur chaque facture non soumise à cette formalité.

Dans les **trente (30) jours** suivant la réception du procès-verbal constatant le défaut de visa, le redevable est tenu de produire les factures dûment visées. A défaut, les droits compromis sont réclamés par notification de redressements pour exonération non justifiée.

Le défaut de dépôt des états des rémunérations du personnel salarié ou des sommes versées à des tiers ainsi que le dépôt d'états incomplets donne lieu à une amende égale à **5%** des rémunérations ou des sommes non déclarées.

Dans les **vingt (20) jours** suivant la réception du procès-verbal constatant le manquement, le redevable est tenu de les produire ou de les compléter. A défaut, les sommes non déclarées sont réintégrées au résultat ou aux revenus imposables par notification de taxation d'office.

Sans préjudice des dispositions de l'article 662, en cas d'inexécution le tiers saisi est redevable d'une amende égale à **25%** des montants visés par l'avis qui lui est adressé.

PENALITES

Outre les sanctions prévues aux articles 665 à 670 du CGI, les manquements aux obligations de déclaration de l'assiette ou de paiement de tout ou partie d'un impôt, d'un droit, d'une taxe ou d'une redevance donnent lieu à l'application d'une pénalité égale à **vingt-cinq pour cent (25%)** des droits éludés.

Cette pénalité s'applique également aux droits dont la perception a été compromise, y compris lorsqu'un moyen de paiement remis à un comptable public lui est revenu impayé.

La pénalité est portée à **50%** des droits dus en cas de :

- ✓ Défaut de reversement d'impôts, de droits, de taxes ou de redevances facturés collectés ou retenus ;
- ✓ Dissimulation du prix ou d'une partie du prix d'un contrat soumis à la formalité de l'enregistrement
- ✓ Abus de droit
- ✓ Manœuvres, dissimulations ou mauvaise foi dans la déclaration, le paiement ou le reversement de tous impôts, droits, taxes ou redevances ;
- ✓ taxation d'office.

La pénalité est portée à **100%** en cas de récidive ou d'exercice d'activités non déclarées ou de manquements constatés en application de l'article 614.

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

Les amendes, pénalités, majorations et intérêts de retard, lorsqu'ils sont définitivement fixés, ne peuvent faire l'objet d'aucune transaction.