**COURS DE DROIT FISCAL**

**BIBLIOGRAPHIE :**

* Omar Alioune Ciss, Traité pratique de la fiscalité sénégalaise (25 000 Francs CFA).
* Marie Delphine Wade et Mouhamed Dièye, Pratique de la fiscalité sénégalaise (15 000 Francs CFA).
* Boubacar Sonko, la fiscalité des entreprises au Sénégal (30 000 Francs CFA).

**INTRODUCTION GENERALE**

 Le droit fiscal est une matière juridique, et comme toute discipline juridique, relève des règles légales à observer. Cependant, le droit fiscal, de par son objet – les impôts – est une matière technique. En effet, l’impôt est déterminé par les facultés contributives des personnes assujettis à l’impôt.

 La mise en œuvre des règles fiscales suppose une présentation chiffrée des données et des résultats.

**A – LES SOURCES DU DROIT FISCAL**

En général, on considère qu’il y a quatre (4) sources :

* Les **lois**,
* Les **règlements**,
* La **doctrine administrative** et enfin,
* La **jurisprudence**.

**1 – LES LOIS FISCALES**

Comme en matière juridique, la loi est la **première et principale source du droit fiscal**. On peut même considérer que la loi est la **seule véritable source du droit fiscal**, les autres n’étant en réalité que des **sources dérivées de la loi**.

 **En effet, aucun impôt ne peut être prélevé s’il n’a pas été prévu par un texte de loi**. **Aux termes de la constitution, c’est la loi qui fixe les règles fondamentales de toute imposition à savoir l’assiette (ou base d’imposition), l’impôt, les taux de l’impôt et les modalités de recouvrement de l’impôt.**

 **La loi fiscale peut aussi résulter d’une ordonnance prise par le Président de la République et qui intervient, en principe, en cas d’urgence**. Aujourd’hui, le dernier Code Général des Impôts (CGI) en vigueur date de 1992 (**Loi 92 – 40 du 9 juillet 1992**).

**2 - LES REGLEMENTS**

**Il est rare que le législateur précise lui-même toutes les modalités d’application des dispositions fiscales. Il en laisse souvent le soin au pouvoir exécutif qui agit par voie de décrets présidentiels ou par voie d’arrêtés ministériels.**

**3 – LA DOCTRINE ADMINISTRATIVE**

Après la publication des lois, décret et arrêtés, l’administration fiscale (Direction Général des Impôts et Domaine (DGID)) se charge de commenter ou d’interpréter les dispositions fiscales.

 **Le commentaire ou interprétation de la DGID apporte des développements et des précisions qui n’ont pas leur place dans les lois ou les règlements. Il est donc indispensable de s’y référer pour une bonne compréhension des règles fiscales. Les réponses données par la DGID aux questions posées par les contribuables ou par les experts fiscaux participent à la doctrine administrative**.

 Par conséquent, **tout contribuable, lors d’un procès contre l’administration fiscale, peut invoquer les réponses données par la DGID pour se défendre effacement.**

**4 – LA JURISPRUDENCE**

C’est la quatrième source du droit fiscal. Elle est définie comme étant l’ensemble des décisions rendues par les cours et tribunaux. Cette jurisprudence est importante à connaître car **elle nous renseigne sur la façon dont les tribunaux interprètent les textes fiscaux.**

 Mais **la jurisprudence fiscale sénégalaise n’est pas très développée**. **Cette jurisprudence n’est pas abondante pour deux raisons :**

* La première raison est liée à **la compétence du contentieux fiscal** et
* La deuxième c’est que **les contribuables peuvent utiliser le règlement à l’amiable voire même le recours gracieux devant le ministre de l’économie et des finances en passant au préalable devant la DGID**.

**B – L’AUTONOMIE OU SPECIFICITE DU DROIT FISCAL**

**Chaque branche spécialisée du droit tend à s’organiser d’une manière originale en élaborant des règles particulières adaptées à son objet tout en respectant les principes fondamentaux du droit posés par la Constitution. Lorsqu’une discipline juridique est ainsi régie par ses règles propres, on dit qu’elle est autonome ou spécifique**.

 **L’autonomie du droit fiscal apparaît à travers les rapports avec le doit privé. Le droit fiscal se réfère nécessairement aux notions du droit privé, principalement à celle du droit commercial ou du droit comptable. Il peut les adopter comme il peut**.

 **Le principe est que le droit fiscal adopte les notions du droit commercial et du droit comptable dans tous les cas où il n’édicte pas lui-même expressément des dispositions contraires.**

**Ainsi, le régime fiscal des bénéfices industriels et commerciaux (BIC) s’applique aux contribuables qui exercent une activité commerciale. Il s’agit là d’un renvoi à la notion de commerçant telle que définie par le droit commercial général.** **Mais, ce régime s’applique aussi aux artisans qui selon le droit commercial n’ont pas la qualité de commerçant. Il s’agit là d’une disposition expresse de la loi fiscale dérogatoire des règles du droit commercial**.

 **De même, pour la détermination du résultat imposable des entreprises, la loi fiscale renvoie souvent aux normes de la comptabilité**. **Mais, il y a des exceptions car il existe des cas où le droit fiscal s’écarte ou s’oppose au droit comptable. Certaines charges enregistrées comme telles en comptabilité ne sont pas déductibles pour la détermination du résultat fiscal parce qu’elles ne répondent pas à des conditions expressément posées par la loi fiscale. Exemple : les provisions pour indemnité de départ à la retraite**.

 **Une autre forme de spécificité apparaît concernant les SARL. En effet, le droit des sociétés commerciales considère que toutes les SARL (unipersonnelle comme pluripersonnelle) sont des sociétés de capitaux**. **En revanche, le CGI ne considère comme sociétés de capitaux que les SARL pluripersonnelles. En revanche, les SARL unipersonnelles sont assimilées à des sociétés de personnes et en principe, ne sont pas assujettis au paiement de l’IS (Impôt sur les Sociétés).**

**C – LE REALISME DU DROIT FISCAL**

**L’autonomie ou la spécificité du droit fiscal est fondée sur un principe de base du droit fiscal appelé le réalisme du droit fiscal**.

 **Selon ce principe, le droit fiscal ne considère pas les situations juridiques des contribuables mais appréhende des situations de fait pouvant relever l’activité économique réelle des contribuables.**

 **Mais, si le droit fiscal utilise un terme juridique, il n’en résulte pas nécessairement que ce terme doit être pris dans le même sens qu’en droit civil, qu’en droit commercial. Chaque problème doit être résolu en fait, d’après la loi fiscale.**

**D - LA THEORIE DE L’IMPOT**

**1 – LA DEFINITION DE L’IMPOT**

L’impôt peut se définir comme étant **une prestation pécuniaire requise des particuliers par voie d’autorité, à titre définitif et sans contrepartie en vue de la couverture des charges publiques.**

 Cependant, il faut distinguer l’impôt de la **taxe** et de la **redevance**. Il ya une différence entre impôt, taxe et redevance.

Les impôts sont d’origine légale et il n’y a pas de contrepartie directe. Quant aux taxes, elles peuvent être d’origine légale mais contrairement aux impôts, il y a une contrepartie qui découle d’un service rendu (Taxes sur les Ordures Ménagères, TOM).

 **Concernant les redevances, elles ressemblent aux taxes dans la mesure où il y a une contrepartie. Mais, elles s’en distinguent car elle est toujours d’origine contractuelle.**

**2 – L’ETABLISSEMENT DES IMPOTS**

Il implique trois opérations essentielles à savoir :

1. **LA RECHERCHE DES BASES D’IMPOSITION :**

 Les bases d’imposition constituent **l’assiette** de l’impôt appelée aussi **résultat fiscal**, **bénéfice fiscal** ou **bénéfice imposable**.

Le **chiffre d’affaire** se distingue du **bénéfice fiscal**. En effet, **pour connaître le bénéfice fiscal réalisé par un contribuable, on fait la différence entre les recettes et les charges déductibles**. Si la différence est **positive**, on dit qu’il y a un **bénéfice fiscal**. Par contre si la différence est **négative**, il y a une perte ou un **déficit**.

**Le chiffre d’affaire est défini comme l’ensemble des ventes réalisées au cours d’un exercice donné**. Un chiffre d’affaire peut être relativement élevé alors que le résultat de l’exercice est déficitaire**. Si l’exercice d’une entreprise est déficitaire, ce contribuable au titre de l’impôt ne paie que l’IMF (Impôt Minimum Forfaitaire).**

1. **LA DETERMINATION DU MONTANT DE L’IMPOT :**

**C’est la liquidation de l’impôt**. Exemple : une SA a un bénéfice fiscal de 10 000 000, liquidez le montant de l’IS que cette SA doit payer.

**IS =BF X Taux**

**10 000 000 X 25% = 2 500 000**

1. **LE RECOUVREMENT DE L’IMPÔT :**

**C’est la technique qui consiste à faire entrer des sommes correspondant à l’impôt dans les caisses du Trésor public.**

**CHAPITRE PREMIER : L’IMPOT MINIMUM FORFAITAIRE**

**Cet impôt a été institué pour combattre la fraude consistant pour certaines sociétés à procurer à leurs associés dirigeants des allégements fiscaux importants et abusifs sous le couvert d’opérations légales**. Dans de telles hypothèses, les **bénéfices** sont fortement **absorbés** ou **réduits** par les **salaires versés aux dirigeants**, **ces salaires étant régulièrement déductibles du bénéfice imposable de la société**. Ainsi, les sociétés vont échapper à l’impôt ou bien seront soumises à des bénéfices très faibles.

 Il peut arriver qu’une société ne réalise pas de bénéfices, dans une telle hypothèse elle sera assujettie au paiement de l’IMF.

**1 – LES PERSONNES MORALES SOUMISES A L’IMF**

**L’IMF est dû par toutes les sociétés et personnes morales passibles de l’IS.**

Sont concernés :

* Les **SA**, toutes les SA (unipersonnelles ou pluripersonnelles)
* Les **SARL pluripersonnelles**, ainsi que
* Les **SARL unipersonnelles dont l’associé unique est une personne morale**.

**Concernant les SARL dont l’associé unique est une personne physique, elles peuvent être assujetties à l’IS par option. Dans ce cas, si elles ne réalisent pas de bénéfice fiscal elles seront assujetties au paiement de l’IMF.**

NB : toutes les autres **sociétés commerciales** **peuvent être assujetties à l’IS par option**. Et donc, **peuvent se voir réclamer le paiement de l’IMF si l’exercice est déficitaire ou nul.**

**2 – LES PERSONNES MORALES EXONEREES DU PAIEMENT DE L’IMF**

Elle est prononcée par l’**article 26 du Code Général des Impôts.** Ce sont des personnes morales exonérées de l’IMF. La différence entre exempté et exonéré c’est que **quand on est exonère on se trouve dans le champ d’application de la loi c’est à dire que normalement on se trouve dans la liste des personnes qui doivent payer l’impôt mais pour une raison ou pour une autre, le législateur peut vous exonérer soit partiellement soit totalement du paiement de l’impôt**.

 **Quant à l’exemption, elle signifie que la personne morale visée ne se trouve pas dans le champ d’application de la loi, autrement dit, elle ne fait pas partie des personnes morales qui doivent payer l’impôt.**

Sont considérés comme étant exonérées de l’IMF (Art. 26 du CGI) :

* Les **Sociétés Nouvelles** i.e. **celles qui ont été crées au courant de l’année qui précède celle de l’imposition**. Société crée en mai 2010 et qui fini son exercice le 31 décembre 2010, elle est exemptée du paiement de l’impôt pour cette année ce qui veut dire qu’elle ne paie pas d’IMF.
* **Les sociétés ayant pour objet exclusif l’édition, l’impression ou la vente de feuilles périodiques** (sont visées les entreprises de presse).

**3 – LE CALCUL DE L’IMF**

C’est l’**article 24 du CGI**, loi de 2008 qui prévoit les modalités de détermination de l’IMF.

|  |  |
| --- | --- |
| **CHIFFRE D’AFFAIRE HORS TAXE EN FCFA** | **TARIF EN FCFA** |
| **Inférieur ou égal à 250 millions** | **500. 000 FCFA** |
| **entre 250 000 001 et 500 millions** | **750. 000 FCFA** |
| **supérieur à 500 millions FCFA** | **1. 000. 000 FCFA** |

Une société commerciale a été crée an 2008. Au cours de l’exercice 2010, la société a réalisé un chiffre d’affaire hors taxe de **20 000 000**. A supposer que l’**exercice est déficitaire**, cette société doit payer au titre le l’**IMF 500 000 FCFA**.

**CHAPITRE 2 – L’IMPOT SUR LES SOCIETES**

Il se caractérise par les traits suivants :

* L’IS est **dû par certaines personnes morales** dont les **SA** et les **SARL**,
* L’IS **frappe le bénéfice net annuel** c'est-à-dire le **bénéfice fiscal** ou **résultat fiscal**,
* L’IS est **exigible du seul fait de l’acquisition d’un bénéfice par la société** même si elle décide de conserver ce bénéfice pour son **autofinancement**,
* Le **taux de l’IS est fixé actuellement à 25 %.** Mais il est réduit à **15 %** pour **les sociétés ayant le statut d’entreprises franches d’exportation**. Ce sont des entreprises installées dans des zones déterminées (zones franches industrielles) et dont la production est totalement destinée à l’exportation. elles bénéficient d’avantages fiscaux et douaniers,
* L’IS **doit être payé spontanément par le redevable par voie d’acomptes** versés en **février**, **avril** et **juin.**

**SECTION 1ère: LE CHAMP D’APPLICATION DE L’IS**

Toutes les personnes morales, notamment toutes les sociétés ne sont pas assujetties à l’IS. En effet, la loi fiscale fait une distinction de base entre les **sociétés de capitaux** et les **sociétés de personnes**.

**1 – LES PERSONNES MORALES ASSUJETTIS A L’IS**

**A – LES PERSONNES MORALES OBLIGATOIREMENT ASSUJETTIS A L’IS**

Sont concernés :

* Les **SA**, toutes les SA (unipersonnelles ou pluripersonnelles)
* Les **SARL pluripersonnelles**, ainsi que
* Les **SARL unipersonnelles dont l’associé unique est une personne morale**.

**B – LES PERSONNES MORALES ASSUJETTIS A L’IS PAR OPTION**

**L’option pour l’IS est irrévocable.**

Ce sont :

* Les **SARL unipersonnelles dont l’associé unique est une personne physique (les SNC et les GIE).**
* Les **SCS** (dans lesquelles on trouve deux catégories d’associés : les commandités et les commanditaires).

 Le **commandité** est comme l’associé dans une société de personnes car sa responsabilité est solidaire et illimitée (ses bénéfices personnels ne sont pas assujettis à l’IS).

Le **commanditaire** en revanche est comme l’associé dans une société de capitaux, i.e. que sa responsabilité est limitée au montant de son apport (ses bénéfices personnels sont assujettis à l’IS car il y est soumis en sa qualité de société de capitaux).

**Concernant les SCS, si on doit opter pour l’IS, l’option ne concernera que la part du bénéfice qui revient au commandité car la part du bénéfice qui revient au commanditaire est obligatoirement assujettie à l’IS du fait que les commanditaires sont assimilés aux associés d’une société de capitaux dont la responsabilité est limitée au montant de leur apport.**

* **Les sociétés de fait et les GIE**.

**REMARQUE SUR LES AVANTAGES DE L’OPTION POUR L’IS :**

L’option pour l’IS des personnes morales a des conséquences essentiellement sur le traitement fiscal des rémunérations des associés. En effet, avec l’option, l’IS frappe le bénéfice réalisé par l’entreprise :

* Mais ce bénéfice s’entend après la **déduction des sommes versées aux associés au titre de la rémunération normale des fonctions de direction ou autres qu’ils exercent dans l’entreprise** alors qu’à défaut d’option, cette rémunération de fonctions ne serait en aucune façon déductibles.
* Il y a un autre avantage en cas d’option c’est que **les associés sont imposés sur les dividendes1 qui leurs sont versées mais ils échappent à l’impôt2 sur les bénéfices conservés en réserve par l’entreprise** contrairement à ce qui se serait passé s’il n’y avait pas d’option pour l’IS.

**Exemple : voir le tableau suivant**

|  |  |
| --- | --- |
| **ABSENCE D’OPTION D’UNE SARL** | **OPTION** |
| **Produit = 8 000 000****Charges Déductibles = 3 000 000****Salaire mensuel du DG = 300 000 soit 3 600 000/an** |
| **BF = P – CD** **= 8 000 000 – 3 000 000** **= 5 000 000** | **BF = P – (CD + SALAIRE ANNUEL DU DG 3 600 000)**  **= 8 000 000 – (3 000 000 + 3 600 000)** **= 8 000 000 – 6 600 000** **= 1 400 000**  |
| **IRVM = BF X 10 %** **= 5 000 000 X 10%** **= 500 000** | **IS = BF X 25%** **= 1 400 000 X 25%** **= 350 000** |

**Si une entreprise n’opte pas pour l’assujettissement à l’IS, le bénéfice de l’entreprise va supporter le paiement de l’IRVM (Impôt sur les Revenus de Valeur Mobilières) dont le taux est de 10 %.**

1. Dividendes : part du bénéfice qui revient à chaque associé après paiement de l’impôt.
2. IRVM.

**B - LE REGIME FISCAL DES SOCIETES EN COMMANDITE SIMPLE**

Ce sont des sociétés hybrides car c’est la seule société composée de deux types d’associés :

Une SCS est constituée par deux personnes : Mr Diop qui a 60% du capital et qui est un commandité, Mr Diallo qui a 40% du capital est un commanditaire. Supposons que la société a réalisé un bénéfice fiscal de 1 000 000 de FCFA.

Déterminer le régime fiscal de la société selon qu’elle a optée pour l’IS et selon qu’elle n’a pas opté pour l’IS.

**PREMIERE HYPOTHESE : ABSENCE D’OPTION POUR L’IS (TABLEAU CI-DESSOUS) :**

|  |
| --- |
| **ABSENCE D’OPTION POUR L’IS** |
| **Mr Diallo** | **Mr Diop** |
| **Part de Mr Diallo dans le bénéfice fiscal :****1 000 000 X 40% = 400 000** | **Part du bénéfice représentant les droits de Mr Diop dans le capital****1 000 000 X 60% = 600 000** |
| **Calcul de l’IS dû par la société au titre des parts de Mr Diallo :****IS = 400 000 X 25% = 100 000** | **Comme Mr Diop est un commandité qui est assimilé à un associé d’une société de personne qui en principe ne sont pas assujetties à l’IS, par conséquent la part du bénéfice représentant les parts de Mr Diop ne sont pas assujetties à l’IS mais supporte l’IRVM.** |
| **Montant des dividendes devant être versées à Mr Diallo (Dividendes Brutes) :****400 000 – 100 000 = 300 000** | **----------** |
| **Calcul de l’IRVM dû par Mr Diallo :****300 000 X 10% = 30 000** | **Calcul de l’IRVM dû par Mr Diop :****600 000 X 10% = 60 000** |
| **Somme que recevra Mr Diallo au titre des Dividendes Nettes :****300 000 – 30 000 = 270 000** | **Somme que recevra Mr Diop au titre des Dividendes Nettes :****600 000 – 60 000 = 540 000** |
| **Impôt sur les parts de Mr Diallo****IS + IRVM = 100 000 + 30 000 = 130 000** | **Impôt sur les parts de Mr Diop :****IRVM = 60 000** |
| **LE REGIME FISCAL DE LA SOCIETE SELON QU’ELLE N’A PAS OPTEE POUR L’IS = IMPOT SUR LES PARTS DE MR DIALLO ET DE  MR DIOP:****130 000 + 60 000 = 190 000 FCFA** |

**DEUXIEME HYPOTHESE : EN CAS D’OPTION POUR L’IS (TABLEAU CI-DESSOUS)**

Concernant les commanditaires, leur part est toujours soumise à l’IS parce qu’on les assimile à des actionnaires d’une SA ou des associés d’une SARL. C’est pourquoi le sort du commanditaire ne nous intéresse pas tellement. Ainsi, s’il y a option, la totalité du bénéfice fiscal qui va supporter le paiement de l’IS.

|  |
| --- |
| **OPTION POUR L’IS** |
| **MR DIALLO** | **MR DIOP** |
| **Calcul de l’IS qui doit être payé par la société :****IS = BF X 25%** **= 1 000 000 X 25%** **= 250 000**  |
| **Calcul du Bénéfice Net :****Bénéfice Net = BF – IS** **= 1 000 000 – 250 000** **= 750 000** |
| **Calcul des Dividendes Brutes de Mr Diallo :****= 750 000 X 40%** **= 300 000** | **Calcul des Dividendes Brutes de Mr Diop :****= 750 000 X 60%** **= 450 000** |
| **Calcul de l’IRVM de Mr Diallo :****= 300 000 X 10%** **= 30 000** | **Calcul de l’IRVM de Mr Diop :****= 450 000 X 10%** **= 45 000** |
| **Dividendes nettes de Mr Diallo :****= 300 000 – 30 000** **= 270 000 voir note de bas de page** | **Dividendes nettes de Mr Diop :****= 450 000 – 45 000** **= 405 000** |
| **LE REGIME FISCAL DE LA SOCIETE SELON QU’ELLE A OPTE POUR L’IS** **= IS +TOTAL IRVM (IRVM de Mr Diallo + IRVM de Mr Diop)** **= 250 000 + (30 000 + 45 000)** **= 250 000 + 75 000** **=325 000** |

On remarque qu’en optant pour l’IS, le résultat fiscal de Mr Diallo est le même que si on avait crée une SARL.