



**HAL**  
open science

# La sécurité juridique en droit fiscal : étude comparée France-Côte d'Ivoire

Urbain Okou

► **To cite this version:**

Urbain Okou. La sécurité juridique en droit fiscal : étude comparée France-Côte d'Ivoire. Droit. Université René Descartes - Paris V, 2014. Français. NNT : 2014PA05D022 . tel-02472287

**HAL Id: tel-02472287**

**<https://theses.hal.science/tel-02472287>**

Submitted on 10 Feb 2020

**HAL** is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

UNIVERSITÉ PARIS DESCARTES

École Doctorale ED262

# La sécurité juridique en droit fiscal

Étude comparée France-Côte d'Ivoire

Thèse pour l'obtention du titre de  
**DOCTEUR EN DROIT PUBLIC**

Présentée et soutenue publiquement par

**Urbain OKOU**

le 29 novembre 2014

Composition du jury :

**Monsieur Thierry LAMBERT,**

*Professeur à l'Université d'Aix-Marseille (rapporteur)*

**Monsieur Julien MARTIN,**

*Professeur à l'Université de La Rochelle (rapporteur)*

**Monsieur Jacques BUISSON,**

*Professeur à l'Université Paris Descartes*

**Monsieur Renaud BOURGET,**

*Maître de conférences à l'Université Panthéon Sorbonne*

**Monsieur Xavier CABANNES,**

*Professeur à l'Université Paris Descartes (directeur de thèse)*

L'Université n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans la présente thèse ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leur auteur.



*À la mémoire de ma mère*

*À la mémoire de ma petite-sœur Mariama*



## REMERCIEMENTS

Mes remerciements et l'expression de ma gratitude vont prioritairement à l'endroit de mon directeur de thèse, Monsieur le Professeur Xavier Cabannes, certes pour la qualité de ses conseils, les imperfections de ce travail ne lui étant en rien imputables, mais aussi et surtout pour sa très grande disponibilité, sa remarquable réactivité, sa patience inouïe et son sens de l'humanité.

Je remercie également Messieurs les professeurs Jacques Buisson, Thierry Lambert, Julien Martin et Renaud Bourget de m'avoir fait l'honneur d'accepter de prendre part au jury de ma thèse.

Qu'il me soit également permis de remercier tout spécialement Linda et Aurélien Uetto, mes amis, qui ont toujours été présents à mes côtés, tant moralement, spirituellement, matériellement que financièrement. Sans leur soutien, leurs encouragements et leur marque de confiance en mes potentialités, ce travail serait difficilement parvenu à son terme.

Je remercie également, M. Frédéric Dardel, le Président de l'Université Paris Descartes, Madame Marielle Fayémi, la Responsable administrative de l'Institut de formation doctorale et toute son équipe ainsi que Madame le Professeur Anne Laude, alors Directrice de l'École doctorale, pour l'opportunité qu'ils m'ont offerte de poursuivre et achever mes recherches, ainsi que Mme Yéyé pour son aide.

Mes remerciements vont également à l'endroit de Mlle Élisabeth Mella, professeur à l'Université Paris Dauphine, grâce à qui j'ai pu être recommandé à mon Directeur de thèse par les soins de M. Justin Kissangoula, professeur à l'Université Paris Descartes, que je remercie infiniment.

Je ne saurais omettre M. M'Bra Sylvestre, alors administrateur des services fiscaux ivoiriens, qui a mis à ma disposition de la documentation administrative ivoirienne, à laquelle j'aurais probablement eu difficilement accès.

Tout en redoutant d'en omettre, je remercie également :

- mes tantes Christine, Édith, Sophie et Nadège Ozoua Ouapo pour leur aide inestimable, de même que mon oncle Constant, qui m'a toujours soutenu, et ma cousine Blandine ;
- les Pasteurs Gilbert et Pascal pour leur aide et leur soutien.
- Mme Quenum Béatrice, Éva R. Gnoto, Clautilde Robet, Eve-Anna Caristan, Max-Élie Caristan, Magalie Dejong, Christian et Axelle Dégri, Ange Kouakou, Silvère Kouessi, d'avoir accepté de consacrer du temps à la relecture de certains chapitres de mon travail ;
- mes amis Eva Gnoto, Dominique Désiré Érenon, Jeanine Anmonka, Dr. Maria Da Silva, Elodie Sibi, Latifa Tiéméné, Tiana, Patrick Mégarbané, Florence Pignarre, Dominique Vellin, Dr. Rajesh Khatiwada, Claude Fandjo, Pr. Aristide-Oswald Bartet, Glwadys Zadi, Joachim Louéka Millardet, Carole et Nadia Néné, pour leur présence, les différents échanges, leur soutien et leur amitié ;

Enfin, un réel merci à tous ceux qui, d'une manière ou d'une autre, m'ont aidé, et en particulier à mes petits frères qui ont toujours cru que je pouvais y arriver (Fodé, « Bébé », Sory, Mohamed, « Mami ») ainsi qu'à tous les autres membres de ma famille, sans oublier mon petit cousin Florian.

## PRINCIPALES ABRÉVIATIONS

<i>A.I.J.C.</i> :	Annuaire international de justice constitutionnelle
<i>AJDA</i> :	Actualité juridique – Droit administratif
<i>BDCF</i> :	Bulletin des conclusions fiscales
<i>BF.</i> :	Bulletin fiscal
<i>BOI</i> :	Bulletin officiel des impôts
<i>Bull.</i>	Bulletin des arrêts de la Cour de cassation française
<i>Bull. civ.</i> :	Bulletin des arrêts de la Cour de cassation française, chambre civile
CACS :	Chambre administrative de la Cour suprême de Côte d’Ivoire
Cass. Civ. :	Cour de cassation, chambre civile
Cass. Soc. :	Cour de cassation, chambre sociale
CCJA :	Cour commune de justice et d’arbitrage de l’OHADA
CE :	Conseil d’État
CE, Ass. :	Conseil d’État réuni en Assemblée plénière
CJCS :	Chambre judiciaire de la Cour suprême de Côte d’Ivoire
Coll. :	Collection
Cons. const. :	Conseil constitutionnel français
coord. :	sous la coordination de
CPO :	Conseil des prélèvements obligatoires
<i>DB</i> :	Documentation de base
Décis. :	Décision

dir. :	sous la direction de
<i>Dr. fisc.</i> :	Revue Droit fiscal
<i>E.D.C.E.</i> :	Études et documents du Conseil d'État
éd. sc. :	éditeur (s) scientifique (s)
éd. :	édition
et s. :	et suivant (es)
<i>GAJA</i> :	Grands arrêts de la jurisprudence administrative
<i>Gaz. Pal.</i> :	La gazette du palais
<i>J.O.R.C.I.</i> :	Journal officiel de la République de Côte d'Ivoire
<i>J.O.R.F.</i> :	Journal officiel de la République française
<i>JCP A</i> :	Juris-Classeur périodique (Édition Administrations)
<i>JCP G</i> :	Juris-Classeur période (Édition générale)
<i>LCCC</i> :	<i>Les Cahiers du Conseil constitutionnel</i>
<i>LNCCC</i> :	<i>Les nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel</i>
LNDJ :	Librairie Nouvelle de Droit et de Jurisprudence
<i>LPA</i> :	<i>Les Petites affiches</i>
OHADA :	Organisation pour l'harmonisation en Afrique du droit des affaires
PUF :	Presses universitaires de France
QPC :	Question prioritaire de constitutionnalité
<i>R.D.P.</i> :	Revue du droit public et de la science politique en France et à l'étranger
<i>R.I.D.C.</i> :	Revue internationale de droit comparé
<i>R.J.P.I.C.</i> :	Revue juridique politique indépendance et coopération

<i>R.T.D.H.</i> :	Revue Trimestrielle des Droits de l'Homme
<i>Rec.</i> :	Recueil Lebon ou recueil des décisions du Conseil d'État français
rédac. :	rédacteur (s)
<i>Rev. dr. unif.</i> :	Revue de droit uniforme africain
<i>RFDA</i> :	Revue française de droit administratif
<i>RFFP</i> :	Revue française de finances publiques
<i>RICPT</i> :	<i>Revue Internationale de criminologie et de police technique et scientifique</i>
<i>RJDA</i> :	Revue de jurisprudence de droit des affaires
<i>RJF</i> :	Revue de jurisprudence fiscale
<i>RJPIC</i> :	Revue juridique et politique indépendance et coopération
<i>RJPOM</i> :	Revue juridique et politique d'Outre-mer
<i>RSC</i> :	<i>Revue de Sciences criminelles</i>
<i>RSF</i> :	Revue de sciences financières
<i>RTD Civ.</i> :	Revue trimestrielle de droit civil
T. réun. :	Textes réunis par
t. :	tome
Vol. :	volume



## Sommaire

<b>INTRODUCTION .....</b>	<b>1</b>
<b>PREMIÈRE PARTIE LA SÉCURITÉ JURIDIQUE EN DROIT FISCAL SUBSTANTIEL.....</b>	<b>69</b>
<b>TITRE 1 DE LA PRISE EN COMPTE DE LA SÉCURITÉ JURIDIQUE .....</b>	<b>73</b>
CHAPITRE 1 DE LA PRISE EN COMPTE DE LA SÉCURITÉ JURIDIQUE DANS LA RÉGLEMENTATION DU CADRE FISCAL.....	75
CHAPITRE 2 DE LA PRISE EN COMPTE DE LA SÉCURITÉ JURIDIQUE DANS L'INTERPRÉTATION DE LA NORME FISCALE.....	165
<b>TITRE 2 LES EXIGENCES DE SÉCURITÉ JURIDIQUE EN DROIT FISCAL .....</b>	<b>233</b>
CHAPITRE 1 IDENTIFIER LA NORME FISCALE APPLICABLE.....	235
CHAPITRE 2 AMÉLIORER LES RELATIONS ENTRE L'ADMINISTRATION ET LE CONTRIBUABLE .....	287
<b>SECONDE PARTIE LA SÉCURITÉ JURIDIQUE EN DROIT FISCAL PROCESSUEL.....</b>	<b>349</b>
<b>TITRE 1 SÉCURITÉ JURIDIQUE ET PROCÉDURES NON-CONTENTIEUSES .....</b>	<b>355</b>
CHAPITRE 1 SÉCURITÉ JURIDIQUE ET DISPOSITIFS DE CONTRÔLE FISCAL.....	357
CHAPITRE 2 SYSTÈME RÉPRESSIF, DROIT FISCAL ET SÉCURITÉ JURIDIQUE....	425
<b>TITRE 2 SÉCURITÉ JURIDIQUE ET PROCÉDURES CONTENTIEUSES.....</b>	<b>527</b>
CHAPITRE 1 SÉCURITÉ JURIDIQUE ET VOIES NON-JURIDICTIONNELLES DE RÈGLEMENT DES DIFFÉRENDS FISCAUX .....	529
CHAPITRE 2 SÉCURITÉ JURIDIQUE ET RÈGLEMENT DU CONTENTIEUX FISCAL PAR LA VOIE JURIDICTIONNELLE .....	585
<b>CONCLUSION GÉNÉRALE .....</b>	<b>673</b>
<b>BIBLIOGRAPHIE .....</b>	<b>677</b>
<b>TABLE DES MATIÈRES .....</b>	<b>739</b>



## Introduction

La sécurité et l'insécurité juridiques représentent les deux faces d'une même réalité. Si l'une symbolise l'ordre et la cohérence, l'autre est facteur de désordre et d'instabilité. « *Face au désordre du droit, le principe de sécurité juridique apparaît comme la dernière branche à laquelle s'accrochent les juridictions suprêmes pour maintenir un semblant d'ordre et permettre au droit de remplir la mission qui est normalement la sienne* »<sup>1</sup>. La sécurité juridique est donc la marque de l'équilibre entre l'expression de la puissance publique et la protection des personnes (morales ou physiques), de leurs droits et de leurs intérêts. Elle constitue selon le Conseil d'État français, « *l'un des fondements de l'État de droit* »<sup>2</sup>. Au contraire, pour certains auteurs, ce serait l'État de droit qui en constituerait le fondement<sup>3</sup>. En apparence contradictoires, ces deux approches n'en demeurent pas moins conciliables<sup>4</sup>. En effet, si la formule du Conseil d'État français permet d'affirmer que c'est sur la base de la sécurité juridique que fonctionne un État de droit, il reste que l'effectivité de la garantie de la sécurité juridique ne peut être assurée que par et dans le cadre d'un État de droit. Si donc la sécurité juridique est « *un élément essentiel de l'État de droit* »<sup>5</sup>, celui-ci est une condition indispensable à sa mise en œuvre aussi bien en Europe qu'en Afrique. Cette conditionnalité apparaît davantage comme une indispensabilité pour les États africains<sup>6</sup> et donc pour la Côte

---

<sup>1</sup> Olivier DUTHEILLET de LAMOTHE, « La sécurité juridique : le point de vue du juge constitutionnel », in Conseil d'État, Rapport public 2006, *Sécurité juridique et complexité du droit*, coll. E.D.C.E., n° 57, La Documentation française, Paris 2006, p. 375.

<sup>2</sup> Conseil d'État, Rapport public 2006, préc., p. 281 ; voir également dans ce sens, Hélène BÉRANGER et Élise FILS (rédac.), « La sécurité juridique », Avant-propos de la 4<sup>e</sup> convention des juristes de la Méditerranée, Acte du colloque d'Alger, 9-10 décembre 2012, Préface : Christiane TAUBIRA, *JCP G*, suppl. au n° 27, 2013. Ces actes de colloque consacrent leur premier volet à la sécurité juridique en tant qu'élément essentiel de l'État de droit.

<sup>3</sup> Sylvia CALMES, *Du principe de protection de la confiance légitime en droits allemand, communautaire et français*, Coll. « N. Bibl. de thèses », Dalloz, 2001, p. 112.

<sup>4</sup> Pour Hans Kelsen, par exemple, le principe de l'État de droit, est « *pour l'essentiel le principe de sécurité juridique* ». Voir Hans KELSEN, *Théorie pure du droit*, trad. par Charles Eisenmann, Paris, Dalloz, 2<sup>e</sup> éd., 1962, p. 337.

<sup>5</sup> Hélène BÉRANGER, Élise FILS (réd.), « La sécurité juridique », préc., Avant-propos.

<sup>6</sup> Félix ONANA ETOUNDI, « La sécurisation judiciaire de l'investissement en Afrique : À propos du rôle joué par la Cour commune de justice et d'arbitrage de l'OHADA », *Actualité juridique*, n° 53, 2007, p. 4 (pp. 3-13).

d'Ivoire, où les crises sociopolitiques sont susceptibles d'impacter la mise en œuvre d'un véritable État de droit. Si donc certains auteurs, du reste assez pessimistes, considèrent l'État de droit comme un projet irréalisable en Afrique en dépit de son caractère universel<sup>7</sup>, il reste une valeur en dehors de laquelle toute quête de sécurité juridique n'est que pure illusion. Certains auteurs définissent l'État de droit par des éléments servant habituellement à définir la sécurité juridique. Ainsi, selon le professeur Jacques Chevallier, « *l'État de droit suppose que la règle de droit présente un ensemble d'attributs substantiels qui lui permettent de remplir la fonction qui lui incombe : elle doit constituer pour les destinataires un cadre clair, précis, stable, qui leur apporte les éléments de certitude nécessaires et leur donne la possibilité de prévoir les conséquences de leurs actes ; [ce à quoi il ajoute] garantie contre l'arbitraire, la sécurité juridique apparaît comme une exigence fondamentale de l'État de droit* »<sup>8</sup>. On serait tenté d'affirmer que le professeur Chevallier limite ainsi la sécurité juridique à la garantie contre l'arbitraire (État de police) ; en réalité, il entend indiquer que l'État de droit suppose la sécurité juridique.

Selon le Doyen Carbonnier, « *il est une valeur que les théoriciens du droit, tel Paul Roubier, regardent comme fondamentale : c'est la sécurité juridique. Ils la placent avant la justice même et avant le progrès : c'est elle qu'il convient de sacrifier en dernier lieu, parce qu'elle conditionne les deux autres*<sup>9</sup> (...). *C'est le besoin juridique élémentaire et, si l'on ose dire, animal* »<sup>10</sup>. C'est « *presque la raison d'être du droit lui-même* », renchérit le professeur Michel Fromont<sup>11</sup> ; et le professeur Bernard Pacteau de trancher : « *le droit, c'est la sécurité ou rien* »<sup>12</sup>.

---

Voir néanmoins le contenu de la notion d'État de droit dans le contexte africain, Pierre-François GONIDEC, « L'État de droit en Afrique : le sens des mots », *RJPIC*, 52/1998, n°1, Ediena, pp. 3-32. Voir aussi, Abdou Yéro BA, « Fléau des conflits et défi sécuritaire en Afrique », *R.J.P.I.C.*, pp. 9-24.

<sup>7</sup> Alain MOYRAND, « Réflexion sur l'introduction de l'État de droit en Afrique noire francophone », *R.I.D.C.*, vol. 43, 1991, pp. 853-878.

<sup>8</sup> Jacques CHEVALLIER, *L'État de droit*, Montchrestien, 5<sup>e</sup> éd., 2010, p. 96.

<sup>9</sup> C'est-à-dire, la justice et le progrès. Cette même idée est reprise par Luc P. Patras, qui indique qu'il est des choses qui ne changent point « *dans le domaine du Droit : ce sont les valeurs sociales de base, que tout ordonnancement juridique cherche à réaliser. La sécurité juridique, la justice, le progrès social sont de telles valeurs sociales de base inamovibles* » : Luc P. PATRAS, *L'interprétation en droit public interne*, Theod. et Athan. N. Joannides, 1962, p. 313.

<sup>10</sup> Jean CARBONNIER, « La part du droit dans l'angoisse contemporaine », in *Flexible droit*, Paris, LGDJ, 8<sup>e</sup> éd., 1995, p. 188.

<sup>11</sup> Michel FROMONT, « Le principe de sécurité juridique », *AJDA*, 1996, p. 178.

<sup>12</sup> Bernard PACTEAU, « La sécurité juridique, un principe qui nous manque », *AJDA*, 1995, p. 151.

Ce besoin si élémentaire continue pour autant d'être occulté par bien des législateurs européens et africains, dont ceux de la France et de la Côte d'Ivoire, cadre de cette étude.

Absente de leurs dispositifs constitutionnels respectifs<sup>13</sup>, la notion de sécurité juridique n'est pas non plus prise en compte au sein de leurs dispositions législatives ou réglementaires. Est-ce « *sans doute parce qu'elle va de soi* », pour emprunter les termes de M. Jean-Pierre Camby<sup>14</sup> ? Rien n'est moins sûr.

Si le principe de sécurité juridique est ignoré au plan législatif, il n'en va pas de même au plan juridictionnel. En effet, ce principe ne laisse pas indifférents les juges français et ivoiriens, même si la position de la jurisprudence française paraît moins tranchée et donc plus ambiguë que celle de la Côte d'Ivoire. Cependant, la jurisprudence ivoirienne demeure moins affirmée que celle de la France ; le principe n'y a donc pas nécessairement la même portée qu'en France.

Il convient néanmoins de noter, en prenant en compte respectivement les ordres juridiques supranationaux français et ivoirien, qu'au niveau européen, de même qu'au niveau des États africains parties au Traité de l'OHADA<sup>15</sup>, l'exigence de sécurité juridique est bel et bien prise en compte, mais pas nécessairement en la même qualité. Considérée comme principe dans un cas, elle apparaît comme un objectif dans l'autre. S'il ne fait donc aucun doute que l'exigence de sécurité juridique intègre les ordres juridiques européen et africain, elle n'a pas forcément la même valeur de part et d'autre.

Pour ce qui est des ordres juridiques nationaux respectifs, les juges français étaient d'abord réfractaires à la prise en compte de la sécurité juridique en tant que principe ; cependant, leur attitude n'est plus celle d'une répulsion systématique.

En effet, si le Conseil constitutionnel français, tel un tabou, évitait ne serait-ce que de l'évoquer<sup>16</sup>, le juge judiciaire français n'y avait souvent recours que faute d'avoir le choix<sup>17</sup> ;

---

<sup>13</sup> Voir sur ce point, Olivier DUTHEILLET de LAMOTHE, « La sécurité juridique : le point de vue du juge constitutionnel », préc., p. 369.

<sup>14</sup> Jean-Pierre CAMBY, « La sécurité juridique : une exigence juridictionnelle (observations à propos de l'arrêt du Conseil d'État du 24 mars 2006, Société KPMG) », *R.D.P.*, 2006, n° 5, pp. 1169-1177.

<sup>15</sup> OHADA : Organisation pour l'harmonisation en Afrique du droit des affaires, issue du traité de Port-Louis (Ile-Maurice), adopté le 17 octobre 1993, et qui regroupe 17 États, dont la Côte d'Ivoire. Voir Journal officiel de l'OHADA, n° 4 du 1<sup>er</sup> novembre 1997, révisé le 17 octobre 2008 au Québec (Canada).

<sup>16</sup> M. Camby indiquera notamment que « *pour le Conseil constitutionnel, la sécurité juridique est un non dit, mais une réalité sur tous les fronts jurisprudentiels* ». Voir Jean-Pierre CAMBY, « La sécurité juridique : une exigence juridictionnelle », préc., p. 172.

de même que le Conseil d'État qui ne l'appliquait que dans les seules situations relevant du droit communautaire<sup>18</sup>. En janvier 2006, encore, dans le cadre d'un contentieux fiscal d'ordre interne, le Conseil d'État français rappelait que si un requérant invoque la méconnaissance du principe de sécurité juridique, celui-ci ne trouve « à s'appliquer dans l'ordre juridique national que dans le cas où la situation juridique dont a à connaître le juge administratif français est régie par le droit communautaire »<sup>19</sup>.

Mais deux mois plus tard, soit le 24 mars 2006, l'arrêt d'Assemblée *KPMG et autres*<sup>20</sup> intervient à propos d'une application à des situations contractuelles en cours, du nouveau code de déontologie des commissaires aux comptes. Le Conseil d'État indique alors qu'« il incombe à l'autorité investie du pouvoir réglementaire d'édicter, pour des motifs de sécurité juridique, les mesures transitoires qu'implique, s'il y a lieu, une réglementation nouvelle ». Aussitôt, le communiqué de presse accompagnant l'arrêt annonce : « le Conseil d'État consacre solennellement le principe de sécurité juridique ». Sitôt faite, l'annonce est relayée par une grande partie de la doctrine<sup>21</sup>. Mais elle ne suscite pas nécessairement le même engouement chez le juge judiciaire, encore moins chez le juge constitutionnel.

En effet, l'arrêt ne semble pas spécialement poser la sécurité juridique comme principe<sup>22</sup>, même s'il ne fait aucun doute qu'il indique que doivent être prévues des mesures transitoires,

---

Pour preuve, en 1984 par exemple, des sénateurs français entendaient faire sanctionner une disposition rétroactive contenue dans la loi de finances pour 1985, comme portant atteinte au principe de sécurité juridique. Le Conseil constitutionnel français, pour refuser de reconnaître valeur constitutionnelle à ce principe, évite de le mentionner en indiquant simplement « qu'aucun principe ou règle de valeur constitutionnelle ne s'oppose à ce qu'une disposition fiscale ait un caractère rétroactif » : Cons. const., 29 décembre 1984, décis. n° 84-184 DC, Loi de finances pour 1985, *J.O.R.F.*, 30 décembre 1984, p. 4161 ;

<sup>17</sup> Lorsqu'il doit par exemple connaître d'une affaire régie par le droit européen. Voir par exemple, Cass. Soc., 7 janvier 2003, n° 00-46476, préc.

<sup>18</sup> CE, 1<sup>re</sup> et 2<sup>e</sup> SSR, 3 décembre 2001, n° 226514, *Syndicat National de l'industrie Pharmaceutique et autres* ; CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> SSR, 27 juillet 2005, n° 273619, *Société Fauba France*.

<sup>19</sup> CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> SSR, 16 janvier 2006, n° 266267, *S.C.I. Parc de Vallauris*.

<sup>20</sup> CE Ass., 24 mars 2006, n° 288460, 288465, 288474, *KPMG et autres*, *AJDA*, 2006, p. 684 ; voir concl. Yann AGUILA, *RFDA*, 2006, pp. 463 et s., *Rec.* 154 ; *GAJA*, n° 113, pp. 874-887.

<sup>21</sup> Voir notamment Bertrand MATHIEU, « Le principe de sécurité juridique entre au Conseil d'État », *AJDA*, 2006, p. 841 ; Jean-Bernard AUBY, « Sécurité juridique », *Droit administratif*, mai 2006, repère, 5, pp. 1-2 ; Yann AGUILA, « Le principe de sécurité juridique consacré par le Conseil d'État », *RJDA*, 2006, p. 545 et *Bull. Joly Sociétés*, 2006, p. 723 ; Claire LANDAIS, Frédéric LENICA, « La sécurité juridique : la consécration », *AJDA*, 2006, chron., pp. 1028-1033 ; Jean-Michel BELORGEY, « Le Conseil d'État consacre le principe de sécurité juridique », *JCP A*, 2006, pp. 717-720, n° 22 ; Florence CHALTIEL, « La consécration du principe de sécurité juridique par le Conseil d'État », *Revue du marché commun et de l'Union européenne*, 2006, n° 500, pp. 457-460 ; Frédérique AUBERT, « Le Conseil d'État consacre le principe de sécurité juridique », *AJDA*, 2006, p. 684.

<sup>22</sup> Voir sur ce point, Fabrice MELLERAY, « L'arrêt *KPMG* consacre-t-il vraiment le principe de sécurité juridique ? », *AJDA*, 2006, p. 897.

pour des motifs de sécurité juridique. Or l'exigence de telles mesures ne constitue pas une nouveauté<sup>23</sup>. Il ne s'agit pas non plus d'une spécificité française<sup>24</sup>. L'arrêt *KPMG* peut donc, en soi, paraître insuffisant pour caractériser la sécurité juridique comme principe.

En réalité, le Conseil d'État a suivi les recommandations de son commissaire du gouvernement, M. Aguila, qui l'invitait, sur le fondement d'une exigence de stabilité, à construire sa « *propre théorie des dispositions transitoires* »<sup>25</sup>. Mais le commissaire du gouvernement précise lui-même que la jurisprudence du Conseil d'État n'est pas « *lacunaire sur cette question* » et qu'une telle exigence qui n'est pas nouvelle « *est même très familière* » à cette juridiction, dont « *les sections administratives s'emploient régulièrement à rappeler à l'administration qu'il lui incombe de prévoir, en tant que de besoin, des mesures transitoires* »<sup>26</sup>. Plusieurs cas sont par conséquent cités par lui, ayant conduit le juge administratif à prendre en compte des circonstances qui justifiaient des dispositions transitoires<sup>27</sup>.

Dès lors, on peut se demander avec le professeur Melleray, si l'arrêt *KPMG* consacre vraiment le principe de sécurité juridique en France<sup>28</sup> ; et dans l'affirmative, quelle en serait la valeur ? La question peut paraître inactuelle et dénuée d'intérêt notamment en raison des diverses applications qui ont été ultérieurement faites de l'exigence de sécurité juridique par

---

<sup>23</sup> Pour s'en rendre compte, il suffit de se référer notamment à Patrice LEVEL, *Essai sur les conflits de lois dans le temps : contribution à la théorie générale du droit transitoire*, Paris, LGDJ, 1959 ; Paul ROUBIER, *Le droit transitoire : conflits des lois dans le temps*, Dalloz-Sirey, 2<sup>e</sup> éd, 1960, pp. 3 et s. ; et à l'application qui en avait alors été faite par la Cour de cassation, Cass. Civ. 1<sup>re</sup>, 29 avril 1960, D. 1960, p. 429, note G. Holleaux ; Henri BATIFFOL, « Conflits de lois dans l'espace et dans le temps » in *Études offertes à Georges Ripert*, t. 2, Paris, LGDJ, 1950 ; bien plus récemment, Françoise DEKEUWER DEFOSSEZ, *Les dispositions transitoires dans la législation civile contemporaine*, Paris, LGDJ, 1977.

<sup>24</sup> Voir par exemple au Canada, Pierre-André CÔTÉ, « Droit transitoire », *Revue du Barreau du Québec* 2005, t. 65, Bibliothèque et Archives Canada, 2006, pp. 293-303 ; CE, 6<sup>e</sup> et 2<sup>e</sup> SSR, 4 février 1976, req. n° 93074 ; CE, 4<sup>e</sup> SS, 11 mai 1987, n° 42443 ; CE, 6<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> SSR, 18 décembre 1989, n° 84694 ; CE, 6<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> SSR., 23 janvier 1991, n° 95187 ; CE, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> SSR, 30 sep. 1992, n° 74640 ; CE, 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> SSR, 30 juillet 2003, n° 242095.

<sup>25</sup> Yann AGUILA, « Le contrôle juridictionnel du Code de déontologie des commissaires aux comptes : Conclusions sur Conseil d'État, Assemblée, 24 mars 2006, Société *KPMG* et autres », *RFDA*, 2006, pp. 463 et s.

<sup>26</sup> *Ibidem*.

<sup>27</sup> C'est le cas de l'arrêt *Association "Collectif pour la défense du droit et des libertés"* dans lequel le Conseil d'État a estimé que les auteurs d'un décret « *n'ont commis aucune erreur manifeste dans leur appréciation des délais indispensables pour mettre en œuvre les dispositions contestées* ». (CE, 9 juillet 1993, n° 139445, *Rec.* p. 590).

Dans une autre affaire, *Fédération française des pompes funèbres*, le Conseil d'État a également estimé, « *sur le fondement de l'habilitation législative et afin d'assurer la continuité des missions d'intérêt général* », qu'un décret a pu valablement prévoir le maintien des contrats en cours bien au-delà de son entrée en vigueur. (CE, 5 octobre 1998, n° 193261, 193359, *Rec.* p. 673).

<sup>28</sup> Fabrice MELLERAY, « L'arrêt *KPMG* consacre-t-il vraiment le principe de sécurité juridique ? », préc.

le Conseil d'État en tant que principe<sup>29</sup>, notamment à l'égard des revirements de jurisprudence<sup>30</sup>. Mais la préoccupation demeure essentielle d'autant plus que la Cour administrative d'appel de Paris, deux ans après l'arrêt *KPMG*, refusait encore de faire application du principe en matière fiscale, dans l'ordre juridique national<sup>31</sup>. En outre, en dépit de sa proclamation, ce principe n'a pas été défini, et son contenu demeure incertain. Le professeur Melleray estime d'ailleurs que l'arrêt *KPMG* consacre, non pas le principe de sécurité juridique mais « *un principe de confiance légitime à la française* »<sup>32</sup>. Dans le même sens, indique le professeur Paul Cassia, « *la décision Sté KPMG franchit le pas décisif de la reconnaissance du principe de confiance légitime, même si elle le fait sous le manteau de la sécurité juridique* »<sup>33</sup>.

Or le principe de confiance légitime, qui est consacré dans l'ordre communautaire européen comme le versant subjectif du principe de sécurité juridique<sup>34</sup>, ne reçoit pas nécessairement le même accueil auprès des juges nationaux français, y compris du Conseil d'État. Celui-ci rappelle à l'occasion même de l'affaire *KPMG*, que le moyen tiré de la méconnaissance du principe « *de confiance légitime ne peut, en tout état de cause, qu'être écarté* »<sup>35</sup>. Une telle réticence pourrait probablement s'expliquer par une appréhension à l'égard d'un principe souvent considéré comme étant d'origine étrangère<sup>36</sup>. Mais en réalité, en refusant d'admettre

---

<sup>29</sup> CE Ass., 16 juillet 2007, n° 291545, *Sté Tropic Travaux Signalisation*, *RJDA* 10/07 n° 961 ; CE, 25 juin 2007, n° 304888, *Syndicat CFDT du ministère des affaires étrangères* ; CE, 16 mai 2008, n° 290416, *Département du Val-de-Marne et autres* ; CE, 6 novembre 2009, n° 296011, *Réseau Ferré de France* ; CE, 8 octobre 2008, n° 311160, *Registre des Ostéopathes de France*.

<sup>30</sup> CE Ass., 16 juillet 2007, n° 291545, préc.

<sup>31</sup> En dépit de l'arrêt *KPMG*, une Cour administrative d'appel avait, en effet, jugé inopérante l'invocation du principe de sécurité juridique, pour faire échec à l'application de dispositions du Code général des impôts (CAA Paris, 11 février 2008). CE, 3<sup>e</sup> s.-s., 30 mars 2011, n° 315066, *Mezelle* : *RJF* 12/11 n° 1323, pp. 1203-1205 ; Concl. Édouard GEFFRAY, « Le principe de sécurité juridique est-il invocable en droit fiscal ? », *B.D.C.F.*, 12/11, n° 140.

<sup>32</sup> Fabrice MELLERAY, « L'arrêt *KPMG* consacre-t-il vraiment le principe de sécurité juridique ? », préc.

<sup>33</sup> Paul CASSIA, « La sécurité juridique, un « nouveau » principe général du droit aux multiples facettes », *D.*, 2006, p. 1190. Voir CJCE, 12 juillet 2005, *Alliance for natural health et autres c/ Secretary of State of Health*, aff. C-154/04 et C-155/04.

<sup>34</sup> Sylvia CALMES, *Du principe de protection de la confiance légitime en droits allemand, communautaire et français*, préc., pp. 172 et s. ; « *La face subjective et concrète du principe de sécurité juridique entendu stricto sensu* », selon le professeur Benoît DELAUNAY, « Faut-il reconnaître un principe de confiance légitime en droit fiscal ? » in Jacques Buisson (dir.), *La sécurité fiscale*, L'Harmattan, 2011, p. 44 ; « *La sécurité juridique subjective* », dira M. Piazzon : Thomas PIAZZION, *La sécurité juridique*, Coll. de thèses, Droit et notariat, t. 35, Paris, éd. Defrenois. Lextenso, 2009, p. 84.

<sup>35</sup> CE, Ass., 24 mars 2006, req. n° 288460.

<sup>36</sup> Voir Denis MAZEAUD, « La confiance légitime et l'estoppel », *R.I.D.C.*, 2-2006, p. 363 (pp. 362-392) ; Bruno GIBERT, *Améliorer la sécurité juridique du droit fiscal pour renforcer l'attractivité du territoire*, Rapport au Ministre d'État, Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, septembre 2004, p. 76 ; Thierry LEROY,

la confiance légitime, le Conseil d'État français ne faisait que se conformer à sa jurisprudence habituelle<sup>37</sup>, depuis deux arrêts du 9 mai 2001<sup>38</sup>.

En effet, un certain nombre d'entreprises, dont une partie ou l'ensemble de l'activité consistait en l'importation de déchets ménagers destinés à être mis en décharge ou incinérés, s'est vu interdire cette activité, suite à un décret du 18 août 1992<sup>39</sup>. Ces entreprises ont alors demandé réparation à l'État français du préjudice ainsi subi, en invoquant cependant un moyen tiré de la méconnaissance du principe de confiance légitime.

Ce moyen a d'abord été accepté par le tribunal administratif de Strasbourg (le 8 décembre 1994) mais le Conseil d'État admet les arrêts infirmatifs rendus par la cour d'appel de Nancy (le 17 juin 1999) dans ces deux affaires<sup>40</sup>. C'est alors qu'il pose la règle qu'il rappelle dans le cadre de l'affaire *KPMG*, selon laquelle, le principe de confiance légitime « *qui fait partie des principes généraux du droit communautaire, ne trouve à s'appliquer dans l'ordre juridique national que dans le cas où la situation juridique dont a à connaître le juge administratif français est régie par le droit communautaire* »<sup>41</sup>.

En revanche, s'agissant des mesures transitoires, le Conseil d'État français accueille favorablement la décision de la Cour administrative d'appel selon laquelle les « *autorités françaises n'avaient pas l'obligation d'[en] adopter* ». En effet, les requérants s'étant crus légitimement en droit d'espérer le maintien de la législation dont le retrait leur avait ainsi

---

« La sécurité juridique au point de vue du droit administratif », in *La sécurité juridique*, 4<sup>e</sup> convention des juristes de la Méditerranée, Acte du colloque d'Alger, 9-10 décembre 2012, pp. 32 et s. ; Stéphanie BELLIER, « De l'art de découvrir des principes : le Conseil d'État entre sécurité juridique et confiance légitime » in, Jean-Marie PONTIER (dir.), *Les principes et le droit*, Presse universitaire d'Aix-Marseille, 2007, p. 81 ; Jean-Marc MAILLOT, *La théorie administrativiste des principes généraux du droit, continuité et modernité*, Paris, Dalloz, 2001, pp. 185 et s.

<sup>37</sup> Voir notamment, CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> SSR, 6 mars 2002, req. n° 217646 ; CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> SSR, 6 mars 2002, req. n° 217647 ; CE, 7 avril 2004, req. n° 266279 ; CE, 4<sup>e</sup> et 5<sup>e</sup> SSR, 8 juillet 2005, req. n° 266900 ; CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> SSR, 16 janvier 2006, req. n° 266267.

<sup>38</sup> CE, 6<sup>e</sup> et 4<sup>e</sup> SSR, 9 mai 2001, req. n° 210944, *Entreprise personnelle de transport Freymuth* ; CE, 6<sup>e</sup> et 4<sup>e</sup> SSR, 9 mai 2001, req. n° 211162, *Société Mosellane de Tractions*.

<sup>39</sup> Décret n° 92-798 du 18 août 1992 modifiant et complétant le décret n° 90-267 du 23 mars 1990 relatif à l'importation et au transit des déchets générateurs de nuisances, *J.O.R.F.*, n° 191 du 19 août 1992, p. 11272.

<sup>40</sup> En substituant néanmoins un nouveau motif à celui initialement prévu par la Cour d'appel dans l'une des affaires (*Société Mosellane de Tractions*).

<sup>41</sup> CE, 6<sup>e</sup> et 4<sup>e</sup> SSR, 9 mai 2001, req. n° 210944, *Entreprise personnelle de transport Freymuth* et CE, 6<sup>e</sup> et 4<sup>e</sup> SSR, 9 mai 2001, req. n° 211162, *Société Mosellane de Tractions*, préc. ; voir aussi, Jean-Marie WOEHLING, « Les principes de sécurité juridique et de confiance légitime dans la jurisprudence administrative française », in *Colloque de l'AJAFIA*, Lyon, du 11 au 12 mai 2012 (disponible sur <http://www.agatif.org/incontri/2012-Lyon.htm>).

causé préjudice, ont entendu engager la responsabilité de l'État qui n'avait prévu aucune mesure transitoire afin de préserver leurs droits et intérêts.

Au demeurant, si l'arrêt *KPMG*, comme source de consécration du principe de sécurité juridique, n'a pas nécessairement eu la même portée auprès l'ensemble des juges français, il semble en revanche avoir eu un écho favorable au sein de la jurisprudence ivoirienne, mais sous un angle manifestement subjectif.

En effet, la chambre administrative de la Cour suprême ivoirienne (CACS), par une décision intervenue le 23 avril 2008 (arrêt « *Association du quartier Houphouët-Boigny* »<sup>42</sup>), mais rendue publique seulement en octobre 2013, considère qu'un « *acte, qui prive d'effets, même temporairement, des actes administratifs créateurs de droits devenus définitifs, porte atteinte au principe de la sécurité juridique et aux droits acquis*<sup>43</sup>; qu'il s'en suit [sic] que les requérants sont fondés à en demander l'annulation ».

Jusqu'à cette décision, la chambre administrative de la Cour suprême de Côte d'Ivoire (CACS) traitait habituellement la question de la protection des actes créateurs de droits sous le seul concept du « respect des droits acquis »<sup>44</sup>. Avec la décision susmentionnée, elle se réfère pour la première fois au principe de sécurité juridique, mais conjointement avec le respect des droits acquis.

En revanche, la protection des actes créateurs de droits n'est pas spécialement considérée en Côte d'Ivoire comme un corollaire du principe de la confiance légitime, pas plus que la

---

<sup>42</sup> Voir CACS, arrêt n° 12, 23 avril 2008, Req. n° 2007-121 REP du 12 avril 2007, *AFQHBKSSI et autres c/ ministère de la construction et l'urbanisme* (disponible sur <http://juris.consetat.ci>. Sauf indication contraire, l'ensemble des arrêts de la chambre administrative de la Cour suprême ivoirienne sont disponibles sur son site Internet). Cette décision devrait donc en réalité s'appeler "arrêt *AFQHBKSSI*", pour "*Association familiale du quartier Houphouët-Boigny de Koumassi-Est*". "*AFQHBKSSI*" est, à l'évidence, moins élégant à prononcer et plus difficile à retenir que "*KPMG*". Aussi retiendrons-nous "*Association du quartier Houphouët-Boigny*".

<sup>43</sup> Les droits acquis trouvent un fondement lointain dans l'article 16 de la Déclaration française des droits de l'homme de 1789 qui dispose que « *toute Société dans laquelle la garantie des Droits n'est pas assurée, ni la séparation des Pouvoirs déterminée, n'a point de Constitution* » ; encore qu'il faille que ces droits aient été préalablement acquis : voir, William GILLES, « Le prélèvement sur les "retraites chapeau" : une imposition conforme à la Constitution » ; Note sous Cons. const., 13 octobre 2011, déc. n° 2011-180 QPC, *M. Jean-Luc O. et autres*, *Gaz. Pal.*, n° 11-12, pp. 12-13.

<sup>44</sup> Voir, par exemple, CACS, arrêt n° 17 du 22 décembre 1993, pourvoi n° 91-78 AD du 2 août 1991, *Nanan Tigua c/ Ministère de la Construction et de l'Urbanisme* (annulation d'une lettre de retrait, « *le Ministre de la Construction et de l'Urbanisme [ayant] largement dépassé le délai dans lequel il devait agir* ») ; CACS, arrêt n° 27 du 27 juin 1997, pourvoi n° 95-495/REP du 28 août 1995, *Dosso Masse c/ Ministère du logement, du cadre de vie et de l'environnement* (protection des droits acquis pour défaut de base légale dans la décision prononcée par le Ministre de la construction et de l'urbanisme) ; CACS, arrêt n° 51 du 19 novembre 2008, req. n° 2007-341 REP du 17 septembre 2007, *Cheick Mohamed Barry et autres c/ Ministère de la construction et de l'urbanisme*.

violation des droits acquis n'apparaît, du moins avant l'arrêt du 23 avril 2008, comme une atteinte au principe de sécurité juridique. Il en va de même pour la France, où la protection des droits acquis est certes prise en compte, de longue date, mais pas en tant que corollaire du principe de sécurité juridique<sup>45</sup>.

C'est à croire que, de même que les mesures transitoires ont servi de prétexte au Conseil d'État français pour recourir au principe de sécurité juridique, le respect des droits acquis n'a servi que de prétexte aux juges ivoiriens pour avoir, eux-aussi, une décision de référence en matière de sécurité juridique. Or la notion de droits acquis a de tout temps fait l'objet de nombreuses critiques, en raison notamment de l'imprécision de son contenu exact<sup>46</sup>.

En tout état de cause, si le principe de sécurité juridique est admis par le Conseil d'État français sous un angle plutôt objectif, il intègre l'ordre juridique ivoirien sous un angle subjectif qui ne s'avoue pas. Ce qui présage de la complexité à propos du principe de sécurité juridique, dont les origines semblent problématiques (Section 1) et les contours mal définis et incertains (Section 2). Sa qualification même de principe qui paraissait incertaine<sup>47</sup> ne semble pas toujours assurée avec certitude en dépit de sa consécration supposée à la fois en France et en Côte d'Ivoire. Il semble donc utile de procéder à une clarification préalable à toute précision sur le cadre et la démarche méthodologique adoptée dans la présente thèse (Section 3).

---

<sup>45</sup> Voir Cass. réun., 13 janvier 1932, *Bull.* n° 11, où la Cour de cassation française pose le principe du respect des droits acquis.

<sup>46</sup> Voir Gabriel de LABROUE de VAREILLES-SOMMIÈRES, « Une théorie nouvelle sur la rétroactivité des lois », *Revue de législation et de jurisprudence*, 1883, pp. 444 et s. ; Paul ROUBIER, *Le droit transitoire (...)*, préc., pp. 89 et s.

<sup>47</sup> Voir Gilles PELLISSIER, « Développement récents de l'impératif de sécurité juridique : à propos de trois arrêts du Conseil d'État des 10 et 24 octobre 1997 », *LPA*, 20 février 1998 n° 22, pp. 6 et s. ; Sylvia CALMES, *Du principe de protection de la confiance légitime en droits allemand, communautaire et français*, préc., p. 25 et pp. 120 et s.

## SECTION 1 : DES ORIGINES DE LA SÉCURITÉ JURIDIQUE

Rechercher l'origine ou les origines de la sécurité juridique peut se révéler une tâche d'autant plus ardue que des difficultés d'une double nature sont à résorber.

La première difficulté est en réalité, celle d'une véritable pétition de principe. Comment rechercher, en effet, les origines d'une notion qui n'est pas officiellement établie avec certitude, du fait de sa méconnaissance par le législateur et de son acceptation parcimonieuse par une partie des juges<sup>48</sup> ?

La seconde difficulté réside dans la fixation d'un point de départ dans la prise en compte d'une notion dont l'existence même semble paradoxalement inhérente à celle de l'organisation de la Société, bien que son emploi remonte à une époque relativement récente<sup>49</sup>.

Du caractère relativement récent de l'emploi de l'expression « *sécurité juridique* »<sup>50</sup>, il serait en revanche impromptu de déduire que la réalité qu'elle désigne serait tout aussi récente. Même si l'origine de la sécurité juridique a souvent été attribuée, à tort ou à raison, à la Rome antique et bien plus tard à l'Allemagne comme héritière du droit romain<sup>51</sup>, il importe de souligner que la crainte de l'insécurité juridique a nettement préexisté au besoin de conceptualisation de la notion en tant que valeur de référence. C'est pourquoi, les origines historiques du concept (§1), sont moins évidentes que ses origines conceptuelles (§2).

---

<sup>48</sup> Le Conseil d'État, en France, la chambre administrative de la Cour suprême, en Côte d'Ivoire.

<sup>49</sup> Voir René DÉMOGUE, *Les notions fondamentales du droit privé : essai critique pour servir d'introduction à l'étude des obligations*, Arthur Rousseau, 1911, p. 74. Cet auteur est l'un des premiers à avoir consacré une étude à la sécurité juridique, sous un chapitre intitulé "la sécurité", mais il s'y réfère expressément en tant que « sécurité juridique ». Voir aussi, Paul ROUBIER, *Théorie générale du droit : histoire des doctrines juridiques et philosophiques des valeurs sociales*, Sirey 1951, pp. 323 et s. ; Georges RIPERT, *Le déclin du droit*, Paris, LGDJ, 1949, pp. 155 et s.

<sup>50</sup> Dû en particulier « *au silence qui a longtemps caractérisé le discours juridique* » à son sujet, selon les propos de Thomas PIAZZON, *La sécurité juridique*, préc., p. 1.

<sup>51</sup> Voir Dominique SOULAS de RUSSEL et Philippe RAIMBAULT, « Nature et racines du principe de sécurité juridique : une mise au point », *R.I.D.C.*, vol. 55, 2003, pp. 85-102 ; Anne-Laure VALEMBOIS, *La constitutionnalisation de l'exigence de sécurité juridique en droit français*, LGDJ 2005, pp 11-12 ; Emma BEN MERZOUK, *La sécurité juridique en droit positif*, Th., Université Panthéon-Assas (Paris II), 2003, pp. 23-25.

## **§ 1 : DES INCERTITUDES SUR LES ORIGINES HISTORIQUES DE LA SÉCURITÉ JURIDIQUE**

La réalité désignée par l'expression de *sécurité juridique* est plus ancienne que le concept lui-même. Il est donc nécessaire de faire la lumière sur ses origines historiques, en retournant aux fondements même de la notion de sécurité juridique (A), afin de découvrir les sources antiques de sa conceptualisation, depuis la Grèce jusqu'à la Rome antiques (B).

### **A. Retour aux fondements de la notion de sécurité juridique**

Dans leur remarquable contribution consacrée à l'origine de la sécurité juridique<sup>52</sup>, Dominique Soulas de Russel et Philippe Raimbault expliquent comment ce concept né à Rome se serait ensuite propagé en Europe, par le biais de l'Allemagne<sup>53</sup>. S'inspirant en cela du sociologue juridique contemporain allemand Theodor Geiger<sup>54</sup>, dans son ouvrage « *Vorstudien zu einer Soziologie des Rechts* »<sup>55</sup>, ils font remarquer que ce principe avait deux composantes : *certitudo* ou principe d'orientation, qui veut que l'individu sache à l'avance le comportement juridique attendu de lui ainsi que des autres ; et *sécuritas* ou principe de réalisation, qui suppose le strict respect des normes, jurisprudences et contrats.

Ce découpage, bien que séduisant, ne manque pas néanmoins de laisser perplexe. En outre, une étude historique sur la sécurité juridique mériterait d'être relativisée. Si l'on est bien d'avis que l'empire Romain a efficacement œuvré à la sécurisation des relations juridiques, en revanche la méthode ayant amené M. Geiger à découvrir un découpage aussi net de ladite notion dans l'ordonnement juridique antique romain appelle à la réserve.

---

<sup>52</sup> Dominique SOULAS de RUSSEL et Philippe RAIMBAULT, « Nature et racines du principe de sécurité juridique : une mise au point », préc. Cette étude est l'une des rares à avoir été consacrée de manière exclusive à la question de l'origine de la sécurité juridique. Elle semble même avoir influencé plusieurs auteurs, parmi lesquels Emma BEN MERZOUK, *La sécurité juridique et droit positif*, préc., pp. 22 et s. ; Anne-Laure VALEMBOIS, *La constitutionnalisation de l'exigence de sécurité juridique en droit français*, préc., pp. 10 et s. ; Thomas PIAZZON, *La sécurité juridique*, préc., pp. 10 et s. D'où l'intérêt d'en discuter le contenu, en particulier dans les présents développements consacrés à la même question.

<sup>53</sup> Art. cit., pp. 85 et s.

<sup>54</sup> Selon le professeur Hubert ROTTLEUTHNER, « *bien que juriste d'origine, Theodor Geiger ne se préoccupa guère, sous le régime de Weimar, des questions d'ordre juridique* ». Il ne le fera que bien plus tard une fois exilé au Danemark. Voir *La Revue droit et société*, 11/12-1989, p. 108.

<sup>55</sup> Theodor GEIGER, *Vorstudien zu einer Soziologie des Rechts*, Munich, [Neuwied am Rhein] : Luchterhand, 2<sup>e</sup> éd., 1964.

Cette réserve semble d'autant plus fondée que, d'une part, non seulement la Rome antique n'avait pas élaboré en tant que tel un principe dit de *sécurité juridique* ou une théorie de la sécurité juridique, mais aussi, parce que « *certitudo* » et « *securitas* », bien qu'étant des termes latins<sup>56</sup>, ne désignaient pas spécialement l'exigence de *sécurité juridique*. Ce sont d'ailleurs, selon Soulas De Russel et Raimbault, des expressions retenues par Geiger lui-même<sup>57</sup> pour caractériser ce concept. Il est certes vrai que le mot « sécurité » dérive étymologiquement du latin *securitas* mais on ne saurait en dire autant de l'expression « *sécurité juridique* ». En effet, en dehors de son sens général<sup>58</sup> qui se réfère à la sécurité de fait, dans certains cas particuliers, « *securitas* » servait à désigner la sécurité au sens civil ou militaire, de sorte que ce terme avait même servi à la propagande impérialiste romaine<sup>59</sup>.

D'autre part, la perplexité sur la démarche de Geiger pourrait être confortée par la présentation qu'en fait Maximilien Rubel, à travers une note biographique consacrée à l'un de ses ouvrages<sup>60</sup>. M. Rubel précise, en effet, que « *Geiger s'orientait vers une sociologie empirique, qu'il concevait dans le sens très particulier d'une exploration des phénomènes sociaux à l'aide de méthodes analytiques et logico-mathématiques* »<sup>61</sup>.

La sociologie empirique consiste à étudier les rapports qui se nouent entre les individus et leur environnement social par le moyen de l'observation et de l'expérimentation à travers notamment la reconstitution artificielle de groupes d'individus. Contrairement à la sociologie quantitative qui se fonde sur l'étude des statistiques et des spéculations intellectuelles, la sociologie empirique qui est une sociologie qualitative privilégie l'enquête de terrain<sup>62</sup>. On pourrait alors se demander sur quel terrain Geiger a pu mener son enquête, sachant que celui de la Rome antique était inexistant, sauf à travers quelques manuscrits qui ne contenaient pas d'études sur le principe de sécurité juridique. On est donc en droit de craindre que Geiger, fort

---

<sup>56</sup> *Certitudo* signifie certitude tandis que *securitas* signifie exemption de soucis, tranquillité de l'âme, sûreté, sécurité. Voir Félix GAFFIOT, *Dictionnaire Latin-Français*, Hachette, 2000.

<sup>57</sup> Art. cit. p. 97.

<sup>58</sup> Tel que défini dans le dictionnaire préc.

<sup>59</sup> Voir Eugène CIZEK, « Les problèmes du principat et l'élection des magistrats chez Velleius Paterculus », *Revue de philologie, de littérature et d'histoires anciennes*, t. LXXVII, 2003/1, p. 25.

<sup>60</sup> Theodor GEIGER, *Arbeiten zur Soziologie. Methode. Moderne Grossgesellschaft. Rechtssoziologie. Ideologiekritik. Ausgewählt und eingeleitet von Paul Trappe*, Neuwied, Luchterhand, 1962.

<sup>61</sup> Maximilien RUBEL, *Revue Française de sociologie*, 1963, vol. 4, n° 3, pp. 331-332; sur Theodor Geiger, voir aussi, Renato TREVES, *Sociologie du droit*, PUF, 1995, pp. 148 et s.

<sup>62</sup> Voir José MARIETTE, *Introduction à la sociologie*, Le Manuscrit 2004, pp. 78 et s.

de son expérience, n'ait cherché sur le terrain du droit allemand dont il avait une parfaite maîtrise, ce qu'il entendait découvrir sur le sol antique romain, dont le droit plus lointain était forcément moins précis que la netteté découlant de son étude.

En réalité, en raison de sa nature, ainsi qu'il sera précisé ultérieurement, la notion de sécurité juridique ne se prête pas vraiment à une étude historique<sup>63</sup> même si la théorie de la sécurité juridique<sup>64</sup> pourrait en revanche en faire l'objet ; c'est peut-être dans ce sens qu'il faudrait comprendre l'étude de Soulas de Russel et Raimbault<sup>65</sup>. En effet, la quête de la sécurité juridique naît avec la création du droit<sup>66</sup>. C'est notamment pour éviter l'arbitraire ou toute ambiguïté dans les rapports et engagements pris par les uns et les autres, que le droit est amené à régir lesdits rapports. C'est également au droit qu'il appartient de prévoir les règles de conduite au sein d'une société ainsi que les sanctions de leur violation. Ces mesures visent ainsi à sécuriser les rapports entre les hommes au sein de la société. C'est donc avec le droit que naît la sécurité juridique<sup>67</sup>, c'est également avec sa négation ou sa violation qu'elle s'éclipse. Telle a été la dialectique de la sécurité juridique bien avant même la Rome antique et jusqu'à aujourd'hui. C'est du moins ce que permet de remarquer en substance, une lecture des sources ayant fondé le droit français depuis même avant Rome jusqu'à l'époque contemporaine.

## **B. De l'influence grecque à l'héritage romain**

S'il faut remonter le temps dans la quête de la formalisation du principe de sécurité juridique, autant mener cette recherche à la source même du droit romain. Ainsi, les vecteurs primitifs du concept de sécurité juridique (1) sont certainement bien au-delà de Rome, même s'il est vrai par ailleurs que le rôle de l'empire romain dans la matérialisation du concept a toute son importance (2).

---

<sup>63</sup> Parlant du droit naturel, Chénon dit, à juste titre, qu' « *il ne relève pas de la science historique mais seulement des sciences philosophiques. On ne saurait par suite concevoir une histoire du Droit naturel, mais seulement une histoire des violations du Droit naturel* », Émile CHÉNON, *Histoire générale du droit français public et privé, des origines à 1815*, t. I : *Période Gallo-Romaine, période franke, période féodale et coutumière*, Paris, Société du Recueil Sirey, 1926, pp. 3-4.

<sup>64</sup> Il faut entendre ici par « théorie de la sécurité juridique » la systématisation de la notion de sécurité juridique.

<sup>65</sup> Qui disent succinctement, « *c'est à Rome que les fondations théoriques et pratiques du principe de sécurité juridique furent ainsi jetées* », op. cit., p. 96 .

<sup>66</sup> Le droit entendu comme "fondement des règles régissant les rapports entre les hommes en société".

<sup>67</sup> Il est évident que le droit préexiste à Rome.

## 1. Les vecteurs primitifs de la logique de sécurité juridique

La civilisation grecque<sup>68</sup> eut un impact sur le droit fondateur romain, allant du domaine juridique à la littérature, en passant par la langue<sup>69</sup> et la philosophie. La Grèce était, en effet, réputée pour sa culture, ses philosophes, grands penseurs et hommes de lois à l'image de Platon. Selon Montesquieu « *ce qui a le plus contribué à rendre les Romains les maîtres du monde, c'est qu'ayant combattu contre tous les peuples, ils ont toujours renoncé à leurs usages sitôt qu'ils en ont trouvé de meilleurs* »<sup>70</sup>. Il faut donc croire que c'est cette propension à la quête de meilleurs usages qui poussa Rome à solliciter de la Grèce des lois, alors qu'elle traversait une véritable crise du droit. Mais au-delà de cette disposition naturelle, ce fut la lutte entre la plèbe et les praticiens du droit, que constituaient les magistrats, qui poussa Rome à avoir recours à la Grèce. En effet, en proie à l'arbitraire des magistrats qui avaient seuls la connaissance du droit coutumier, parce que non écrit, la plèbe ressentit une telle frustration du fait de l'ignorance des critères qui fondaient les décisions de ces praticiens, qu'elle en vint à exiger un droit écrit. Celui-ci aurait la garantie de l'égalité, de l'accessibilité et de l'objectivité. Une commission fut alors désignée pour la rédaction d'un Code, mais le projet fut écarté à l'initiative des consuls et du Sénat. Cela engendra un soulèvement populaire qui obligea à l'envoi d'une délégation en Grèce en vue de remédier à la crise du droit<sup>71</sup> qui venait ainsi de naître. Ce qui donna lieu à un droit écrit. À ce propos, le Digeste, sur un ton solennel digne du tout premier verset de la Bible (au sein du livre de la Genèse, dans l'Ancien Testament)<sup>72</sup>, énonce : « *au commencement, le peuple Romain se gouvernait sans loi certaine, et les rois conduisaient tout à leur volonté. (...) Ensuite pour ne plus être dans cette*

---

<sup>68</sup> Compte non tenu de la période celtique dans l'histoire du droit français, trop incertaine pour faire unanimement foi, la Grèce antique constituera le point de départ. L'objectif n'est pas de faire une étude des sources du droit romain, qui serait hors de propos par rapport au cadre de cette thèse, trop longue et de surcroît sans véritable intérêt. Il faut tout de même rappeler que le droit celtique était un droit non-écrit dont les Druides étaient à la fois interprètes et gardien. Mais ce droit a tôt fait de s'effacer au profit du droit romain et son rôle reste incertain dans la formation du droit français et des droits d'origine romaine en général. Voir Émile CHÉNON, *Histoire du droit français public et privé*, préc., p. 2. En outre l'objet de cette thèse n'étant pas de faire de l'histoire du droit, bien des détails seront volontairement passés sous silence, qui de par leur importance ne sont nullement dénués d'intérêt.

<sup>69</sup> Par exemple, il était exigé que certaines décisions soient traduites en grec : voir Paul KRÜEGER, *Histoire des sources du droit romain*, trad. de l'allemand par M. Brissaud, Coll. Manuel des antiquités romaines, t. 16<sup>e</sup>, Theodore Mommsen, Joachim Marquardt, Paul Krüeger (dir.), Paris, Thorin et Fils, 1894, p. 99.

<sup>70</sup> MONTESQUIEU, *Considérations sur les causes de la grandeur des Romains et de leur décadence*, Nouvelle éd. par M. l'Abbé C. Blanchet, Paris, Vve Ch. Poussielgue, 1907, p. 2.

<sup>71</sup> Elle aurait eu pour mission de prendre à Athènes une copie des lois de Solon. Voir sur ce point, Paul KRÜEGER, *Histoire des sources du droit romain*, préc., pp. 10 et s.

<sup>72</sup> Genèse I : 1, « *Au commencement, Dieu créa les cieux et la terre* ».

*incertitude, il fut résolu par l'autorité publique d'envoyer dix hommes en Grèce pour y demander des lois* »<sup>73</sup> ; d'où naîtra la loi des douze tables<sup>74</sup>.

Cette dernière, une fois publiée pour être mise à la portée de tous, sera même apprise par cœur<sup>75</sup>, y compris dans les milieux académiques, pour être maîtrisée par tous. Dans les Écoles, « *l'art de l'expression scientifique et du développement logique des idées* » hérité des Grecs<sup>76</sup> gouvernera la connaissance du droit. La loi des douze tables marque ainsi une étape décisive dans le droit romain. Dorénavant, la loi n'est plus l'apanage des seuls praticiens ; désormais, « nul n'est censé ignorer la loi ».

Plus tard, Cicéron, l'une des figures emblématiques de l'intelligentsia romaine, introduira pour la première fois dans le droit écrit, une distinction entre *jus naturale* et *jus gentium*<sup>77</sup>. C'était l'émergence de l'idée d'un droit au-dessus de la volonté individuelle, parce que divin (*jus naturale*) ou parce qu'exprimant la volonté du peuple et donc de tous (*jus gentium*). Naissait ainsi l'idée d'une garantie d'inviolabilité du droit, à travers une catégorie de droit au-dessus de tous. Le principe venait ainsi d'être établi qu'en cas de conflit entre droit naturel et droit positif, le premier ne pouvait être abrogé par le second. Or cette idée de droit naturel commun à tous ainsi que de sa primauté sur le droit positif était un emprunt aux philosophes grecs<sup>78</sup>. En revanche, seule l'indépendance des juges avait affranchi la jurisprudence romaine de l'emprise et de la culture grecques.

De tout ce qui précède, faut-il conclure que les lois et le système juridique grecs, trouvés plus fiables par les romains que le désordre auquel avait donné lieu leur propre système juridique, en faisaient la source de l'ordre et de la fiabilité ? Les institutions empruntées de la Grèce ainsi que les concepts juridiques visant à sécuriser les rapports juridiques à Rome, faisaient-ils

---

<sup>73</sup> JUSTINIEN 1<sup>er</sup>, trad. par Henri HULOT et Jean-François BERTHELOT, *Les cinquante Livres du Digeste ou des Pandectes de l'Empereur Justinien*, Metz, Behr et Lamort, Paris, Rondonneau, dépôt des lois, An XII, 1803-1805, pp. 45 et s.

<sup>74</sup> Au départ, au nombre de dix, les lois gravées sur des tables d'ivoire et mises à la portée de tous, sur la place publique (publication), passeront à douze l'année d'après, à l'issue d'ajouts dont elles feront l'objet ; d'où l'appellation, loi des douze tables.

<sup>75</sup> Voir Paul KRÜEGER, *Histoire des sources du droit romain*, préc., p. 67.

<sup>76</sup> En l'occurrence sous l'influence de l'école du Portique dont les doctrines furent introduites à Rome sous l'influence Panaetius, maître de Scipion Emilien. Voir Paul KRÜEGER, op. cit., préc., p. 60-62.

<sup>77</sup> Même si cette distinction n'était pas forcément admise par tous, pour Cicéron le *jus naturale* (droit naturel), qui comportait l'idée d'un type de droit inviolable parce que divin, traduisait la soumission à la volonté divine. Mais le *jus naturale* était finalement presque équivalent au *jus gentium* qu'il entendait non pas comme le droit international public mais comme le droit applicable chez tous les peuples, comme étant conforme à la volonté de ces derniers. Voir Paul KRÜEGER, op. cit., pp. 54 et s.

<sup>78</sup> Paul KRÜEGER, op. cit., pp. 53-54 et 161 et s.

de la Grèce la source de la certitude et partant de la sécurité juridique ? Une réponse affirmative serait malaisée. Même si la Grèce a servi de modèle à Rome dans bien des domaines, il est des notions impropres à l'appropriation. De celles-là, est la sécurité juridique ; du moins pour ce qui est de la réalité qu'elle désigne, contrairement à toute formulation qu'elle pourrait prendre.

S'il faut toutefois rechercher quelques bribes de la théorie de la sécurité juridique au sein de la société romaine, c'est à travers des faisceaux d'indices soucieux de préserver cette exigence qu'il convient d'y procéder. Ceux-ci sont essentiellement livrés par des supports historiques constitués par des manuscrits<sup>79</sup> dont la lecture témoigne parfois de l'évolution même du droit romain. Il importerait de relever quelques-uns d'entre eux.

L'un des signes précurseurs de la quête de sécurité juridique au sein de la société romaine est le phénomène de la codification<sup>80</sup>. Il consistait en des compilations ou des collections de textes régissant la vie juridique<sup>81</sup>. L'idée qui nourrissait une telle pratique était le souci de répertorier les règles de droit pour une meilleure accessibilité. Le Digeste, par exemple, consistait en une compilation de règles. Mais il ne s'agissait pas, loin de là, d'une compilation servile. Elle est le résultat d'un souci d'épuration du droit par élimination des scories liées à des redites inutiles et à des contradictions fâcheuses<sup>82</sup>. C'est également à cette exigence de

---

<sup>79</sup> Tels le Digeste (529-534), les Codes Grégorien et Hermogénien qui auraient été rédigés à la même époque (306 ou 312), Théodosien (438) et les Novellae. Voir à ce sujet Émile CHÉNON, *Histoire générale du droit français public et privé*, préc., pp 14 et s. ; Louis-Henri-Gaston MAY, *Éléments de droit romain à l'usage des étudiants des facultés de droit : contenant l'histoire du droit romain, les personnes, les droits réels, les obligations, les successions, la procédure civile et les actions*, Paris, L. Rose, 7<sup>e</sup> éd., 1901 ; Fortunato Bartolomeo De FELICE (dir.), *Code de l'humanité ou la législation universelle, naturelle, civile et politique*, t. 3, Yverdon, impr. Felice, 1778, p. 130.

<sup>80</sup> Voir notamment Rémy CABRILLAC, *Les codifications*, PUF, 2002, pp. 13 et s. Mais, selon M. Renaud Bourget, le modèle de codification organique du droit fiscal ne naîtra qu'avec l'œuvre de Becker et des fiscalistes conceptualistes que connaîtra ultérieurement l'Allemagne, dès 1920, Voir Renaud BOURGET, *La science juridique et le droit financier et fiscal : Étude historique et comparative du développement de la science juridique fiscale (finXIX et XXème siècles)*, Th. Paris 2 : 2010, Coll. « N. Bibl. de thèses », vol. 112, Paris, Dalloz, 2012, p. 21.

<sup>81</sup> Le Digeste était une compilation, c'est-à-dire un assemblage de textes ou de fragments de textes empruntés d'autres ouvrages. Les Codes Grégorien, Hermogénien, Théodosien et les Novellae étaient en revanche des collections, c'est-à-dire des séries d'ouvrages du même auteur ou portant sur le même thème.

<sup>82</sup> Les propos de l'empereur Justinien, dès la préface consacrée au Digeste sont assez révélateurs de cet état de fait. Ils s'énoncent en ces termes : « nous avons remarqué que la suite des lois (...) était dans une si grande confusion, que l'étude en était devenue infinie et au-dessus de la portée de l'intelligence facile. Nous les avons en conséquence renfermées dans un seul code, après les avoir débarrassées de toutes les ressemblances et de toutes les contradictions qu'elles avaient les unes avec les autres ; en sorte que leur pureté présente aujourd'hui à tous nos sujets un secours assuré dans leurs contestations ». Première préface du Digeste, § 2.

codification que répondaient les Codes grégorien et hermogénien, qui bien qu'ayant un caractère privé contrairement au code théodosien, qui était public au sens officiel du terme, n'en étaient pas moins importants<sup>83</sup>.

Une autre garantie de la sécurité du droit résidait dans la volonté de stabilisation des règles juridiques voire de leur pérennisation. Jhering fait même remarquer que cette période était celle de l'inviolabilité du droit ou plutôt de la loi des douze tables ; période qui fut connue comme celle du *règne du droit*. Le droit devait être strictement respecté et les droits acquis soigneusement mis à l'abri de toute violation. D'où l'interdiction de la rétroactivité<sup>84</sup>.

La rigidité d'un tel système a cependant fini par desservir le droit et faire naître un besoin de réforme. On comprit par exemple qu'un droit acquis ne pouvait demeurer éternel, et surtout que soumis à l'épreuve du temps il finissait par révéler sa propre caducité.

Un autre indice de la sécurité juridique peut, enfin, et pas à titre exhaustif, être décelé à travers l'esprit d'égalité qui dominait le droit romain. Cet esprit visait à combattre certes les inégalités de traitements mais aussi les situations susceptibles d'être source d'arbitraire afin de garantir les conditions d'une loi juste<sup>85</sup>.

En résumé, il est indéniable que Rome a laissé suffisamment de matériaux pour l'édification ou la matérialisation de la notion de sécurité juridique. Quel usage en a été fait par la génération qui en a hérité ?

---

<sup>83</sup> A propos de ces trois Codes, voir Paul KRÜEGER, *Histoire des sources du droit romain*, préc., pp. 371 et s., Charles GIRAUD, *Essai sur l'histoire du droit français au moyen-âge*, Paris, Videcoq, Père et Fils, 1846, t. 1, pp. 219 et s.

<sup>84</sup> Sur ce point, voir Rudolf Von JHERING, *L'Esprit du droit romain dans les diverses phases de son développement*, trad. sur la 3<sup>e</sup> éd. par Octave De Meulenaere, t. II, Paris, A. Maresq, Aîné, 1878, pp. 66 et s. ; voir également Roubier qui montre combien une telle préoccupation était prise en compte dès le Code justinien : Paul ROUBIER, *Les conflits de lois dans le temps. (Théorie dite de la non-rétroactivité des lois)*, Recueil Sirey, 1929, t. 1, pp. 71 et s.

<sup>85</sup> C'est également ce que fait remarquer Jhering en relevant que c'est à cette exigence d'égalité que répondait le maintien de la Constitution Servienne. Cette œuvre dont le contenu ne cesse d'alimenter des polémiques tout en semant des doutes sans véritable intérêt sera volontairement occultée ici. Toujours est-il que cette Constitution est attribuée à Servius Tullius (VI<sup>e</sup> s. avant J.-C.). Son apport principal serait d'avoir permis la division des citoyens en cinq classes censitaires. C'est également elle qui aurait institué l'impôt de vingtième. Il s'agissait d'un impôt sur l'affranchissement, assis sur la valeur vénale de l'esclave affranchi. Le produit de cet impôt était conservé dans un coffre spécial du temple de Saturne, à titre de réserve qui devait servir à secourir l'État en périodes de crises financières d'une extrême irrésistibilité. Voir notamment André PIGANIOL, « Un document d'histoire sociale romaine : la classification servienne », *Annales d'histoires économiques et sociales*, t. 5, n° 20, 1933, pp. 113-124 ; Jacques POU CET, *Les origines de Rome, traditions et histoire*, Louvain-la-Neuve, éd. des cercles universitaires de Saint-Louis, 1985 ; Pierre GRIMAL, « L'enceinte servienne dans l'histoire urbaine de Rome », in *Mélange d'archéologie et d'histoire*, 1959, vol. 71, pp. 43-64.

## 2. L'héritage du droit romain et la sécurité juridique

Au-delà de leurs passés conflictuels, la France et l'Allemagne ont, à une époque donnée appartenu à un même empire, sous la domination de Charlemagne<sup>86</sup>. C'est donc à dessein que dans les développements qui vont suivre, il sera fait allusion à l'Allemagne et à la France, parfois simultanément, à des fins de comparaison et dans une optique purement didactique, pour montrer que certaines influences supposées de l'Allemagne sur la France paraissent davantage répondre à des exigences idéologiques qu'à des vérités établies.

Dans la logique qui veut que la paternité de la sécurité juridique soit attribuée à Rome, l'Allemagne, comme « *pays de prédilection* »<sup>87</sup> dudit concept, est communément donnée pour celle qui aurait véhiculé le droit romain<sup>88</sup>. Elle passe donc pour être celle qui, forte d'avoir systématisé ce principe, en aurait la paternité<sup>89</sup>. Mais le rappel très succinct de l'histoire comparée des droits allemand et français permet d'avoir un meilleur éclairage sur ces opinions discutables et pourrait éventuellement contribuer à une révision des conceptions longtemps admises sur certains points, en l'occurrence celui de l'influence allemande sur la France au plan juridique<sup>90</sup>.

---

<sup>86</sup> Celui-ci était alors Roi des Francs et empereur de l'Occident. Son territoire couvrait outre l'Allemagne et presque toute la France, l'Autriche, la Belgique, la Hollande, le nord de l'Italie, le Luxembourg et la Suisse. Pour les besoins de notre analyse, seules la France et l'Allemagne retiendront notre attention. Voir notamment, Francis LACOMBE, *La France et l'Allemagne sous le Premier Empire : Napoléon et le Baron de Stein*, Bruxelles, Meline, Cans, 1860, p. 42 ; M. MICHELET, *Œuvres complètes : Histoire de France*, t. 3, Bruxelles, Meline, Cans, 1840, p. 118 ; VOLTAIRE, *Œuvres complètes : Annales de l'Empire depuis Charlemagne*, t. 25, Imprimerie de la Société littéraire typographique, 1784, pp. 112 et s., p. 161, 264 et s.

<sup>87</sup> SOULAS de RUSSEL, RAIMBAULT, art. cit., p. 98.

<sup>88</sup> SOULAS de RUSSEL, RAIMBAULT, art. cit., p. 95.

<sup>89</sup> Voir notamment Sylvia CALMES, *Du principe de protection de la confiance légitime en droits allemand, communautaire et français*, préc., pp. 64 et s.

<sup>90</sup> L'objectif de ce rappel n'étant pas de faire en tant que tel de l'histoire des droits français et allemand, il s'efforcera d'être laconique, en passant outre bien des détails, en dépit de leur utilité. La division tripartite d'Ernest Désiré GLASSON (membre de l'Institut et professeur de droit) sera adoptée et inspirera la présente analyse. La première est donc celle des temps barbares. Elle part de l'établissement des Francs dans la Gaule jusqu'à Hugues Capet (Roi de France de 987 à 996 après avoir été Duc de France de 956 à 987) pour ce qui est de la France, tandis qu'elle s'arrête plus tôt en Allemagne, en 888 correspondant à la chute de la dynastie Carolingienne. La seconde est l'époque de la féodalité qui débute de 987 et prend fin avec le règne de Charles VII dans le cas de la France mais elle se prolonge jusqu'en 1495, c'est-à-dire avec la paix perpétuelle dans l'hypothèse Allemande. Quant à la troisième période, en France, c'est la monarchie absolue qui débute avec le règne de Charles VII, pour s'achever avec la Révolution de 1789, en face ce sera en revanche l'empire Allemand, qui débute en 1495 pour s'achever en 1806 avec la chute dudit empire.

À l'époque où les territoires formant aujourd'hui l'Allemagne et la France étaient réunis en une seule et même entité - l'empire des Francs - ils subissaient déjà l'influence et le prestige de la civilisation romaine. L'empire des Francs comprenait alors plusieurs peuplades soumises à l'autorité de Charlemagne et des Francs. Ceux-ci, percevant les complications qui seraient liées à une soumission de ces peuplades par une législation unique, les laissèrent avec leurs différentes coutumes ; de sorte qu'il y avait autant de « blocs » de coutumes que de peuples. Seules les coutumes des Barbares étaient écrites tandis qu'en Gaule les vaincus n'avaient d'autre choix que de conserver le droit romain. La plus importante de toutes ces coutumes est cependant la loi salique qui, en France, subit l'influence du droit romain et de l'Église, mais qui parvint à se maintenir au sein de la coutume de Normandie. En revanche, en Allemagne, elle restait toujours applicable. Deux types de *leges*, c'est-à-dire de coutumes, avaient cours en France : celles propres aux Barbares et celles des Romains (*la lex romana*). Charles Giraud explique que ces coutumes locales étaient autorisées dans tous les points où l'intérêt romain n'était pas menacé<sup>91</sup>. Il s'agissait d'un « *droit Romain pur* », fait également remarquer Émile Chénon<sup>92</sup>. Si ce facteur rendait évidente l'application du droit romain en France, même à titre non-exclusif, c'était presque subrepticement que ce même droit infiltrait certaines lois des tribus germaniques.

Mais la mort de Charlemagne à laquelle faisaient suite ces événements causa en Allemagne une si grande confusion que le droit s'en trouva affecté. Elle fut à l'origine d'une nouvelle ère, la période qui vit naître quasiment autant de statuts et de coutumes que d'intérêts à préserver. Il fallu alors une réaction des hommes de loi ainsi que de ceux qui étaient chargés de gouverner les villes, pour donner naissance à deux sources de droit : les coutumiers ou *Rechtsbücher* et les statuts de communes ou *stadtrechte* complétés par des ouvrages de procédures. Ce mouvement influença la France qui eût à son tour ses coutumiers et ses livres de procédures. Durant cette seconde phase historique, l'influence du droit romain se renforce en France où il pénètre même les coutumes de sorte qu'il fini par devenir le droit national. En Allemagne en revanche, il ne sera surtout applicable qu'à l'Église. Son influence en tant qu'élément d'extranéité dans l'environnement juridique, en dehors du cadre ecclésiastique, était mal perçue par la plupart des juristes. Mais la tendance va par la suite, connaître une

---

<sup>91</sup> Charles GIRAUD, *Essai sur l'histoire du droit français au moyen-âge*, préc., p. 212.

<sup>92</sup> Émile CHÉNON, *Histoire générale du droit français public et privé*, préc., p. 13 ; Charles GIRAUD, op. cit., pp. 210 et s.

inversion avec l'invasion des barbares. C'est l'emprise du droit barbare sur le droit romain. C'est l'accueil du droit romain par l'Allemagne. Mais cette invasion, en dépit de son ombrage sur le droit romain ne se substituera pas à lui pour autant.

Si au plan politique, l'Allemagne était désormais devenue pays du droit romain, au plan académique et même culturel, aspect qui n'est que trop souvent occulté, c'est la France qui constituait le modèle ; c'est là que se trouvaient les plus grands spécialistes de ce droit. Les universités et universitaires français ont ainsi joué un rôle prépondérant dans la romanisation de l'Allemagne. En effet, c'étaient les professeurs français<sup>93</sup> qui étaient sollicités pour la formation académique de l'Allemagne dans la connaissance des règles du droit romain, c'était au sein des universités françaises (Paris, Poitiers, Orléans, Bourges) et parfois italiennes que venait se former la future élite de la société allemande quand les meilleurs jurisconsultes français allaient régulièrement professer en Allemagne<sup>94</sup>. Mais une fois le droit romain implanté en Allemagne, naquit une nouvelle préoccupation, celle de réaliser l'ambition longtemps nourrie mais momentanément délaissée : procéder à l'érection d'un véritable droit germanique, un droit commun allemand qui sera en réalité le produit d'une combinaison du droit romain avec le droit canonique et la législation impériale ; c'est le début du processus d'unification du droit.

En France, c'est également la période d'unification du droit. Cette unification passe par la rédaction des coutumes ; en raison de son immanence, le droit romain est introduit comme législation subsidiaire dans les endroits où la coutume formait la règle.

En fin de compte, l'influence du droit allemand comme héritier du droit romain, mérite d'être relativisée. En tout état de cause, il faut convenir avec M. Jauffret-Spinosi que le droit français n'est pas moins romaniste<sup>95</sup>. L'opinion qui veut une influence allemande sur la

---

<sup>93</sup> Parmi lesquels notamment, Jacques Cujas (1522 - 1590) et Hugues Doneau (1527-1591). Ces deux auteurs étaient cependant en inimitié. Voir Patrick ARABEYRE, Jean-Louis HALPÉRIN et Jacques KRYNEN (dir.), *Dictionnaire historique des juristes français, XII<sup>e</sup>-XX<sup>e</sup> siècle*, PUF, 2007, pp. 220-222 (pour Cujas) et pp. 256-258 (pour Doneau).

<sup>94</sup> Il s'agit en particulier de Chabot, Fromont, Lorioz, Dumoulin, Bauduin, Doneau, Hotman et Denis Godefroy. Sur tous ces points, voir les propos introductifs d'Ernest Désiré GLASSON, dans Johann Friedrich Von SCHULTE, *Histoire du droit et des institutions allemandes*, traduit et annoté sur la 5<sup>e</sup> éd. par Marcel Fournier, précédée d'une introduction par Ernest Glasson, A. Durand et Pédone-Lauriel, 1882,. Voir aussi Charles GIRAUD, *Essai sur l'histoire du droit français au moyen-âge*, préc.

<sup>95</sup> Camille JAUFFRET-SPINOSI, « La structure du droit français », *R.I.D.C.*, vol 54, n° 2, avril-juin, 2002, p. 266. Contrairement à la thèse de R. David dans ses travaux comparatifs, qui soutient que le droit français est marqué par une pérennité de la tradition franque à l'opposé du droit allemand, plus romain. (R. DAVID, tel que cité par Soulas de Russel et Raimbault, art. cit., p. 95) ; voir aussi, Antoine LECA, *Le Code était presque*

France en matière de droit romain ne saurait donc emporter totale adhésion. Fût-elle fondée, qu'elle ne saurait nullement avoir la portée qu'on lui attribue d'ordinaire. Et même au regard de ce qui précède, on pourrait se demander, en fait de droit romain, qui de la France et de l'Allemagne a pu réellement influencer l'autre. De la réponse à cette interrogation dépendent les vraies origines lointaines de la théorie de la sécurité juridique. Ce qui ne remet nullement en cause le rôle joué par l'Allemagne dans la conceptualisation ou systématisation dudit principe. Au demeurant, concevons de ce point de vue que l'héritage romain est en réalité partagé entre la France et l'Allemagne dans des proportions équitables.

Ce n'est donc certainement pas à sa romanité que l'Allemagne doit d'avoir consacré le principe de sécurité juridique qui reste encore problématique en France. C'est par conséquent ailleurs qu'il faudra rechercher les motivations de cette consécration allemande, peut-être au détriment de la fonction apologétique du droit romain.

## **§ 2 : DES ORIGINES CONCEPTUELLES DE LA NOTION DE SÉCURITÉ JURIDIQUE**

De par son essence même, la sécurité juridique se révèle une exigence insusceptible d'appropriation. Ce qui ne préjuge en rien de la possibilité d'en conceptualiser la notion. C'est cet effort de conceptualisation dont il conviendrait de reconnaître la primauté à l'Allemagne (A) ; le cadre communautaire européen ayant ensuite servi à en promouvoir l'exigence en tant que principe (B).

### **A. De la conceptualisation de la notion de sécurité juridique en Allemagne**

Le rôle de l'Allemagne dans la conception de la théorie de sécurité juridique est indéniable. Si elle est à l'origine de ce concept, il ne s'agit pour autant pas d'un principe allemand. Son mérite est en revanche d'avoir su théoriser et désigner un principe innommé qui lui préexistait car inhérent au droit lui-même. Selon Soulas de Russel et Raimbault, ce serait l'inflation législative, que ne connaissait pas encore la France alors napoléonienne (entre 1860-1871), qui serait à l'origine de la micro législation, élément moteur dans la théorisation du principe

---

*parfait* : *Introduction historique au droit*, LexisNexis, 2013, pp. 79 et s. ; voir aussi, Jean-Philippe LÉVY, « La pénétration du droit romain dans le droit français de l'Ancien Régime (esquisse générale), in *Nonagesimo anno, Mélanges en hommage à Jean Gaudemet*, PUF, 1999, pp. 475-499.

de sécurité juridique en Allemagne<sup>96</sup> ; ce qui ne peut être admis que partiellement. La France n'était nullement étrangère au phénomène de productivisme normatif ou inflation législative. En effet, déjà au XVI<sup>e</sup> siècle, Montaigne (1533-1592) qui dénonçait l'inutilité de la tendance à la multiplication des lois comme moyen de limitation du pouvoir d'interprétation du juge, faisait l'observation suivante : « *car nous avons en France, plus de loix (lois) que tout le reste du monde ensemble ; et plus qu'il n'en faudroit (faudrait) à reigler (régler) tous les mondes d'Epicurus (Épicure)* »<sup>97</sup>.

Au fond toutes les situations dénoncées aujourd'hui comme contrevenant à l'exigence de sécurité juridique ne sont pas nouvelles. Elles sont d'autant plus récurrentes que l'empire romain qui éprouva le besoin de solliciter le secours de la Grèce, ainsi que précédemment mentionné, les connaissait déjà. Quel fut alors l'élément déclencheur de la théorisation du concept de sécurité juridique en Allemagne ?

### **1. L'apparition du néologisme de *Rechtsstaat* ou *État de droit* dans la littérature juridique allemande**

Soulas de Russel et Raimbault situent l'apparition du concept d'*État de droit* en 1842-1843 avec Robert Von Mohl qui en aurait lancé l'expression<sup>98</sup> grâce à sa « *science criminelle d'après les bases de l'État de droit* ». Quand ils évoquent le rôle de ce concept, c'est pour montrer que « *sous la pression frustrante de l'absolutisme* » il permit aux allemands de prendre conscience que « *le droit a une dimension immuable, devenue pour partie absolue par ses fondements théologiques* »<sup>99</sup>.

---

<sup>96</sup> D. SOULAS de RUSSEL et P. RAIMBAULT, op. cit., p. 98.

<sup>97</sup> A la suite de cette remarque, il s'interrogera même en ces termes, « *qu'ont gagné (gagné) nos législateurs à choisir cent mille espèces et faits (faits) particuliers, et y attacher cent mille loix (lois) ? Ce nombre n'a aucune proportion, avec l'infinie diversité des actions humaines. La multiplication de nos inventions, n'arrivera pas à la variation des exemples* », MONTAIGNE, *Essais*, Livre III, Chapitre XIII, « Sur l'Expérience », éd. de 1595 Pernon, 2009, p. 704, n°2.

<sup>98</sup> Cette idée était déjà émise par certains auteurs comme Alain Moyrand, pour qui, il ne fait aucun doute que « *le premier à utiliser [le terme d'État de droit], vers le milieu du XIX<sup>e</sup> siècle, fut Robert Von Mohl* ». Voir Alain MOYRAND, « Réflexion sur l'introduction de l'État de droit en Afrique noire francophone », *R.I.D.C.*, vol. 43, 1991, p. 854 (spéc. note 6).

<sup>99</sup> D. SOULAS de RUSSEL et P. RAIMBAULT, art. cit. p. 97.

Deux remarques s'imposent : l'une sur l'initiateur et la date d'apparition du concept d'État de droit<sup>100</sup> et l'autre sur le rapport entretenu par ce concept avec celui de sécurité juridique dans sa consécration en Allemagne.

Il semblerait que l'attribution du concept d'État de droit à Robert Von Mohl tienne d'une erreur commise par Bismarck, à l'occasion d'un discours (tenu en 1883), au cours duquel il entendait fustiger ce concept. Il le jugeait d'être une « *expression artificielle* », qui aurait été créée, selon lui, par Mohl<sup>101</sup>. Or il n'en est rien, même s'il est vrai que ce dernier en fut l'une des plus grandes figures, et ce dès 1832, soit dix ans avant la date indiquée comme celle de publication de son traité (le titre de cet ouvrage semblait être "*La science de police d'après les principes de l'État de droit*"<sup>102</sup> et non "*La science criminelle d'après (...)*", à moins que les deux expressions soient synonymes ou que l'ouvrage de Mohl ait été réédité avec un titre différent<sup>103</sup> ou encore qu'il ait écrit deux traités, l'un sur la science de police et l'autre sur la science criminelle ; ce qui est improbable). En réalité, le néologisme de *Rechtsstaat*, dont *État de droit* est la transcription littérale, semble avoir vu le jour sous la plume de Johan Wilhem Placidus (Petersen de son vrai nom), en 1798 à travers son ouvrage "*La littérature de la théorie de l'État*"<sup>104</sup>, pour désigner « *l'idée libérale de l'État* »<sup>105</sup>. L'expression sera d'abord reprise par Adam Müller (en 1809) et Carl Theodor (en 1813), ce dernier considérant l'État de droit comme l'incarnation même de l'idéal de l'État libéral, et ensuite par Johann Christophe Freiherr Von Aretin (en 1828), avant que le concept ne soit enfin repris à son compte par Mohl.

À ce stade doit intervenir la seconde remarque : celle relative au rapport entre la sécurité juridique et l'État de droit en Allemagne. Un facteur trop souvent occulté dans l'historique de

---

<sup>100</sup> Luc Heuschling fait d'ailleurs une différence entre l'origine du mot et l'origine de l'idée d'État de droit, pour montrer que les deux ne coïncident pas forcément. Voir Luc HEUSCHLING, *État de droit, Rechtsstaat, Rule of Law*, Coll. « N. Bibl. de thèses », vol. 16, Paris, Dalloz, 2002, p. 6.

<sup>101</sup> Voir cette phrase du discours telle que citée par Luc HEUSCHLING, *État de droit-Rechtsstaat-Rule of Law*, préc., p. 6.

<sup>102</sup> Robert Von MOHL, *Die Polizeiwissenschaft nach den Grundsätzen des Rechtsstaates* (1832-33), 2<sup>e</sup> éd., Tübingen, Laupp, t. 3, 1844-1845, 3<sup>e</sup> éd., 1866 (cité par Luc HEUSCHLING, op.cit., p. 39, note n° 22).

<sup>103</sup> Mais la seconde édition du traité est plutôt publiée en 1944 ainsi qu'en témoigne Pascale LABORIER, « La « bonne police » : Sciences camérales et pouvoir absolutiste dans les États allemands », « *Politix* », vol. 12, n° 48, 1999, p. 27, note n° 4.

<sup>104</sup> Titre original : *Litteratur der staatslebre. Ein Versuch*, Strasbourg, 1798. Voir Luc HEUSCHLING, op. cit., n°s 1, 32 et 36 (pp. 1, 36 et 40).

<sup>105</sup> Voir Luc HEUSCHLING, op. cit., pp. 36 et s.

ce concept en Europe et pourtant très déterminant dans sa matérialisation mériterait d'être relevé : la Révolution française<sup>106</sup> ainsi que ses effets immédiats et médiats.

## 2. De l'influence indirecte de la Révolution française sur la conceptualisation de la sécurité juridique en Allemagne

Cet intitulé paraît établir un rapport entre deux éléments sans lien apparent. En effet, il peut sembler curieux de vouloir établir un lien entre l'intérêt soudain pour l'État de droit en Allemagne, et le bouillonnement révolutionnaire qui s'empare de l'Europe pour aboutir à la Révolution française. Or ce rapport inattendu s'impose de lui-même ; un bref rappel historique permettra d'en témoigner. En Angleterre, la *Bill of Rights* (1689)<sup>107</sup> fut l'aboutissement d'une longue lutte, dont les acquis sont constitués par la *Magna Carta* (1215)<sup>108</sup> et la *Petition of Rights* (1628)<sup>109</sup>. De même, l'Europe connut un mouvement révolutionnaire certainement inspiré de celui de l'Angleterre, qui s'était érigé principalement contre l'arbitraire royal et la volonté de consentir à l'impôt.

Au crépuscule du XVIII<sup>e</sup> siècle, la France traverse une crise caractérisée par l'inflation et la banqueroute de l'État. Le peuple n'est pour autant pas prêt à payer les frais d'une mauvaise gestion de l'État à travers notamment une réforme fiscale. Et même au-delà de la France, « l'Europe est dans une situation où, depuis la destruction de l'Empire romain, elle ne s'était pas encore retrouvée »<sup>110</sup>. Le tableau despotique, monarchique et absolutiste qui ternit son paysage politique crée une soif partagée de liberté<sup>111</sup>. Il naît alors un besoin de réformes ; celui de substituer au diktat du Roi, le règne de la Loi et au despotisme plus ou moins éclairé,

---

<sup>106</sup> C'est-à-dire la période allant de la chute de la royauté en 1789, aux traités de Vienne de 1815. Voir à ce sujet, Albert SOREL, *L'Europe et la Révolution française*, Paris, E. Plon, Nourrit, 1887-1904.

<sup>107</sup> C'est-à-dire la déclaration des droits, qu'on confondrait facilement avec la *Bill of Rights* des États-Unis, adoptée le 15 décembre 1791.

<sup>108</sup> La Grande Charte, qui pose le principe du consentement à l'impôt.

<sup>109</sup> Sur toute l'histoire des révolutions anglaises, voir notamment François GUIZOT, *Histoire des origines du gouvernement représentatif et des institutions politiques de l'Europe : depuis la chute de l'Empire romain jusqu'au XIV<sup>e</sup> siècle*, Didier, 1880. Voir également Stéphane RIALS, *La Déclaration des droits de l'homme et du Citoyen*, Hachette, 1988.

<sup>110</sup> LINGUET, *Annales*, t. IV, Réflexions sur l'état de l'Europe en 1779, cité par Albert SOREL, *L'Europe et la Révolution française*, préc. t. 1, 2<sup>e</sup> éd. 1887, note 4, pp. 90-91.

<sup>111</sup> « Ainsi, sur tout le continent, les mêmes causes de désordre provoquent les mêmes souffrances dans les États. Les gouvernements en ressentent les effets ; ils cherchent à les combattre ». Albert SOREL, *L'Europe et la Révolution française*, préc., t. 1, p. 99.

les lumières du droit. La France comme un porte-flambeau se met au-devant de la scène, invitant toutes les autres Nations à suivre son modèle. Ses intellectuels<sup>112</sup> sont porteurs d'idées nouvelles. Les porteurs du mouvement révolutionnaire font trembler le système tout entier<sup>113</sup>. La Bastille prise, c'est le symbole de l'Ancien régime qui abdique.

L'Europe semble séduite, l'Allemagne mitigée. La féodalité et le Reich allemands constituent un contrepoids à *l'absolutisme éclairé* de la monarchie qui semble d'ailleurs apte aux réformes et dont la légitimité n'est donc pas menacée<sup>114</sup>. Signe fort de la Révolution, la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 4 août 1789 semble conquérir les esprits encore hésitants ; tant elle s'énonçait comme le symbole d'une délivrance y compris même celle de l'humanité. Désormais seule la loi méritait d'être vénérée et les droits naturels respectés<sup>115</sup>. La Révolution arrache des droits et prône les valeurs revendiquées par l'Europe. Mais cette image est hélas ternie par les scènes de violence qui lui succèdent<sup>116</sup>. C'est le désenchantement pour l'Allemagne qui voulait certes d'une évolution mais pas au prix d'une Révolution régicide<sup>117</sup>.

Si au plan politique, la crainte semblait avoir gagné du terrain, deux courants s'affrontaient en revanche sur les scènes philosophique et juridique.

Le premier de ces courants, conservateur, vantait les mérites d'un État providence ; un État où les devoirs du souverain, qui ont pour but la finalité de l'État, consisteraient à garantir la sûreté et le bien-être du peuple. Cette pensée partait du postulat que le monarque était

---

<sup>112</sup> Albert Sorel dit ainsi de Jean-Jacques Rousseau qu' « *il est en France le prophète par excellence de la Révolution : son influence fut en Allemagne au moins égale, sinon plus exclusive et décisive encore. (...) Rousseau ne trouva nulle part un sol si fécond. Son action fut telle que les plus grands la subirent autant que les plus médiocres ; en même temps qu'il enfantait une génération de sophistes confus, il inspirait les poètes et enseignait les philosophes : Schiller et Kant procèdent de lui.* », Albert SOREL, *L'Europe et la Révolution française*, préc., t. 1, pp. 104-105.

<sup>113</sup> Ils réclament à la royauté qu'elle engage des réformes sans imputer de charges nouvelles à la population, qu'elle organise la solvabilité de l'État en crise sans omettre la satisfaction du peuple, qu'elle gouverne dans une clarté sans faille, qu'elle se garde des excès et mette fin aux abus sans épargner le gouvernement des nobles.

<sup>114</sup> Christian STARCK, « La Révolution française et le droit public en Allemagne », *R.I.D.C.*, vol. 42, 1990, pp. 256 et s.

<sup>115</sup> La Déclaration des droits de l'homme, de par son caractère métaphasique, semblait néanmoins en décalage avec certaines espérances, même si elle prône les droits naturels comme règles de droit positif. L'Assemblée Nationale ne semblait pas avoir résolu les problèmes qui avaient justifié le vent de la Révolution : voir sur ce point, Christian STARCK, art. cit. p. 259.

<sup>116</sup> Au point de conduire plus tard à l'arrestation et même à la mort du Roi Louis XVI par guillotine le 21 janvier 1793. Voir notamment Jean Christian PETITFILS, Jacques de SAINT VICTOR, *Testament et manifeste de Louis XVI*, éd. des équateurs, 2014, pp. 93 et s. (Le Roi transmet notamment un message de pardon).

<sup>117</sup> Voir Christian STARCK, art. cit. pp. 261-262.

suffisamment éclairé pour décider seul de ce que le bien commun exige et de ce qui convient au peuple. Et de manière concrète, le monarque pour répondre au besoin de ce dernier, avait institué une police qui contrôlait tous les secteurs de la vie et parfois même de l'esprit. Il y avait ainsi à côté de la police chargée de l'ordre et de la sécurité publique, une police du bien-être et de la culture<sup>118</sup>. Les compétences de celle-ci étaient étendues à sept domaines<sup>119</sup> allant du commerce à l'éducation en passant même par le plaisir et la jouissance de l'existence. Pölitz était le tenant de cette doctrine de police. Pour lui, « *c'est grâce à la surveillance de la conduite des individus qu'un peuple peut accéder en toute liberté, sans contrainte, aux loisirs* ». C'est cette idéologie que défend également Medicus son successeur.

Une nouvelle tendance voit cependant le jour sous l'impulsion de Kant<sup>120</sup>. Cette conception de l'État ne pouvait être admise par la nouvelle génération qui la trouvait forcément liberticide. Ce courant nouveau visait plutôt une transformation de l'État par la prise en compte des libertés et des droits des allemands, toute chose que réclamait la Déclaration française des droits de l'homme et du citoyen dont Kant était partisan. Il fallait donc un État où le droit détermine les libertés des individus et non plus un royaume où le monarque contrôle les libertés des sujets et les oriente. Voici venue l'heure de gloire de l'État de droit contre l'État de « police providence », contre l'État providence. « *Sans doute, l'État n'est-il pas totalement rejeté mais son rôle n'est accepté que s'il vise à favoriser l'exercice des libertés individuelles* »<sup>121</sup>. Des courants doctrinaux voient le jour. Johan Stephan Pütter se révèle l'un des opposants les plus intolérants de l'idée d'État providence estimant qu'il n'appartient pas à l'État de subvenir au bien-être des sujets mais de garantir les droits et libertés des citoyens<sup>122</sup>. Mais ce seront les conceptions wébériennes du droit qui permettront d'établir les premiers liens entre État de droit et exigence de sécurité juridique. Selon Max Weber, la légitimité de l'État tient de la rationalité formelle émanant des normes produites par

---

<sup>118</sup> Sur la distinction du rôle de ces deux types de polices, voir Pascale LABORIER, « La « bonne police ». Sciences camérales et pouvoir absolutiste dans les États allemands », préc., pp. 20 et s.

<sup>119</sup> Qui ont été définis par Karl Heinrich Ludwig PÖLITZ, in *Die Staatswissenschaften im Lichte unserer Zeit*. I. J.C. Hinrichs, 1823, telles qu'énumérées par Pascale LABORIER, op. cit., p. 21.

<sup>120</sup> Qui avait été influencé par les enseignements de Rousseau, comme l'indique Albert SOREL, *L'Europe et la Révolution française*, préc., t. 1, pp. 104-105. Voir Luc HEUSCHLING, qui précise que Kant, bien qu'étant véritablement le « *père spirituel du Rechtsstaat* » (État de droit), cette expression ne se trouve nullement dans ses écrits, *État de droit-Rechtsstaat-Rule of Law*, préc., pp. 32 et 35.

<sup>121</sup> Dominique ROUSSEAU, « L'État de droit est-il un État de valeurs particulières ? » in *Mélanges Pactet, L'esprit des institutions, l'équilibre des pouvoirs*, Paris, Dalloz, 2003, pp. 885- 894.

<sup>122</sup> Voir sur ces points, Christian STARCK, art cit. p. 258; Pascale LABORIER, op. cit., pp. 2 et s.

lui. En effet, dans la mesure où l'intervention de l'État de droit ne vise pas à satisfaire des revendications ou à modifier la réalité sociale, il est en marge de toute considération subjectiviste fondée sur la prise en compte de facteurs socio-idéologiques ou même morales. Dès lors, « *le droit qu'il produit se trouve lui-même à l'écart de ses orientations axiologiques subjectives et c'est précisément cet écart qui fonde la rationalité du droit positif* »<sup>123</sup>. Et cette rationalité est caractérisée, selon lui, par trois exigences formelles. Tout d'abord, la forme abstraite de la loi en tant qu'acte du Parlement, doit revêtir les caractères d'impersonnalité et de généralité ; ensuite, les normes doivent être claires et cohérentes ; enfin, la loi doit être prévisible<sup>124</sup>. Or ce sont là les exigences classiquement présentées comme celles de la notion de sécurité juridique<sup>125</sup> ; d'où le lien qui sera plus tard établi entre la conception allemande de la sécurité juridique et le concept d'État de droit<sup>126</sup>.

## **B. L'Europe et l'expansion de la notion de sécurité juridique**

Considérée en droit allemand comme principe de droit constitutionnel<sup>127</sup>, la sécurité juridique n'est pour autant pas énoncée comme tel dans la Loi fondamentale allemande<sup>128</sup>. Il n'est pas davantage présent dans le Traité instituant la Communauté européenne, pas plus qu'il n'est dans celui de l'Union européenne, bien qu'occupant dans l'ordre communautaire, un rang de

---

<sup>123</sup> Autrement dit, l'État se trouve dans une logique de "déformalisation". Voir Dominique ROUSSEAU, « L'État de droit est-il un État de valeurs particulières ? », préc. ; Hubert TRIEBER, « La place de Max Weber dans la sociologie du droit allemand contemporain », *Droit et Société*, n° 9, 1988, pp. 217 et s.

<sup>124</sup> Bernard TESSIÉ, « L'impératif de sécurité juridique » in *Écrits rédigés en l'honneur de Jacques Foyer*, Economica, 2008, pp. 996 et s. ; Dominique ROUSSEAU, « L'État de droit est-il un État de valeurs particulières ? », préc. ; Marie-Anne FRISSON-ROCHE, William BARANÈS, « Le principe constitutionnel de l'accessibilité et de l'intelligibilité de la loi », *Dalloz*, 2000, chron., pp. 361 et s.

<sup>125</sup> Voir Thomas PIAZZON, *La sécurité juridique*, préc., pp. 17 et s. ; Sophie BOISSARD, « Comment garantir la stabilité des situations juridiques individuelles sans priver l'autorité administrative de tous les moyens d'action et sans transiger sur le respect du principe de légalité ? Le difficile dilemme du juge administratif », *LCCC*, n° 11, 2001, pp. 105 et s. ; dans le même numéro : voir aussi, Jean-Guy HUGLO, « La Cour de cassation et le principe de sécurité juridique », pp. 131 et s. ; Michèle De SALVIA, « La place de la notion de sécurité juridique dans la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme », pp. 143 et s. ; Jean-Pierre PUISSOCHET, Hubert LEGAL, « Le principe de sécurité juridique dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes », pp. 150 et s. ; Bertrand MATHIEU, « Réflexions en guise de conclusion sur le principe de sécurité juridique », pp. 164 et s. ; voir aussi, Conseil d'État, *Sécurité juridique et complexité du droit*, préc., p. 229.

<sup>126</sup> Mais cette sécurité juridique entrée dans l'environnement juridique allemand avec l'État de droit, s'en retirera par la remise en cause du régime de Weimar dès 1933 par le régime dictatorial d'Hitler (Le III<sup>e</sup> Reich, 1933-1945). Il faudra attendre la fin de ce régime et la promulgation de la loi fondamentale de 1949 pour prôner à nouveau la prééminence de la sécurité juridique.

<sup>127</sup> Voir BVerfGE 2, 380 (381) ; BVerfGE 19, 150 (166).

<sup>128</sup> Sylvia CALMES, *Du principe de protection de la confiance légitime en droits allemand, communautaire et français*, préc., pp. 132 et s.

principe général qui s'impose aux États membres. Il fait en effet partie de ces règles écrites ou non, qu'identifie le juge communautaire à travers le système juridique des États membres, afin de les rendre applicables dans l'ordre communautaire<sup>129</sup>. C'est ainsi que dès 1962, par l'arrêt *Bosch*, la Cour de Justice des Communautés Européennes (CJCE)<sup>130</sup> consacre solennellement, la sécurité juridique comme principe, en le hissant au rang des principes généraux du droit communautaire<sup>131</sup>. Elle indique en effet : « (...) *il serait contraire au principe général de sécurité juridique – règle à respecter dans l'application du traité – de frapper de nullité de plein droit certains accords (...)* »<sup>132</sup>.

Depuis cette date, le recours à ce concept ne fait que croître, même si par ailleurs, il n'a fait l'objet d'aucune définition par le juge communautaire. « *Invoqué dans un litige sur dix environ* »<sup>133</sup>, le Doyen Boulouis dénombrait déjà sur une période de quinze ans allant de 1967 à 1982, plus d'une soixantaine d'arrêts ayant un rapport avec la notion<sup>134</sup>. C'est dire à quel point il reste un principe essentiel pour la Cour de justice de la Communauté européenne (actuelle Cour de Justice de l'Union européenne).

Quant à la Cour Européenne des Droits de l'Homme (CEDH), elle s'inspirera de la CJCE<sup>135</sup> pour prendre en compte la sécurité juridique dans l'application des textes de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (Conv. EDH). Ce fut l'arrêt *Marckx* du 13 juillet 1979, qui lui donna l'occasion de faire place à la notion en y voyant un principe « *inhérent au droit de la Convention européenne de sauvegarde des*

---

<sup>129</sup> Voir Sophie BOISSARD, « Comment garantir la stabilité des situations juridiques individuelles sans priver l'autorité administrative de moyens d'action et sans transiger sur le respect du principe de légalité ? (...) », préc., p. 106.

<sup>130</sup> Devenue Cour de Justice de l'Union Européenne (CJUE) avec la substitution de l'Union européenne à la Communauté européenne, depuis l'entrée en vigueur du Traité de Lisbonne le 1<sup>er</sup> décembre 2009.

<sup>131</sup> CJCE, 6 avril 1962, affaire 13/61, *De Geus en Uitdenbogerd/Bosch*, Rec. 1962, p. 89 ; Bertrand MATHIEU, « Rapport français » in Constitution et sécurité juridique, XV<sup>e</sup> Table ronde internationale de jurisprudence constitutionnelle, A.I.J.C., 1999, Economica, pp. 155-192. Il importe de préciser néanmoins que bien que l'arrêt précité marque la consécration du principe, ce n'était pas pour autant la première mention faite par la Cour à ce principe. Voir CJCE, 22 mars 1961, *SNUPAT c/ Haute Autorité*, 42 et 49/59, Rec. p. 103.

<sup>132</sup> CJCE, 6 avril 1962, affaire 13/61, Rec. de la jurisprudence de la Cour, 1962, p. 104.

<sup>133</sup> Conseil d'État, *Sécurité juridique et complexité du droit*, préc., p. 284.

<sup>134</sup> Jean BOULOIS, « Quelques observations à propos de la sécurité juridique », *Liber amicorum Pierre Pescatore*, Baden Baden, Nomos, 1987, p. 53.

<sup>135</sup> Sur la base de deux principes généraux de droit, qui avaient été préalablement rappelés par ladite Cour. Voir à cet effet, le § 58 de l'arrêt *Marckx* précité, qui se réfère à un arrêt du 8 avril 1976, *Defrenne/ Sabena*, Rec. 1976, p. 481. Voir également Jean-Paul COSTA, « Concepts juridiques dans la jurisprudence des droits de l'homme : de l'influence de différentes traditions nationales », *R.T.D.H.*, n° 57, 2004, p. 106.

*droits de l'homme et des libertés fondamentales* »<sup>136</sup>. Il s'agissait pour elle de se prononcer notamment sur les effets de la législation belge qui s'opposait à la vocation pour un enfant naturel, non seulement de recevoir des biens de sa mère mais également de succéder à ses proches parents du côté de celle-ci, contrairement au traitement qui aurait été réservé à un enfant légitime.

Même si la sécurité juridique a une aussi grande importance auprès des juges des instances européennes, elle ne répond pas nécessairement à la même logique dans la prise en compte qui en faite auprès de l'un ou l'autre de ces juges<sup>137</sup>.

Par ailleurs, bien que tous les États de l'Union Européenne ne l'aient pas encore consacré de manière solennelle, il importe de faire remarquer qu'en raison de la primauté de l'ordre communautaire sur les ordres internes<sup>138</sup>, le respect du principe de sécurité juridique s'impose à ses États membres ; tout au moins pour les affaires impliquant le droit communautaire<sup>139</sup>. De plus, le respect des règles communautaires n'est pas soumis à un principe de réciprocité, de sorte que la violation de ce principe général d'ordre communautaire par un État membre n'a aucune incidence sur son respect par les autres membres<sup>140</sup>. On pourrait alors s'intéresser à son contenu afin de pouvoir mieux le cerner.

---

<sup>136</sup> CEDH, 13 juin 1979, *Marckx c/ Belgique*, série A n° 31, spéc. § 58. Voir notamment les observations de François RIGAUX, « la loi condamnée. À propos de la loi du 13 juin 1979 de la Cour Européenne des Droits de l'Homme », *Revue Belge de Droit International*, 1980, pp. 53-81 ; Michèle De SALVIA, « La place de la sécurité juridique dans la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme », préc., pp. 140 et s.

<sup>137</sup> Voir infra, (les fondements du principe dans le cadre européen) ; voir aussi, Michèle De SALVIA, « La place de la notion de sécurité juridique dans la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme », préc. pp. pp. 140-148; Jean-Pierre PUISSOCHET et Hubert LEGAL, « Le principe de sécurité juridique dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communauté européennes », préc., pp. 147-159.

<sup>138</sup> La primauté de l'ordre communautaire sur les ordres internes a été consacrée, quant à elle, depuis 1964 par la CJCE, dans l'affaire 6/64, 15 juillet 1964, *Faminio Costa c/ ENEL*, Rec. 1964, pp. 1141 et s.

<sup>139</sup> L'article I-6 dispose, en effet, « la Constitution et le droit adopté par les institutions de l'Union, dans l'exercice des compétences qui sont attribuées à celle-ci, priment le droit des États membres » ; voir aussi, Jean GICQUEL et Jean-Éric GICQUEL, *Droit constitutionnel et institutions politiques*, 27<sup>e</sup> éd., 2013, LGDJ-Lextenso éd., § 1043.

<sup>140</sup> Parlant de la CEDH, Michèle De SALVIA fait remarquer qu'elle instaure un ordre public européen qui s'oppose à la logique contractuelle de la réciprocité, en faveur du principe d'objectivité dans la soumission aux obligations émanant de l'interprétation la Convention. C'est ce qui ressort des observations de la Commission européenne à travers Com. EDH, D. 16734/90, *Dujardin*, DR 72, p. 24, cité par Michèle De SALVIA, « La place de la sécurité juridique dans la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme », préc., pp. 140 et s.

## **SECTION 2 : LA SÉCURITÉ JURIDIQUE, UNE EXIGENCE AUX CONTOURS MAL DÉFINIS**

Si le Conseil d'État français et la Cour suprême ivoirienne intègrent le principe de sécurité juridique à leurs jurisprudences respectives, ils n'en définissent pas en revanche le contenu véritable. La sécurité juridique n'a donc pas nécessairement la même portée pour l'ensemble des juges français pas plus qu'il n'a le même rayonnement en Côte d'Ivoire et en France. On pourrait alors s'interroger sur la place qui lui est réservée au sein de ces deux systèmes juridiques (§ 1), avant d'en rechercher la signification (§ 2).

### **§ 1 : DE LA PLACE RÉSERVÉE AU PRINCIPE DE SÉCURITÉ JURIDIQUE**

À en juger par la perception qu'en ont la plupart des auteurs, comme précédemment indiqué, la sécurité juridique a une importance capitale. Cependant, si les plus hautes juridictions administratives française et ivoirienne s'y réfèrent, son importance contraste avec sa réception en jurisprudence. On pourrait alors poser la question non seulement de la portée véritable de ce principe (A), mais également de sa valeur en droit français et en droit ivoirien (B).

#### **A. La portée du principe de sécurité juridique affaiblie par sa réception contrastée en jurisprudence**

En France, c'est avec l'arrêt *KPMG et autres* que la sécurité juridique a été considérée comme consacrée pour principe. Cette consécration par le Conseil d'État n'a pas cependant suscité de l'engouement ou un effet d'entraînement immédiat auprès de la Cour de cassation et du Conseil constitutionnel français. On pourrait donc considérer qu'il n'y a au plan jurisprudentiel qu'une faible consécration du principe de sécurité juridique en raison de cette réception mitigée (1). En Côte d'Ivoire, en revanche, la note administrative consacrée aux règles de contrôle de l'impôt<sup>141</sup> considérait déjà la sécurité juridique comme un objectif poursuivi en droit fiscal, mais sa prise en compte en jurisprudence n'intervient qu'avec l'arrêt « *Association du quartier Houphouët-Boigny* » du 23 avril 2008. Cependant, fort est de

---

<sup>141</sup> Note n° 3333/MEMEF/DGI-DLC/nt 023-023/2002-12/ba du 26 décembre 2002, *Doctrine fiscale*, 1996-2002, « la note contrôle », in *Doctrine fiscale*, 1996-2002, n° 44, p. 224.

constater qu'une indifférence à l'égard de ce principe contraste avec l'engouement que devait susciter la décision susmentionnée, par laquelle le juge ivoirien se réfère expressément, pour la première fois, au principe de sécurité juridique dans l'ordre juridictionnel interne (2).

### 1. En France, une réception jurisprudentielle mitigée

En dépit de la consécration de la sécurité juridique comme principe par le Conseil d'État, les juges constitutionnel et judiciaire français ne semblent pas avoir totalement abandonné leur position habituelle à l'égard de cette notion. Leur attitude est donc susceptible de constituer une source de confusion par rapport à la valeur de l'exigence de sécurité juridique en droit français.

En effet, le Conseil constitutionnel qui, avant la consécration de la sécurité juridique comme principe par le Conseil d'État, s'abstenait d'y avoir recours, semble continuer de se conformer à sa ligne de conduite, sans toutefois exclure formellement de s'y référer. Ainsi, par exemple, à l'occasion de la loi de finances pour 2012, des sénateurs français entendaient faire sanctionner des dispositions qui leur paraissaient avoir un caractère rétroactif et qui, en tant que telles, porteraient atteinte au principe de sécurité juridique. Mais le Conseil constitutionnel qui rejette leur demande, ne fait aucune allusion à ce principe, préférant indiquer que « *les dispositions [attaquées], qui n'ont en tout état de cause pas d'effet rétroactif, ne méconnaissent aucune exigence constitutionnelle et doivent être déclarées conformes à la Constitution* »<sup>142</sup>.

En revanche, dans un nombre très limité de décisions<sup>143</sup>, le juge constitutionnel français se réfère expressément au principe de sécurité juridique. La première référence expresse à ce principe était relativement plus aisée ; il s'agissait de répondre à une question prioritaire de

---

<sup>142</sup> Cons. const., 29 décembre 2012, décisis. n° 2012-662 DC, Loi n° 2012-1509 du 29 décembre 2012 de finances pour 2013, *J.O.R.F.*, 30 décembre 2012, p. 20966.

<sup>143</sup> Moins d'une dizaine de décisions, malgré la consécration par le Conseil d'État en 2006. Dans deux d'entre elles, la référence faite au principe ne servira qu'à le rejeter, en indiquant : « *le moyen tiré de l'atteinte à la sécurité juridique doit en tout état de cause être rejeté* » (Cons. cons., 9 août 2012, décisis. n° 2012-654 DC, Loi de finances rectificative pour 2012, *J.O.R.F.*, 17 août 2012, p. 13496), ou « *le grief tiré de l'atteinte à la sécurité juridique doit en tout état de cause, être écarté* » (Cons. cons., 17 mai 2013, décisis. n° 2013-669 DC, Loi n° 2013-404 du 17 mai 2013 ouvrant le mariage aux couples de personnes de même sexe, *J.O.R.F.*, 18 mai 2013, p. 8281).

constitutionnalité qui lui avait été soumise par le Conseil d'État, sachant que celui-ci avait déjà franchi le *Rubicon*. Il paraissait donc plus simple d'indiquer : « *l'abrogation immédiate [d'un] article aurait, pour la sécurité juridique, des conséquences manifestement excessives (...), il y a lieu de reporter (...) la date de [cette] abrogation pour permettre au législateur de remédier à l'incompétence négative constatée* »<sup>144</sup>.

Cependant, lorsqu'il est à nouveau saisi d'une question prioritaire de constitutionnalité deux ans plus tard, il se réfère certes au principe de sécurité juridique, mais non pas tel que consacré en France, mais « *en application du principe de sécurité juridique, reconnu par le droit de l'Union* »<sup>145</sup>. Sa référence à la sécurité juridique en France, n'apparaît véritablement qu'avec deux décisions, où le juge constitutionnel indique « *que le législateur a entendu renforcer la sécurité juridique* »<sup>146</sup>.

La procédure de question prioritaire de constitutionnalité qui est une procédure française de contrôle de constitutionnalité *a posteriori*, n'a pas d'équivalent en Côte d'Ivoire.

En Côte d'Ivoire, le contrôle *a posteriori* de constitutionnalité d'une loi ne peut avoir lieu que par voie d'exception, à l'initiative de tout plaideur, au cours d'une instance devant toute juridiction (article 96 de la Constitution ivoirienne<sup>147</sup>). La juridiction saisie de l'exception d'inconstitutionnalité devra alors surseoir à statuer afin que le plaideur dispose du temps nécessaire (au moins quinze jours) pour saisir le Conseil constitutionnel<sup>148</sup>. Ce contrôle constitue en réalité l'une des deux modalités de contrôle de constitutionnalité prévue en Côte d'Ivoire ; l'autre modalité étant un contrôle *a priori* c'est-à-dire avant la promulgation de la

---

<sup>144</sup> Il devait se prononcer sur la conformité de l'article L. 45 du code des postes et des communications électroniques aux droits et libertés que la Constitution garantit. Cons. cons., 6 octobre 2010, décis. n° 2010-45 QPC, *M. Mathieu P. [nom de domaine Internet]*, § 7, *J.O.R.F.*, 7 octobre 2010, p. 18156.

<sup>145</sup> Cons. cons., 20 juillet 2012, décis. n° 2012-263 QPC, *Syndicat des industries de matériels audiovisuels électroniques-SIMAVELEC [Validation législative et rémunération pour copie privée]* § 6, *J.O.R.F.*, 21 juillet 2012, p. 12000.

<sup>146</sup> Pour la première fois avec une décision de décembre 2012 : Cons. const., 13 décembre 2012, décis. n° 2012-659 DC, § 80, Loi n° 2012-1404, 17 décembre 2012 de financement de la sécurité sociale pour 2013, *J.O.R.F.*, 18 décembre 2012, p. 19861 : « *qu'il résulte des travaux parlementaires que le législateur a entendu renforcer la sécurité juridique des conditions dans lesquelles* » un établissement qui succède à un autre peut exercer une action directe en ses lieu et place ; dans la seconde décision (Cons. const., 20 mars 2014, décis. n° 2014-691 DC, § 9, Loi pour l'accès au logement et un urbanisme rénové, *J.O.R.F.* n° 0072, du 26 mars 2014, p. 5925), le Conseil constitutionnel indique que le législateur « *a également entendu renforcer la sécurité juridique des relations contractuelles et faire obstacle à des pratiques abusives ; qu'il a ainsi poursuivi des objectifs d'intérêt général* ».

<sup>147</sup> « *Tout plaideur peut soulever l'exception d'inconstitutionnalité d'une loi devant toute Juridiction. Les conditions de saisine du Conseil constitutionnel sont déterminées par la loi* » (article 96 de la Constitution de 2000).

<sup>148</sup> Article 19, alinéa 2 de loi organique n° 2001-303 du 5 juin 2001 déterminant l'organisation et le fonctionnement du Conseil constitutionnel ; voir aussi, Francis WODIÉ, « Le Conseil constitutionnel de Côte d'Ivoire », *LNCCC*, 2013/3 n° 40, préc., pp. 144 et s.

loi. Elle s'effectue par voie d'action (article 15, alinéa 1<sup>er</sup> de la Constitution ivoirienne). Mais cette action n'est ouverte qu'à des catégories de personnes : le Président de la République, le Président de l'Assemblée nationale, tout groupe parlementaire, 1/10<sup>e</sup> des membres de l'Assemblée nationale.

Quant à la Cour de cassation française, elle s'est souvent refusée, notamment par le biais de sa chambre sociale, à renvoyer devant le Conseil constitutionnel des questions prioritaires de constitutionnalité<sup>149</sup> soulevées devant elle, en indiquant que la question posée ne présentait pas un caractère sérieux, dès lors qu'elle se fondait « *sur la violation d'un principe de sécurité juridique non reconnu comme étant de valeur constitutionnelle* ». Au contraire, dans une autre question prioritaire de constitutionnalité, par exemple, la deuxième chambre civile de la Cour de cassation rend un arrêt de non-lieu à renvoi au Conseil constitutionnel, non plus sur le fondement d'un défaut de valeur constitutionnelle, mais parce qu'entre autres, il n'y aurait pas une atteinte disproportionnée au principe de sécurité juridique<sup>150</sup>.

Une telle attitude semble confirmer la « *résistance immédiate de la Cour de cassation à la QPC* »<sup>151</sup>, telle que relevée par le professeur Molfessis. En tout état de cause, la sanction devant la Cour de cassation des atteintes au principe de sécurité juridique continue, de manière générale et quasi-systématique, à être recherchée sur le fondement, non pas du droit national mais du droit communautaire<sup>152</sup>. Ce qui pourrait s'expliquer probablement par « *l'attitude de la Cour de cassation toutes les fois, précisément, qu'il lui est demandé de faire prévaloir la sécurité juridique* »<sup>153</sup>.

Il ne serait donc pas excessif d'affirmer que la Haute juridiction judiciaire semble, elle aussi, se conformer à sa ligne de conduite habituelle, qui se traduit par une ignorance de la sécurité juridique en tant que principe.

---

<sup>149</sup> Voir Cass. Soc., 14 décembre 2011, n° 11-40073, *Bull. civ.* 2011, V, n° 299. ; Cass. Soc. 5 octobre 2011, n° 11-40053, *Bull. civ.* 2011, V, n° 226.

<sup>150</sup> Cass. Civ., 2<sup>e</sup> ch., 5 juillet 2012, n° 12-40037.

<sup>151</sup> Nicolas MOLFESSIS, « La résistance immédiate de la Cour de cassation à la QCP », *Pouvoirs*, 2011/2, n° 137, pp. 83-89.

<sup>152</sup> Cass. Civ. I, 11 juin 2009, n° 07-14932, et n° 08-16914, *Bull.* 2009, I, n° 124 ; Cass. Civ. I, 3 juillet 2013, n° 11-28907 ; Cass. Civ. I, 30 mai 2012, n° 11-13329 ; Cass. Civ. I, 11 mai 2012, n° 11-11440.

<sup>153</sup> Nicolas MOLFESSIS (dir.), *Les revirements de jurisprudence*, Rapport remis au Premier Président de la Cour de cassation, novembre 2004, LexisNexis Litec, 2005, p. 10.

Prise dans son ensemble, la jurisprudence française pourrait donc conduire à croire que la sécurité juridique n'est pas encore une réalité en tant que principe en droit français, en dépit de sa consécration par le Conseil d'État.

L'attitude du Conseil constitutionnel et de la Cour de cassation français face à la notion de sécurité juridique pourrait ainsi contribuer à entretenir l'illusion d'un défaut de consécration ; elle pourrait également réduire la portée de la jurisprudence administrative en la matière, ainsi que le pouvoir créateur de droit de source jurisprudentielle<sup>154</sup>. Or on peut affirmer avec le professeur Gatsi que « *le caractère de source de droit de la jurisprudence est bien une lapalissade* »<sup>155</sup>. Ainsi que l'affirmait Henri Batiffol : « *les discussions sur le point de savoir si la jurisprudence est source de droit ont beaucoup plus pour objet aujourd'hui le choix entre les raisons de répondre affirmativement que l'hésitation sur l'affirmative* »<sup>156</sup>.

M. Geffray rappelle dans ses conclusions à l'occasion de l'arrêt *Mezelle*<sup>157</sup> que « *ce principe a été consacré comme un principe général du droit interne par l'arrêt d'assemblée société KPMG et autres (...) et peut désormais être invoqué pour faire échec à l'application d'une interprétation jurisprudentielle nouvelle* »<sup>158</sup>.

En raison de sa réception mitigée auprès des juges judiciaire et constitutionnel, on pourrait affirmer qu'il s'agit en France d'un principe général à portée limitée.

En revanche, en Côte d'Ivoire, la réception de ce principe en jurisprudence semble être passée sous silence.

---

<sup>154</sup> Voir notamment, Nicolas MOLFESSIS (dir.), *Les revirements de jurisprudence*, préc.

<sup>155</sup> Jean GATSI, « La jurisprudence, source du droit OHADA », in *Revue congolaise de droit et des affaires*, n° 9 juillet-août-septembre 2012, p. 13.

<sup>156</sup> Henri BATIFFOL, « Chronique de jurisprudence : Note sur les revirements de jurisprudence », *APD*, 1967, p. 335 (cité dans Nicolas MOLFESSIS (dir.), *Les revirements de jurisprudence*, préc., p. 10).

<sup>157</sup> Le Conseil d'État, pour annuler la décision du juge administratif d'appel, considère qu'« *en jugeant que le principe de sécurité juridique ne pouvait être utilement invoqué en vue de faire échec à l'application de dispositions du code général des impôts, dès lors que celles-ci n'ont pas pour finalité la mise en œuvre du droit communautaire, alors que ce principe est reconnu tant en droit interne que par l'ordre juridique communautaire, la cour a commis une erreur de droit* ». CE, 3<sup>e</sup> s.-s., 30 mars 2011, n° 315066, *Mezelle* : *RJF* 12/11 n° 1323 ; concl. Édouard GEFFRAY, « Le principe de sécurité juridique est-il invocable en droit fiscal ? », *B.D.C.F.*, 2011, n° 140.

<sup>158</sup> CE, 16 juillet 2007 n° 291545, *Sté Tropic Travaux Signalisation* : *RJDA* 10/07 n° 961.

## 2. En Côte d'Ivoire, une consécration jurisprudentielle non suivie d'effet

L'arrêt « *Association du quartier Houphouët-Boigny* »<sup>159</sup>, rendu par la chambre administrative de la Cour suprême de Côte d'Ivoire le 23 avril 2008, n'a suscité ni le même intérêt, ni le même engouement que celui provoqué en France par son équivalent, c'est-à-dire, l'arrêt d'Assemblée du Conseil d'État, du 24 mars 2006 (*KPMG et autres*)<sup>160</sup>. Il est donc passé sous silence, notamment en raison de sa publication assez tardive, comme indiqué précédemment. La décision du "juge administratif ivoirien" n'a donc pas véritablement été suivie d'effet. En réalité, ce n'est qu'au bout de cinq ans, soit le 18 décembre 2013, que la chambre administrative prendra une autre décision en référence au principe de sécurité juridique, pour faire suite à la précédente, en reproduisant exactement les termes<sup>161</sup>. Ce qui n'est pas suffisant pour affirmer que la Cour suprême ivoirienne a fait suite à son arrêt de principe « *association du quartier Houphouët-Boigny* ». Or les opportunités ne lui ont point manqué pour consolider et faire évoluer cette décision initiale.

En effet, après l'arrêt du 23 avril 2008, la chambre administrative qui a eu plusieurs fois l'occasion de rendre des décisions sur le fondement du principe de sécurité juridique, n'a pas jugé opportun d'y avoir recours, en dépit de la similitude entre les affaires qui lui ont été soumises et celle qui a justifié la décision prise sur le fondement du principe de sécurité juridique. Le plus étonnant, c'est que l'affaire du « *quartier Houphouët-Boigny* » a livré des suites ; la chambre administrative a été récemment saisie par le « *comité d'aide à la restructuration du quartier Houphouët-Boigny* » (C.A.R.), presque dans les mêmes conditions, en référence à la violation du principe de sécurité juridique. Mais la chambre administrative décide, tout en faisant droit à la requête, de ne faire aucune allusion au principe de la sécurité juridique sur le fondement duquel elle avait pourtant été saisie<sup>162</sup>. Elle décide que la décision du ministre « *porte ainsi atteinte aux droits acquis des requérants et encourt*

---

<sup>159</sup> CACS, arrêt n° 12 du 23 avril 2008, préc.

<sup>160</sup> CE Ass., 24 mars 2006, n° 288460, 288465, 288474, *KPMG et autres*, préc.,

<sup>161</sup> La chambre administrative indique « *qu'en tout état de cause, dans son arrêt n°12 du 23 avril 2008, AFQHBKSSI et autres contre Ministère de la Construction et de l'Urbanisme, la Chambre Administrative a annulé l'arrêté n° 0011 du 15 mai 2006 au motif « qu'un tel acte qui prive d'effets, même temporairement, des actes administratifs créateurs de droits devenus définitifs, porte atteinte au principe de la sécurité juridique et aux droits acquis »* » : voir, CACS, arrêt n° 259 du 18 décembre 2013, req. n° 212-99 REP du 11 décembre 2012, *Gouda Anouma Laurent et autres c/ Ministre de la construction, de l'assainissement et de l'urbanisme*.

<sup>162</sup> « *Considérant que dans un mémoire parvenu le 09 décembre 2013 au Secrétariat de la Chambre Administrative, le Maire de la Commune de Koumassi soutient que l'arrêté attaqué est illégal en ce qu'il prive d'effets les actes administratifs délivrés par le District d'Abidjan à certains occupants de terrain du quartier Houphouët-Boigny et porte ainsi atteinte au principe de la sécurité juridique* ».

*annulation* »<sup>163</sup>. Elle est donc restée fidèle à sa jurisprudence habituelle<sup>164</sup>, en rappelant à chaque fois « *qu'un acte administratif individuel créateur des droits ne peut faire l'objet de retrait qu'à la double conditions [sic] qu'il soit entaché d'illégalité et que le retrait intervienne dans le délai du recours contentieux* »<sup>165</sup>, sans indiquer à aucun moment que l'inobservation de ces conditions portait atteinte au principe de sécurité juridique.

La portée du principe de sécurité juridique se trouve ainsi limitée en jurisprudence ivoirienne. Peut-on alors affirmer que la Cour suprême ivoirienne a réellement consacré le principe de sécurité juridique, qui de surcroît, s'attache au respect des droits acquis ? Est-on en droit d'affirmer, si tant est qu'elle consacre réellement un principe, qu'il s'agit bien de celui de sécurité juridique ou au contraire celui de confiance légitime, malgré la qualification qui en est donnée ?

Au demeurant, si les jurisprudences française et ivoirienne se réfèrent bien au "principe de sécurité juridique", on pourrait se demander si cette expression recouvre effectivement les mêmes réalités de part et d'autre. C'est précisément de cette réalité que dépendra la valeur de l'exigence de sécurité juridique.

---

<sup>163</sup> CACS, arrêt n° 96 du 18 juin 2014, req. n° 2013-028 REP du 04 avril 2013, *Comité d'aide à la reconstruction du quartier Houphouet-Boigny 1 et 2 de Koumassi c/ Ministre de la construction, du logement, de l'assainissement et de l'urbanisme*.

<sup>164</sup> Voir notamment, CACS, arrêt n° 30 du 27 février 2013, req. n° 2008-470 REP du 5 novembre 2008, *Koffi Kouakou Roger c/ ministre de la construction, de l'urbanisme et de l'habitat*. Dans cet arrêt, la chambre administrative rappelle « *qu'un acte administratif individuel créateur des droits ne peut faire l'objet de retrait qu'à la double conditions [sic] qu'il soit entaché d'illégalité et que le retrait intervienne dans le délai du recours contentieux* » ; il en va de même pour CACS, arrêt n° 62 du 18 avril 2012, préc. ; voir aussi, CACS, arrêt n° 151 du 26 décembre 2012 req. n° 2009-043 REP du 28 janvier 2009, *Diomandé Ségbé c/ ministre de la construction, de l'urbanisme et de l'habitat* ; CACS, arrêt n° 52 du 27 juillet 2011, req. n° 2011-022 T-OPP du 20 janvier 2011, *ayants droit de feu Nanguy Makambou Yves c/ Gegeh Godwin Koffi* : dans cet arrêt les juges se réfèrent expressément au « *principe du retrait des actes administratifs créateurs de droit* » sans aucune référence au principe de sécurité juridique ; voir également CACS, arrêt n° 37 du 29 juin 2011, req. n° 2009-547 du 05 décembre 2009, *Société Z.A. Plast c/ ministre de la construction, de l'urbanisme et de l'habitat et autre [sic]* ; CACS, arrêt n° 108 du 24 novembre 2010, req. n° 2009-384 REP du 15 juillet 2009, *Gegeh Godwin Koffi c/ Ministre de la construction, de l'urbanisme et de l'habitat*.

<sup>165</sup> CACS, arrêt n° 62 du 18 avril 2012, req. 2009-273 REP du 18 juin 2009, *Traoré Yacouba c/ ministre de la construction, de l'urbanisme et de l'habitat*. À ce propos d'ailleurs, la double condition définie et rappelée bien souvent par la chambre administrative devrait être clairement précisée dans la mesure où dans d'autres décisions, en lieu et place de l'exigence d'illégalité, c'est l'exigence d'irrégularité qui est indiquée. Or « *illégalité* » et « *irrégularité* » ne sont pas équivalents (voir, CACS, arrêt n° 116 du 29 décembre 2010, req. n° 2010-088 REP du 14 juillet 2010, *Anhony Jean Fortez c/ Ministre de la construction de l'urbanisme et de l'habitat*, où la chambre rappelle : « *Considérant que l'acte administratif créateur de droit ne peut être retiré qu'à la double condition que ledit acte soit irrégulier et que son retrait se fasse dans le délai du recours contentieux* »).

## **B. De la valeur de l'exigence de sécurité juridique**

La valeur de l'exigence de sécurité juridique pourrait s'apprécier d'une part, au regard du mode de fonctionnement du droit (1) et d'autre part, selon la qualification donnée à la sécurité juridique elle-même (2).

### **1. Par rapport au mode de fonctionnement du droit**

Le Doyen Roubier écrit, à juste titre, que les crises qui menacent la sécurité juridique sont les plus graves « *parce qu'il s'agit de la valeur la plus essentielle pour l'harmonie des rapports humains* »<sup>166</sup>. Si donc la sécurité juridique semble parfois si évidente et s'il est même « *a priori plus facile de comprendre la notion que de la définir* »<sup>167</sup>, c'est parce qu'elle sous-tend le droit dans son essence et dans son existence.

On a pu alors parler de *sécurité par le droit* et de *sécurité du droit* pour désigner la sécurité juridique, mais dans une approche qui envisage ces deux notions sous un rapport successif plutôt que complémentaire ; l'une aurait une valeur classique<sup>168</sup> et l'autre une valeur moderne. Sous ce rapport, la *sécurité par le droit* exprime l'idée selon laquelle la sécurité est inhérente au droit et en constitue par conséquent une finalité. En d'autres termes, il apparaît si évident que le droit est inenvisageable sans une fonction de sécurité, que la notion de *sécurité par le droit* n'aurait plus qu'une valeur classique.

Quant à la *sécurité du droit*, elle serait entendue comme une sécurisation du système juridique. Au demeurant, dans cette conception, dite moderne, le terme *sécurité juridique* renverrait davantage à une précision sur l'origine juridique du danger, qui exigerait dès lors un remède de même nature. Le droit ne serait donc plus conçu en tant que tel comme moyen d'assurer la sécurité, en revanche, la sécurité juridique aurait pour rôle de remédier aux

---

<sup>166</sup> Dans sa célèbre théorie générale du droit, le Doyen Roubier décrit, en effet, les crises du droit et les met en rapport avec la régression de l'évolution. Il établit une hiérarchie dans les facteurs susceptibles de subir la menace desdites crises. Le progrès social est selon lui, ce qui cède en premier, suivie de près par la justice. Mais la plus grave de ces crises, la phase ultime, est selon lui la crise menaçant la sécurité juridique. Car « *là où cette valeur qu'est la sécurité juridique a disparu, il n'y a plus aucune autre valeur qui puisse subsister* ». Paul ROUBIER, *Théorie générale du droit* (...), préc., Sirey, 1951, pp. 330-334.

<sup>167</sup> Antoine CRISTAU, « L'exigence de sécurité juridique », *Dalloz*, 2002, pp. 2814 et s. En revanche pour Emma BEN MERZOUK, la sécurité juridique « *se prête à autant d'acceptions qu'il y a d'individus en mesure d'exposer leur approche sur la question* », Emma BEN MERZOUK, *la sécurité juridique en droit positif*, Th. Paris II, 2003, p. 5.

<sup>168</sup> Anne-Laure VALEMBOIS, *La constitutionnalisation de l'exigence de sécurité en droit français*, préc., 2005, p. 8.

dérives et imperfections du droit dans son fonctionnement. En d'autres termes, le droit ayant failli à sa mission de sécurisation, il représenterait désormais un danger pour lui-même de sorte qu'il importerait d'organiser un système visant à remédier à son dysfonctionnement<sup>169</sup>.

En réalité, une telle partition de la notion de sécurité juridique entre conception classique (ancienne) et conception moderne (nouvelle) est discutable. En effet, si la sécurité juridique désigne la sécurité par le droit et la sécurité du droit, cette caractérisation s'applique non pas à des époques données mais bien plus à des niveaux d'appréhension de la notion de sécurité juridique.

En réalité, ces deux conceptions de la notion de sécurité juridique (*sécurité par le droit* et *sécurité du droit*) dénotent de préoccupations certes différentes mais consubstantielles. Tandis que la *sécurité par le droit* désigne la mission de sécurité dont le droit est naturellement investi<sup>170</sup>, la *sécurité du droit* concerne la fiabilité du système, du cadre ou de l'environnement juridique ou de l'ordre juridique<sup>171</sup>.

Or le succès de la mission de sécurisation assignée au droit dépend du niveau de fiabilité de ses système, cadre ou ordre juridiques, d'où l'inséparabilité de ces deux exigences<sup>172</sup>.

La sécurité juridique se réfère donc à la sécurité offerte à la fois par les règles juridiques et par la pratique du droit. S'agissant des règles, le respect de la sécurité juridique s'attache à une prise en compte de critères normatifs en quête de qualité formelle et sensibles aux évolutions. En revanche, en ce qui concerne la pratique, l'exigence de sécurité juridique s'attache d'avantage à la fiabilité du droit dans son fonctionnement et dans son environnement.

Toutefois, le niveau de fiabilité du droit n'est pas forcément identique d'une époque à une autre ou d'un lieu à un autre<sup>173</sup>. Il est donc fonction du niveau d'évolution de la société ainsi

---

<sup>169</sup> Anne-Laure VALEMBOIS, *ibidem*.

<sup>170</sup> Dans cette optique, la question du professeur Boulouis, qui se demande si on imagine un droit qui créerait l'insécurité, trouve tout son sens : Jean BOULOUIS, « Quelques observations à propos de la sécurité juridique », *préc.*, p. 53.

Le droit est dès lors conçu pour assurer la sécurité. À l'instar de la force publique, c'est un moyen servant à assurer et à maintenir l'ordre, et donc à garantir la sécurité. Mais si la force publique procède du droit, c'est-à-dire tire sa source du droit dans la réalisation de sa mission, le droit tire en revanche sa force de lui-même pour atteindre ses objectifs.

<sup>171</sup> Sur la notion d'ordre juridique, voir par exemple, Jacques CHEVALLIER, « L'ordre juridique », *in Le droit en procès*, PUF, 1983, pp. 7-49.

<sup>172</sup> M. Frédéric Douet, qui n'a pas forcément distingué entre conception classique et conception moderne, fait presque la même observation en affirmant que : la « *sécurité conférée par le droit implique celle du droit* ». Voir Frédéric DOUET, *Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français*, Paris, LGDJ, 1997, p. 2.

que des besoins des justiciables. Il s'ensuit que le niveau de sécurité conféré par le droit ou *sécurité du droit* est variable. Quant à la *sécurité par le droit*, à travers laquelle le droit se fixe la sécurité pour mission, elle répond à un besoin : rassurer le justiciable qui peut avoir recours au droit pour la satisfaction de ses attentes. Ce besoin est universel et immuable<sup>174</sup> dès lors que le droit ne traverse pas cette période de crise que décrivait le Doyen Roubier<sup>175</sup>. En définitive, la sécurité juridique comporte une constante, la *sécurité par le droit* et une variable, la *sécurité du droit* d'où toute la complexité et le caractère fuyant<sup>176</sup> de la notion.

Cette variable ne représente en revanche au sein de la *sécurité juridique* qu'une modalité d'expression et non pas un genre ou une forme particulière de sécurité. Aussi n'y a-t-il pas plusieurs types de sécurités juridiques qui dépendraient de l'espace et du temps. Il n'y a qu'une *sécurité juridique* qui renvoie à une valeur de référence identique pour tous : le sentiment d'avoir des raisons de ne rien craindre au plan juridique.

En fin de compte, la sécurité juridique<sup>177</sup> est au cœur du droit, servant de courroie de transmission entre la *sécurité par le droit* et la *sécurité du droit*, afin de commander le principe de la normativité de toute règle juridique<sup>178</sup> et permettre la réalisation des impératifs de sécurité juridique.

## 2. En fonction de la qualification de la notion de sécurité juridique

En dépit de sa réception en jurisprudences française et ivoirienne, on voit bien souvent une multiplicité de termes au sujet de la notion de sécurité juridique. Certains la qualifient de besoin, quand d'autres y voient une nécessité. D'autres encore pensent qu'il s'agit d'une exigence, quand bien d'autres y découvrent un idéal, un postulat, un principe ou un impératif. Quelles réalités recouvrent ces termes ? S'agit-il de simples mots interchangeables par égard au respect de l'art de la rhétorique et sans signification propre, ou s'agit-il de terminologie

---

<sup>173</sup> Voir Martin NADEAU, « Perspectives pour un principe de sécurité juridique en droit canadien : les pistes du droit européen », *Revue de droit de l'université de Sherbrooke*, 2009-2010, vol. 40, éd. RDUS, 2010, p. 511.

<sup>174</sup> Même si ses modalités de satisfaction sont quant à elles variables. Or lesdites modalités relèvent plus du domaine de la sécurité du droit que de celui de la sécurité par le droit.

<sup>175</sup> Paul ROUBIER, *Théorie générale du droit* (...), préc., pp. 330 et s.

<sup>176</sup> Antoine CRISTAU, « L'exigence de sécurité juridique », préc., § 10.

<sup>177</sup> Qui correspond en réalité à la sécurité en droit.

<sup>178</sup> Selon M. Pollaud-Dulian, « le besoin de sécurité juridique est traditionnellement présenté comme l'un des objectifs qui doivent inspirer le législateur et le juge », Frédéric POLLAUD-DULIAN, « A propos de la sécurité juridique », *RTD Civ.*, 2001, p. 487.

recouvrant des sens susceptibles d'infléchir notre compréhension de la sécurité juridique ? Sans avoir l'ambition d'établir un panorama de ces expressions, sans intérêt particulier, il importe néanmoins de faire la lumière sur certains termes susceptibles d'aider à une bonne compréhension du concept<sup>179</sup>, en partant de l'idéal au principe de sécurité juridique.

#### a. De l'idéal au besoin

Un idéal, c'est ce qui est conçu ou perçu comme conforme à la perfection. Une chose ou une réalité est dite parfaite quand elle a atteint le stade ultime de sa réalisation. En tant que telle, elle ne nécessite plus ni modification, ni adaptation. Ce qui est parfait est donc inflexible. Or l'idéal est d'une perfection absolue. L'idéal est donc figé et n'a nullement vocation à évoluer car son propre, c'est d'avoir atteint son niveau d'évolution. Concevoir la sécurité juridique comme un idéal, c'est donc créer les conditions de la négation du droit par le figement des règles juridiques. Or celles-ci sont appelées à évoluer et à s'adapter à l'évolution de la société. L'adaptabilité est incompatible avec la rigidité de sorte que le droit est incompatible avec *un idéal* de sécurité juridique.

En outre, l'idéal est idéal et donc abstrait. Il est insaisissable puisqu'il échappe à la réalité qu'il ignore. En définitive, l'idéal a l'imperfection d'être trop parfait pour être réalisable. La sécurité juridique ne saurait conséquemment être un idéal.

Cependant ce dernier peut contribuer à créer un besoin. Celui tout au moins de tendre vers la perfection sachant qu'elle ne peut être atteinte. Mais le besoin, contrairement à l'idéal, est réel et actuel puisqu'il exprime un manque. La sécurité juridique témoigne donc d'un besoin de par son effectivité. Ce besoin est souvent présenté comme un objectif devant « *inspirer le législateur et le juge* »<sup>180</sup>. Ce qui implique que le législateur ou le juge en tiennent compte dans l'élaboration de leurs actes respectifs. Or pris de la sorte, le besoin de sécurité juridique fait appel au libre arbitre du législateur et du juge qui peuvent aisément s'en passer s'ils jugent d'autres besoins plus dignes d'intérêt<sup>181</sup>. Pourtant ce besoin manifeste un manque qui

---

<sup>179</sup> L'usage du terme « concept » est à dessein, pour évoquer la conceptualisation de la notion de sécurité juridique. Sur la différence entre « notion » et « concept », voir notamment, Guy QUINTANE, « Les notions juridiques et les outils langagiers de la science du droit », in Guillaume Tusseau (dir.), *Les notions juridiques*, Economica, pp. 10 et s.

<sup>180</sup> Frédéric POLLAND-DULIAN, A propos de la sécurité juridique, préc., p. 487.

<sup>181</sup> Frédéric POLLAND-DULIAN, *ibidem*.

ne peut être relégué en arrière-plan. C'est pourquoi la sécurité juridique ne peut demeurer au stade de simple besoin.

#### b. Du besoin au principe

Le besoin de sécurité juridique, pour être satisfait en droit, devra se révéler non seulement une nécessité mais aussi et surtout une indispensabilité. Cela implique que mis en concurrence avec d'autres besoins, celui de sécurité juridique devra montrer sa capacité à être un besoin dont on ne puisse se dispenser, sauf à légitimer l'insécurité juridique<sup>182</sup>. Ce qui ne signifie nullement que ce besoin devra en exclure les autres ou leur faire écran afin de s'exprimer et obtenir satisfaction à titre exclusif. Il en résulte simplement que ce besoin doit être la traduction d'un manque qui ne puisse être comblé autrement que par le moyen de la sécurité juridique. Par conséquent, il doit être clairement identifiable parmi bien d'autres. C'est-à-dire qu'il ne doit pas se confondre à d'autres besoins pour n'être perçu qu'à travers eux ; sinon il court le risque d'être soit trop général, soit trop dépendant. Un besoin général manque de précision, il est donc diffus. Un besoin spécifique est un besoin ciblé ; il est donc plus digne d'intérêt. En effet, de par sa précision, il facilite la décision. Il peut ainsi être facilement satisfait ou planifié. Quant au besoin dépendant il ne peut en principe être satisfait à titre autonome, même s'il peut l'être à titre préjudiciel. Dans ce cas, sa satisfaction peut conditionner celle du besoin dont il dépend. Son propre étant de dépendre d'un autre besoin, il disparaît avec la satisfaction de ce dernier. Ce n'est donc pas un véritable besoin.

D'où la nécessité de l'identification du besoin de sécurité juridique. En tout état de cause, la simple expression d'un besoin ne gage pas de sa satisfaction. Car l'expression d'un besoin, fût-il indispensable, ne suffit pas à manifester la volonté d'en obtenir satisfaction. Le besoin est constat mais la volonté est action. Le besoin ne fait donc que constater un manque qui ne peut être comblé que par la volonté de le voir satisfait. La volonté de satisfaction du besoin de sécurité juridique s'exprime à travers *l'impératif de sécurité juridique*. D'ailleurs il convient de partager sur ce point la position de René Capitant pour qui, « *impératif et volonté sont*

---

<sup>182</sup> Or la légitimation de l'insécurité juridique équivaldrait à la négation de l'État de droit au profit de l'État de non-droit ou État de nature.

*synonymes* »<sup>183</sup>. Il n'en tire pas toutes les conséquences en revanche. Il adhère, en effet, à la thèse de William James<sup>184</sup> pour qui, toute volonté prend fin dans la conquête de la conscience par l'idée. Le tout est donc que la volonté s'exprime. Par le seul fait de cette expression, elle est une volonté parfaite. Peu importe par ailleurs que l'idée voulue se réalise ou pas, peu importe qu'elle déclenche une action ou pas. Mais une telle conception de la volonté est incompatible avec l'impératif tel que devant être conçu. En effet, il importe de faire la part entre la volonté active qui se traduit par l'action, et la volonté passive qui n'est qu'une simple expression du souhait. La volonté véritable est celle qui pousse à l'action. C'est elle qui donne un sens à l'impératif, partant à l'impératif de sécurité juridique. Ce dernier se confond ainsi avec la volonté. L'impératif de sécurité juridique est donc la manifestation de la volonté de satisfaction du besoin de sécurité juridique.

René Capitant, dans son opposition entre indicatif et impératif, identifie ce dernier à une norme<sup>185</sup>. Il importe de préciser qu'une norme peut être de plusieurs natures. Elle peut être notamment morale, sociale ou juridique. L'impératif n'a en principe de norme que l'exigence morale qu'il impose. S'il peut donc être pris pour norme, il ne peut l'être tout au plus qu'en qualité de norme morale, sauf à faire l'objet d'une traduction sous forme de règles de droit positif. En effet, si un impératif peut imposer une contrainte morale, celle-ci ne vaut nullement obligation juridique. Une obligation juridique, en tant qu'acte juridique, doit émaner d'une manifestation de volonté<sup>186</sup>. L'impératif de sécurité juridique ne devient alors norme qu'avec sa mutation en principe de sécurité juridique, c'est-à-dire par un acte de volonté reconnaissant la sécurité juridique comme principe de droit positif.

Conformément à la théorie de Kelsen sur la naissance de la « *norme fondamentale* », la validité objective d'une norme de conduite ne résulterait pas de la volonté de l'auteur de l'acte mais « *elle résulte et ne peut résulter que d'une autre norme* ». Il aboutit à cette conclusion après avoir posé qu'un homme dans le besoin, demande à un autre de l'aider étant convaincu que ce dernier en a le devoir. Et il n'existerait dans ce cas une norme objectivement valable, poussant la personne sollicitée à s'exécuter, qu'à condition que la règle posée par son auteur

---

<sup>183</sup> René CAPITANT, *Introduction à l'étude de l'illicite: l'impératif juridique*, Th. Paris, Dalloz, 1928, pp. 12 et s.

<sup>184</sup> William JAMES, *Précis de psychologie*, trad. par E. Baudin et G. Bertier, 4<sup>e</sup> éd., Marcel Rivière, 1915, p. 597 (tel que cité par René Capitant lui-même).

<sup>185</sup> Pour lui l'impératif est norme tandis que l'indicatif est droit naturel. Voir à cet effet, le chapitre I consacré à l'opposition entre l'indicatif et l'impératif, René CAPITANT, op. cit., pp. 1 et s.

<sup>186</sup> Celle du législateur ou dans l'absolu, celle du juge.

soit elle-même valable conformément à une règle de conduite admise par tous<sup>187</sup>. Cette position est critiquable. Simplement du fait qu'une norme de droit, donc une règle qui impose une obligation à s'y conformer, émane toujours d'un acte de volonté qui en fixe les règles, quel qu'en soit l'auteur ou le stade auquel se manifeste cette volonté. La norme fondamentale émanera ainsi de l'auteur de la règle fondamentale, de même que la norme réglementaire procèdera en principe de l'administration. L'évidence de cette logique rend inutile la nécessité de la poursuivre, afin surtout de dénoncer une faille dans l'hypothèse émise par Kelsen. En effet, il part du fait qu'une personne demande de l'aide à une autre, convaincue que cette dernière a le devoir de l'aider.

Si tel était effectivement le cas, toute demande d'aide ne serait en réalité qu'un ordre donné par le solliciteur au sollicité, par celui qui est dans le besoin d'aide à celui qui en a le pouvoir; puisqu'un devoir se doit d'être accompli. Ce qui exclurait dès lors toute possibilité de refus de la part de la personne sollicitée. Dans ce cas, l'aide perdrait son sens et deviendrait un ordre. Et le pouvoir serait exercé non plus par celui qui accorde l'aide mais par celui qui donne l'ordre, donc par celui qui sollicite l'aide. Or la réalité est qu'on est libre d'aider ou pas. Par conséquent, une aide sollicitée ne peut se justifier par un devoir d'aider. C'est plutôt parce que, convaincu que celui dont on sollicite l'aide en a la possibilité, les moyens ou le pouvoir qu'on lui fait appel; tout en espérant qu'il le voudra bien, et tout en étant conscient qu'il est libre de refuser. En définitive c'est sa volonté, et non une norme qui lui dicte sa conduite, à moins que l'aide ne soit transformée en une obligation légale par la volonté du législateur<sup>188</sup>. Il n'est pour autant pas exclu que la personne dont l'aide est sollicitée puisse avoir de la sensibilité vis-à-vis d'une norme morale ou religieuse ou de tout autre nature; mais cette sensibilité ne suffit pas à l'effectivité de l'aide. Il faut une manifestation de volonté. De même l'impératif de sécurité nécessite une manifestation de volonté de la part du législateur, du politique ou du (des) juge (s) afin d'en faire un véritable principe de sécurité juridique quand tel n'est pas encore le cas.

L'impératif de sécurité juridique, n'est donc pas, en soi, une norme juridique, contrairement à ce que semble soutenir René Capitant. Il exerce en revanche une fonction double. Il montre le

---

<sup>187</sup> Hans Kelsen, *Théorie pure du droit*, préc., pp. 17 et s.

<sup>188</sup> C'est par exemple le cas de l'obligation de porter secours à personne en danger édictée par le Code pénal (Article 223-6), ou le devoir de secours entre époux (Article 212 Code civil).

caractère indispensable du besoin de sécurité juridique et au-delà, il élève la sécurité juridique au rang des valeurs indispensables à la matière juridique. Mais reconnaître une valeur d'impératif à la sécurité juridique ne suffit pas pour autant à en faire véritablement un principe. Or c'est en l'occurrence le principe qui fonde la norme. Il nécessite donc d'être expressément consacré en tant que tel, pour éviter tout risque d'incertitude et les risques d'éventuelles disparités dans la réception qui en est faite notamment par les différents juges, comme c'est le cas en France. La consécration d'un principe, c'est donc sa constatation explicite par le moyen d'une norme. En Allemagne par exemple, c'est par la volonté de la Cour constitutionnelle fédérale que la sécurité juridique a été consacrée comme principe<sup>189</sup>. On pourrait donc le qualifier de principe jurisprudentiel de valeur constitutionnelle. En Espagne en revanche, c'est la loi fondamentale qui le consacre solennellement. Il s'agit clairement d'un principe constitutionnel.

En France, en revanche, sur la base de l'arrêt *KPMG*, c'est par un communiqué de presse (qui n'a pas valeur juridique), certes relayé par la doctrine que le principe est dit avoir été consacré. En Côte d'Ivoire, c'est de manière tacite qu'on en admet la consécration, y compris dans le cadre de l'OHADA où il ne se révèle que comme un objectif.

En tout état de cause, les exigences de sécurité juridique implique de prendre en compte le contribuable à la fois dans sa subjectivité que dans les règles qui lui sont objectivement applicables.

## **§ 2 : DES EXIGENCES DE LA SÉCURITÉ JURIDIQUE**

La notion de sécurité juridique a plusieurs dimensions. Elle peut prendre en considération le nombre ou le volume des règles applicables (dimension quantitative), leur qualité rédactionnelle (dimension qualitative), leur capacité ou non à assurer de la prévisibilité ou la stabilité (dimension temporelle), le caractère de la norme (général ou personnel). Il en résulte qu'elle prend en compte plusieurs autres exigences dont certaines ont fait l'objet de consécration en tant que principes autonomes et d'autres apparaissent comme des objectifs à atteindre. Selon le professeur Cassia, « *plutôt que du principe de sécurité juridique, il*

---

<sup>189</sup> Voir Jean-Pierre PUISSOCHET et Hubert LEGAL, « Le principe de sécurité juridique dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes », préc., p. 150.

*conviendrait de parler des principes de sécurité juridique* »<sup>190</sup>, tant la notion se réfère à une pluralité de contenu. Les éléments constitutifs de l'exigence de sécurité juridique ne semblent donc pas être fixés de manière précise, mais ils ramènent globalement aux mêmes exigences, à la fois en France et en Côte d'Ivoire. Ces exigences peuvent être mieux appréciées en les considérant sous leur angle objectif (A) ou subjectif (B).

### **A. L'impératif de sécurité juridique sous un angle objectif**

En France, si le Conseil constitutionnel ne reconnaît pas valeur constitutionnelle au principe de sécurité juridique, il la reconnaît aux exigences de clarté, d'intelligibilité et d'accessibilité de la norme<sup>191</sup>. Le Conseil constitutionnel a pu même soulever d'office, dans une décision du 24 juillet 2008<sup>192</sup>, le grief de l'objectif de valeur constitutionnelle d'intelligibilité et d'accessibilité. Cet objectif lui paraît donc être d'ordre public, contrairement à celui de sécurité juridique qu'il peine à prononcer. Or ces exigences sont considérées en doctrine française comme étant des éléments constitutifs de la sécurité juridique<sup>193</sup>, encore que certains d'entre eux ne paraissent pas être pris en compte, en tant que tel en matière fiscale<sup>194</sup> ; ce qui peut être source d'incertitude quant au contenu de la notion, en particulier au regard de la position du Conseil d'État.

En effet, si ce dernier a consacré le principe de sécurité juridique, il n'en a pas défini le contenu. De même que le juge constitutionnel qui refuse d'y avoir expressément recours comme principe, la haute juridiction administrative, en dépit de la consécration qu'elle en a faite, admet une distinction entre ce principe et les exigences susmentionnées, considérées comme étant des objectifs de valeur constitutionnelle<sup>195</sup>. Elle n'hésitera pas ainsi à indiquer

---

<sup>190</sup> Paul CASSIA, « La sécurité juridique, un « nouveau » principe général du droit aux multiples facettes », *Dalloz*, 2006, p. 1190.

<sup>191</sup> Voir Cons. const., 16 décembre 1999, décis. n° 99-421 DC, Loi portant habilitation du Gouvernement à procéder, par ordonnances, à l'adoption de la partie législative de certains codes, *J.O.R.F.* du 22 décembre 1999, p. 19041.

<sup>192</sup> Cons. cons., 24 juillet 2008, décis. n° 2008-567 DC, Loi relative aux contrat de partenariat, *J.O.R.F.* n° 0175 du 29 juillet 2008, p. 12151.

<sup>193</sup> Thomas PIAZZON, *La sécurité juridique*, préc., pp. 17 et s. ; Anne-Laure VALEMBOIS, *La constitutionnalisation de l'exigence de sécurité juridique en droit français*, préc., p. 187 ; Paul CASSIA, « La sécurité juridique, un « nouveau » principe général du droit aux multiples facettes », préc.. Voir aussi, Françoise FAVENNEC-HÉRY (dir.), *La sécurité juridique en droit du travail*, LexisNexis, 2013.

<sup>194</sup> Voir Maurice-Christian BERGERES, « Un principe à valeur constitutionnelle paradoxalement ignoré du droit fiscal : l'intelligibilité de la loi », *Dr. fisc.* 2003, n° 24, pp. 794-799.

<sup>195</sup> CE, 6<sup>e</sup> et 1<sup>re</sup> SSR, 12 juin 2013, n° 360702, *Fédération des entreprises du recyclage* ; CE, 1<sup>re</sup> et 6<sup>e</sup> SSR, 26 octobre 2012, n° 352210, *Collectif inter associatif sur la santé (CISS)*.

que le juge d'appel « *ne méconnaît (...) ni le principe de sécurité juridique ni les objectifs constitutionnels de clarté et d'intelligibilité de la norme* » ou que « *les moyens tirés [d'une atteinte] au principe de sécurité juridique et à l'objectif de valeur constitutionnelle d'intelligibilité et d'accessibilité de la loi doivent, (...) être écartés* »<sup>196</sup>.

Ce qui peut être d'autant plus déconcertant qu'il y a lieu de se demander ce qui reste finalement du contenu du principe de sécurité juridique, s'il se distingue de ces exigences considérées comme en constituant classiquement les composantes objectives<sup>197</sup>.

En ce qui concerne l'ordre juridique interne ivoirien, la sécurité juridique s'est d'abord imposée, comme un objectif sans contenu véritable, dicté par les exigences du Traité de l'OHADA, qui vise « *l'élaboration et l'adoption de règles communes simples, modernes et adaptées* » (article 1<sup>er</sup> du Traité de l'OHADA). À cet effet, le professeur Meyer précise qu'« *un ensemble normatif est susceptible de contribuer à la sécurité juridique, s'il est à la fois complet, précis et cohérent* »<sup>198</sup>.

En définitive l'impératif de sécurité juridique fait appel à plusieurs autres exigences susceptibles d'être regroupées selon une classification en trois sous-catégories, donnée pour être désormais classique : « *un triptyque classique* »<sup>199</sup> : l'accessibilité, la prévisibilité et la stabilité du droit.

## 1. De l'exigence d'accessibilité

L'exigence d'accessibilité pourrait se décliner en un besoin double. On pourrait qualifier le premier comme étant celui d'une accessibilité *au* droit ou accès au droit, le second étant celui de l'accessibilité *du* droit. L'accessibilité *au* droit suggère une appréhension matérielle ou physique de la règle de droit alors que l'accessibilité *du* droit se réfère à une accessibilité immatérielle ou intellectuelle.

---

<sup>196</sup> *Ibidem*.

<sup>197</sup> Thomas PIAZZON, *La sécurité juridique*, préc., pp. 18 et s. ; Paul CASSIA, « La sécurité juridique, un « nouveau » principe général du droit aux multiples facettes », *Dalloz*, 2006, p. 1190.

<sup>198</sup> Pierre MEYER, « La sécurité juridique et judiciaire dans l'OHADA », *Penant*, n° 855, pp. 151 et s.

<sup>199</sup> Comme le relève notamment Thomas PIAZZON, *Sécurité juridique* (préc.), pp. 17 et s. ; voir aussi, Marie-Anne FRISON-ROCHE et William BARNÈS, « Le principe constitutionnel de l'accessibilité et de l'intelligibilité de la loi », préc., pp. 361 et s.

Au plan matériel, l'accessibilité exige que la règle soit portée à la connaissance du contribuable. Elle ne doit donc pas avoir un caractère secret. Elle doit être publiée et le support qui la contient doit pouvoir être mis à la disposition de tout intéressé en cas de besoin (soit à titre gratuit ou onéreux). Mais le trop grand nombre de textes ainsi que le volume des informations y contenues peuvent paradoxalement être un obstacle à l'exigence d'accessibilité dans la mesure où le contribuable peut éprouver des difficultés à repérer la disposition adéquate. Ce phénomène de productivisme normatif (qualifié également d'inflation) semble davantage concerner la France<sup>200</sup> que la Côte d'Ivoire où les règles fiscales n'y sont pas produites à la même fréquence.

Selon les auteurs du rapport de la Mission de lutte contre l'inflation normative (en France), « au même titre qu'il existe chaque année une loi portant diverses dispositions d'ordre financier et fiscal, il serait utile pour traiter le stock normatif d'avoir une loi annuelle tendant à l'adaptation de diverses dispositions législatives introduisant les mécanismes de modulations normatives compatibles avec les objectifs poursuivis par la loi »<sup>201</sup>. Ce qui ne paraît pas en revanche constituer une solution appropriée. Bien au contraire, cette proposition, loin de réduire la quantité de textes, pourrait en accroître le nombre et le volume. Par leur nombre, les lois d'adaptation ainsi préconisées susciteraient le besoin d'être elles-mêmes adaptées pour éviter d'éventuelles chevauchements, redites et contradictions auxquelles elles pourraient donner lieu.

En revanche, en Côte d'Ivoire des efforts sont certes faits dans le sens de la diffusion du droit fiscal, comme la mise en vente d'un format dématérialisé du code général des impôts. Dans le domaine de la doctrine administrative également, plusieurs textes sont publiés mais qui restent insuffisants à couvrir toutes les problématiques. En outre, les publications dédiées à la matière fiscale sont onéreuses avec des tarifs pouvant avoir un effet "prohibitif", notamment pour les particuliers<sup>202</sup>. Mais l'accès au droit n'a aucune importance en soi sans son accessibilité

---

<sup>200</sup> Voir Conseil d'État, *Sécurité juridique et complexité du droit*, préc., pp. 272 et s. ; Il s'agirait d'un phénomène naturel, largement partagé en Europe. Voir également Georges HISPALIS (pseudo.), « Pourquoi tant de lois », *Pouvoirs* n° 114 : *La loi*, septembre 2005, pp. 101-115.

<sup>201</sup> Alain LAMBERT, Jean-Claude BOULARD, *Rapport de la Mission de lutte contre l'inflation normative*, Premier Ministre, mars 2013, p. 30 (accessible sur <http://missionnormes.fr/>).

<sup>202</sup> Pour ne citer que quelques exemples, le Code général des impôts coûte 30 000 Fcfa (45,73 €), le recueil de doctrine fiscale 20 000 Fcfa (30,48 €), respectivement, le Bulletin de la Direction générale des impôts, le Guide

intellectuelle. Comme l'indique le professeur Geneviève Koubi, « *se procurer le texte d'une loi, disposer d'un code, les lire ne sont pas des moyens assurés pour les comprendre* »<sup>203</sup>.

L'accessibilité immatérielle ou intellectuelle suppose quant à elle, une compréhensibilité du texte. Le Conseil constitutionnel français, en consacrant « *l'objectif de valeur constitutionnelle d'accessibilité et intelligibilité de la loi* »<sup>204</sup> tient en réalité compte de ces deux aspects de l'exigence d'accessibilité<sup>205</sup>. Dans cette formule, l'accessibilité doit être entendue dans le sens matériel (ou formel) du terme, tandis que l'intelligibilité correspond à proprement parler à une accessibilité intellectuelle. Mais l'intelligibilité est une notion plurielle<sup>206</sup>. Elle implique des exigences telles que la lisibilité, la clarté et la compréhensibilité<sup>207</sup>.

La lisibilité a pu être définie comme « *la qualité d'un texte qui peut être lu promptement, assimilé facilement, dont les éléments essentiels sont identifiés et simplement retenus* »<sup>208</sup>. On pourrait toutefois émettre quelques réserves sur le fait que la lisibilité fasse nécessairement appel à l'assimilation. Elle suppose en revanche une rédaction qui facilite la perception du contenu d'un texte, à travers le sens des termes utilisés. La lisibilité d'un texte exige donc qu'il soit à la fois déchiffrable et propre à la compréhension, notamment en raison de sa

---

du contribuable, les privilèges fiscaux 5 000 Fcfa, soit 15 000 Fcfa dans l'ensemble (22,86 €), le support comportant l'Annexe fiscale 3000 Fcfa (4,57 €), le calendrier des obligations fiscales, la charte du contribuable vérifié, la brochure d'information sur les « impôts et taxes », 1000 Fcfa chacun, soit 3000 Fcfa (4,57 €). La totalité de ces supports juridiques peut être évaluée à environ 71 000 Fcfa soit plus de 100 €. Si les entreprises peuvent aisément s'offrir ces textes juridiques, il n'en va pas de même pour les particuliers. Pour avoir une idée de cette cherté, il suffit de comparer le prix du Code général des impôts et celui du loyer de certains foyers modestes qui peut être de 20 000 Fcfa, c'est-à-dire le même prix que le recueil de « Doctrine fiscale ». Un étudiant ivoirien en droit par exemple, ne pourrait que rarement ou difficilement s'offrir un Code général des impôts.

<sup>203</sup> Geneviève KOUBI, « Lire et comprendre : quelle intelligibilité de la loi ? » in Georges Fauré et Geneviève Koubi (dir.), *Le titre préliminaire du Code civil*, Economica, coll. Études juridiques, t. 16, 2003, p. 222 (pp. 215-231).

<sup>204</sup> Cons. const., 16 décembre 1999, décis. n° 99-421 DC, préc.

<sup>205</sup> Voir dans ce sens Thomas PIAZZON, op. cit., p. 19.

<sup>206</sup> Voir Alexandre CRUQUENAIRE, « L'incidence de la lisibilité de la loi sur la validité des conventions : l'erreur de droit, nouvelles *savonnette à vilains* », in *Liber Amicorum Michel Coipel*, 2004, Wolters Kluwer Belgique, p. 234.

<sup>207</sup> Voir Valérie LASSERRRE-KIESOW, « La compréhensibilité des lois à l'aube du XXIème siècle », *Daloz*, 2002, chron. pp. 1157 et s. ; Thomas PIAZZON, op. cit., p. 19.

<sup>208</sup> Geneviève KOUBI, « Lire et comprendre : quelle intelligibilité de la loi ? » préc., pp. 215 et s.

cohérence. La technicité accrue de la norme fiscale pourrait également être un obstacle à sa lisibilité<sup>209</sup>.

Quant à la clarté, c'est avec la consécration qui en a été faite par le Conseil constitutionnel français, à travers la décision relative à la réduction du temps de travail<sup>210</sup>, qu'elle est apparue explicitement en France comme une exigence. À travers cette décision, le Conseil constitutionnel reconnaît au législateur le pouvoir de donner un effet différé à une mesure, pourvue qu'elle soit « *définie de façon suffisamment claire et précise pour satisfaire aux exigences découlant de l'article 34 de la Constitution* »<sup>211</sup>.

La clarté se distingue de la lisibilité dans la mesure où elle suppose en principe qu'au-delà de la cohérence, le texte soit perceptible sans difficulté et ne prête ni à confusion, ni à ambiguïté dans son interprétation et dans sa compréhension<sup>212</sup>. Une disposition fiscale a ainsi été jugée non conforme à l'article 34 de la Constitution française par le Conseil constitutionnel, parce qu'elle était susceptible d'au moins deux interprétations<sup>213</sup>. Le principe de clarté et l'objectif d'intelligibilité de la loi représentent selon le professeur Mathieu, « *deux aspects d'une même exigence, mais répondant à des considérations différentes et affectées d'un rôle distinct en ce qui concerne les modalités d'exercice du contrôle de constitutionnalité* ». En réalité ces deux exigences sont susceptibles de se fondre l'une dans l'autre comme le relève notamment le professeur Milano<sup>214</sup> ; le professeur Wachsmann considérant, pour sa part, la clarté comme une exigence générale incluant les notions d'accessibilité et d'intelligibilité<sup>215</sup>. L'exigence de

---

<sup>209</sup> Voir par exemple Alexandre CRUQUENAIRE, art. préc., p. 234 ; Christian LOPEZ, « La loi fiscale : qualité et sécurité », in Marc Leroy, *L'administration de l'impôt en France et dans le monde*, L'Harmattan, 2008, pp. 64 et s. (63-72).

<sup>210</sup> Cons. const., 10 juin 1998, décis. n° 98-401 DC, Loi d'orientation et d'incitation relative à la réduction du temps du travail, *J.O.R.F.*, 14 juin 1998, p. 9033. Voir Sénat, *La qualité de la loi*, Les documents de travail du Sénat, Série Études juridiques, septembre 2007, p. 15.

<sup>211</sup> Il aura également recours à cette exigence dans une décision n° 2000-435 DC du 7 décembre 2000 Loi d'orientation pour l'Outre-mer, *J.O.R.F.*, 14 décembre 2000, p. 19830.

<sup>212</sup> Voir Laurence GAY, « Décision 2002-458 DC du 7 février 2002, Loi organique portant validation de l'impôt foncier sur les propriétés bâties en Polynésie française », *RFDC*, n° 50, 2002, pp. 385-389.

<sup>213</sup> Cons. cons., 10 juillet 1985, décis. n° 85-191 DC, Loi portant diverses dispositions d'ordre économique et financier, *J.O.R.F.*, 12 juillet 1985, p. 7888. Voir aussi, Olivier DUTHEILLET de LAMOTHE, « La sécurité juridique : le point de vue du juge constitutionnel », préc., p. 373.

<sup>214</sup> Laure MILANO, « Contrôle de constitutionnalité et qualité de la loi », *R.D.P.*, 2006, pp. 637-671.

<sup>215</sup> Patrick WACHSMANN, « Sur la clarté de la loi », in *Mélanges Paul Amselek*, Bruylant, 2005, p. 809 (809-830).

clarté aurait même été abandonnée de ce fait au profit de l'exigence d'accessibilité et d'intelligibilité<sup>216</sup>.

En outre, elle se confond également avec la compréhensibilité puisqu'une disposition claire doit pouvoir être compréhensible. On aurait pu également affirmer que pour être compréhensible, la disposition doit être claire. La clarté de la disposition peut être obstruée par la complexité de sa structure et constituer dès lors un obstacle à sa compréhensibilité<sup>217</sup>. La compréhensibilité ne fera pas l'objet d'un développement spécifique en raison de cette interdépendance.

Au fond, ces différentes exigences d'accessibilité qui commandent qu'une norme soit lisible, claire et suffisamment compréhensible constituent dans leur ensemble une expression de l'exigence de qualité du droit, sous l'angle de l'intelligibilité de la norme. C'est ainsi qu'est, en effet, perçue l'exigence d'intelligibilité de la loi, à travers le rapport du Conseil d'État sur la sécurité juridique et la complexité du droit<sup>218</sup>.

C'est à cette exigence que se réfèrent les rédacteurs du Traité de l'OHADA en s'assignant pour objet, à l'article 1<sup>er</sup> du Traité, l'élaboration et l'adoption « *de règles communes simples, modernes et adaptées* ». Elle se traduit en droit fiscal ivoirien par l'engagement d'insérer de nouvelles dispositions au sein du Code général d'impôts. Cet engagement est exprimé à travers l'annexe fiscale de la loi de finances pour 2003<sup>219</sup>. Cette annexe fut, en effet, l'occasion de décider d'une refonte, afin « *d'améliorer la structure du Code pour lui donner une présentation plus adéquate, de l'expurger de tous les archaïsmes et de le rendre plus accessible aux contribuables* »<sup>220</sup>. Mais une telle forme d'accessibilité paraît mieux

---

<sup>216</sup> Sénat, *La qualité de la loi*, préc., p. 15.

<sup>217</sup> Voir Alexandre MAITROT de La MOTTE, « Faut-il réécrire le Code général des impôts ? », in Jacques Buisson (dir.), *La sécurité fiscale*, L'Harmattan, 2011, p. 84.

<sup>218</sup> Conseil d'État, *Sécurité juridique et complexité du droit*, préc., p. 282. Voir aussi Thomas PIAZZON, *La sécurité juridique*, préc., p. 20.

<sup>219</sup> En Côte d'Ivoire, est appelée "annexe fiscale", la partie de la loi de finances réservées aux mesures fiscales. Cela correspond, en France, aux mesures fiscales contenues dans les dispositions dites permanentes au sein des lois de finances. En Côte d'Ivoire, elles prennent le nom d' "annexe fiscale" probablement parce qu'elles apparaissent en appendice du texte de la loi de finances (appendice, entendu comme prolongement et complément et non comme accessoire).

<sup>220</sup> Voir exposé des motifs se rapportant aux mesures de codification des lois et règlements fiscaux : article 45 de la loi n° 2003-206 du 7 juillet 2003 de finances de l'année 2003, *J.O.R.C.I.*, 4 juillet 2003, n° 1, n° spéc., p. 20.

correspondre à l'idée d'accessibilité formelle à proprement dite, différente de ce fait de l'accessibilité matérielle.

Ces deux formes d'accessibilité peuvent néanmoins être considérées comme un préalable aux exigences de stabilité et de prévisibilité.

## 2. Des exigences de stabilité et de prévisibilité

Ces deux exigences font appel à la sécurité juridique dans une acception temporelle<sup>221</sup>. Elles ne coïncident pas nécessairement pour autant. Si la prévisibilité est portée sur l'avenir, la stabilité implique à la fois le présent et le passé<sup>222</sup>. Certains auteurs y voient en réalité les deux exigences essentielles de la notion de sécurité juridique, susceptibles de se décliner sous plusieurs angles<sup>223</sup>.

### a. De l'exigence de stabilité

Le droit fiscal est jugé, particulièrement en France, comme étant « *punctuellement instable* »<sup>224</sup> et source d'insécurité juridique<sup>225</sup>. En dépit des mesures tendant à remédier à

---

<sup>221</sup> Conseil d'État, *Sécurité juridique et complexité du droit*, préc., p. 282.

<sup>222</sup> Voir Philippe RAIMBAULT, *Recherche sur la sécurité juridique en droit administratif français*, coll. Bibli. constitutionnelle et de sciences politiques, t. 256, 2009, Paris, LGDJ, pp. 39 et s. ; voir aussi Thomas PIAZZON, *La sécurité juridique*, préc., p. 44 ; *contra* : Bernard TESSIÉ, « L'impératif de sécurité juridique » in *Écrits rédigés en l'honneur de Jacques Foyer*, Economica, 2008, pp. 996 et s., pour cet auteur, la prévisibilité implique la stabilité de la norme.

<sup>223</sup> Michel FROMONT, « Le principe de sécurité juridique », préc., pp. 178-184 ; Fabrice MELLERAY, « La revanche d'Emmanuel Lévy ? L'introduction du principe de protection de la confiance légitime en droit public français », *Droit et société*, 2004/1 n° 56-57, pp. 143-149.

<sup>224</sup> Conseil des impôts, *Les relations entre les contribuables et l'administration fiscale*, XX<sup>e</sup> Rapport au Président de la République, Paris, éd. des journaux officiels, 2002, p. 68.

<sup>225</sup> Le groupe de travail chargé d'une réflexion sur les suites du rapport public 2006 du Conseil d'État (sur la sécurité juridique et la complexité du droit) estime que « *en moyenne, plus de 10 % des articles d'un code changent chaque année* ». Voir Secrétariat Général du Gouvernement, Rapport au Premier Ministre, Avant propos (p. 3) et Annexe III. « La mesure de l'inflation normative et ses causes ». Voir aussi, Conseil d'État, *Sécurité juridique et complexité du droit*, préc., p. 273.

cette situation<sup>226</sup>, le phénomène perdure. C'est donc sur l'exigence de stabilité que porte en matière fiscale la revendication la plus courante<sup>227</sup>.

En Côte d'Ivoire au contraire, l'annexe fiscale de 2003 sera l'occasion de constater que « *le Code Général des Impôts n'a plus été mis à jour ni publié par l'administration fiscale ivoirienne depuis 1980 alors que pour la transparence et la bonne information des contribuables, cette codification est une nécessité absolue* »<sup>228</sup>. Il sera alors institué par l'article 45 de ladite annexe fiscale que : « *chaque année, après l'adoption de la loi de finances, l'administration fiscale publiera le Code Général des Impôts et le Livre de procédures fiscales* »<sup>229</sup>.

Si donc l'instabilité de la norme peut être source d'insécurité juridique, le caractère statique de la loi ne semble pas non plus assurer la stabilité dans le sens souhaité. La stabilité doit dès lors tenir compte d'un besoin d'adaptabilité et de mutabilité.

On aurait pu conclure que les nouvelles dispositions susmentionnées de l'article 45 de la loi de finances ivoirienne pour 2003 pourraient être source d'instabilité, en raison de la mutabilité qu'elle introduit désormais dans le dispositif fiscal ivoirien, à l'exemple de la France. Mais la périodicité ne saurait à elle seule suggérer un facteur d'instabilité. Pour qu'il en aille ainsi, elle devrait comporter en réalité une idée de remise en cause ou de bouleversement inattendu d'une situation préexistante.

La question de l'instabilité des normes en tant que source d'insécurité juridique ne semble donc pas aller de soi.

Il serait par ailleurs légitime de se demander si une loi de finances doit toujours contenir de nouvelles règles fiscales ? Si oui, ces règles doivent-elles nécessairement remettre en cause ou

---

<sup>226</sup> Dans le cadre d'une question parlementaire (n° 66040) publiée au Journal officiel de l'Assemblée nationale de France (JOAN le 08 décembre 2009), le Ministre du Budget indique que « *depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2007, 52 lois, 10 ordonnances et 144 décrets ont été adoptés en matière de droit fiscal [et que] Le taux d'instabilité affectant le code des impôts qui s'élevait à 21 % en 2008, est tombé à 14 % en 2009* ». Voir Réponse publiée au JOAN du 23 mars 2010 p. 3318 ; *Revue de Droit fiscal* n° 13, 1<sup>er</sup> avril 2010, act. 114.

<sup>227</sup> Conseil des impôts, *Les relations entre les contribuables et l'administration fiscale*, préc., p. 66 ; Bruno GIBERT, *Améliorer la sécurité juridique du droit fiscal pour renforcer l'attractivité du territoire*, Rapport préc., pp. 15 et s. ; Conseil d'État, *Sécurité juridique et complexité du droit*, préc., p. 273.

<sup>228</sup> Loi n° 2003-206 du 7 juillet 2003 portant loi de finances de l'année 2003, préc., p. 20.

<sup>229</sup> *Ibidem*.

modifier les situations préexistantes, en remettant ainsi en cause des prévisions formulées par les contribuables ?

#### b. De l'exigence de prévisibilité

Dans son rapport de 2006, le Conseil d'État français indique que « *le principe de sécurité juridique suppose que le droit soit prévisible et que les situations juridiques restent relativement stables* »<sup>230</sup>.

La prévisibilité, c'est littéralement le caractère de ce qui peut être "pré-vu", c'est-à-dire vu d'avance ou envisagé. Elle suppose donc en ce qui concerne le droit fiscal, que le contribuable ait la possibilité d'envisager les effets, la portée ou l'évolution d'une disposition, afin d'avoir une possibilité d'anticipation quant au comportement à adopter. Le contribuable doit donc pouvoir, sur la base des règles en vigueur dont il entend s'inspirer, se projeter dans l'avenir et bâtir des prévisions. Il en découle que le contenu de ces règles doit être sans équivoque, afin qu'il se prête à une interprétation susceptible d'être espérée de la part du contribuable. Ce qui supposerait en revanche une interprétation objective. Elle implique par conséquent, non seulement une prévisibilité en raison de la lecture offerte par la disposition mais également au regard de sa qualification et de son interprétation<sup>231</sup> jurisprudentielle et administrative<sup>232</sup>. Or le propre de l'interprétation, c'est la subjectivité. Il en découle que la prévisibilité ne saurait avoir un caractère absolu. Elle suggère cependant que le contribuable soit préservé des effets de surprises susceptibles de remettre en cause ses attentes légitimes, fondées sur le droit en vigueur au moment de sa prise de décision et de son engagement.

Or les revirements jurisprudentiels ainsi que les modifications de règles juridiques par le législateur peuvent avoir l'effet d'une remise en cause des prévisions du contribuable. Le

---

<sup>230</sup> Conseil d'État, *Sécurité juridique et complexité du droit*, préc., p. 282. Voir également dans ce sens, Bernard TEYSSIÉ, « L'impératif de sécurité juridique », in *Écrits rédigés en l'honneur de Jacques Foyer*, Economica, 2008, pp. 985 et s.,

<sup>231</sup> Olivier FOUQUET, *Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche*, Rapport au Ministre du Budget, des comptes publics et de la fonction publique, juin 2008, pp. 17 et s.

<sup>232</sup> Frédéric DOUET, *Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français*, préc., 1997, pp. 235 et s.

rapport Molfessis préconisera que la Cour de cassation française consacre la possibilité de moduler les effets dans le temps des revirements de jurisprudence<sup>233</sup>.

Selon le rapport Gibert, « lorsque le législateur modifie rétroactivement le traitement fiscal de situations passées, ou lorsqu'il rapporte un avantage fiscal avant l'échéance initialement prévue, il bouleverse en effet les bases des calculs microéconomiques sur lesquels sont fondées les décisions d'investissement (...)»<sup>234</sup>. En d'autres termes, il bouleverse les prévisions qui ont pu déterminer le contribuable dans sa prise de décision à l'égard notamment d'une option fiscale qui lui était offerte. La rétroactivité pourrait ainsi constituer un frein à l'exigence de prévisibilité. Or « le principe de non rétroactivité des lois n'a valeur constitutionnelle, en vertu de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'Homme et du Citoyen, qu'en matière répressive »<sup>235</sup>.

Ce principe posé par le Conseil constitutionnel français connaît également une application en Côte d'Ivoire où des dispositions de nature rétroactive peuvent être insérées dans le dispositif fiscal. Ainsi, pour compenser les pertes de recettes résultant pour l'État de la diminution du taux de la taxe sur les produits et services appliqué aux agios bancaires, l'ordonnance du 25 février 1987, prend trois mesures ; l'une de création de taxe et les deux autres d'augmentation du taux des impôts existants, en précisant toutefois que « les nouvelles dispositions sont applicables rétroactivement au 1<sup>er</sup> janvier 1987 »<sup>236</sup>.

Comment concilier alors la rétroactivité des dispositions fiscales et les prévisions des contribuables ? Cette interrogation invite à tenir compte des particularités propres aux contribuables en s'intéressant à l'exigence de sécurité juridique sous un angle subjectif.

---

<sup>233</sup> Nicolas MOLFESSIS (dir.), *Les revirements de jurisprudence*, préc., p. 33.

<sup>234</sup> Bruno GIBERT, *Améliorer la sécurité juridique du droit fiscal pour renforcer l'attractivité du territoire*, préc., p. 65.

<sup>235</sup> Cons. const., 31 décembre 1995, décis. n° 95-369 DC du 28 décembre 1995, Loi de finances pour 1996, *J.O.R.F.*, p. 19099.

<sup>236</sup> Voir Note n° 0465/DGI/CT du 2 mars 1987 portant analyse des ordonnances relatives à la TPS, à la taxe sur les encours bancaires, à l'I.R.C. et à la contribution des patentes signées par le Président de la République le 25 février 1987, in *Doctrines fiscale*, 1960-1995, République de Côte d'Ivoire, Ministère de l'Économie et des finances, p. 214.

## B. L'impératif de sécurité juridique sous un angle subjectif

Le Conseil d'État français, tout en exigeant dans le cadre de l'arrêt *KPMG* une édicition de mesures transitoires « *pour des motifs de sécurité juridique* », précisera que « *le principe de confiance légitime, qui fait partie des principes généraux du droit communautaire, ne trouve à s'appliquer dans l'ordre juridique national que dans le cas où la situation juridique dont a à connaître le juge administratif français est régie par le droit communautaire* »<sup>237</sup>. Or dans le cadre de ce droit, la confiance légitime apparaît comme le pendant subjectif<sup>238</sup> ou un corollaire<sup>239</sup> de la sécurité juridique, au point où ces deux notions sont parfois confondues<sup>240</sup>. Madame Sylvia Calmes dira que la sécurité juridique est la « *source directe du principe de protection de la confiance légitime* »<sup>241</sup>. Il est de jurisprudence constante que ces deux principes font partie de l'ordre juridique communautaire européen<sup>242</sup>.

Ce principe « *impose que la loi ne puisse pas remettre en cause du jour au lendemain une situation juridique ou un avantage prévu par un texte que le contribuable de bonne foi pouvait penser stable sinon durable* »<sup>243</sup>. En cela, la protection de la confiance légitime pourrait être considérée comme une traduction des exigences de prévisibilité et de stabilité de la loi.

La reconnaissance du principe de protection de la confiance légitime en droit communautaire européen ne s'est toutefois pas faite simultanément avec celle de la sécurité juridique. Cette dernière a tout d'abord été reconnue en 1962 comme précédemment indiqué, à l'occasion de l'affaire *Bosch*<sup>244</sup>. Quant à la confiance légitime, elle n'intégrera les principes généraux du

---

<sup>237</sup> CE Ass., 24 mars 2006, n° 288460, 288465, 288474, *KPMG et autres*, préc.

<sup>238</sup> « *La face subjective et concrète du principe de sécurité juridique entendu stricto sensu* », selon le professeur Benoît DELAUNAY, « Faut-il reconnaître un principe de confiance légitime en droit fiscal ? » in Jacques Buisson (dir.), *La sécurité fiscale*, L'Harmattan, 2011, p. 44 ; « *La sécurité juridique subjective* », dira M. Piazzon. Thomas PIAZZON, *La sécurité juridique*, préc., p. 84.

<sup>239</sup> Sylvia CALMES, *Du principe de protection de la confiance légitime en droits allemand, communautaire et français*, préc., pp. 172 et s.

<sup>240</sup> Comme le relève Madame Sylvia CALMES, op. cit., p. 164.

<sup>241</sup> Sylvia CALMES, op. cit., pp. 163 et s.

<sup>242</sup> Voir CJCE, 4 septembre 2006, C-181/04, *Elmeka*, Rec. I, p. 8167 ; *Droit fiscal*, 2007, n° 38, pp. 11 et s.

<sup>243</sup> Benoît DELAUNAY, « Faut-il reconnaître un principe de confiance légitime en droit fiscal ? », préc., p. 42.

<sup>244</sup> CJCE, 6 avril 1962, affaire 13/61, *De Geus en Uittenboger/Bosch*, Rec., 1962, p. 89.

droit communautaire européen que onze ans plus tard<sup>245</sup>. Il n'est donc pas exclu que le droit français suive le même cheminement même s'il reste opposé à l'adoption du principe de confiance légitime. Les raisons en étant principalement l'extranéité du principe par rapport au droit français<sup>246</sup>, son caractère excessivement subjectif qui serait susceptible de constituer un frein à l'élaboration de politiques et la mise en œuvre de règles d'intérêt général. Enfin, cette notion serait source d'incertitudes et de complexité, susceptible de donner lieu à une pérennisation de situations illégales<sup>247</sup>.

Au contraire, la notion de confiance légitime est ignorée en tant que telle du droit ivoirien<sup>248</sup>. La réalité qu'elle désigne ne semble pas en revanche totalement étrangère du droit fiscal ivoirien. En effet, l'article 21 du L.P.F. ivoirien pourrait être considéré comme en étant une expression. Cet article dispose en son alinéa 1<sup>er</sup> que « *lorsque le contribuable a appliqué des textes dont l'interprétation par l'administration a été publiée au moyen d'instructions, circulaires, ou documents ayant une portée générale, l'administration ne peut effectuer aucun autre redressement concernant la même opération en soutenant une interprétation*

---

<sup>245</sup> CJCE, 5 juin 1973, *Commission c. Conseil*, Rec. 575, 4 juillet *Westzicher*, aff. 1/73, Rec. 723 1973. L'idée de protection de la confiance légitime aurait cependant été reçue en droit communautaire dès 1957, c'est-à-dire bien avant la consécration du principe de sécurité juridique, Sylvia CALMES, op. cit., pp. 18 et s.

<sup>246</sup> Des auteurs expliquent que « *La confiance légitime est un principe général du droit communautaire. Le juge communautaire s'est inspiré d'un principe constitutionnel du droit allemand, le « Vertrauensschutz », qui a pour but de mettre en balance les intérêts en jeu et qui peut être traduit comme « protection de la confiance légitime »* : Jean-Claude BOUCHARD, Justin Hayden MILLER, « Vers la fin de la confiance illégitime », in Martial Chadefaux, Florence Deboissy, Christophe de La Martinière (dir.), *Écrits de fiscalité des entreprises : Études à la mémoire du professeur Maurice Cozian*, LexisNexis, Litec, 2009, p. 46.

<sup>247</sup> Voir sur ces points, Jean-Marie WOEHLING, « La France peut-elle se passer du principe de confiance légitime ? », in *Liber amicorum Jean Waline, Gouverner, administrer, juger*, Dalloz, 2002, pp. 765 et s. (pp. 749-784).

<sup>248</sup> De même que des systèmes communautaires africains. Dans le cadre du droit OHADA en revanche est prévu un projet d'Acte uniforme sur le droit des contrats dont la rédaction a été confiée au soin du professeur Marcel Fontaine. L'article 1/7 de ce projet prévoit la règle de « *l'interdiction de se contredire* », qui s'énonce comme suit : « *une partie ne peut agir en contradiction avec une attente qu'elle a suscitée chez l'autre partie lorsque cette dernière a cru raisonnablement à cette attente et a agi en conséquence à son désavantage* ». Cette règle qui serait la prise en compte du principe de l'estoppel dans le cadre contractuel de l'OHADA traduit l'obligation pour les parties à un contrat de faire montre de bonne foi et pourrait dans une certaine mesure être perçue comme une application du principe de confiance légitime. Voir Marcel FONTAINE, « Acte uniforme OHADA sur le droit des contrats : avant-projet, septembre 2004 », (disponible sur le site de l'UNIDROIT, c'est-à-dire, l'Institut international d'unification du droit privé, et sur [www.ohada.com](http://www.ohada.com)); sur l'estoppel, voir Dorothé C. SOSSA, « La question de l'introduction du principe de l'estoppel en droit communautaire OHADA », *Penant*, n° 883, avril-juin 2013, p. 145 (pp. 137-188) ; sur le rapprochement entre confiance légitime et estoppel, voir aussi, Jean-Claude BOUCHARD, Justin Hayden MILLER, « Vers la fin de la confiance illégitime », préc., pp. 57 et s.

*différente* ». Il s'agit de la traduction en droit fiscal ivoirien de l'exigence de garantie contre les changements de doctrine prévue aux articles L. 80 A et L. 80 B du L.P.F. français<sup>249</sup>.

Au plan jurisprudentiel, certes la chambre administrative de la Cour suprême ne se réfère pas expressément à la protection de la confiance légitime, mais la prise en compte des droits acquis n'y est pas étrangère, même si c'est avec la sécurité juridique qu'elle est mise en rapport.

Si la prise en compte de la confiance légitime exige du contribuable qu'il soit animé de bonne foi, l'administration doit en revanche faire preuve de loyauté vis-à-vis de la personne dans le chef de laquelle elle aura fait naître des prévisions justifiées<sup>250</sup> ou espérances légitimes<sup>251</sup> ; cette dernière terminologie étant celle usitée en droit européen de la Cour européenne des droits de l'homme<sup>252</sup>.

L'exigence de loyauté a fait l'objet d'une consécration jurisprudentielle en France<sup>253</sup> aussi bien par la Cour de cassation<sup>254</sup> que par le Conseil d'État<sup>255</sup>. Tel n'est pas le cas en ce qui concerne la Côte d'Ivoire. Elle suppose globalement que les règles de droit soient utilisées par l'administration fiscale conformément à leur destination et non contrairement aux droits et garanties des contribuables. Elle implique surtout que l'autorité administrative ne « tende pas

---

<sup>249</sup> Le premier étant plus spécifiquement considéré par certains auteurs comme exprimant en droit français le principe communautaire de protection de la confiance légitime : voir Jean-Raphaël PELLAS, « Le principe de sécurité juridique en droit fiscal », in *Études en l'honneur de Georges DUPUIS, Droit public*, préf. Georges Vedel, Paris, LGDJ, 1997, p. 266 (pp. 261-270) ; Benoît DELAUNAY, « Faut-il reconnaître un principe de confiance légitime en droit fiscal ? », préc., 49.

<sup>250</sup> Olivier FOUQUET, *Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche*, préc., p. 17.

<sup>251</sup> Mais le terme d'espérance légitime ne coïncide pas tout à fait avec la notion de confiance légitime. Voir Jean-Baptiste WALTER, *L'espérance légitime*, Coll. de thèse, n° 47, Clermont Ferrand, Fondation Varenne, Paris, LGDJ, 2011.

<sup>252</sup> Benoît DELAUNAY, « Faut-il reconnaître un principe de confiance légitime en droit fiscal ? », préc., p. 42.

<sup>253</sup> Voir Jean MAIA, « Les outils du contrôle fiscal et leur combinaison : Précisions sur les domaines respectifs du droit de communication et de la vérification de comptabilité », *RJF* 2000, Chr. pp. 895 et s. (précisément les pp. 899 et s.) ; Ludovic AYRAULT, *Le contrôle juridictionnel de la régularité de la procédure d'imposition*, Th. Paris II, 2002, L'Harmattan, 2004, pp. 196 et s.

<sup>254</sup> Cass. Com. 18 juin 1996, n° 94-17312 (n° 1166 P), *Peysselet*, *RJF*, 11/96 n° 1363 ; *Bull. civ.* IV, n° 182 (l'administration est tenue, dans ses investigations, au devoir de loyauté). Voir aussi Cass. Com. 8 mars 2005, n° 17758 et 02-13301 (395 FS-PBI), *Geneste*, *RJF* 7/05, n° 793, pp. 561-562 ; *Bull. civ.*, n° 51.

<sup>255</sup> CE 6 octobre 2000, n° 208765, Section, *SARL Trace*.

de piège » au contribuable, selon les termes du professeur Ayrault<sup>256</sup>. L'obligation de loyauté reste cependant une réalité très limitée en droit fiscal français<sup>257</sup>.

Il y a lieu de craindre qu'en droit fiscal ivoirien, le défaut de soumission de l'administration à cette exigence ne soit source d'insécurité juridique. En effet, le 4° de l'article 21 du L.P.F. dispose que « *les garanties visées aux alinéas 2 et 3 [en d'autres termes, les garanties contre les changements de doctrine] ne jouent pas lorsque la législation a été modifiée ou lorsque l'administration a publié son interprétation des textes au moyen d'instructions, circulaires ou documents ayant une portée générale* ». Il s'ensuit qu'en principe, l'administration ivoirienne n'est pas liée par une instruction, une circulaire ou des documents même de portée générale. L'exigence de loyauté connaît également d'autres applications. Par exemple, un défaut de qualité dans la rédaction d'un texte pourrait être considéré comme un facteur de déloyauté en raison de son manque de clarté qui peut être source d'incertitude pour le contribuable<sup>258</sup>, encore plus, lorsque le texte est volontairement rédigé avec des failles pour les corriger ultérieurement.

En définitive, pour les besoins de la présente thèse, on peut établir une distinction dans les éléments constitutifs de l'exigence de sécurité juridique. En réalité, ils sont tous liés et s'entremêlent. Si certains sont expressément rejetés, ils sont tacitement pris en compte. Si d'autres sont méconnus en tant qu'exigences autonomes, il n'en est pas moins tenu compte, parfois indirectement.

Pour ce qui est de la protection de la confiance légitime, la difficulté à l'admettre comme principe tient paradoxalement de ce qui la caractérise : elle est emprunte de subjectivité et contraste avec le caractère objectif et impersonnel du droit ; ce qui ne facilite pas la définition du principe de sécurité juridique.

---

<sup>256</sup> Ludovic AYRAULT, *Le contrôle juridictionnel de la régularité de la procédure d'imposition*, Th. Paris II, 2002 (L'Harmattan, 2004, pp. 196 et s.).

<sup>257</sup> Gilles NOËL, « La loyauté dans le couple "administration fiscale – contribuable" », in Martial Chadeaux, Florence Deboissy, Christophe de LA MARDIÈRE (dir.), *Écrits de fiscalité des entreprises : études à la mémoire du professeur Maurice Cozian*, LexisNexis, Litec, 2009, pp. 77-125 (particulièrement, pp. 99 et s.).

<sup>258</sup> Cons. const., 24 juillet 2003, décis. n° 2003-475 DC, Loi portant réforme de l'élection des sénateurs, *J.O.R.F.*, du 31 juillet 2003, p. 13038.

### SECTION 3 : CADRE DE L'ÉTUDE ET DÉMARCHE MÉTHODOLOGIQUE

En dehors des questions d'ordre historique, géographique ou sociopolitique qui seront ultérieurement prises en compte, le cadre d'étude (§ 1) intéressera plus spécifiquement l'intitulé de la thèse et la détermination de sa signification. Sera ensuite précisée la démarche méthodologique (§2) privilégiée pour aborder la question de la sécurité juridique dans le cadre de l'étude comparative envisagée.

#### § 1 : CADRE DE L'ÉTUDE

« La sécurité juridique en droit fiscal », « la sécurité fiscale »<sup>259</sup> ou « la sécurité du droit fiscal »<sup>260</sup> ; des doutes pourraient subsister sur la formulation appropriée. Il importe donc au préalable de justifier l'intitulé de la présente thèse (A), afin de lever toute équivoque sur sa structure syntaxique. Une fois ce point clarifié, il conviendra de proposer une définition de la notion de sécurité juridique (B).

##### A. De la justification de l'intitulé « *sécurité juridique en droit fiscal* »

Sécurité juridique ; l'expression même a été dénoncée « *comme une sorte de redondance* »<sup>261</sup>, ou de tautologie<sup>262</sup>, voire de truisme et donc de formule inutile. Car comment pourrait-on concevoir un droit « *qui organiserait l'insécurité ou même qui la rendrait possible ?* »<sup>263</sup>, s'interroge le Doyen Boulouis. Faut-il alors simplement dire *sécurité*, pour comprendre que ce

---

<sup>259</sup> Jacques BUISSON (dir.), *La sécurité fiscale*, L'Harmattan, 2011.

<sup>260</sup> Bruno GIBERT, *Améliorer la sécurité juridique du droit fiscal pour renforcer l'attractivité du territoire*, préc.

<sup>261</sup> Jean BOULOUIS, « Quelques observations à propos de la sécurité juridique », in *Du droit international au droit de l'intégration, Liber amicorum Pierre Pescatore*, Baden Baden, Nomos, 1987, p. 53 (pp. 53-58).

<sup>262</sup> Bernard PACTEAU, « La sécurité juridique, un principe qui nous manque ? », préc., pp. 151 et s. ; Pierre BRUNET, « La sécurité juridique, nouvel opium des juges ? », in Véronique CHAMPEIL-DESPLATS et Nathalie FERRÉ (dir.), *Frontières du droit, critique des droits : Billets d'humeur en l'honneur de Danièle Lochak*, Paris, LGDJ, 2007, pp. 247-250 ; Rachel VANNEUVILLE, « Sécuriser le droit pour mieux gouverner les conduites : les enjeux sociopolitiques de la promotion contemporaine de la sécurité juridique », in Yves PALAU (dir.), *Gouvernance et normativité : La gouvernance des sociétés contemporaines au regard des mutations de la normativité*, Acte de colloque, 13-15 décembre 2007, Université Paris XII- Val-de-Marne, Coll. Gouvernance et gestion publique, Québec, Presse Universitaire de Laval (PUL), 2011.

<sup>263</sup> Jean BOULOUIS, « Quelques observations à propos de la sécurité juridique », préc., p. 53.

seul vocable se réfère à la sécurité *juridique*? Certainement pas. Le terme de *sécurité* peut, en effet, s'appliquer à plusieurs domaines. La *sécurité juridique* ne saurait par exemple se confondre avec la sécurité civile<sup>264</sup>, intérieure<sup>265</sup>, sociale<sup>266</sup>, sanitaire<sup>267</sup>, ou alimentaire<sup>268</sup>, pour ne citer que ces cas parmi les nombreux qui viennent à l'esprit. Il importe donc d'ajouter l'adjectif « juridique » au vocable « sécurité » pour lui donner un sens plus précis, pour préciser le type et la nature de sécurité dont il s'agit.

La même observation pourrait *a fortiori* s'appliquer à l'expression de « sécurité juridique *en droit fiscal* ». Le terme « juridique » désigne ce qui se rapporte au droit, de sorte que certains auteurs verraient en cette expression l'équivalent de la formule suivante, peu intelligible : « sécurité en droit en droit fiscal ». On aurait pu alors se contenter de dire : « sécurité en droit fiscal », ou « sécurité fiscale », ou encore « sécurité en matière fiscale » ou même « sécurité en fiscalité ». Autant de formules, toutes aussi possibles qu'insatisfaisantes.

Tout d'abord, il importe certainement de préciser que ce qui se rapporte au droit n'est pas le droit lui-même, de sorte que l'adjectif « juridique » ne fait que désigner ce qui est relatif au droit sans être le droit, d'où la justification de l'expression « sécurité juridique ».

Ensuite, la fiscalité ne se conçoit pas que sous une approche juridique. En effet, elle implique notamment le politique (à travers la politique fiscale), elle peut s'appliquer à la gestion (dans le cadre de la gestion fiscale), ou à l'économie dans le domaine de la théorie économique de la fiscalité. C'est pourquoi il est nécessaire de préciser que la sécurité juridique dont il sera question durant cette thèse, s'applique à la fiscalité, dans son aspect juridique.

---

<sup>264</sup> C'est selon Gérard CORNU, la prévention des risques de toute nature et la protection des personnes, des biens et de l'environnement contre les accidents, les sinistres et les catastrophes. Elle désigne selon le même auteur, à la fois l'objectif de sauvegarde de la société et l'organisation de celle-ci par la préparation et la mise en œuvre des moyens d'intervention et de secours dans le cadre de plans d'organisation. Gérard CORNU, *Vocabulaire juridique*, Quadrige/ PUF, 8<sup>e</sup> éd., 2008, p. 853.

<sup>265</sup> C'est l'absence de trouble et d'inquiétude, la paix, le calme et la tranquillité qui règnent au sein d'un État, pour ses ressortissants et habitants, Gérard CORNU, op. cit.

<sup>266</sup> Elle désigne à la fois l'organisation chargée de garantir les travailleurs et leurs familles contre les risques de toute nature susceptibles de réduire leur capacité de gain, à couvrir certaines charges de leurs ménages ; et de manière globale un ensemble de régimes mettant à l'abri les personnes contre divers risques sociaux.

<sup>267</sup> C'est un ensemble de moyens et de méthodes visant à la prévention et au contrôle des facteurs de risque susceptibles de compromettre l'état de santé physique et psychique des personnes.

<sup>268</sup> Pouvant être considérée comme un élément de la sécurité sanitaire, la sécurité alimentaire veille à ce que la consommation d'un produit alimentaire ne génère pas de conséquence néfaste sur la santé, le bien-être et la vie des consommateurs.

## B. Recherche et proposition de définition

Dans son sens courant, et sur la base des définitions proposées par le dictionnaire de l'Académie française ainsi que par le nouveau Petit Robert, la sécurité se définit comme la « *confiance, la tranquillité d'esprit qui résulte de l'opinion, bien ou mal fondée, qu'on n'a pas à craindre de danger* », ou qu'on est à l'abri du danger. Elle signifie, par extension, « *la tranquillité, ou l'absence de danger* »<sup>269</sup>. Selon le dictionnaire Larousse, la sécurité désigne la « *situation dans laquelle, quelqu'un, quelque chose n'est exposé à aucun danger, à aucun risque d'agression (...)* »<sup>270</sup>. La mise en apposition de ces deux définitions permet de remarquer que l'idée de sécurité fait appel à la notion de danger et même de risque. Si dans la première définition, le danger est réel, dans la seconde, il est inexistant. Par ailleurs la première définition envisage la sécurité par rapport à la personne et ne prend donc pas en compte les biens, ce que fait en revanche le dictionnaire Larousse.

Toujours est-il qu'aucune des deux définitions n'est exclusivement satisfaisante. Tout d'abord, parce que la sécurité n'exclut nullement le danger, ni le risque d'agression comme l'insinue le dictionnaire Larousse ; elle implique simplement que la chose, objet d'insécurité ou le sujet qui en fait l'objet, soit prémuni contre le risque ou le danger auquel il est susceptible d'être exposé. En revanche, la référence aux choses au même titre que les personnes comme pouvant faire l'objet d'insécurité, est exacte. La sécurité ne s'applique pas qu'aux personnes, elle concerne également les biens et même les droits pour ce qui est du domaine juridique. En tout état de cause, ces deux définitions qui s'appuient sur une idée de danger, s'inscrivent dans une acception extensive de la notion de sécurité susceptible d'être prise dans le sens de la sécurité civile. Ce faisant, elles ne sauraient être retenues en l'occurrence, s'agissant d'une conception juridique de la notion de sécurité.

De ce point de vue, Gérard Cornu identifie la sécurité aux risques à l'abri desquels serait une personne ou un bien. Il ne définit pas en revanche la sécurité juridique en tant que telle. Ce à quoi s'attèlent Rémy Cabrillac<sup>271</sup> d'une part, Raymond Guillien et Jean Vincent d'autre part, à

---

<sup>269</sup> Cette définition résulte de la combinaison des définitions proposées par le *Dictionnaire de l'Académie française*, 8<sup>e</sup> éd. 1932, t. 5 et Paul ROBERT (dir.), *le nouveau Petit Robert de la langue française de 2008*.

<sup>270</sup> Isabelle JEUGE-MAYNART, *Le petit Larousse illustré 2008*.

<sup>271</sup> En réalité, il s'agit du *Dictionnaire du vocabulaire juridique*, publié sous sa direction.

travers le lexique des termes juridiques publié sous la direction de Serge Guinchard et Gabriel Montagnier. Leur définition respective porte donc sur *le principe de sécurité juridique*.

Selon le *Dictionnaire du vocabulaire juridique* de Rémy Cabrillac, il s'agit d'un « *principe général du droit communautaire visant à protéger les ressortissants des États membres de tout préjudice lié à une absence de lisibilité des actes communautaires dont ils sont les destinataires* »<sup>272</sup>.

Quant au *Lexique des termes juridiques* de Raymond Guillien et Jean Vincent, il le définit comme un « *principe de droit communautaire selon lequel les particuliers et les entreprises doivent pouvoir compter sur une stabilité minimale des règles de droit, et des situations juridiques* »<sup>273</sup>.

Une première remarque s'impose. Ces deux définitions ne prennent en compte ni les biens ou les choses, ni les droits ; elles ne s'intéressent qu'aux personnes. Par ailleurs, le principe est présenté comme l'apanage du seul droit communautaire. En outre, il apparaît que dans la première approche, l'accent porte sur la lisibilité des actes, quand la seconde insiste en revanche sur la stabilité des règles.

En définitive les deux approches semblent s'accorder sur le cadre communautaire comme espace de définition du principe de sécurité juridique quand leur désaccord naît sur l'essence même de la notion.

Toutefois, ne concevoir ce principe que dans le seul cadre communautaire équivaldrait à en dispenser les États membres qui n'y seraient tenus que dans les seuls litiges comportant un élément de droit supranational. Ce qui est incompatible avec la nature même du concept, du fait de son caractère universel d'une part, de sa consécration dans l'ordre juridique administratif français et de sa prise en compte dans l'ordre juridique ivoirien, d'autre part.

---

<sup>272</sup> Rémy CABRILLAC (dir.), *Dictionnaire du vocabulaire juridique*, LexisNexis Litec, 3<sup>e</sup> éd., 2008, p. 370.

<sup>273</sup> Raymond GUILLIEN et Jean VINCENT, sous la dir. de Serge GUINCHARD et Gabriel MONTAGNIER, *lexique des termes juridiques*, 17<sup>e</sup> éd., 2009, Dalloz, 2009, pp. 657-658.

Du reste, au-delà des différents qualificatifs susceptibles d'être employés au sujet de la sécurité juridique (notion, exigence, impératif, principe, idéal), elle met en œuvre plusieurs exigences susceptibles de se résumer en deux impératifs majeurs : la nécessité d'un régime juridique fiable et l'applicabilité de normes de qualité.

Cependant, on a eu coutume d'étudier le problème de la sécurité juridique par rapport à la prévisibilité, la lisibilité, l'accessibilité et la stabilité des lois et règlements qui sont réduits à trois impératifs classiques : accessibilité, stabilité et prévisibilité du droit. Mais sur la base de ces critères, le problème de la sécurité juridique n'a jusqu'à présent été abordé qu'au regard de la qualité formelle des actes juridiques et de leur évolution<sup>274</sup>. Il n'a donc été traité que partiellement, il conviendrait d'en aborder l'étude dans une approche plus globale.

Une telle approche nécessiterait d'étudier la question en s'intéressant certes aux textes et régimes juridiques applicables, au regard de leur qualité et de leur évolution, mais également, en prenant en compte les cadres et systèmes juridiques étudiés, au regard de leur fiabilité.

La qualité des normes requiert des règles qui, en raison de leur accessibilité et intelligibilité, présentent une garantie de prévisibilité pour les sujets de droit, en l'occurrence en matière fiscale. Quant à la fiabilité du cadre juridique, elle s'entend d'une part, de la capacité d'un ensemble de règles juridiques à offrir un environnement de confiance suffisante, gage de sa crédibilité, et d'autre part, de la plénitude du pouvoir conféré aux organes étatiques dans la mise en œuvre des règles prédéfinies, conformément aux attentes suscitées.

Il est à noter que la prise en compte de l'exigence de stabilité dans la définition de la sécurité juridique paraît discutable à juste titre. La stabilité relative et s'apprécie pas nécessairement en termes comparables selon qu'on considère la France ou la Côte d'Ivoire. En outre, elle dépend, dans une certaine mesure de la prévisibilité. En cela on pourrait affirmer avec M. Piazzon que « *la stabilité des situations juridiques s'impose dans la mesure où les prévisions des parties ne doivent pas être déjouées* »<sup>275</sup>.

Au demeurant, la sécurité juridique pourrait se définir en matière fiscale comme l'expression de la fiabilité d'un cadre et d'un système juridiques, à travers des normes de qualité offrant une garantie d'accessibilité et d'intelligibilité, ainsi que des moyens pour le contribuable de

---

<sup>274</sup> Voir Bertrand MATHIEU, « Réflexions en guise de conclusion sur le principe de sécurité juridique », préc., p. 165.

<sup>275</sup> Thomas PIAZZON, *La sécurité juridique*, préc., p. 62.

bâtir des prévisions ou donner satisfaction à celles légitimement bâties. Au-delà de considérations d'ordre textuel, la sécurité juridique concerne donc la pratique juridique et judiciaire du droit.

## § 2 : MÉTHODE D'APPROCHE

Une étude sur la sécurité juridique en droit fiscal comparé se prête à plusieurs types d'approches. Suite à un bref exposé de ces approches possibles (A), le choix sera mieux orienté sur la méthode (B) adéquate en vue d'une meilleure exploration du sujet.

### A. Approches possibles

Une première méthode d'approche possible pourrait être qualifiée de *ratione loci* (en raison du lieu). Elle prendrait pour appui des critères géographiques. Mais ce choix s'impose d'emblée par la nature même du sujet. Ce dernier porte sur la comparaison entre la France et la Côte d'Ivoire.

Il n'aurait certainement pas été dénué d'intérêt de circonscrire la réflexion exclusivement au cadre européen, ou de faire la comparaison entre la France et l'Allemagne et/ou l'Union Européenne. De même n'aurait-il probablement pas été inintéressant de se limiter à une étude intra-africaine. Mais comparer la France et la Côte d'Ivoire semble présenter beaucoup plus d'intérêt. Tout d'abord parce qu'il s'agit de deux espaces géographiques qui, du fait de leur passé colonial commun, fonctionnaient sur la base de mêmes sources juridiques, à quelques spécificités près. Ensuite, parce qu'il y a lieu de se demander pourquoi en dépit d'une forte similitude dans les dispositions légales<sup>276</sup>, il existe parfois un si grand écart dans leur mise en application.

Une autre démarche pourrait être menée en raison de considérations *ratione materiae*<sup>277</sup>, c'est-à-dire en raison de la matière. Cette démarche va également de soi dans une certaine

---

<sup>276</sup> Et parfois même, au-delà de la similitude, ce sont des règles identiques qui s'appliquent, c'est particulièrement le cas dans certaines disposition du droit civil ou du droit pénal.

<sup>277</sup> En principe cette expression s'applique soit à la répartition des compétences juridictionnelles, soit à la répartition des tâches administratives ou au choix du régime juridiques applicable. Mais nous l'utilisons

mesure, puisque l'étude prendra pour appui le droit fiscal comme matière. Toutefois, cette approche pourrait consister à prendre appui sur le droit fiscal dans sa multidisciplinarité. Dès lors, l'étude pourrait consister soit à passer en revue certaines spécificités de ce droit en vue d'analyser dans quelle mesure leur mode de fonctionnement présente de la sécurité juridique. Un tel procédé présenterait certainement un avantage d'exhaustivité ou plutôt de globalité mais un très grand inconvénient d'inefficacité. Tout d'abord, parce qu'une telle méthode aurait le défaut de survoler des problèmes sans d'ailleurs pouvoir tous les aborder. Ensuite, parce que même si l'on parvenait à une telle exhaustivité, on courrait un risque de redites sans grand intérêt.

En revanche, cette même approche *ratione materiae* pourrait consister non pas en une étude panoramique des spécialités du droit fiscal, mais en une analyse transversale de celles-ci. Ce qui permettrait d'insister plus particulièrement sur des situations ou des points réellement problématiques. L'avantage serait alors la garantie d'une étude synthétique. Cela pourrait toutefois présenter l'inconvénient d'une trop grande part de subjectivité et donc d'arbitraire, dans les critères choisis. Mais il s'agirait d'un inconvénient moindre et même nécessaire en comparaison avec l'avantage escompté.

Une autre méthode serait enfin celle prenant en compte des critères *ratione personae*, c'est-à-dire en raison de la personne. Elle consisterait donc à étudier la question en s'intéressant, d'une part aux contribuables personnes physiques ou morales ; et d'autre part à l'administration même, en tant que service (s) de la personne morale qu'est l'État. L'objectif serait alors de considérer l'intérêt de chaque catégorie de personne afin de relever les facteurs d'insécurité susceptibles de menacer leurs droits ou leurs biens. Ce qui aurait certes l'avantage de comprendre plus clairement l'insécurité telle que ressentie par chaque "personnalité". L'inconvénient serait en revanche le caractère limité de cette approche, une approche parcellaire et insuffisante, donc insatisfaisante.

En définitive, aucun critère n'est autosuffisant pour rendre compte à satiété de la teneur de l'étude. Aussi, faut-il définir une méthode à même de remédier à un tel inconvénient.

---

volontairement de manière extensive ainsi que les autres expressions. Sur le sens de ces différentes expressions latines, voir notamment : Henri ROLAND et Laurent BOYER, *Locutions latines françaises*, Litec, 4<sup>e</sup> éd., 1998.

## **B. Définition d'une méthode d'approche**

Il serait convenable d'adopter une démarche tout aussi synthétique qu'analytique. En effet, il va de soi que des choix s'imposent dans les problèmes qui seront abordés. Une fois ceux-ci déterminés, seront relevés les problèmes majeurs, propres aux deux systèmes juridiques.

La réflexion menée ici prend en compte la matière fiscale, de la conception des règles à leur "fin de vie" éventuelle, sans pour autant avoir la prétention de passer en revue toute les étapes de ce processus. En définitive, il s'agira, non pas de rejeter intégralement les méthodes dont les limites ont été précédemment relevées mais de trouver une formule de synthèse de celles-ci en en extrayant le meilleur pour l'utilité d'une démarche convenable.

La démarche consistera donc à s'intéresser dans un premier temps à la question de la sécurité juridique dans le cadre de la théorie du droit fiscal en France et en Côte d'Ivoire. Elle prendra en compte des règles fiscales prévues dans chaque régime et système juridique, sachant que de ce point de vue, une double difficulté est à surmonter. La première difficulté tient à une comparaison de règles parfois identiques, souvent fortement similaires, d'autres fois prévues en droit français et importantes pour les besoins de l'étude mais ignorées du droit ivoirien. L'identité pourrait en grande partie s'expliquer pour ce qui est de la Côte d'Ivoire, par la présence de dispositions héritées de la colonisation. Quant à la similitude elle s'explique parfois par la reproduction pure et simple de dispositions fiscales françaises sans nécessairement offrir aux contribuables ivoiriens les mêmes garanties que celles prévues dans le cadre du droit français.

La seconde difficulté susceptible de rendre complexe la comparaison tire son explication d'une absence de théorie juridique ou fiscale autonome propre à la Côte d'Ivoire. Les théories et principes étudiés ou pris en compte sont ceux élaborées en droit français, certes avant la colonisation mais parfois bien longtemps après l'indépendance et la succession d'État en découlant<sup>278</sup>. Ces dispositions peuvent quelquefois être prises telles quelles sans mécanisme d'adaptation ; d'autres au contraire, peuvent n'être que formellement adaptées par simple ajout ou retrait d'un terme, d'une ponctuation ou phrase.

---

<sup>278</sup> Sur la question de la succession d'État en Afrique, voir René DÉGNI-SÉGUI, *La succession d'État en Côte d'Ivoire*, th. dactyl., Aix-Marseille, 1979 ; Cheikh Tidiane THIAM, *Décolonisation et succession d'États en Afrique : contribution à l'étude de la succession à l'ordre juridique*, Th. Dactyl., Paris I, 1989.

Dans un second temps, il s'agira au-delà de la théorie du droit fiscal d'étudier la question de la sécurité juridique en rapport avec la pratique procédurale en matière fiscale. Là encore une difficulté devra être surmontée. Il n'existe quasiment pas de jurisprudence fiscale en Côte d'Ivoire. La Cour suprême ivoirienne ne semble pas avoir été suffisamment saisie de question d'ordre fiscal. Ce qui présage un déséquilibre dans les éléments à comparer, qu'il conviendra de combler.

La démarche consistera, en particulier dans la seconde partie qui opposera les systèmes fiscaux français et ivoirien, à comparer les différents régimes juridiques prévus, leur interprétation y compris en doctrine et leur mise en œuvre effective. L'objectif étant de relever d'éventuelles failles au regard des exigences de sécurité juridique telles que définies et d'effectuer le cas échéant des propositions en vue d'une amélioration, une approche épistémologique pourrait souvent être privilégiée.

L'étude de la question de la sécurité juridique en droit fiscal substantiel (1<sup>re</sup> Partie) précèdera par conséquent celle de la sécurité juridique dans la dimension procédurale du droit fiscal (2<sup>nd</sup>e Partie).



***PREMIÈRE PARTIE***

***LA SÉCURITÉ JURIDIQUE***  
***EN DROIT FISCAL SUBSTANTIEL***

La notion de sécurité juridique ne laisse point de surprendre de par sa singularité.

En effet, elle se révèle aussi importante et indispensable que déroutante, du fait même que ni les textes constitutionnels<sup>279</sup>, ni les textes législatifs français et ivoiriens ne s'y réfèrent expressément, faute d'une consécration constitutionnelle ou législative.

Elle est également d'autant plus surprenante que dans une opinion collective, elle est donnée pour être la notion qui « irrigue l'ensemble [du] droit »<sup>280</sup>. Et pourtant, le contenu réel de la notion de sécurité juridique n'est pas défini avec certitude et il demeure à son sujet de nombreuses zones d'ombre qui mériteraient d'être éclairées.

En outre, les particularismes du droit fiscal le font passer pour une discipline d'exception, qui serait alors exorbitante des règles et principes communs (habituels) de droit, de même que des principes de droit commun. On pourrait alors se demander si l'exigence de sécurité juridique occupe la même place en droit fiscal que dans les autres disciplines de droit et si les règles substantielles auxquelles se réfère cette notion seraient identiques ou comparables à celles des autres disciplines du droit.

En revanche, la sécurité juridique se révèle une exigence capable de rallier plusieurs intérêts divergents, voire opposés, autour d'un même besoin, dont le contenu et l'objectif ne seraient pas nécessairement identiques d'un ordre juridique à un autre, d'une époque à une autre, et même parfois, en ce qui concerne le droit fiscal, d'un contribuable à un autre.

On pourrait alors se demander si, plutôt que de "la sécurité juridique" il ne vaudrait pas mieux parler des "sécurités juridiques". Grande est la tentation de répondre favorablement à une telle invitation, mais le faisant, traiterai-t-on toujours de la question de « la » sécurité juridique qui renvoie à la fois à « la » *sécurité par le droit* et à « la » *sécurité du droit* ? En réalité, il n'y a pas "plusieurs sécurités juridiques", il n'y a qu'"une sécurité juridique" exprimée de diverses manières. Il faudrait donc que d'un État ou d'un ordre juridique à un autre, l'exigence de sécurité juridique se réfère à une même valeur traductible de diverses manières.

Cette possibilité de diversités d'expressions, qui peut donner lieu à des exigences différentes et à des priorités différentes, ne justifie donc nullement une différence dans la valeur de référence à laquelle renvoie la notion de sécurité juridique. Autrement, cette notion courrait le

---

<sup>279</sup> Par texte constitutionnel, il faut entendre texte de la Constitution et non texte de valeur constitutionnelle.

<sup>280</sup> Antoine CRISTAU, « L'exigence de sécurité juridique », préc., p. 2814.

risque d'être si aléatoire qu'elle ne correspondrait plus à aucune réalité, à aucun contenu prédéfini ou susceptible de l'être, d'où toute la complexité de la notion de sécurité juridique. En outre, n'ayant fait l'objet que d'une consécration jurisprudentielle, qu'on pourrait du reste qualifier de partielle en France pour n'avoir été expressément faite qu'à l'initiative du Conseil d'État, on peut se demander comment les règles de droit fiscal français et ivoirien prennent réellement en compte ce principe (Titre 1). De même, peut être posée la question des implications ou exigences de sécurité (Titre 2) en vue d'une mise en œuvre.



## TITRE 1

### DE LA PRISE EN COMPTE DE LA SÉCURITÉ JURIDIQUE

La sécurité juridique, même érigée en principe, ou au contraire « *la dénonciation de l'insécurité juridique* [bien que devenue] *aussi banale que fréquente* », pour utiliser la formule du professeur Jacques Buisson<sup>281</sup>, ne suffisent pas toujours à témoigner d'une réelle et suffisante prise en compte des exigences de la notion.

Cette prise en compte doit se faire, à la fois par les textes applicables et se ressentir dans les pratiques juridiques et juridictionnelles en matière fiscale. Puisque les pratiques relèvent de la procédure, la question de la prise en compte de la sécurité juridique ne s'appréciera dans ce titre qu'à l'égard de la norme ou des règles applicables.

Si en général, c'est lors de la mise en œuvre des textes applicables que se révèle la dénonciation de l'insécurité juridique, c'est en réalité dès le projet de production de ces textes qu'il y a lieu d'en limiter ou d'en empêcher les méfaits ; afin que les imperfections ultérieures ne soient imputables qu'aux seules facteurs aléatoires, sources d'imprévisibilité. Si d'ordinaire, l'imprévisibilité s'analyse comme un facteur d'insécurité juridique, on pourrait alors se demander si l'aléa ne rendrait pas inopérante une telle qualification.

En tout état de cause, les textes élaborés en matière fiscale ne sont pas nécessairement à l'abri d'imperfections, perceptibles dès l'origine mais également au cours de l'évolution de la norme.

L'effectivité de la prise en compte de la sécurité juridique mérite donc d'être recherchée en amont de l'élaboration de la norme applicable et plus globalement de la réglementation du cadre fiscal (chapitre 1) et en aval de l'interprétation des règles applicables (chapitre 2).

---

<sup>281</sup>Jacques BUISSON, « Avant-propos », in Jacques Buisson (dir.), *La sécurité fiscale*, préc., p. 9.



## CHAPITRE 1

### DE LA PRISE EN COMPTE DE LA SÉCURITÉ JURIDIQUE DANS LA RÉGLEMENTATION DU CADRE FISCAL

La question de la prise en compte de l'impératif de sécurité juridique dans la réglementation du cadre fiscal implique d'une part d'accorder un intérêt spécifique aux conditions dans lesquelles sont élaborées les règles de droit fiscal ; elle implique, d'autre part, de rechercher le rayonnement de la sécurité juridique à travers les normes préexistantes.

En Côte d'Ivoire et davantage en France, le cadre fiscal est régi par des règles d'origine nationale et supranationale qui diffèrent sensiblement de par leurs objectifs respectifs. Les droits fiscaux nationaux sont davantage portés sur la recherche de moyens et de méthodes appropriés pour mieux couvrir les charges publiques dans l'ordre interne. Un tel objectif peut légitimement faire craindre des risques de violations des garanties que les contribuables sont en droit d'espérer des normes qui leurs sont applicables. Quant aux règles de droit fiscal supranational, elles visent au contraire à réduire les disparités entre les systèmes fiscaux nationaux et à lutter contre les entraves aux échanges et les distorsions de concurrence<sup>282</sup>. Ce qui a notamment pour objectif de garantir aux contribuables des traitements comparables, d'un État à un autre, au sein du même ordre supra-étatique.

Il va donc de soi que les méthodes mises en œuvre dans l'ordre interne et dans l'ordre supranational n'entretiennent pas nécessairement les mêmes rapports à l'exigence de sécurité juridique. Cependant, les règles prévues dans l'ordre supranationale pourraient contraster avec celles régissant le cadre fiscal interne et exposer ainsi les contribuables à des risques de confusion, source d'insécurité juridique.

Néanmoins, c'est tout d'abord dans l'ordre juridique supranational (respectivement en Europe et en Afrique, comme déjà indiqué) qu'a été prise en compte la question de la sécurité juridique (Section 1), dont la traduction dans l'ordre fiscal interne n'est pas toujours exempte de facteur de complexité (Section 2).

---

<sup>282</sup> Voir Alexandre MAITROT de La MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Buylant, 2012, pp. 18 et s.

## **SECTION 1 : LA SÉCURITÉ JURIDIQUE : UNE EXIGENCE QUI INTÈGRE D'ABORD L'ORDRE SUPRANATIONAL**

Quoique partiellement admis dans l'ordre interne français, le principe de sécurité juridique est passé sous silence en Côte d'Ivoire. En revanche, les cadres communautaires ou supranationaux dont relève chacun de ces États y ont consacré un principe ou un objectif de sécurité juridique. Ainsi, la sécurité juridique a d'abord intégré l'ordre supranational pour devenir ensuite une norme de référence dans l'ordre juridique interne. Dans la recherche de ses fondements juridiques (§ 1), il importerait à titre illustratif de relever quelques hypothèses (§ 2) marquant la singularité du mode de prise en compte du principe de sécurité juridique<sup>283</sup>.

### **§ 1 : LES FONDEMENTS JURIDIQUES DU PRINCIPE**

La Côte d'Ivoire appartient à plusieurs cadres supranationaux, dont deux (l'OHADA et l'UEMOA) retiendront l'attention ici, l'un pour son intérêt à l'égard de la sécurité juridique et l'autre, pour ses rapports avec le droit fiscal. Pour mieux les analyser, il importe donc de les considérer séparément, selon qu'ils déploient leurs effets en Côte d'Ivoire ou en France (B).

#### **A. Le Traité de l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires et la sécurité juridique en Côte d'Ivoire**

L'exigence de sécurité juridique occupe une place importante au sein de l'OHADA. Elle apparaît dès le préambule de son Traité comme étant au cœur de ses objectifs majeurs (a). Mais, comme précisé précédemment, l'OHADA n'a consacré aucun acte uniforme au droit fiscal ; d'où la question de l'intérêt de considérer les dispositions de cette organisation dans la prise en compte de la problématique de la sécurité juridique en Côte d'Ivoire (b).

---

<sup>283</sup> Dans le cadre du droit communautaire, l'emploi du terme principe plutôt qu'impératif est volontaire, en raison de la consécration qui y autorise, sans ambages.

## 1. Du préambule du Traité comme norme de réception de l'exigence de sécurité juridique en droit ivoirien

Le préambule du Traité révisé de l'OHADA<sup>284</sup> dispose que les Hautes parties contractantes réaffirment « *leur volonté de renforcer la sécurité juridique et judiciaire* » au sein de l'organisation. Le Traité initial<sup>285</sup> ne faisait allusion qu'à la « *sécurité juridique* » et se limitait aux seules activités économiques<sup>286</sup>. Certains auteurs cependant traitaient déjà de la « *sécurité juridique et judiciaire* »<sup>287</sup>. La doctrine semble donc avoir influencé ou avoir eu une « longueur d'avance » sur le Traité.

En ce qui concerne la nouvelle formulation qui prend en compte à la fois la « *sécurité juridique et judiciaire* », elle entend accorder un intérêt tout particulier à l'amélioration des systèmes judiciaires africains afin d'« *accroître la confiance des investisseurs* »<sup>288</sup>. En cela, elle n'apporte pas vraiment une nouveauté à la formule initiale. Elle n'est que la traduction formelle de l'axe juridictionnel de la sécurité juridique qui revêt néanmoins une importance particulière en Afrique, en raison de la difficulté d'accès au juge<sup>289</sup>. Cette nouvelle formulation entend donc insister sur le rôle de Cour commune de justice et d'arbitrage (CCJA) en tant qu'organe juridictionnel, chargé du contrôle et de l'application du droit uniforme, qui se substitue aux juridictions suprêmes des États parties dans les questions touchant aux domaines pris en compte par l'OHADA<sup>290</sup> ; l'objectif étant de mettre en place un

---

<sup>284</sup> Traité de Port-Louis (Ile Maurice) du 17 octobre 1993 modifié par le Traité de Québec (Canada) du 17 octobre 2008.

<sup>285</sup> Traité de Port-Louis du 17 octobre 1993.

<sup>286</sup> « (...) *dans les conditions propres à garantir la sécurité juridique des activités économiques (...)* ».

<sup>287</sup> Joseph YOUSSE, « L'OHADA : un instrument pour le développement des investissements dans un climat de sécurité juridique et judiciaire », *Juris Périodique*, n° 30, avril-juin 1997, p. 98 ; Pierre MEYER, « La sécurité juridique et judiciaire dans l'espace OHADA », *Penant*, 2006, n° 885 pp. 151-175 ; « *insécurité juridique et judiciaire* », dans l'introduction de l'article de Félix ONANA ETOUNDI, « Les principes d'UNIDROIT et la sécurité juridique des transactions commerciales dans l'avant-projet d'Acte uniforme OHADA sur le droit des contrats », *Rev. dr. unif.*, 2005-4, pp. 683-718 ; Joseph ISSA-SAYEGH, « Quelques aspects techniques de l'intégration juridique : l'exemple des actes uniformes de l'OHADA », *Rev. dr. unif.*, 1999-1, pp. 5 et s. ; *Ohadata*, D-02-11, § 9.

<sup>288</sup> Félix ONANA ETOUNDI, « La sécurisation judiciaire de l'investissement en Afrique : À propos du rôle joué par la Cour commune de justice et d'arbitrage », *Actualités juridiques*, n° 53/2007, p. 3 (pp. 3-13).

<sup>289</sup> Voir René DÉGNI-SÉGUI, « L'accès à la justice et ses obstacles », in Universités francophones, *L'effectivité des droits fondamentaux dans les pays de la Communauté francophone*, Universités francophones, Colloque international, 29 septembre - 1<sup>er</sup> octobre 1993, Port-Louis, éd. AUPELF-UREF, 1994, Montréal.

<sup>290</sup> Félix ONANA ETOUNDI, « Tendances juridictionnelles de la CCJA par thème juridique abordé », *Rev. dr. unif.*, n° 3, p. 39.

« *environnement judiciaire suffisamment sûr pour les entreprises* »<sup>291</sup> afin de remédier à « *la dégradation de la façon dont est rendue la justice* »<sup>292</sup> dans les États africains. Mais à l'instar de l'ancienne formulation, la nouvelle ramène en réalité à une double dimension de la notion de sécurité juridique au sein des États parties au Traité de l'OHADA: la dimension textuelle ou normative et la dimension pratique ou juridictionnelle et processuelle.

Selon le professeur Meyer, « *la dimension normative, couverte par les Actes uniformes, et la dimension institutionnelle, couverte par les dispositions judiciaires du Traité sur la Cour Commune de Justice et d'Arbitrage constituent ainsi les instruments essentiels par lesquels l'ordre juridique de l'OHADA entend assurer la réalisation de l'objectif de sécurité juridique* »<sup>293</sup>. Le terme de sécurité juridique tel qu'utilisé dans la présente thèse par rapport à la Côte d'Ivoire englobera donc ces deux dimensions, par référence à l'esprit de l'OHADA, sans toutefois se limiter au domaine du droit des affaires.

L'exigence de sécurité juridique telle qu'entendue dans le cadre du Traité de l'OHADA se traduit à la fois par la simplicité et l'adaptabilité des règles et procédures (article 1<sup>er</sup> du Traité) ainsi que par la précision, la cohérence et le caractère complet de la norme juridique applicable<sup>294</sup>. En cela, elle ne diffère pas tant de l'approche du droit français. La notion n'a cependant au sein de l'OHADA que la valeur d'un objectif<sup>295</sup> : celui de l'uniformisation<sup>296</sup> ou même de l'unification du droit en vue de « *l'assainissement de l'environnement juridique des affaires* »<sup>297</sup>.

---

<sup>291</sup> Joseph ISSA-SAYEGH, « Quelques aspects techniques de l'intégration juridique (...) », préc., § 14.

<sup>292</sup> Félix ONANA ETOUNDI, « La sécurisation judiciaire de l'investissement en Afrique (...) », préc.

<sup>293</sup> Pierre MEYER, « La sécurité juridique et judiciaire dans l'espace OHADA », préc.

<sup>294</sup> Pierre MEYER, *Ibidem*.

<sup>295</sup> Joseph ISSA-SAYEGH, « Introduction du Traité et aux actes uniformes de l'OHADA », préc. ; Pierre MEYER, « La sécurité juridique et judiciaire dans l'espace OHADA », préc.

<sup>296</sup> Les Actes uniformes comme le suggère leur appellation ont pour objet l'uniformisation des droits positifs internes des États parties. L'article 5 du Traité dispose en effet : « *les actes pris pour l'adoption des règles communes prévues à l'article premier du présent Traité sont qualifiés " actes uniformes "* ».

<sup>297</sup> Félix ONANA ETOUNDI, « Les principes d'UNIDROIT et la sécurité juridique des transactions commerciales dans l'avant-projet d'Acte uniforme OHADA sur le droit des contrats », préc., p. 683.

L'OHADA ne consacre donc pas un principe de sécurité juridique<sup>298</sup> mais un objectif de valeur conventionnelle ou supranationale. Si donc en France, la violation de la sécurité juridique peut être poursuivie devant le juge administratif en tant que principe général du droit, il n'en va pas de même dans le cadre de la Côte d'Ivoire. En l'état actuel du droit « communautaire » de l'OHADA et du droit ivoirien, un demandeur ne saurait directement se prévaloir d'une atteinte à la sécurité juridique, celle-ci n'ayant pas la valeur d'un principe de droit. Quel est alors l'intérêt de recourir à l'OHADA dans la problématique de la sécurité juridique en droit fiscal ivoirien ?

## **2. L'intérêt d'avoir recours à l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires comme cadre de référence**

La Côte d'Ivoire est un État ouest-africain<sup>299</sup> appartenant à la zone franc<sup>300</sup>. Elle est partie prenante de plusieurs organisations d'intégration<sup>301</sup> au sein desquelles elle joue un rôle déterminant, en particulier au plan économique. Il s'agit notamment de la Communauté économique des États de l'Afrique de l'ouest (CEDEAO)<sup>302</sup>, de l'Union économique et

---

<sup>298</sup> *Contra* : Willy James NGOUE, « La mise en œuvre de la responsabilité des dirigeants de sociétés anonymes en droit OHADA », in Jean GATSI (dir.) *L'effectivité du droit de l'OHADA*, Coll. Droit uniforme, Presse Universitaire d'Afrique (PUA), 2006, p. 204 (pp. 179-205).

<sup>299</sup> Elle a une superficie de 322.462 km<sup>2</sup> et une population estimée à 22 millions d'habitants en 2011, dont plus de la moitié (50,1 %) est constituée de population urbaine. Voir Banque de France, *Rapport annuel de la zone franc*, 2011, pp. 139 et s. ; Moustapha TOURÉ (coord.), *Côte d'Ivoire - Évaluation de la sécurité alimentaire en situation d'urgence : données collectées en janvier et février 2012*, Programme alimentaire des Nations Unies, avril 2012, p. 12.

<sup>300</sup> Cette zone comprend la France, les Comores et 14 États d'Afrique subsahariens, dont 8 en Afrique de l'Ouest et 6 en Afrique centrale. Les États d'Afrique occidentale sont ceux qui constituent l'Union économique et monétaire ouest africaine (UEMOA). Il s'agit, outre la Côte d'Ivoire, du Bénin, du Burkina Faso, de la Guinée Bissau, du Mali, du Niger, du Sénégal et du Togo. Ceux de l'Afrique centrale appartiennent à la Communauté économique et monétaire de l'Afrique centrale. Ce sont le Cameroun, la République centrafricaine, le Congo, le Gabon, la Guinée Équatoriale, le Tchad. Voir Banque de France, *La zone franc*, juillet 2010, Note d'information, n° 127, avril 2002, actualisation juillet 2010, Direction de la Communication, Eurosystem, 2010 ; Banque de France, *Rapport annuel*, 2011, préc., p. 113.

<sup>301</sup> La problématique de l'intégration ou de la coopération économique a été au cœur des préoccupations des États africains depuis les premières heures de l'acquisition de leur indépendance (notamment dès 1963). Voir Maurice GLÉLÉ-AHANHANZO, *Introduction à l'organisation de l'Unité africaine et aux organisations régionales africaines*, Coll. Bibliothèque africaine et malgache, Paris, LGDJ, 1986, pp. 47 et s.

<sup>302</sup> La CEDEAO comprend 15 États membres dont l'ensemble des 8 États de l'UEMOA (la Côte d'Ivoire y compris) qui appartiennent également à la zone franc. Les 7 autres États sont le Cap-Vert, la Gambie, le Ghana, la Guinée, le Liberia, le Nigeria et la Sierra Leone. Cette organisation régionale africaine a pour mission la promotion de la coopération et le développement dans tous les domaines d'activité économique. Sa stratégie : abolir les restrictions au commerce, supprimer les obstacles à la libre circulation des personnes, des biens et des services, tout en harmonisant les politiques sectorielles afin d'aboutir à un vaste marché commun ouest-africain. La Côte d'Ivoire dispose de 25 % du PIB de cette Communauté.

monétaire ouest africaine (UEMOA)<sup>303</sup> et de l'Organisation pour l'harmonisation en Afrique du droit des affaires (OHADA)<sup>304</sup>.

Contrairement à l'UEMOA qui prend en compte certains domaines de la fiscalité<sup>305</sup> à travers ses directives<sup>306</sup>, règlements<sup>307</sup> et décisions<sup>308</sup>, pour l'heure l'OHADA ne régit pas directement le droit fiscal. Mais l'intérêt de se référer à cette organisation ou à sa conception de la sécurité juridique pour traiter de la notion en Côte d'Ivoire tient à plusieurs raisons.

L'OHADA est, en effet, le levier juridique<sup>309</sup> de l'intégration économique africaine et tient une place de choix tout particulièrement en Afrique occidentale, en dépit d'une pluralité d'ordres communautaires d'intégration.

---

<sup>303</sup> Union économique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA), issue du Traité du 10 janvier 1994, révisé le 29 janvier 2003. Cette Union comprend outre la Côte d'Ivoire, le Bénin, le Burkina Faso, la Guinée-Bissau, le Mali, le Niger, le Sénégal et le Togo. La Côte d'Ivoire détient 40 % du PIB de l'union, devant le Sénégal (20 %) et le Burkina Faso (8 %). Voir pour plus de détails, Laurent FILLIETTAZ, « Les conséquences de la crise ivoirienne sur les pays sahéliens enclavés : un premier tour d'horizon », in *Afrique contemporaine*, 2003, 1, n° 205, pp. 5-16. Ces chiffres qui sont ceux de 2003 semblent toujours valables à en juger par les informations fournies par le Ministère des affaires étrangères de la Côte d'Ivoire (accessible sur [http://www.diplomatie.gouv.ci/politique\\_afrique.php](http://www.diplomatie.gouv.ci/politique_afrique.php)).

<sup>304</sup> Le Traité relatif à l'OHADA a été adopté le 17 octobre 1993 à Port-Louis (Ile-Maurice) et révisé le 17 octobre 2008 au Québec (Canada). L'OHADA regroupe actuellement 17 États parties dont la Côte d'Ivoire. Elle comprend en plus des Comores, l'ensemble des 8 États de l'UEMOA, et l'ensemble des 6 États de la Communauté économique et monétaire de l'Afrique centrale (CEMAC) ; c'est-à-dire, le Cameroun, la Centrafrique, le Congo (Brazzaville), le Gabon, la Guinée Equatoriale, le Tchad. Elle comprend en outre, la Guinée (Conakry), la République démocratique du Congo. Ses langues de travail sont le français, l'anglais, l'espagnol et le portugais. Voir Journal officiel de l'OHADA, n° 4 du 1<sup>er</sup> novembre 1997, révisé le 17 octobre 2008 au Québec (Canada).

<sup>305</sup> Il y a lieu de préciser que la CEDEO et l'UEMOA présentent de fortes similitudes, en particulier en ce qui concerne la nomenclature de leurs normes respectives (Actes additionnels, règlements, Directives, Décisions, Recommandations et Avis). Voir Filiga Michel SAWADOGO, « Les conflits entre normes communautaires : aspects positifs et prospectifs, Communication faite au Colloque sur la concurrence des organisations régionales en Afrique, Bordeaux IV, 2009, *Ohadata*, D-12-29.

<sup>306</sup> Voir notamment la Directive n° 02/98/CM/UEMOA du 22 décembre 1998 portant harmonisation des législations des États membres en matière de taxe sur la valeur ajoutée ; la Directive n° 03/98/CM/UEMOA du 22 décembre 1998 portant harmonisation des législations des États membres en matière de droits d'accises ; la Directive n° 06/2001/CM/UEMOA du 26 novembre 2001 portant harmonisation de la taxation des produits pétroliers au sein de l'UEMOA ; la Directive n° 07/2001/CM/UEMOA du 26 novembre 2001 portant régime harmonisé de l'acompte sur impôt assis sur les bénéficiaires au sein de l'UEMOA ; la Directive n° 01/2008/CM/UEMOA du 28 mars 2008 portant harmonisation des modalités de détermination du résultat imposable des personnes morales au sein de l'UEMOA.

<sup>307</sup> Voir notamment, le Règlement n° 18/2003/CM/UEMOA portant adoption du Code minier communautaire de l'UEMOA.

<sup>308</sup> Voir notamment, Décis. n° 10/2006/CM/UEMOA du 23 mars 2006 portant adoption du programme de transition fiscale au sein de l'UEMOA ; décis. n°16/2006/CM/UEMOA du 16 décembre 2006 portant adoption du programme d'harmonisation de la fiscalité directe au sein de l'UEMOA.

<sup>309</sup> Joseph ISSA-SAYEGH, « L'OHADA, instrument d'intégration juridique des pays africains de la zone franc », *Revue de Jurisprudence commerciale*, juin 1999, pp. 237 et s. ; Joseph ISSA-SAYEGH, « Intégration juridique des États africains de la zone franc », *Penant*, 1997, n° 823 pp. 5 et 125.

qui procèdent par harmonisation de leurs dispositions, l'OHADA sous le prétexte d'harmoniser, procède à une uniformisation des règles applicables au sein des États parties<sup>310</sup>. En outre, au-delà de son caractère obligatoire, direct et abrogatoire dans l'ordre juridique interne des États parties, le droit OHADA diffère de celui de l'UEMOA et de la CEDEAO, par le fait qu'il ne fonctionne pas réellement comme un droit communautaire. Il a, au-delà de son effet abrogatoire, un effet de substitution dans l'ordre juridique interne et apparaît de ce fait comme « *un droit interne uniformisé et commun aux États concernés* »<sup>311</sup>. En traitant de l'organisation du système juridictionnel ivoirien, la Cour commune de justice et d'arbitrage (CCJA) de l'OHADA est ainsi prise en compte dans l'ordre interne comme une juridiction suprême<sup>312</sup>, qui concurrence de ce fait la Cour suprême ivoirienne. En effet, si en vertu des dispositions de l'article 13 du Traité de l'OHADA, « *le contentieux relatif à l'application des actes uniformes est réglé en première instance et en appel par les juridictions des États Parties* », c'est « *la Cour de justice et d'arbitrage [de l'OHADA qui, aux termes de l'article 14,] assure l'interprétation et l'application commune du Traité ainsi que des règlements pris pour son application, des actes uniformes et des décisions* ». Il s'agit donc d'une juridiction qui, dans l'ordre interne, concurrence la cour suprême ivoirienne ; d'où son importance.

La Communauté économique et monétaire de l'Afrique centrale (CEMAC) qui est l'équivalente en Afrique centrale de l'UEMOA, a solennellement reconnu par le biais de sa Cour de justice, la primauté du droit OHADA sur le droit CEMAC. En effet, la Cour de justice de la CEMAC sollicitée pour avis sur la compatibilité de l'avant-projet de règlement CEMAC relatif aux systèmes, moyens et incidents de paiement avec les dispositions de l'OHADA répond comme suit : « *Considérant que selon l'article 10 du Traité institutif de l'OHADA en effet, « les actes uniformes sont directement applicables et obligatoires dans les États parties, nonobstant toute disposition contraire de droit interne antérieure ou postérieure », que cette disposition supranationale a une valeur contraignante pour les États concernés et s'applique aux normes primaires et dérivées issues du Traité de la CEMAC* »<sup>313</sup>.

---

<sup>310</sup> Voir Joseph ISSA-SAYEGH, « Quelques aspects techniques de l'intégration juridique (...) », préc., § 19 ; Joseph ISSA-SAYEGH, « Intégration juridique des États africains de la zone franc », préc., § 114.

<sup>311</sup> Henri TCHANTCHOU, *La supranationalité judiciaire dans le cadre de l'OHADA : Étude à la lumière du système des communautés européennes*, Paris, L'Harmattan, 2009, pp. 102 et s.

<sup>312</sup> Voir François KOMOIN, « Organisation judiciaire en Côte d'Ivoire », (disponible sur <http://www.ohada.com/organisations-judiciaires.html>), où l'auteur (magistrat ivoirien) traite des juridictions inférieures et supérieures de l'organisation juridictionnelle ivoirienne, et où la Cour commune de justice et d'arbitrage (CCJA) figure parmi les juridictions supérieures.

<sup>313</sup> « RDJ-CEMAC. N° 00. Renvoi préjudiciel. Arrêt n°001/CJ/CEMAC/CJ/10-11 DU 25/11/2010, Affaire *École Inter-États des Douanes c/ Djeukam Michel* », note Marie-Colette KAMWE MOUAFFO.

Or la CEMAC est une organisation d'intégration au même titre que l'UEMOA et l'OHADA. En l'absence de la reconnaissance expresse de cette primauté dans le cadre de l'UEMOA, la vocation continentale de l'OHADA en fait une organisation d'envergure et de premier plan pour l'ensemble des États membres de l'UEMOA, l'ensemble de ces États étant également parties au Traité de l'OHADA.

L'article 2 du Traité de l'OHADA énumère certaines matières<sup>314</sup> comme entrant « *dans le domaine du droit des affaires* ». Le droit fiscal ne figure pas dans cette énumération<sup>315</sup>. Il n'est toutefois donné aucune précision sur le critère de détermination des disciplines susceptibles d'appartenir au domaine du droit des affaires. Si plusieurs actes uniformes ont ainsi été adoptés<sup>316</sup>, il n'en existe pas encore en matière fiscale. Est-ce à dire que le droit fiscal ne constitue pas une discipline appartenant au droit des affaires ? Une réponse négative paraît s'imposer dans la mesure où l'article 2 précité considère comme entrant dans ce domaine, toute « *matière que le Conseil des ministres déciderait, à l'unanimité, d'y inclure, conformément à l'objet du (...) Traité* ». L'article 4 précise que « *le Conseil des Ministres peut prendre des décisions chaque fois que de besoin, en vue de la mise en application des objectifs de l'OHADA* ». Il n'est donc pas exclu qu'un acte uniforme soit ultérieurement adopté en matière fiscale, notamment en raison d'un souhait de plus en plus exprimé dans ce sens<sup>317</sup>, en dépit de quelques réticences d'ordre politique. Il importerait néanmoins que soient

---

<sup>314</sup> Cette liste s'applique « *au droit des sociétés et au statut juridique des commerçants, au recouvrement des créances, aux sûretés et aux voies d'exécution, au régime du redressement des entreprises et de la liquidation judiciaire, au droit de l'arbitrage, au droit du travail, au droit comptable, au droit de la vente et des transports (...)* ». Certaines de ces matières tel que le droit du travail n'ont pas encore fait l'objet d'acte uniforme.

<sup>315</sup> Voir l'avis de la CCJA, Plén. 30 avril 2001, Avis n° 001/2001/EP, (disponible sur <http://www.ohadalegis.com/ccjaavis0012001.htm>).

<sup>316</sup> Il s'agit de l'Acte uniforme relatif : au droit commercial général, au droit des sociétés commerciales et groupements d'intérêt économique, à l'organisation des sûretés (respectivement adopté le 17 avril 1997, entré en application le 1<sup>er</sup> janvier 1998), aux procédures collectives d'apurement du passif (adopté le 10 avril 1998, entré en application le 1<sup>er</sup> janvier 1999), aux procédures simplifiées de recouvrement des créances et des voies d'exécution (adopté le 10 avril 1998, entré en application le 10 juillet 1998), à la comptabilité des entreprises (adopté le 23 mars 2000, entré en application le 1<sup>er</sup> janvier 2001 pour les comptes personnels des entreprises et le 1<sup>er</sup> janvier 2002 pour les comptes consolidés et les comptes combinés), à l'arbitrage (adopté le 10 mars 1999, entré en application le 11 juin 1999), au droit des contrats de transport de marchandises par route (adopté le 22 mars 2003, entré en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2004), en matière de sociétés coopératives (adopté le 15 décembre 2010, entré en application le 11 février 2011).

<sup>317</sup> Voir notamment le journal *Les Afriques*, n° 32 du 5 au 11 juin 2008, article intitulé « Des fiscalistes veulent la réforme de l'OHADA » ; Mathurin TCHAKOUNTE NJODA, Charles Alain BITA, François Désiré SONNA, « Amélioration du climat des affaires et promotion des IDE dans le contexte de l'OHADA : une lecture de la réalité en Afrique centrale », in Victor TSAPI (dir.), *Implications économiques, comptables et fiscales dans le système OHADA*, L'Harmattan, 2009, p. 213. Dans cette contribution, les auteurs indiquent que des efforts ont été entrepris dans le cadre de l'OHADA notamment en Afrique centrale, « *afin de rationaliser et harmoniser les*

définis des critères moins subjectifs dans la détermination des matières censées relever du domaine du droit des affaires dans le cadre de l'OHADA.

## **B. Les fondements du principe dans le cadre de l'UEMOA et de l'OHADA<sup>318</sup>**

Deux organisations seront choisies pour désigner le cadre communautaire auquel appartient la Côte d'Ivoire : l'Organisation en Afrique du droit des affaires (OHADA) et l'Union économique et monétaire ouest africaine (UEMOA), en raison de leur importance au regard du sujet traité. Si la première semble avoir consacré un principe de sécurité juridique, cette consécration ne touche pas *a priori* le droit fiscal, en raison de l'absence actuelle de l'OHADA à régir ladite matière (1). Quant à l'UEMOA, elle prend certes en compte le droit fiscal mais ne traite pas du principe de sécurité juridique (2).

### **1. L'OHADA, la sécurité juridique et le droit fiscal**

L'OHADA se fixe pour objectif la sécurité juridique. Mais cet objectif de sécurité juridique a un vaste contenu qui n'apparaît ni dans le Traité, ni dans aucun acte uniforme de l'OHADA. Ce qui est d'autant plus problématique que l'OHADA ne prend pas en compte la fiscalité.

#### **a. Du principe de sécurité juridique dans le cadre de l'OHADA**

Bien qu'expressément énoncé dans le cadre de l'OHADA, le principe de sécurité juridique est vide de contenu ( $\alpha$ ). C'est en réalité implicitement qu'il a été pris en compte ( $\beta$ ) dans l'élaboration des différents Actes uniformes<sup>319</sup> de ladite organisation.

---

*pratiques fiscales divergentes entre pays* ». Ce qui peut contribuer à créer des conditions favorables à une harmonisation des dispositions fiscales au sein de l'OHADA.

<sup>318</sup> Il existe bien d'autres organisations dont la prise en compte ne serait pas d'une grande utilité à ce stade de l'étude ; soit parce qu'il s'agit d'organisations régionales telles que la Communauté Économique des États de l'Afrique de l'Ouest (CEDEAO), dont la plupart n'intéressent pas le domaine fiscal, soit d'organisations communautaires ne prenant pas en compte la Côte d'Ivoire en l'instar de la CEMAC qui est la Communauté Économique et Monétaire de l'Afrique Centrale.

<sup>319</sup> Les Actes uniformes sont des actes pris conformément aux articles 1<sup>er</sup> et 5 du Traité, pour l'adoption de règles communes en vue de l'harmonisation du droit des affaires en Afrique.

***a. La sécurité juridique, une exigence dépourvue de régime juridique***

Dès le préambule du Traité de l'OHADA, les États parties expriment une volonté d'unité politique et économique ainsi qu'un attachement à la sécurité juridique comme facteur de développement de l'économie et de l'investissement. Ce Traité énonce donc expressément la nécessité de « *garantir la sécurité juridique* » à cet effet. Mais cette déclaration qui montre bien une prise en compte du principe, équivaut-elle véritablement à une consécration ? Plusieurs facteurs pourraient inviter à une réponse négative.

Tout d'abord, le principe de sécurité juridique ne figure pas dans le corps même du Traité, mais au sein du préambule. Il est certes vrai qu'un préambule énonce d'ordinaire les grands principes auxquels les signataires d'un Traité entendent témoigner leur attachement ; d'ailleurs, celui du Traité de l'OHADA présente la sécurité juridique comme un objectif devant conditionner l'application du droit des affaires en Afrique. Il n'empêche que la référence à ce principe semble avoir été glissée dans ledit préambule, tout d'abord au détour d'une phrase incidente par laquelle les États parties énonçaient être « *conscients qu'il est essentiel que ce droit soit appliqué avec diligence, dans les conditions propres à garantir la sécurité juridique des activités économiques, afin de favoriser l'essor de celles-ci et d'encourager l'investissement* ». Ensuite, le principe de la sécurité juridique est volontairement repris dans le Traité lors de sa modification, mais en se référant à la sécurité judiciaire et juridique.

On pourrait donc dire que bien que visé, et de surcroît indirectement, ce principe n'a pas véritablement fait l'objet d'une consécration par l'OHADA du seul fait de son énonciation au sein du préambule.

Ensuite, la sécurité juridique est plus présentée comme un objectif ainsi qu'il ressort à juste titre d'une étude du professeur Meyer consacrée à la question<sup>320</sup>, plutôt que comme un principe. En tant que telle, elle apparaît juste comme une valeur de référence et non comme un principe juridique consacré.

---

<sup>320</sup> Pierre MEYER, « La sécurité juridique et judiciaire dans l'espace OHADA », *Penant*, n° 855, p.151.

Enfin, même s'il s'agissait d'un principe effectivement consacré par l'OHADA, il faudrait alors croire que cette consécration ne l'a été que fort partiellement.

En effet, le préambule précise que ce droit doit être appliqué dans les conditions visant à garantir la sécurité juridique « *des activités économiques* ».

Ce qui est visé ici, ce n'est ni la sécurité des personnes, ni celle des biens mais celle des activités économiques. Ensuite la précision du caractère économique des activités montre que la sécurité juridique visée par l'OHADA exclut en principe les non-professionnels. Il s'agit donc d'une sécurité juridique qui ne vise pas le droit dans sa globalité mais qui ne s'intéresse *a priori* qu'au seul cadre du droit des affaires. Par le fait qu'elle ne prenne ainsi en compte qu'une partie du droit, cette sécurité juridique pourrait être qualifiée de partielle.

Il est vrai que cette remarque pourrait faire l'objet d'une objection en raison même de la finalité de l'OHADA : harmoniser le droit des affaires en vue d'une intégration juridique et économique. Mais une possibilité d'harmonisation du droit fiscal, en tant que discipline du droit des affaires, n'est pas exclue par l'OHADA<sup>321</sup> même si en l'état actuel du droit OHADA celle-ci n'a pas encore été prise en compte. En effet, nombreuses sont les initiatives en faveur d'une interpellation des instances de l'OHADA, en vue d'une harmonisation du droit fiscal. C'est ainsi par exemple que des organisations ainsi que des cadres de réflexions<sup>322</sup> sont de plus en plus mis en œuvre pour aboutir à un tel objectif<sup>323</sup>. Le droit OHADA concerne en principe le mode des affaires et s'adresse par conséquent principalement, mais non exclusivement aux entreprises. Dans l'hypothèse d'une éventuelle harmonisation du droit

---

<sup>321</sup> Quelques mesures ont, en effet, déjà été harmonisées dans le cadre de l'UEMOA ; or tous les États membres de l'UEMOA sont également membres de l'OHADA, ce qui pourrait faciliter une telle initiative. De surcroît dans l'annexe à la décision n°16/2006/CM, portant adoption du programme d'harmonisation de la fiscalité directe, l'UEMOA fait un état de lieux en précisant qu'en « *matière de fiscalité directe, l'état de la législation en vigueur dans les États membres de l'Union laissent apparaître de nombreuses similitudes [tenant notamment à] l'héritage historique commun pour la quasi-totalité des États* ».

<sup>322</sup> Modibo TOURE, conférence sur le thème du « *droit fiscal à l'épreuve de l'harmonisation OHADA* » lors du lancement des activités de l'association TICS du droit (une association malienne). Le conférencier a montré une influence de la fiscalité sur le droit OHADA et vice versa. Voir lettre d'information OHADA.com du 12/01/2009; « Journée d'étude juriscasseur » sur le thème de la pratique et des droits OHADA au cours de laquelle une réflexion sur les perspectives d'avenir a été consacrée à l'approche fiscale dans l'espace OHADA (accessible sur <http://www.cerclehorizon.com/nosarticles/cr-journ-e-juriscasseur-ohada.pdf>).

<sup>323</sup> Mais selon le président d'une association (Cercle Horizon) qui plaide pour une OHADA fiscale, bien qu'en raison de leur héritage colonial commun, les États parties de l'OHADA disposent de règles fiscales presque similaires, la trop grande souveraineté des États constitue un obstacle à une harmonisation de la fiscalité dans le cadre de l'OHADA. Michel Akouété AKOUÉ, « Crédo pour une OHADA fiscale » (accessible sur <http://www.cerclehorizon.com/nosarticles/credo-ohada-fiscale.pdf>).

fiscal dans le cadre de l'OHADA, serait-elle amenée à ne prévoir qu'une sécurité juridique valable pour la seule fiscalité des entreprises ; auquel cas il y aurait deux systèmes de sécurité juridique : l'un pour les entreprises et l'autre pour les ménages<sup>324</sup> ; ou mettrait-elle en place un système de sécurité juridique prenant en compte toute la fiscalité ? Ce qui supposerait, en revanche, un Acte uniforme portant sur toute la fiscalité et non plus sur celle des seuls professionnels.

Toujours est-il que le principe de sécurité juridique, quelle qu'en soit la valeur, ne semble pas être un principe autonome dans le cadre de l'OHADA. Pour preuve, on peut se demander par exemple s'il est envisageable de saisir la Cour Commune de Justice et d'Arbitrage (CCJA)<sup>325</sup> pour violation de la sécurité juridique. Si une telle action venait à être exercée, quel pourrait être le fondement juridique de la poursuite ? Si donc le principe de sécurité juridique est considéré comme étant protégé dans le cadre de l'OHADA, cette protection, pour l'heure, ne peut être assurée qu'indirectement par la sanction de la violation d'un autre principe ou d'une autre exigence tenant compte du principe de sécurité juridique.

Au demeurant, l'imprécision autour du contenu du principe de sécurité juridique semble pouvoir s'expliquer par le fait que ce principe semblait aller de soi pour les rédacteurs du Traité. Ils n'ont donc pas vraiment jugé utile d'en préciser les contours et le régime juridique. Toutefois, les États parties, « *conscients* » de la nécessité du respect de ce principe (vecteur clé dans la mise en place d'un cadre juridique attractif), ont œuvré à la création des conditions nécessaires à sa réalisation. C'est pourquoi bien qu'expressément énoncée sans être directement consacrée, la sécurité juridique est implicitement prise en compte dans l'élaboration des Actes uniformes, afin d'« *accomplir de nouveaux progrès sur la voie de*

---

<sup>324</sup> Ce qui n'aura pas l'avantage d'être pratique et pourrait être source de complication. D'ailleurs la technique d'harmonisation de l'OHADA étant l'uniformisation du droit à travers ses différents Actes uniformes, faut-il envisager un Acte uniforme sur toute la fiscalité ou sur une partie de la fiscalité ? Dans ce dernier cas serait-il convenable de limiter l'uniformisation à certains impôts choisis (T.V.A., accises par exemple), ou faudrait-il plutôt tenir compte du rôle joué par les administrations des États parties (fiscalité directe ou indirecte), sauf à vouloir prendre en compte la nature du contribuable (particulier ou entreprise). Mais toutes ces options ne sont pas sans risque pour la sécurité juridique. Le choix de certains impôts pourrait créer une situation conflictuelle avec l'UEMOA par exemple qui y procède déjà ; en particulier en ce qui concerne la fiscalité indirecte. L'uniformisation de la fiscalité directe pourrait quant à elle être une tâche ardue en raison de ce qu'il s'agit fortement marqué par la souveraineté des États mais également en raison la particularité de chaque États et la nécessité d'adaptation de la fiscalité aux facultés contributives. Quant à l'éventualité d'opérer un choix entre fiscalité de particulier et fiscalité des entreprises, elle est inadaptée à la culture fiscale de la plupart des États parties et en particulier de la Côte d'Ivoire, qui ne connaissent pas forcément cette distinction. Elle pourrait donc être source d'insécurité juridique.

<sup>325</sup> La CCJA est l'instance judiciaire de l'OHADA.

*l'unité africaine et à établir un courant de confiance en faveur des économies* »<sup>326</sup> des pays africains.

### ***β. Un principe pris en compte implicitement***

L'intégration juridique s'est avérée le passage obligé pour le succès de l'intégration économique des États africains; et la sécurité juridique, un objectif essentiel dans la réalisation de cette intégration juridique.

En effet, la disparité des règles applicables, leur méconnaissance ainsi que leur vétusté sont parmi les raisons qui avaient souvent été invoquées par les investisseurs étrangers comme obstacles à l'attractivité des investissements, dans les États africains de la zone franc en particulier<sup>327</sup>.

Pour créer les conditions d'un environnement sécurisé, les signataires du Traité se sont employés à « *la mise en place dans leurs États d'un Droit des Affaires harmonisé, simple, moderne et adapté* »<sup>328</sup>. La simplicité, la modernité et l'adaptabilité recherchées par les initiateurs du droit OHADA à travers cette œuvre d'harmonisation, sont bien des qualités attribuées d'ordinaire au principe de sécurité juridique. Par ailleurs l'œuvre d'harmonisation a consisté en réalité en une uniformisation de différents aspects du droit des affaires afin d'en garantir la fiabilité. Cette uniformisation a exigé de la part des auteurs des Actes uniformes, une double action ainsi que le relève le professeur Meyer<sup>329</sup> ; ils ont agi à la fois sur les

---

<sup>326</sup> Préambule du Traité de l'OHADA (1<sup>er</sup> point).

<sup>327</sup> M. Kenfack Douajni relaie d'ailleurs les reproches d'un investisseur étranger, qui ont été repris par Onana Étoudi en ces termes, entre autres : « *Nous ne voulons pas investir dans cette zone parce que (...) le même droit n'est pas applicable d'un pays à un autre, d'un tribunal à un autre* » : Gaston KENFACK DOUAJNI, « Arbitrage forcé et règlement en droit camerounais des litiges entre associés », *Penant*, n° 825 (septembre-décembre 1997), p. 335 ; Félix ONANA ETOUNDI, « Les principes d'UNIDROIT et la sécurité juridique des transactions commerciales dans l'avant-projet d'Acte uniforme OHADA sur le droit des contrats », *Rev. dr. unif.*, n° spéc., Vol. X, 2005-4, p. 683.

Mais l'on peut s'étonner d'une telle réflexion. Pourquoi faudrait-il s'attendre à ce qu'un droit identique s'applique dans des États différents, autonomes et souverains ? En tout cas la critique semble avoir été entendue par les États concernés qui ont procédé à cette unification pour répondre à cette exigence.

<sup>328</sup> La formulation complète de cette disposition du préambule est la suivante : « *Persuadés que la réalisation de ces objectifs suppose la mise en place dans leurs États d'un Droit des Affaires harmonisé, simple, moderne et adapté, afin de faciliter l'activité des entreprises* ». On aurait pu alors penser que cela s'applique directement au principe de sécurité juridique mais en réalité cette disposition a été énoncée juste avant celle relative à la sécurité juridique ; cette dernière n'est donc pas directement visée. Toutefois, les qualités énoncées en l'espèce sont celles de la sécurité juridique.

<sup>329</sup> Voir Pierre MEYER, art. cit.

normes et sur les institutions pour donner au système du droit des affaires OHADA, les garanties de fiabilité propres à attirer les investissements étrangers.

La prise en compte de la sécurité juridique, par les normes, s'est donc traduite, non seulement par un effort de codification et modernisation afin d'en pallier la vétusté<sup>330</sup> ; mais aussi et surtout par une œuvre continue de promotion des actes codifiés, dans un souci de mieux faire connaître les règles applicables en droit des affaires.

Quant à la codification, elle s'est réalisée par la réglementation des disciplines du droit des affaires et leur harmonisation à travers la technique de l'uniformisation ; d'où l'appellation « Actes uniformes »<sup>331</sup>.

Pour ce qui est de l'effort de modernisation, il a consisté en une révision de la plupart des dispositions se rapportant au droit des affaires et héritées de l'époque coloniale, afin de mettre fin à la continuité de leur application dans un contexte inadapté aux besoins nouveaux des acteurs économiques.

Enfin, il importe de relever la volonté des rédacteurs des Actes uniformes à prendre particulièrement en compte la sécurité juridique dans les harmonisations à venir<sup>332</sup>, même si parfois il en résulte paradoxalement des dispositions qui plutôt que de créer la sécurité, font naître l'insécurité juridique<sup>333</sup>.

En ce qui concerne l'action sur les institutions, l'originalité de l'OHADA tient dans la création de la Cour commune de Justice et d'arbitrage (CCJA), dont l'un des objectifs est de

---

<sup>330</sup> C'est essentiellement ce à quoi se sont employés les différents Actes uniformes OHADA.

<sup>331</sup> Voir à ce sujet Joseph ISSA-SAYEGH, « Quelques aspects techniques de l'intégration juridique : l'exemple des actes uniformes de l'OHADA », *Rev. dr. unif.*, 1999-1, pp. 5 et s.

<sup>332</sup> Ce qui permet de soutenir qu'en dépit d'une absence de consécration véritable, la sécurité juridique est inhérente au droit OHADA.

<sup>333</sup> Voir dans ce sens, la critique faite par Henri Temple dans une étude consacrée au projet d'acte uniforme sur la consommation. Il fait remarquer qu'en dépit de l'effort de définition manifesté par les rédacteurs dudit projet, certainement par souci de clarté, leur tâche s'est soldée par moins de clarté et davantage d'imprécision. Il relève même l'extranéité de la technique de rédaction qui n'est pas forcément un gage de qualité. Henri TEMPLE, « Quel droit de la consommation pour l'Afrique ? Une analyse critique du projet OHADA d'Acte uniforme sur le droit de la consommation (2003) », *Revue burkinabé de droit*, n° 43-44, 1<sup>er</sup> et 2<sup>e</sup> semestres 2003, *Ohadata*, D-05-26. En revanche, pour ce qui est de l'avant-projet d'Acte uniforme sur le droit des contrats, Darankoum relève par exemple, en dépit des critiques, que la notion de « changement des circonstances » vise à garantir la sécurité juridique. Voir Emmanuel S. DARANKOUM, « La protection de contrat dans l'avant-projet d'Acte uniforme OHADA sur le droit des contrats : conclusion, exécution et remède en cas d'inexécution », *Rev. dr. unif.*, 2008 p. 239. Voir également Pierre MEYER, « L'harmonisation du droit OHADA des contrats », Rapport général du colloque de Ouagadougou, 15-17 novembre 2007 », *Rev. dr. unif.*, 2008, pp. 379 et s.

préservé la sécurité judiciaire. Son rôle se résume à assurer l'uniformité dans l'interprétation et l'application du droit des affaires tout en servant d'organe consultatif et de juridiction de cassation dans l'application du droit OHADA<sup>334</sup>.

Cependant, pourrait se poser le problème de l'effectivité du rôle de la CCJA en matière fiscale, dans la mesure où l'OHADA ne prend pas en compte, pour le moment, le droit fiscal.

#### **b. Le droit fiscal exclu du domaine de l'OHADA**

L'article 2 du Traité définit le champ d'application de l'OHADA en disposant : « *pour l'application du présent Traité, entrent dans le domaine du droit des affaires l'ensemble des règles relatives au droit des sociétés et au statut juridique des commerçants, au recouvrement des créances, aux sûretés et aux voies d'exécution, au régime du redressement des entreprises et de la liquidation judiciaire, au droit de l'arbitrage, au droit du travail, au droit comptable, au droit de la vente et des transports, et toute autre matière que le Conseil des Ministres déciderait, à l'unanimité, d'y inclure, conformément à l'objet du présent Traité et aux dispositions de l'article 8 ci-après* ». Comme on le sait, le droit fiscal ne figure donc pas parmi les disciplines énumérées ci-dessus et considérées comme entrant dans le domaine du droit des affaires. On pourrait alors se demander s'il s'agit d'une énumération exhaustive ou simplement indicative.

La réponse à cette interrogation figure tout d'abord dans la même disposition, à travers la précision apportée en ces termes: « (...) *et toute autre matière que le Conseil des Ministres déciderait, à l'unanimité, d'y inclure, conformément à l'objet du présent Traité et aux dispositions de l'article 8 ci-après* ». Elle est ensuite apportée par un avis<sup>335</sup> de la Cour commune de Justice et d'arbitrage (CCJA) qui précise que « *le droit fiscal ne fait pas encore*<sup>336</sup> *partie des matières rentrant dans le domaine du droit des affaires à harmoniser, tel que défini par l'article 2 du Traité*. L'énumération de l'article 2 n'est donc pas définitive. Et dire par ailleurs que *le droit fiscal ne fait pas encore partie*, cela suppose qu'une telle possibilité reste toujours ouverte. Par conséquent, il n'est pas exclu que le droit fiscal fasse

---

<sup>334</sup> Voir les articles 13-18 du Traité OHADA. Il importe de préciser par ailleurs que la CCJA n'est pas une juridiction arbitrale comme son nom semble l'évoquer mais elle sert néanmoins de centre d'arbitrage.

<sup>335</sup> CCJA, avis n° 1/2001/EP du 30 avril 2001, *Recueil de jurisprudence CCJA*, n° spéc., janvier 2003, p. 74.

<sup>336</sup> Souligné par nous.

l'objet d'une harmonisation (à travers un Acte uniforme). Cependant la procédure requise pour inclure une matière supplémentaire à la liste sus-indiquée pourrait conduire à un effet équivalent à celui qu'aurait produit une énumération exhaustive.

En effet, c'est la décision unanime des membres du Conseil des Ministres qui valide l'admission d'une nouvelle matière parmi celles déjà énumérées. Or la divergence des intérêts des États parties en matière fiscale et l'exigence de l'unanimité de la décision des membres du Conseil des Ministres (qui suppose donc un droit de veto) pourraient faire obstacle à l'élaboration d'un acte uniforme en matière fiscale<sup>337</sup>. L'exigence de l'unanimité est donc susceptible de remettre en cause le principe d'harmonisation du droit des affaires, comme facteur d'intégration et de sécurisation de l'environnement juridique<sup>338</sup>. Par ailleurs, la technique de l'uniformisation mise en œuvre par l'OHADA semble inappropriée pour une matière aussi délicate que la fiscalité en raison non seulement de son caractère fortement politique mais également du fait des disparités possibles entre les facultés contributives des contribuables de conditions comparables selon qu'ils appartiennent à différents États parties. La rédaction de règles fiscales harmonisées pour une meilleure sécurité juridique, devra donc effectivement faire l'objet d'une véritable technique d'harmonisation et non pas d'uniformisation comme c'est actuellement le cas pour tous les « Actes uniformes », dont l'appellation indique qu'il s'agit d'actes uniformisés.

Toutefois, en dépit de cette absence d'harmonisation, l'OHADA s'immisce néanmoins dans le domaine de la fiscalité.

---

<sup>337</sup> Pour preuve, à l'occasion de sa réunion tenue à Banjul (Gambie) en mars 2001, le Conseil des Ministres a décidé d'étendre son œuvre d'harmonisation à certaines matières ne figurant pas à l'article 2 précité (le droit de la concurrence, le droit bancaire, le droit de la propriété intellectuelle, le droit des sociétés civiles, le droit des sociétés coopératives et mutualistes, le droit des contrats, le droit de la preuve) ; mais près de dix ans plus tard, cette décision n'a pu être concrétisée. Par ailleurs, il faut faire observer que même dans cette autre énumération exprimant la volonté d'extension du champ de l'OHADA, elle ne comporte pas le droit fiscal. Voir ONANA ETOUNDI, art. préc.

<sup>338</sup> L'exigence de l'unanimité peut sembler curieuse dans le contexte africain où l'harmonisation est de principe. Dans le cadre européen, l'unanimité est requise pour l'harmonisation des dispositions fiscales, parce qu'à plusieurs reprises, les États européens ne se sont pas montrés favorables au principe d'harmonisation de la fiscalité. À ce principe, s'est donc substitué celui de subsidiarité.

### c. L'immixtion de l'OHADA dans le domaine du droit fiscal

L'immixtion de l'OHADA dans le domaine du droit fiscal est souvent directe, parfois indirecte. Dans le premier cas, soit que des dispositions du Code général des impôts ivoirien sont modifiées pour tenir compte du traité de l'OHADA, soit que ces dispositions renvoient expressément à l'OHADA.

Ainsi par exemple, l'ordonnance du 28 mars 2000<sup>339</sup> prévoit un article 15 intitulé « *aménagement du dispositif fiscal ivoirien au regard du Traité portant harmonisation du droit des affaires (OHADA)* ». Cet article apporte des changements au CGI de Côte d'Ivoire : il en modifie l'article 6-III-A-1, y crée un article 12 *bis* (pour tenir compte des sociétés unipersonnelles, nouvelle catégorie d'entreprises prévue par l'OHADA), en complète l'article 47 afin de qualifier les rémunérations des actionnaires ou associés uniques comme étant assimilés à des salaires. L'article 15 modifie également les articles 922, 931 et 973 du CGI au regard du traité de l'OHADA.

Concernant le renvoi exprès à des dispositions de l'OHADA, certaines catégories de contribuables sont visées. C'est notamment le cas, d'une part, des obligations mises à la charge des contribuables soumis au régime du bénéfice réel normal d'imposition et d'autre part, à ceux qui répondent au régime de l'impôt synthétique<sup>340</sup>. Pour les contribuables soumis au régime du réel normal, l'article 36, alinéa 1<sup>er</sup> du Code général des impôts dispose : « *les contribuables visés à l'article 34-1<sup>o</sup> sont tenus de fournir leurs états financiers annuels établis et présentés selon le cas, conformément au droit comptable OHADA (...)* »<sup>341</sup>.

Pour ceux qui sont soumis au régime synthétique, l'article 82, alinéa 1<sup>er</sup> du même Code prévoit : « *les contribuables soumis au régime de l'impôt synthétique sont tenus de présenter leur résultat financier de fin d'exercice selon le système minimal de trésorerie prévu par le droit comptable OHADA* ». Ces états financiers servent à la détermination du bénéfice.

---

<sup>339</sup> Ordonnance n° 2000-252 du 28 mars 2000 portant Budget de l'État pour la gestion 2000, *JORCI*, n° 3, du 3 avril 2000, pp. 13 et s.

<sup>340</sup> Il s'agit d'un impôt qui prend en compte le petit et moyen commerce (les exploitants individuels), ainsi que l'artisanat. Aux termes de l'article 72 du CGI-CI, cet impôt « *se substitue à la patente, à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et à la taxe sur la valeur ajoutée* ». En d'autres termes, l'acquiescement de l'impôt synthétique est libératoire des impositions susvisées. Dans le cas de la T.V.A., les contribuables ne seront donc admis ni à une facturation ni à un droit à déduction.

<sup>341</sup> Voir l'Acte uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises, adopté 22 février 2000 et publié au *JO OHADA* n° 10 du 20 novembre 2000.

Dans la seconde hypothèse en revanche, le droit fiscal se réfère à des institutions ou à des formalités régies par l'OHADA, sans toutefois inviter directement le contribuable à y recourir. Seulement ce dernier devra au préalable en prendre connaissance dans les Actes uniformes appropriés, pour comprendre ce dont il s'agit avant de saisir la portée de la disposition fiscale le concernant.

Il en va ainsi notamment de l'imposition du revenu des capitaux mobiliers. La section<sup>342</sup> consacrée aux exemptions de l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers, prévoit à l'article 235 du Code général des impôts ivoirien que « *l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers n'est pas applicable aux avances faites aux sociétés au moyen d'endossement de nantissements* ». Cet article est explicité par une note en bas de page : « *cette disposition visait les warrants. En droit ivoirien, les sûretés étant régies par l'Acte uniforme de l'OHADA portant organisation des sûretés, l'institution qui s'apparente le plus aux warrants est le nantissement des stocks* ». Il semble d'ailleurs très inhabituel pour le législateur de prévoir une note en bas de page pour expliquer ses propres dispositions<sup>343</sup>. Cette méthode peut paraître curieuse de la part d'un législateur au sein d'un texte codifié, en l'occurrence le Code général des impôts. Mais en réalité, cette note en bas de page cache mal certaines incohérences du droit fiscal ivoirien qui prévoit des dispositions ou institutions pourtant régies et relevant désormais du domaine de l'OHADA. Ce qui fait double emploi et peut être source de confusion. C'est donc par souci de simplification ou de clarification, il se sent donc tenu d'apporter une note explicative à l'une de ses dispositions.

On retrouve la même logique en matière de fiscalité pétrolière. Ainsi, l'article 1074 du CGI-CI prévoit, en effet, que « *la tenue de la comptabilité suivant les normes du droit comptable OHADA n'est pas obligatoire* ». Ce qui signifie *a contrario* que cela est possible. La latitude est donc laissée au contribuable de tenir sa comptabilité selon lesdites normes. Or le calcul du résultat fiscal passe souvent par la détermination préalable du résultat comptable. L'OHADA s'immisce donc dans le droit fiscal, par le truchement du droit comptable. Enfin, l'avis précité rendu par la Cour commune de justice et d'arbitrage de l'OHADA (CCJA), rappelle que « *le droit fiscal ne fait pas encore partie des matières rentrant dans le domaine du droit des*

---

<sup>342</sup> Il s'agit de la section III du chapitre III (les dispositions communes aux impôts sur le revenu des capitaux mobiliers), du titre quatrième (impôt sur le revenu des capitaux mobiliers), de la 1<sup>ère</sup> partie (impôts sur les revenus), du livre 1<sup>er</sup> consacré aux impôts directs.

<sup>343</sup> Ce sont en général les commentateurs (qui font œuvre d'interprète) qui s'y emploient et non le législateur lui-même, qui ne s'interprète pas en principe. Il aurait donc pu insérer dans cet article un alinéa renvoyant à l'Acte uniforme sur les sûretés même si au final, le résultat n'aurait pas été vraiment différent.

*affaires à harmoniser, tel que défini par l'article 2 du Traité. Toutefois, si les procédures fiscales postérieures à la date d'entrée en vigueur de l'Acte concerné mettent en œuvre des mesures conservatoires ou d'exécution forcée ou des procédures de recouvrement déterminées par ledit Acte uniforme, ces procédures fiscales doivent se conformer aux dispositions de celui-ci ».*

De tout ce qui précède, il s'avère donc que contrairement aux apparences, le droit OHADA n'est pas totalement absent de la sphère fiscale. D'ailleurs, ce droit ferait même concurrence au droit fiscal interne à certains égards. C'est ce que relève ainsi M. Gatsi, en indiquant que l'objectif de célérité qui justifiait la mise en place de l'avis à tiers détenteur au profit des administrations fiscales des États africains est désormais entamé par la mise en place de certains mécanismes à travers le droit OHADA. « Désormais, l'avis à tiers détenteur se heurte à l'esprit de ces législations, et les conflits ne manquent pas de surgir ».<sup>344</sup>

En l'absence d'un Acte uniforme ou d'un « acte harmonisé » du droit fiscal, l'immixtion de l'OHADA dans le champ du droit fiscal n'est pas forcément de nature à garantir la lisibilité de la législation fiscale. Partant, cela pourrait être source d'insécurité juridique vis-à-vis du contribuable.

Si l'OHADA n'a pas encore pris en compte le droit fiscal, l'UEMOA, qui l'a fait, n'évoque quant à elle nullement le principe de sécurité juridique.

## **2. L'UEMOA intègre le droit fiscal mais ne traite pas expressément de la sécurité juridique**

Si l'UEMOA traite de certains aspects du droit fiscal (a), il ne fait aucunement allusion à un principe de sécurité juridique (b).

---

<sup>344</sup> Jean GATSI, « L'avis à tiers détenteur et le nouveau droit des affaires », (disponible sur *Ohadata*, D-05-24).

### a. La prise en compte du droit fiscal par l'UEMOA

Cette prise en compte s'inscrit dans le cadre des objectifs visés par l'UEMOA, à travers principalement l'harmonisation des règles de droit fiscal ( $\alpha$ ) qui participe elle-même des actions visant à la réalisation du marché commun ( $\beta$ ).

#### *a. Une harmonisation fiscale inachevée*

L'harmonisation des législations est un objectif clairement visé par l'UEMOA. Inscrite au préambule de son Traité, elle est expressément reprise dans le corps même de ladite Convention. L'Union y consacre un chapitre en lui accordant une place prioritaire parmi les actions qu'elle entend mener<sup>345</sup>. Elle met un point d'orgue sur l'harmonisation de la fiscalité, en tant qu'objectif devant servir au bon fonctionnement du marché commun<sup>346</sup>, ce dernier étant un élément clé de la politique (fiscale) commune. En d'autres termes, la politique d'harmonisation devra servir de levier pour aboutir à une véritable intégration fiscale des États membres de l'Union à travers la consolidation du marché commun<sup>347</sup>. Mais cette harmonisation qui concerne à la fois la fiscalité directe et indirecte, en plus d'être un objectif, est également perçue comme une action qu'entend mener l'UEMOA. Aussi, il ne s'agit pas pour cette organisation de viser simplement un objectif d'harmonisation mais de mettre en œuvre les moyens devant en permettre la réalisation. Ce d'autant plus que, dans le contexte africain, cette opération qui est une technique d'intégration juridique et économique, apparaît également comme un facteur de sécurité juridique ; dans la mesure où elle a pour objet de créer un environnement de confiance à travers des règles susceptibles d'attirer des investissements étrangers. Mais il ressort du paragraphe e) de l'article 4 du Traité de l'Union, que le régime de la fiscalité sera harmonisé, « *dans la mesure nécessaire au bon fonctionnement du marché Commun* ». Que faut-il entendre par cette formule ? Si elle semble

---

<sup>345</sup> Le titre IV du Traité s'intitule « Des actions de l'Union » et le tout premier chapitre, « De l'harmonisation des législations ».

<sup>346</sup> Voir l'article 4 paragraphe e) du Traité de l'UEMOA (révisé le 29 janvier 2003) qui énonce : « *Sans préjudice des objectifs définis dans le Traité de l'UMOA, l'Union poursuit, dans les conditions établies par le présent Traité, la réalisation des objectifs ci-après : (...) e) harmoniser, dans la mesure nécessaire au bon fonctionnement du marché commun, les législations des États membres et particulièrement le régime de la fiscalité* ».

<sup>347</sup> Voir Décis. n° 10/2006/CM/UEMOA du 23 mars 2006, portant adoption du programme de transition fiscale au sein de l'UEMOA.

avoir été reproduite du Traité sur l'Union européenne<sup>348</sup>, il n'est pas sûr qu'elle ait forcément la même portée dans le contexte africain. En effet, cette disposition laisse entendre que l'harmonisation portera sur (toutes) « *les législations des États membres* » et en particulier sur le domaine fiscal. Elle sous-entend en revanche que ladite harmonisation ne sera que partielle, elle n'aura lieu que dans une « *mesure nécessaire* ». Est-ce à dire finalement, qu'elle ne concernera pas toutes les législations des États membres<sup>349</sup>, contrairement à ce que semble insinuer l'article susvisé ; ou cela signifie-t-il que les harmonisations qui seront entreprises n'épuiseront pas les sujets sur lesquels elles porteront<sup>350</sup>, dès que les mesures entreprises seront jugées nécessaires ou suffisantes pour le bon fonctionnement du marché Commun ? Qui aura compétence pour juger de ce caractère nécessaire, et sur quels fondements et critères ?

En tout cas, l'harmonisation envisagée en fiscalité indirecte a plus d'ampleur que celle portant sur la fiscalité directe ; non seulement en raison de sa priorité et du volume qui lui est consacré mais également parce que ce domaine de la fiscalité est plus enclin à créer des distorsions dans l'équilibre du marché intérieur. C'est pourquoi, la décision portant adoption du programme de transition fiscale au sein de l'UEMOA<sup>351</sup>, recherche un « *approfondissement de l'harmonisation des fiscalités intérieures indirectes* », là où elle ne vise simplement qu'une harmonisation pour ce qui est de la fiscalité directe. Cela pourrait s'expliquer notamment par le fait que la décision se rapportant au programme d'harmonisation de la fiscalité directe<sup>352</sup> (bien que très ambitieuse), est plus récente que celle de l'harmonisation de la fiscalité indirecte<sup>353</sup>, qui est elle-même marquée par une forte souveraineté des États.

En tant qu'action, l'harmonisation participe également des politiques fiscales, comme moyen visant à éviter les disparités dans la structure et l'importance des prélèvements fiscaux<sup>354</sup>. Ce qui est donc recherché, c'est une véritable cohésion dans l'image de la politique fiscale de la

---

<sup>348</sup> Article 113 Traité sur le fonctionnement l'Union européenne.

<sup>349</sup> Ce qui a l'avantage d'être réaliste et exige par conséquent une reformulation de cette disposition.

<sup>350</sup> Il est certes vrai qu'une harmonisation ne vise pas l'élaboration d'une législation détaillée mais elle doit jouer le rôle d'une œuvre de clarification, de sorte qu'elle ne doit laisser aucune zone d'ombre ; bien au contraire, elle doit lever toute ambiguïté sur des législations notamment incompatibles.

<sup>351</sup> décis. n° 10/2006/CM/UEMOA précitée.

<sup>352</sup> Décis. n° 16/2006/CM/UEMOA du 16 décembre 2006 portant adoption du programme d'harmonisation de la fiscalité directe des États membres.

<sup>353</sup> Si la décision portant le programme d'harmonisation de la fiscalité indirecte date du 03 juillet 1998 (décis. n° 01/98/CM/UEMOA), ce n'est qu'en 2006 qu'a été adopté le programme d'harmonisation de la fiscalité directe (décis. n° 16/2006/CM/UEMOA).

<sup>354</sup> Voir le 3) de l'article 65 du Traité de l'UEMOA.

zone franc, afin de maintenir une constance dans l'environnement de la fiscalité des États membres de l'UEMOA. Ce souci de cohérence et de cohésion est une exigence exprimée dans le Traité de l'Union, en conformité avec l'esprit de l'alinéa 2 de l'article 60, qui énonce : « *la Conférence tient compte des progrès réalisés en matière de rapprochement des législations des États de la région, dans le cadre d'organismes poursuivant les mêmes objectifs que l'Union* ». L'Union n'entend donc pas concurrencer d'autres organisations qui auraient par exemple entrepris des travaux d'harmonisation, dans un domaine qu'elle considérerait comme faisant partie de son champ de compétence<sup>355</sup>, afin d'éviter toute discordance dans la politique fiscale de ses États membres. Ce qui est une initiative méritoire, tant elle vise à éviter les situations de conflits de normes tout en préservant indirectement le principe de sécurité juridique<sup>356</sup>.

Les principales harmonisations intervenues dans le cadre de la fiscalité indirecte concernent ainsi la taxe sur la valeur ajoutée<sup>357</sup>, les droits d'accises<sup>358</sup> et la taxation des produits pétroliers<sup>359</sup>. Quant à la fiscalité directe, elle a fait l'objet d'harmonisation notamment en matière de valeurs mobilières<sup>360</sup> et de taux de l'impôt assis sur le bénéfice des personnes morales<sup>361</sup>.

L'objectif de ces actions en faveur de l'harmonisation des législations des États membres de l'UEMOA, c'est la réalisation d'un marché Commun.

### ***β. Une approximation dans la mise en œuvre des règles d'intégration fiscale***

Aux termes de l'article 4 du Traité UEMOA, la réalisation du marché commun suppose entre autres « *la libre circulation des personnes, des biens, des services, des capitaux* » et « *un tarif extérieur commun* ». En d'autres termes, l'effectivité du marché commun suppose sa libéralisation complète. Celle-ci comporte un aspect interne et un aspect externe. Le premier est constitué par le libre-échange entre les États membres, et donc à l'intérieur de l'Union.

---

<sup>355</sup> Ce qui pourrait être avantageux en cas d'harmonisation du droit fiscal en l'occurrence par l'OHADA.

<sup>356</sup> Toutefois sa réalisation pourrait se heurter à quelques difficultés puisque la cohésion peut nécessiter justement de prendre en compte des aspects déjà abordés par d'autres organismes mais pas dans le sens de la politique menée par l'UEMOA.

<sup>357</sup> Directive n° 02/98/CM/UEMOA du 22 décembre 1998 modifiée par la directive 02/2009/CM/UEMOA du 27 mars 2009.

<sup>358</sup> Directive n° 03/98/CM/UEMOA du 22 décembre 1998 modifiée par la directive n° 03/2009/CM/UEMOA.

<sup>359</sup> Directive n° 06/2001/CM/UEMOA du 26 novembre 2001 modifiée par la directive 01/2007/CM/UEMOA.

<sup>360</sup> Directive 02/2010/CM/UEMOA du 30 mars 2010.

<sup>361</sup> Directive n° 08/ 2008 du 26 septembre 2008.

Quant au second aspect, il se caractérise par la définition d'un espace commercial régional à travers l'instauration d'un tarif extérieur commun (TEC).

La libre circulation des personnes suppose un droit d'établissement et de résidence<sup>362</sup>. Elle doit pouvoir favoriser la libre prestation de services. En vertu de l'article 93 du Traité de l'Union, « *les ressortissants de chaque État membre peuvent fournir des prestations de services dans un autre État membre dans les mêmes conditions que celles que cet État membre impose à ses propres ressortissants* ». Au plan fiscal, cela signifie qu'un ressortissant d'un État membre pourra librement fournir des prestations de services sans être soumis à un traitement fiscal plus défavorable, soit en raison de son appartenance à un autre État soit en raison de la provenance des moyens (humains et financiers) ou du matériel devant servir à l'accomplissement de sa prestation de services.

À ce stade, il importe de faire remarquer que l'article 4 précité, porte non pas sur la libre circulation des *marchandises* préconisée par le Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne mais plutôt sur la libre circulation des *biens*. Or la notion de *biens* est plus vaste que celle de *marchandises*<sup>363</sup>. Tout d'abord une marchandise a exclusivement un caractère commercial mais un bien se définit comme « *toute chose matérielle susceptible d'appropriation* »<sup>364</sup>. Dès lors, tout bien n'est pas forcément destiné à la vente. La notion de biens prend donc en compte non seulement les marchandises mais également le matériel et les outillages. Ce qui peut avoir l'avantage de favoriser le libre établissement d'une entreprise appartenant à un État membre sur le territoire d'un autre État membre, sans redouter des obligations fiscales ou douanières notamment sur le matériel ou l'outillage, en raison ou à l'occasion du déplacement. Ensuite, un bien n'est pas que meuble. Il peut également être immeuble. Mais un immeuble étant un « *bien qui par nature ne peut être déplacé* »<sup>365</sup>, il pourrait paraître sans intérêt d'y faire allusion dans le cadre d'une discussion sur la liberté de circulation. Cependant, la notion d'immeuble comprend également celle d'*immeuble par destination*. Il s'agit en effet, d'une chose mobilière par nature, réputée immeuble par la loi ; notamment en raison de son affectation au service et à l'exploitation d'un fonds de

---

<sup>362</sup> Un professionnel appartenant à l'un des États de l'Union et qui accomplirait des prestations de service (un avocat ou un médecin par exemple) ne devra pas subir de traitement discriminatoire notamment au plan fiscal, s'il décidait de s'installer sur le territoire d'un autre État membre de l'Union.

<sup>363</sup> Même s'il est vrai que le juge européen a donné de la marchandise une conception extensive. La marchandise comprend donc « *tous les biens appréciables en argent et susceptibles, comme tels, de faire l'objet de transactions commerciales* ». Voir CJCE, 10 décembre 1968, aff. 7/68, *Commission c/ République Italienne*, *Rec.*, p. 617.

<sup>364</sup> Gérard Cornu, *Vocabulaire juridique*, Association Henri Capitant, Quadriga/PUF, 2<sup>e</sup> éd., janvier 2001.

<sup>365</sup> Voir Gérard Cornu, *Vocabulaire juridique*, préc.

commerce<sup>366</sup>. C'est par exemple le cas d'animaux de culture. La libre circulation des biens dans le cadre de l'UEMOA est donc censée prendre en compte notamment des animaux (tel le bœuf ou l'âne) dont le transport pourrait être destiné, non pas à la vente mais à un usage agricole au sein d'un autre État membre. Ce qui peut être un facteur de développement et de croissance de l'agriculture au sein de l'Union. Cependant, il ne semble pas que les rédacteurs du Traité de l'UEMOA aient entendu attacher un effet particulier à l'emploi du terme de *biens* plutôt qu'à celui de *marchandises*. D'ailleurs, ces deux termes semblent même avoir été employés indifféremment. En témoigne le paragraphe 2 de la section III du chapitre II du Traité de l'UEMOA sur les politiques communes, qui s'intitule, « *de la libre circulation des marchandises* »<sup>367</sup> et qui est censé traiter de la libre circulation des biens énoncée à l'article 4. Néanmoins, il semblerait que l'usage du terme *biens* plutôt que celui de *marchandises* vise à inclure dans les biens non seulement les marchandises mais également les capitaux<sup>368</sup>. Ce qui reste discutable<sup>369</sup> de sorte que cet amalgame ne peut être admis.

Toujours est-il que la quête de ces différentes libertés vise à aboutir à une véritable Union douanière, condition de l'instauration d'un marché commun et également source de sécurité juridique et d'attractivité des investissements. Or aux termes du préambule de la décision portant adoption du programme d'harmonisation de la fiscalité directe, l'union douanière serait déjà une réalité au sein de l'UEMOA<sup>370</sup>. Si cette réalité est patente, du moins dans les textes, elle reste problématique en pratique.

La difficile réalisation de l'union douanière est tout d'abord favorisée par certaines dispositions du Traité de l'UEMOA. Ces dernières prévoient des conditions ou des exceptions au respect des règles du marché commun. C'est ainsi par exemple qu'aux termes de l'article 79 « *sous réserve des mesures d'harmonisation des législations nationales mises en œuvre par l'Union, les États membres conservent la faculté de maintenir et d'édicter des interdictions ou des restrictions d'importation, d'exportation et de transit* ». Ce passage conditionne notamment la libre circulation des biens, à la mise en œuvre préalable de mesures

---

<sup>366</sup> Voir les articles 524 et 525 c. civ. français.

<sup>367</sup> Ce paragraphe correspond aux articles 77 à 81 de ce traité.

<sup>368</sup> Voir notamment dans ce sens Kane qui fait la distinction entre la libre circulation des personnes (qui engloberait le droit d'établissement et de résidence ainsi que la libre prestation des services) et la libre circulation des biens (qui comprendrait quant à elle, la libre circulation des marchandises et celle des capitaux). Hamidou Salifou KANE, « Troisième rencontre inter-juridictionnelle des cours communautaires de « l'UEMOA, la CEMAC, la CEDEAO et de l'OHADA », la libre circulation des personnes et des biens dans l'espace UEMOA », Dakar, 4-6 mai 2010.

<sup>369</sup> Voir Article 96 : « *Dans le cadre du présent Traité, les restrictions aux mouvements, à l'intérieur de l'Union, des capitaux appartenant à des personnes résidant dans les États membres sont interdites* ».

<sup>370</sup> Le préambule du Traité de l'UEMOA énonce que « l'union douanière est entrée en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2000 ».

d'harmonisation<sup>371</sup>. Ce qui est d'autant plus paradoxal que le b) de l'article 4 a pour objectif « *d'assurer la convergence des performances et des politiques économiques des États membres par l'institution d'une procédure de surveillance multilatérale* »<sup>372</sup>. C'est-à-dire que sans besoin d'harmonisation, les États membres entendent mener des politiques convergentes de sorte qu'ils mettent en place une procédure de surveillance multilatérale pour s'assurer de l'effectivité de cette politique. En réalité, l'harmonisation ne sert qu'à apporter de la cohérence dans des règles issues de législations différentes. En faire un principe, c'est sinon cautionner une divergence de règles, du moins, ne pas encourager la politique de convergence économique qu'entendent pour autant réaliser les États membres de l'Union.

En dehors de l'harmonisation comme condition, le Traité prévoit également des situations exceptionnelles pouvant justifier des mesures restrictives à la réalisation du marché commun. Il s'agit « *des raisons de moralité publique, d'ordre public, de sécurité publique, de protection de la santé ou de la vie des personnes et des animaux, de préservation de l'environnement, de protection des trésors nationaux ayant une valeur artistique, historique ou archéologique et de protection de la propriété industrielle et commerciale* ». Autant de raisons, toutes aussi imprécises les unes que les autres, faute de définition ; mais qui justifieraient une violation des règles du marché commun notamment par l'instauration de mesures fiscales discriminatoires<sup>373</sup>.

En plus de ces raisons, dans la pratique, les autorités douanières continuent d'agir comme s'il n'existait aucune union douanière<sup>374</sup>, en violation des règles que commande la pratique d'un TEC. Des droits de douanes continuent parfois d'être perçus sans distinction aucune<sup>375</sup>. Les produits en provenance des États tiers sont susceptibles de faire l'objet du TEC autant de fois qu'ils feront l'objet d'une réexportation d'un État membre de l'UEMOA à un autre. Le manque d'effectivité de l'union douanière pourrait cependant s'expliquer par la complexité d'un système, qui vise pourtant la réalisation d'un marché commun. Il en va ainsi notamment

---

<sup>371</sup> Cette même condition est également posée par l'article 94.

<sup>372</sup> L'article 65 du même Traité prévoit par ailleurs que pour « *assurer une convergence durable de leurs performances économiques (...), les États membres mènent des politiques économiques qui respectent les grandes orientations* » qu'ils se sont fixés à travers le même Traité.

<sup>373</sup> Voir les articles 79, 91 et 94 du Traité.

<sup>374</sup> Ce qui pourrait certainement se justifier par un manque d'information et même de formation des autorités douanières sur les implications de l'union douanière.

<sup>375</sup> Voir Hamidou Salifou KANE, art. cit.

de la mise en place d'un régime juridique de postes de contrôles juxtaposés (PCJ)<sup>376</sup> qui pourrait prêter à confusion.

#### **b. L'absence de référence à la sécurité juridique par l'UEMOA**

Contrairement à l'OHADA qui, même si elle ne consacre pas vraiment un principe de sécurité juridique, l'énonce néanmoins dans le préambule du Traité, l'UEMOA ne se réfère nullement audit principe. Mais il est naturellement évident que cette absence de référence *expressis verbis* à la notion de sécurité juridique, ne signifie pas qu'elle l'ignore pour autant. En effet, sa politique d'harmonisation et sa volonté de cohésion dans l'élaboration des règles aussi bien par elle qu'à l'initiative d'autres organisations auxquelles appartiennent ses États membres, visent à créer un climat de confiance à travers un système juridique fiable. Or la sécurité juridique a justement pour objectif de créer les conditions d'une quiétude conférée par la fiabilité du système juridique, prenant en compte la protection des personnes, des biens et des droits.

Il est vrai que l'UEMOA n'a pas encore su mettre en place un système absolument fiable et infaillible<sup>377</sup>, mais tel est l'objectif qu'elle vise. L'absence de référence au principe de sécurité juridique à travers les règles élaborées par l'UEMOA, n'exprime donc pas une absence de prise en compte de l'impératif de sécurité juridique.

### **C. Les fondements du principe dans le cadre européen**

Un développement ayant déjà été consacré aux fondements historiques et à l'introduction du principe dans l'ordonnancement juridique européen<sup>378</sup>, le propos ne sera pas ici de revenir sur ces considérations. Il s'agira davantage d'étudier les bases justifiant le recours des juges

---

<sup>376</sup> L'appellation elle-même suffit à se convaincre que ces postes de contrôle loin de faire disparaître les frontières, viennent au contraire les renforcer. Voir le Règlement n°15/2009/CM/UEMOA portant régime juridique des Postes de Contrôles Juxtaposés (PCJ) à la frontière entre les États membres de l'UEMOA. C'est ainsi que par exemple un Règlement d'exécution n° 002/2010/COM/UEMOA fixe les taux et les paiements des redevances dues par les usagers du poste des contrôles juxtaposés (PCJ) à la frontière entre le Burkina Faso et le Togo, sur le site de Cinkansé.

<sup>377</sup> Par exemple le phénomène de la double imposition n'est pas suffisamment maîtrisé au sein des États membres de ladite organisation faute de conventions fiscales s'y rapportant. Il s'ensuit des arrangements fiscaux pour combler ces vides juridiques au détriment des recettes fiscales des États concernés ainsi l'a relevé M. Claude BOUILLOT au cours de la « journée d'étude juriscasseur », préc.

<sup>378</sup> Voir le développement consacré à l'Europe et la phase propagatrice.

européens à ce principe. Si dans l'hypothèse africaine, l'énoncé du principe de sécurité juridique est l'œuvre du législateur, dans le cadre européen en revanche, l'élaboration du principe est une œuvre prétorienne. Dans ce contexte, le juge supranational se révèle une véritable source de production du droit et en particulier d'un principe général du droit. Toutefois, la logique de l'œuvre prétorienne du juge de Luxembourg (Cour de justice) (1) est quelque peu différente de celle du juge de Strasbourg (Cour européenne des droits de l'homme) (2).

### **1. Le principe de sécurité juridique dans le cadre de la Cour de justice de l'Union européenne**

L'étude préalable des fondements du principe de sécurité juridique (a) permettra de mieux analyser les rapports entretenus par le droit fiscal avec le cadre communautaire européen(b).

#### **a. Fondements du principe dans le système de la Cour de justice de l'Union européenne**

L'Union Européenne poursuit des objectifs comparables à ceux qu'entendent réaliser les États africains de la zone franc : aboutir à l'intégration économique et juridique<sup>379</sup>, en procédant notamment à l'harmonisation des législations des États membres. Dans cette perspective, l'ex-Cour de Justice des Communautés Européennes (Cour de justice des communautés européennes), actuelle Cour de Justice de l'Union Européenne (Cour de justice de l'Union européenne) tient une véritable place de choix. Elle est chargée en substance de veiller au contrôle de l'application scrupuleuse des règles devant concourir à la réalisation de ladite ambition afin de créer un véritable cadre de confiance. Le principe de sécurité juridique fait partie de ces règles dont le respect est assuré par le juge européen. Ce principe ne dispose cependant d'aucun fondement textuel dans le cadre européen. Dans le contexte africain en revanche, où il est fait référence à la sécurité juridique dans le préambule du Traité de

---

<sup>379</sup> Pour certains auteurs, il s'agirait plus d'une intégration économique que juridique. Voir Sylvia CALMES, *Du principe de la confiance légitime en droit allemand, communautaire et français*, préc., p. 123. Bien que les raisons évoquées par l'auteur au soutien de son argument se justifient, on pourrait tout de même maintenir que cette intégration n'est ni exclusivement économique ni essentiellement juridique ; ce dans la mesure où l'intégration économique est certes le résultat recherché, mais le passage obligé est l'intégration des règles juridiques, à travers la coordination de celles-ci.

l'OHADA, le rôle de la Cour Commune de Justice et d'Arbitrage (CCJA) est incertain voire inexistant lorsqu'il s'agit d'assurer le respect d'un principe autonome de sécurité juridique, faute d'avoir été réellement consacré. Paradoxalement, en dépit de l'absence de fondement textuel, ce principe a fait l'objet d'une véritable consécration dans l'hypothèse européenne où il revêt même le caractère d'un « *principe fondateur* »<sup>380</sup>. Il s'est, en effet, bâti sur l'idée de « *promouvoir, à partir du substrat des valeurs éthiques partagées (...), une pensée juridique commune nourrie, de façon pragmatique, aux sources nationales les plus pertinentes* »<sup>381</sup>. En d'autres termes, le principe de sécurité juridique n'est pas juste un concept « décidé » *ex nihilo* par les instances européennes afin d'en imposer le respect aux États membres, c'est plutôt une réalité qui s'est révélée au sein des États et dont la consécration s'est imposée dans l'ordre juridique européen. Cette réalité s'est donc forgée sur la base de valeurs partagées par l'ensemble des États membres de l'Union européenne sans nécessairement faire l'objet d'une formalisation à travers des accords internationaux. Ces valeurs sont : l'élaboration de normes claires, leur application diligente dans le temps et leur interprétation homogène. Il ressort ainsi d'un arrêt de la Cour de justice que « *le principe de sécurité juridique, qui fait partie de l'ordre juridique communautaire, exige que tout acte de l'administration produisant des effets juridiques soit clair, précis et porté à la connaissance de l'intéressé de telle manière que celui-ci puisse connaître avec certitude le moment à partir duquel cet acte existe et commence à produire ses effets juridiques, notamment au regard des délais de recours* »<sup>382</sup>. Dès lors, ce principe est fondé sur des exigences de clarté, de précision et de certitude mais également sur bien d'autres considérations que Jean-Pierre Puissechet et Hubert Legal se sont efforcés de résumer autour des trois axes suivants : la certitude, la stabilité et l'unité<sup>383</sup>. Ils reconnaissent toutefois que bien d'autres exigences ne doivent pas être négligées<sup>384</sup>. Pour M. Piazzon en revanche, l'accessibilité, la stabilité et la prévisibilité du droit, constituent les « *trois impératifs classiques* » de la notion<sup>385</sup>. C'est dire que le « noyau dur » ou les composantes classiques de cette notion ne sont donc pas encore définitivement fixé en doctrine.

---

<sup>380</sup> Rapport du Conseil d'État sur la *complexité du droit et la sécurité juridique*, préc. p. 284.

<sup>381</sup> Jean-Pierre PUISSOCHET et Hubert LEGAL, « Le principe de sécurité juridique dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes », préc., p. 151.

<sup>382</sup> CJCE, affaire 18/89, 7 février 1991, *Tagaras c/ Cour de justice des communautés européennes*. Voir Rapport du Conseil d'État sur la *complexité du droit et la sécurité juridique*, E.D.C.E., La Documentation française, Paris 2006, pp. 284 et s. ; voir également Jean-Pierre Puissechet et Hubert LEGAL, art. cit., pp. 153 et s.

<sup>383</sup> Art. cit.

<sup>384</sup> En particulier la confiance légitime à laquelle sera consacrée une étude.

<sup>385</sup> Thomas PIAZZON, *La sécurité juridique*, préc., pp. 17 et s.

De manière spécifique, le droit fiscal ne bénéficie pas non plus d'une théorie de la sécurité juridique, même si la particularité du régime fiscal peut lui donner des aspects tout aussi particuliers.

#### b. De l'intégration européenne et de la quête de la sécurité juridique

Théoriquement, l'Europe exerce sur la fiscalité de ses membres, une influence relative, en raison de la souveraineté des États ; il en va de même dans le cadre africain. Cependant, pour éviter les distorsions de concurrence pouvant être générées par des disparités au plan fiscal<sup>386</sup>, l'Union Européenne reste particulièrement vigilante par rapport aux enjeux fiscaux<sup>387</sup>. Toutefois son action est plus marquée en fiscalité indirecte qu'en fiscalité directe. Le choix déterminant de l'action de l'UE sur la fiscalité indirecte pourrait s'expliquer par le fait que les effets de celle-ci sont plus immédiats sur le Marché intérieur que ceux de la fiscalité directe. Par ailleurs, l'Europe comprend 28 États membres. Elle constitue donc un ensemble de 28 politiques fiscales différentes, source potentielle de risques de concurrence fiscale dommageable et d'insécurité juridique. C'est pourquoi le Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE) prévoit un certain nombre de mesures visant à cadrer ces différentes politiques fiscales et donner une orientation globale à la politique d'ensemble de l'Union pour une meilleure cohésion du Marché intérieur<sup>388</sup>.

Au fond, si le succès de l'intégration juridique et économique, passe en Afrique par une politique d'harmonisation (laquelle est également préconisée comme moyen de garantie de la sécurité juridique en particulier dans le cadre de l'OHADA), la lecture du TFUE, laisse entrevoir que l'harmonisation reste l'exception en Europe<sup>389</sup>. Harmoniser, c'est mettre en

---

<sup>386</sup> Sur la question de la fiscalité au sein de l'Union européenne, voir notamment Alexandre MAITROT de La MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, préc.

<sup>387</sup> M. Tirard fait cependant remarquer que « *Ni la création du marché unique (...) ni celle de l'Union économique et monétaire n'ont eu pour effet de réduire les disparités considérables qui existent toujours (...) entre les régimes fiscaux des États membres de l'Union européenne. Le dernier élargissement de l'Union a même eu pour effet de les accentuer* ». Jean-Marc TIRARD, *La fiscalité des sociétés dans l'UE*, Coll. pratiques d'experts, 7<sup>e</sup> éd., Groupe Revue Fiduciaire, 2006, p. 13.

<sup>388</sup> L'adoption, sous forme de résolution, d'un code de bonne conduite est parmi les mesures les plus importantes dans ce cadre. Voir JOCE n° C 2, 6 janvier 1998, p. 1.

<sup>389</sup> Pourtant la question de l'harmonisation de la fiscalité n'est pas une préoccupation récente. Elle remonte au Comité de Neumark qui en a fixé les principes directeurs depuis juillet 1962. Ce n'est qu'avec le « rapport Burke » du 27 mars 1980 que la Commission européenne, face aux réticences des États membres, renoncera

accord des règles discordantes. Manifester la volonté de ne recourir à l'harmonisation qu'à titre exceptionnel, suppose donc une certaine concordance dans les normes de droit interne en amont de leur élaboration. Aux termes de l'article 113 du TFUE, ce n'est que « *dans la mesure où cette harmonisation est nécessaire pour assurer l'établissement et le fonctionnement du Marché intérieur et éviter les distorsions de concurrence* »<sup>390</sup>, qu'elle peut être envisagée. C'est pourquoi, plus que dans tout autre domaine, les décisions d'harmonisation en matière fiscale, sont prises à l'unanimité et soumises à de strictes conditions, afin de limiter les possibilités de recours à ce procédé. Concrètement, conformément aux exigences de l'article précité, une décision d'harmonisation suppose la réunion de plusieurs facteurs :

- elle doit concerner en principe « *des législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, aux droits d'accises et autres impôts indirects* » ;
- elle doit être nécessaire ;
- le Parlement européen et le Comité économique et social doivent être au préalable consultés ;
- et le Conseil doit statuer à l'unanimité conformément à une procédure spéciale.

La première exigence porte donc sur le domaine de l'harmonisation. Elle pose le principe de l'exclusion de la fiscalité directe du champ des matières soumises à l'harmonisation, contrairement à l'hypothèse africaine qui envisage en principe d'harmoniser la fiscalité aussi bien directe qu'indirecte dans le cadre de l'UEMOA. Toutefois, sur la base des dispositions concernant le rapprochement des législations européennes (article 114 et suivants du Traité), la Cour de justice a admis à titre exceptionnel la possibilité d'harmoniser certaines dispositions de la fiscalité directe. Face à la libéralisation complète des mouvements de capitaux, le processus d'harmonisation de la fiscalité directe s'est donc intéressé à ce domaine, par souci de répondre au risque de délocalisation de l'épargne<sup>391</sup>. Quant à la fiscalité des particuliers, son harmonisation n'intervient pas à titre prioritaire pour l'Europe. C'est

---

véritablement au principe de l'harmonisation. Voir sur ces points, Jean-Michel COMMUNIER, *Droit fiscal communautaire*, Bruylant, Bruxelles, 2001, p. 146.

D'ailleurs, si le texte du Traité semble poser l'harmonisation comme une exception, selon l'auteur précité, « *avec l'acte unique européen, l'harmonisation des impôts indirects devient impérative* » par rapport au marché intérieur.

<sup>390</sup> Il s'agit en l'occurrence de la traduction normative d'une des recommandations issues respectivement des programmes d'actions fiscales, initié par la Commission au Conseil, les 8 février 1967 et 30 juillet 1975. Voir *Bull. CE*, 9-1975, p. 110.

<sup>391</sup> Ce mouvement de libéralisation a été lancé dès le 24 juin 1988 avec la création d'un espace financier européen.

donc assez tardivement qu'a été adoptée une directive relative à l'imposition des revenus de l'épargne des particuliers<sup>392</sup>. Plus tard ont suivi des harmonisations intervenues principalement en matière de règles relatives à la lutte contre la double imposition des entreprises et notamment en matière de fraude fiscale.

La fiscalité des entreprises illustre en revanche le caractère exceptionnel du processus d'harmonisation au profit de la coordination des politiques nationales, de sorte à éviter toute incompatibilité aussi bien entre ces politiques nationales qu'avec le TFUE. La coordination des politiques nationales consiste à laisser une autonomie aux États par rapport à la détermination du régime juridique de leur fiscalité des entreprises<sup>393</sup>, à charge pour eux de se fixer des règles communes à travers des directives, en cas de disparités importantes susceptibles de porter atteinte à l'effectivité du Marché intérieur<sup>394</sup>.

Quant à la fiscalité indirecte, son harmonisation vise principalement à créer les conditions d'expression des quatre libertés que sont : la libre circulation des personnes, des biens, des capitaux et des services. La T.V.A. fait particulièrement l'objet d'une réglementation rigoureuse au niveau européen, de sorte que son taux reste véritablement le seul facteur sur lequel les États disposent d'une marge de manœuvre. Cependant, même dans cette hypothèse, ces taux ne sont pas fixés de manière arbitraire, par égard au respect du principe de la neutralité fiscale dans les opérations intracommunautaires.

En ce qui concerne le principe de nécessité, il donne au Conseil le pouvoir de juger de l'opportunité d'une harmonisation, dans l'intérêt de la réalisation du Marché intérieur et à condition que cette harmonisation envisagée ne comporte pas de risques d'atteintes au libre jeu de la concurrence. Toutefois, cette disposition ne définit nullement les critères devant fonder l'appréciation du Conseil. Dès lors, ce dernier dispose d'un pouvoir discrétionnaire en la matière.

Néanmoins, il est tenu de consulter préalablement le Parlement européen et le Comité économique et social pour avis. Par conséquent, la seule obligation dont est tenue le Conseil vis-à-vis du Parlement et du Comité économique et social, c'est juste la consultation préalable. Partant, il n'a pas l'obligation de se conformer à l'avis issu de ladite consultation. Il

---

<sup>392</sup> Adoption en 2003 et entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> juillet 2005.

<sup>393</sup> Ce qui pourrait être source de distorsions entre les régimes fiscaux internes.

<sup>394</sup> Voir Jean-Michel COMMUNIER, *Droit fiscal communautaire*, préc., pp. 154 et s.

ne s'agit donc pas d'un avis conforme<sup>395</sup> mais d'un avis simple, un avis indicatif ; mais c'est à l'unanimité que devra décider le Conseil des Ministres.

L'exigence de l'unanimité de la décision, donne lieu à un droit de veto au profit de chaque État membre de l'Union, afin d'éviter la systématisation de l'harmonisation, du moins à titre formel<sup>396</sup>. Cependant le caractère unanime de ces décisions pourrait leur donner en fin de compte une portée équivalente à celle des actes uniformes de l'OHADA ; car l'unanimité suppose l'unité et même l'unicité<sup>397</sup>.

Par ailleurs, il importe de préciser que l'harmonisation effectuée en Afrique, en particulier dans le cadre du droit des affaires, a certes pour objectif de réaliser une intégration juridique mais a surtout pour ambition de créer un environnement sécurisé au profit des opérateurs économiques. Si donc l'harmonisation peut être considérée en Afrique comme un instrument de sécurité juridique, cette dernière est plus à l'intention des personnes privées (particuliers, entreprises). En Europe, en revanche, s'il y a lieu de rechercher la sécurité juridique dans le processus d'harmonisation, ce n'est pas prioritairement la sécurité des particuliers qui est recherchée ; c'est plutôt la réalisation et le bon fonctionnement du Marché intérieur qui est visée. En d'autres termes, l'objectif de l'harmonisation est de préserver les intérêts de l'Union européenne, et donc la sécurité de l'ordre juridique européen.

Toutefois, sans viser nécessairement l'uniformisation, l'Europe s'oriente plutôt vers la convergence des systèmes fiscaux<sup>398</sup> qui pourrait ici être perçue comme une alternative entre l'harmonisation et l'uniformisation<sup>399</sup>. Inscrite au préambule du Traité et reprise par ses

---

<sup>395</sup> Tous ces aspects faisant surtout état de procédure, ils ne feront pas l'objet d'un long développement. Il y a néanmoins des hypothèses obligeant le Conseil à se conformer à l'avis du Parlement (avis conforme) ; c'est notamment le cas en matière de nouvelle adhésion.

<sup>396</sup> Mais cela comporte néanmoins des inconvénients liés en particulier à l'usage de ce droit de veto qui pourrait avoir pour effet de bloquer toute incitative d'évolution dans la politique fiscale de L'Union.

<sup>397</sup> C'est peut-être le lieu de préciser qu'il n'y a pas de similitude entre Acte uniforme OHADA et Acte unique européen. Ce dernier, en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> juillet 1987 est le prolongement du Traité de Rome auquel il a apporté de nombreux amendements. Il introduit dans le mécanisme décisionnel de Communauté européenne la procédure d'avis conforme et allège l'exigence de l'unanimité. Il s'inscrit dans le cadre de l'aboutissement du Marché intérieur. Quant au vocable Acte uniforme, il se réfère à des légalisations unifiées dans le cadre de l'harmonisation entreprise par l'OHADA. Il n'y a donc pas un Acte uniforme mais des Actes uniformes.

<sup>398</sup> C'est le rapport Burke qui initie l'objectif de convergence des systèmes fiscaux. Voir Doc. COM (80) 139 final, 27 mars 1980, suppl. 1/80 Bull. C.E.

<sup>399</sup> L'harmonisation consiste à accorder des dispositions d'origines différentes, en procédant à des modifications de dispositions existantes en vue d'une cohérence entre elle ou avec une réforme. L'harmonisation consiste donc à réduire les différences pouvant exister entre plusieurs législations afin de les ajuster notamment en en comblant les lacunes ou en en retranchant au contraire des dispositions. Quant à l'uniformisation, elle procède par substitution de dispositions uniques et imposés dans l'ordre juridique interne. Elle fait l'objet d'une législation unique applicable par tous et de manière identique ; Joseph ISSA-SAYEGH, « Quelques aspects techniques de l'intégration juridique : l'exemple de l'acte uniforme de l'OHADA », *Rev. dr. unif.*, 1991-1, p. 5.

dispositions, ses critères font l'objet d'un protocole spécifique<sup>400</sup>. La convergence des actions et des performances économiques doit pouvoir conduire les États membres de l'Union vers une orientation concertée de leurs politiques économiques ainsi que de leurs politiques fiscales. Il en va de même d'ailleurs pour l'UEMOA qui, par un acte additionnel<sup>401</sup>, a mis en place un système de convergence visant entre autres à approfondir la solidarité entre les États membres, tout en accélérant leur croissance économique.

## **2. Le système européen de protection des droits de l'homme et le principe de sécurité juridique**

De même, que la Cour de justice de l'Union européenne, la Cour européenne des droits de l'homme assure le respect du principe de sécurité juridique, mais sur des fondements différents (a). De même, la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés a un rayonnement relativement limité en matière fiscale (b).

### **a. Fondements du principe devant la Cour européenne**

D'emblée il importe de préciser qu'à la différence de la Cour de justice de l'Union européenne, la Cour européenne ne s'inscrit nullement dans une logique intégrationniste. Son objectif est d'assurer ainsi que son nom l'indique, la garantie des droits de l'homme et des libertés fondamentales. Ici non plus, le principe de sécurité juridique ne peut être expressément justifié par un fondement textuel. Il y est pourtant également, « *appliqué comme principe fondateur* »<sup>402</sup>. En effet, pour les juges de Strasbourg, ce principe est « *nécessairement inhérent au droit de la convention* »<sup>403</sup>, puisque le respect des droits de l'homme et des libertés fondamentales passe absolument par le respect des règles de droit et l'inviolabilité des principes fondamentaux tendant à la protection de l'être humain. C'est cette exigence que traduit la Cour dans une interprétation extensive à travers la notion de

---

<sup>400</sup> Voir notamment le préambule du Traité sur l'Union. Voir les articles 24, 32, 121, 140 du Traité. Voir enfin le protocole n° 10 sur la coopération structurée permanente et le protocole n° 13 sur les critères de convergence.

<sup>401</sup> Acte additionnel n° 04/99 du 08 décembre 1999, portant Pacte de convergence, de stabilité, de croissance et de solidarité de l'UEMOA.

<sup>402</sup> CE, rapport 2006 préc., p. 286.

<sup>403</sup> CEDH, 13 juin 1979, *Marckx c/ Belgique*, série A, n°31, spéc. § 58.

« prééminence du droit »<sup>404</sup>. Cette dernière repose sur l'idée du strict respect du droit afin d'assurer la protection contre l'arbitraire des pouvoirs publics<sup>405</sup>. L'idée de prééminence du droit vise en réalité celle de la soumission au principe de la légalité ainsi que l'exigence d'accessibilité, de stabilité et de prévisibilité du droit<sup>406</sup> au profit de l'individu et de ses biens<sup>407</sup>.

Au fond, la Cour européenne veille à sanctionner non seulement tout fait, acte ou mesure qui violerait une disposition légale de caractère à la fois objectif et subjectif mais également toute disposition légale qui serait élaborée en violation d'un principe protégé par la Convention. C'est ainsi que la mauvaise application d'une règle analysée par la Cour européenne comme manquant de clarté, sera considérée comme violant l'impératif de sécurité juridique<sup>408</sup>. Toutefois, les juges ne définissent pas les critères faisant objectivement état de la clarté dans l'élaboration d'une norme et en particulier d'une norme fiscale. Cependant, une norme est considérée comme claire, quand elle est prévisible. Or la prévisibilité impose pour la Cour européenne l'énonciation de la norme « avec assez de précision pour permettre au citoyen de régler sa conduite ; en s'entourant au besoin de conseils éclairés, il doit être à même de prévoir, à un degré raisonnable dans les circonstances de la cause, les conséquences de nature à dériver d'un acte déterminé »<sup>409</sup>. Si cette exigence de clarté par le moyen de la prévisibilité de la norme n'est exclusivement réservée à la fiscalité, la question peut se poser du rapport existant entre cette discipline et la Convention européenne.

## b. La Convention européenne des droits de l'homme et le droit fiscal

La Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés (ci-après la Convention européenne) ne traite pas directement de la fiscalité. Cependant, depuis 1981 avec le droit de recours reconnu au contribuable, elle devient « source effective de droit pour le

---

<sup>404</sup> Michèle De SALVIA, « la place de la notion de sécurité juridique dans la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme », préc., p. 142.

<sup>405</sup> Voir également Thomas PIAZZON, thèse préc. pp. 131 et s.

<sup>406</sup> CE, rapport 2006 préc., p. 286.

<sup>407</sup> Au départ, seules les personnes relevaient du champ de compétence de la CEDH. Ce n'est qu'avec le protocole additionnel de 1952, ratifié par la France en 1974 que la protection assurée par la Convention européenne sera étendue aux biens, aux termes de l'article 1<sup>er</sup> alinéa 1<sup>er</sup> qui énonce : « Toute personne physique ou morale a droit au respect de ses biens. Nul ne peut être privé de sa propriété que pour cause d'utilité publique et dans les conditions prévues par la loi et les principes généraux du droit international ». Voir également Jacques GROSCLAUDE et Philippe MARCHESSOU, *Procédures fiscales*, Dalloz, 5<sup>e</sup> éd., pp. 6 et s.

<sup>408</sup> CEDH, 28 mars 2000, *Baranowski c/ Pologne*.

<sup>409</sup> CEDH, 26 avril 1979, *Sunday Times c/ Royaume-Uni*, A 30 §49.

*contribuable* »<sup>410</sup>. Elle prend donc en compte le statut de ce dernier, de sorte que l'élaboration de règles fiscales intègre nécessairement des considérations liées au respect des dispositions de la Convention européenne. Ces considérations porteront certes à la fois sur des règles de droit substantiel et sur celles de procédures fiscales mais dans la pratique ces dernières seront plus nombreuses<sup>411</sup>. En réalité, sur le terrain de la fiscalité, l'ordre juridique de la Convention européenne vise à assurer au contribuable le respect du principe de sécurité juridique en même temps qu'il recherche la garantie de sa dignité. Cependant le concept de dignité n'a véritablement pas encore fait l'objet de définition. Toujours est-il que le respect du principe de sécurité juridique imposera, dans le cadre de la Cour européenne, une particulière « *accessibilité du droit* » ainsi que le respect des délais de recours, par souci de préserver « *les règles relatives à la stabilité et à la prévisibilité de la loi* »<sup>412</sup>.

La Convention européenne servira donc de cadre pour assurer le respect des exigences susmentionnées. C'est ainsi que des principes tels la non-discrimination énoncée par l'article 14 de la Convention, le droit au respect des biens et la préservation de la propriété (article 1<sup>er</sup> protocole additionnel du 20 mars 1952), le droit au respect de la vie privée et familiale (article 8), l'interdiction de l'abus de droit (article 17), serviront à concrétiser la prise en compte du principe de sécurité juridique par les États signataires de la Convention européenne. C'est pourquoi, en ce qui concerne le droit fiscal, le cadre conventionnel de la Cour européenne insistera plutôt sur le respect des règles de la défense<sup>413</sup>. Toutefois, ce principe n'aura pas une spécificité propre au droit fiscal auprès de la Cour européenne. Il apparaît plus dans ce cadre comme appartenant à la catégorie des droits fondamentaux. Or cette dernière « *est apte à intégrer toutes les générations de droits et libertés, elle dépasse les séparations entre disciplines (...). La catégorie des droits fondamentaux dépasse à certains égards celle des libertés publiques* », soutiendra le professeur Laurent Richer<sup>414</sup>.

---

<sup>410</sup> Voir Jacques GROSCLAUDE et Philippe MARCHESSOU, op. cit., pp. 6 et s.

<sup>411</sup> Elles seront évoquées dans le cadre des développements portant sur la partie processuelle.

<sup>412</sup> Rapport du Conseil d'État sur la *complexité du droit et la sécurité juridique*, préc. p. 286.

<sup>413</sup> Voir sur ces différents points Laurent BARONE, *L'apport de la Convention européenne des droits de l'homme au droit fiscal français*, L'Harmattan, 2000.

<sup>414</sup> Laurent RICHER, « Les droits fondamentaux : une nouvelle catégorie juridique ? », *AJDA*, n° spéc., 20 juillet - 20 août 1998, p. 1.

## **§ 2 : ASPECTS OBJECTIFS ET SUBJECTIFS DANS LA PRISE EN COMPTE DE L'IMPÉRATIF DE SÉCURITÉ JURIDIQUE DANS L'ORDRE SUPRANATIONAL**

La prise en compte de la sécurité juridique peut avoir des aspects objectifs (A) et subjectifs (B) dans l'ordre européen. Ce dernier aspect apparaît souvent moins problématique en droit interne que le premier.

### **A. Des manifestations objectives du principe de sécurité juridique dans l'ordre supranational**

La primauté du droit européen (1) ainsi que son application uniforme (2) sont parmi les exigences pouvant être considérées comme des manifestations objectives de l'impératif de sécurité juridique dans l'ordre supranational.

#### **1. Les effets de la primauté du droit de l'Union européenne sur la mise en œuvre du principe de sécurité juridique**

Le problème de la primauté du droit de l'Union européenne sur le droit interne se pose pour la première fois devant le juge italien, qui saisit la Cour de justice de plusieurs recours préjudiciels. En l'espèce, un particulier contestait devant ce juge, la conformité de la loi de nationalisation de la production et de la distribution de l'énergie électrique<sup>415</sup>. Sur le fondement d'une sentence préalable de la Cour constitutionnelle italienne rendue entre les mêmes parties, le gouvernement italien soutenait que le droit européen était inapplicable en raison de son antériorité. Mais la Cour de justice fera valoir (arrêt *Costa/ENEL*), la primauté du droit communautaire, en rappelant que ce droit est non seulement « *intégré au système juridique des États membres* » mais surtout qu'il « *s'impose à leurs juridictions* » internes, de ce fait même. Ce sera en particulier l'arrêt *Simmenthal* qui viendra énoncer expressément la primauté de l'ordre communautaire sur l'ordre interne en affirmant, s'agissant du droit

---

<sup>415</sup> CJCE, 15 juillet 1964, aff. 6/64, *Costa/ENEL*, Rec., 1158-1160.

communautaire que ses : « *dispositions et actes font partie intégrante, avec rang de priorité, de l'ordre juridique applicable sur le territoire de chacun des États membres* »<sup>416</sup>.

Bien que ne figurant pas au Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, la primauté a fait l'objet d'un avis du service juridique du Conseil qui a réaffirmé le principe énoncé par l'arrêt *Costa/ENEL* en ces termes : « *il découle de la jurisprudence de la Cour de justice que la primauté du droit communautaire est un principe fondamental dudit droit. (...) Le fait que le principe de primauté ne soit pas inscrit dans le futur traité ne modifiera en rien l'existence de ce principe ni la jurisprudence en vigueur de la Cour de justice* »<sup>417</sup>. Cette exigence de primauté implique la supériorité des traités.

La Constitution française du 4 octobre 1958 prévoit en son article 55 que « *les traités ou accords régulièrement ratifiés ou approuvés ont, dès leur publication, une autorité supérieure à celle des lois, sous réserve, pour chaque accord ou traité, de son application par l'autre partie* ». Inspirée de la Constitution française, celle de la Côte d'Ivoire prévoit une disposition similaire. En effet, l'article 87 de la Constitution ivoirienne dispose : « *les Traités ou Accords régulièrement ratifiés ont, dès leur publication, une autorité supérieure à celle des lois, sous réserve, pour chaque Traité ou Accord, de son application par l'autre partie* ». La seule différence dans la rédaction de ces deux dispositions réside dans la possibilité d'approbation prévue par la Constitution française. On pourrait néanmoins se demander si cette disposition a forcément la même portée dans les deux États. La mention de l'approbation dans l'hypothèse française par exemple, fait-elle une différence majeure avec le cas de la Côte d'Ivoire ? La ratification et l'approbation sont des modes de consentement à un traité. Il existe deux types de traité : ceux en forme solennelle parce que conclus entre chefs d'État et les traités en forme simplifiée, du fait de leur conclusion entre Gouvernements. Les premiers sont ratifiés par le chef d'État (c'est-à-dire le Président de la République pour la France et la Côte d'Ivoire) et les seconds sont approuvés par lui. Mais malgré la différence de terminologie, ils emportent pratiquement les mêmes effets<sup>418</sup>. La différence relevée dans ces deux dispositions n'est donc pas majeure.

La France ainsi que la Côte d'Ivoire reconnaissent donc aux traités une valeur supérieure à celle de la loi.

---

<sup>416</sup> CJCE, 9 mars 1978, aff. 106/77, *Simmenthal*, *Rec.*, pp. 629 et s.

<sup>417</sup> Voir déclarations annexées à l'acte final de la conférence intergouvernementale qui a adopté le traité de Lisbonne signé le 13 décembre 2007.

<sup>418</sup> Voir Edition Francis Lefebvre, Conventions internationales, n° 310.

La primauté du droit supranational sur le droit interne imposerait au juge interne de ne pas appliquer le droit national qui serait en violation avec les dispositions supranationales. Mais aucune disposition ne permet véritablement de justifier en droit communautaire le fondement juridique d'un tel principe. Selon Verhoeven, « *seul l'article 5 du traité CE – et l'obligation de bonne foi dans l'exécution du traité qu'il véhicule – peut fournir un tel fondement* ». Mais cet auteur ajoute que « *l'article n'est pas systématiquement visé par la Cour* »<sup>419</sup>. C'est l'arrêt *Nicolo*<sup>420</sup> qui marque un pas résolu en consacrant véritablement la primauté du droit communautaire et international sur les normes législatives internes. Mais si la primauté du droit communautaire sur les normes infra-législatives et législatives apparaît évidente, la Constitution demeure la loi fondamentale en droit interne. Elle s'impose donc aux normes conventionnelles dès lors que celles-ci s'insèrent dans l'ordonnement juridique dans l'ordre interne. Louis Dubouis indique, en effet : « *d'après l'article 55 [de la Constitution français], les traités ont une « autorité supérieure à celle de la loi »*<sup>421</sup>, ce qui à la lettre pourrait ne pas exclure la loi constitutionnelle. « *Mais une interprétation de ce type rendrait incompréhensible l'exigence posée par l'article 54 de la Constitution, d'une révision constitutionnelle préalable à l'introduction du traité qui contient des clauses contraires à la Constitution. L'article 54 signifie clairement qu'on ne saurait modifier par traité la Constitution française* »<sup>422</sup>.

## 2. Les inconvénients d'une application uniforme du droit supranational

Il ressort d'une décision de la Cour de justice que « *des divergences entre les juridictions des États membres quant à la validité des actes communautaires seraient susceptibles de compromettre l'unicité même de l'ordre juridique communautaire et de porter atteinte à*

---

<sup>419</sup> Joe VERHOEVEN, *Droit de la communauté européenne*, Coll. Précis de la faculté de droit de l'Université catholique de Louvain, 2<sup>e</sup> éd., Larcier, 2001, pp. 273 et s.

<sup>420</sup> CE Ass., 20 octobre 1989, *Nicolo* : Juris-Data n° 1989-645117 ; *Rec. CE*, p. 190, concl. P. Frydman ; *JCP*, 1989. II.21371, *RFDA*, 1989, p. 812, *RTDE*, 1989, 771 ; *Gaz. Pal.* 12-14 novembre 1989, obs. Chabanol ; *RFJ*, 1989, 656 note ; *GAJA*, n° 91, pp. 647-658.

<sup>421</sup> Louis DUBOUIS, « Le juge français et le conflit entre norme constitutionnelle et norme européenne », in *L'Europe et le droit : Mélanges en l'hommage à Jean Boulouis*, Dalloz, 1991, p. 213.

<sup>422</sup> Louis DUBOUIS, *ibidem* ; voir également dans le même ouvrage, Denys SIMON, « Les exigences de la primauté du droit communautaire : continuité ou métamorphose ? », pp. 481-493 ; Georges LE TALLEC, « La Cour de cassation et le droit communautaire », pp. 363-373 ; voir aussi, Constance GREWE, « À propos de la diversité de la justice constitutionnelle en Europe : l'enchevêtrement des contentieux et des procédures », in *Les droits individuels et le juge en Europe, Mélanges en l'honneur de Michel Fomont*, Presse universitaire de Strasbourg, 2001, pp. 253-266.

*l'exigence fondamentale de sécurité juridique* »<sup>423</sup>. Cette inquiétude exprimée par le juge communautaire contient en fait deux préoccupations. La première est le souci du maintien de l'unicité de l'ordre juridique communautaire comme source de sécurité juridique, et la seconde, qui conditionne le succès de la première, est l'exigence d'une appréciation uniforme du droit communautaire par les juges internes. Cette dernière préoccupation est donc l'exigence fondamentale recherchée à travers cette décision. En effet, une disparité dans l'application du droit communautaire pourrait être source de désordre et facteur d'insécurité juridique. Cependant, toute décision juridique répond à un cas soumis au juge. C'est donc aux problèmes posés par ce cas que le juge est appelé à répondre. La décision une fois rendue par lui, ne saurait par conséquent être indifféremment applicable à toute situation présentant quelque similitude avec l'espèce traitée. Ce qui rend problématique l'application uniforme recherchée, puisqu'en dépit des ressemblances, chaque situation peut comporter des particularités.

De plus, la fiscalité intègre des spécificités qui compliquent singulièrement l'application uniforme d'une décision, même si elle émane du juge communautaire. En effet, non seulement la matière imposable peut être différente d'un État à un autre, mais aussi et surtout les facultés contributives ne sont pas forcément les mêmes d'un contribuable à l'autre. Encore faudra-t-il définir des critères, afin de déterminer si deux contribuables sont dans des situations comparables en dépit de la divergence de leurs conditions.

Dans l'hypothèse africaine en revanche, ce problème ne se serait certainement pas posé dans les mêmes termes si l'OHADA avait prévu un acte uniforme portant sur le droit fiscal. En effet, l'uniformisation du droit est de principe dans le cadre du vaste chantier d'harmonisation entrepris par les États africains de la zone franc. Ayant pour objectif d'harmoniser le droit des affaires, c'est en réalité la technique d'uniformisation qui prévaut ainsi que cela ressort de l'intitulé même des différents *Actes uniformes*<sup>424</sup>.

Cette technique a l'avantage de l'unicité et de la cohésion. Dans le cadre de l'OHADA, avec un Acte uniforme sur le droit fiscal, il n'y aurait donc pas à redouter une compromission de l'unité de l'ordre juridique communautaire ; du moins dans les textes.

---

<sup>423</sup> CJCE, 22 octobre 1987, *Foto-Frost c/ Hauptzollamt Lübeck-Ost*, Aff. 341/85, Rec. 1987, pp. 4199 et s., spéc. n° 15, p. 4231.

<sup>424</sup> Voir sur ces points, Joseph ISSA-SAYEGH, « Quelques aspects techniques de l'intégration juridique : l'exemple de l'acte uniforme de l'OHADA », préc., p. 5.

Cependant, c'est cet avantage apparent qui serait paradoxalement susceptible de constituer un inconvénient majeur pour la fiscalité.

Force est de constater que l'uniformisation à l'inconvénient d'un manque de flexibilité. Elle a un effet radical et même autoritaire. Elle impose une législation unique applicable à tous ceux qui y adhèrent. Ce faisant, elle peut se révéler inadéquate et inadaptée. Or le droit fiscal est un droit qui s'adapte aux réalités du contribuable. L'uniformisation peut donc être inappropriée au droit fiscal. Par ailleurs, l'uniformisation qui est censée être source de certitude peut au contraire être facteur d'incertitude. En effet, une règle fiscale inadaptée aura tendance à susciter des velléités de contournement ou plutôt de fraude. Elle créera donc une incertitude par rapport au résultat escompté par l'auteur de la norme. En outre, dans un contexte nécessitant la volonté unanime des États parties, un acte uniforme sera toujours moins enclin à des modifications en vue de son adaptation à l'évolution et aux besoins des opérateurs économiques.

### **B. La sécurité juridique considérée dans ses aspects subjectifs au niveau supranational**

Dans l'ordre communautaire, les applications du principe de sécurité juridique peuvent d'une part viser des règles de protection des individus et des actes individuels, à travers le principe dit de « la protection de la confiance légitime » et le principe de non-rétroactivité. D'autre part, le respect de la sécurité juridique peut imposer une volonté individuelle des États membres notamment à travers le principe de bonne foi<sup>425</sup>.

Les principes de confiance légitime et de non-rétroactivité étant ceux dont l'application est parfois malaisée en droit interne, c'est dans ce cadre qu'ils seront étudiés pour mieux en apprécier la valeur.

---

<sup>425</sup> Sur tous ces aspects, voir Sophie Boissard qui détermine cinq hypothèses dans lesquelles le juge communautaire fait application du principe de sécurité juridique. En dehors des principes de confiance légitime et de non-rétroactivité elle évoque Le principe de bonne foi, exigence d'interprétation d'une directive ou d'un règlement communautaires à la lumière de données contemporaines, le principe de sécurité juridique comme vecteur d'évaluation des décisions du juge interne. Sophie BOISSARD, « Comment garantir la stabilité des situations juridique individuelles sans priver l'autorité administrative de tous moyens d'action et sans transiger sur le principe de respect du principe de la légalité ? Le difficile dilemme du juge administratif », *LCCC*, n°11, p.107.

Quant au principe de bonne foi (dans ce cadre), il concerne en particulier les obligations de transposition dans l'ordre interne des directives communautaires<sup>426</sup>. La bonne foi s'applique ici aux États membres et exige de leur part une obligation d'abrogation des dispositions nationales contraires aux directives communautaires transposées ; ce dans un souci de clarté et pour éviter tout effet d'incompatibilité ou de contrariété, afin d'assurer une meilleure lisibilité du droit applicable<sup>427</sup>. Mais l'exigence de transposition des directives, suppose un dualisme de système juridique interne. En effet, le droit communautaire peut entretenir avec les droits internes, deux types de rapports : ceux-ci peuvent être soit égalitaires, soit hiérarchiques.

Dans le cadre des rapports égalitaires, le droit communautaire et les droits internes constituent deux ordres juridiques distincts, indépendants et de valeurs égales. Dans un tel système, le droit communautaire est censé régir les États sans être directement applicables aux particuliers ; de sorte qu'une telle applicabilité nécessite une procédure particulière que constituent la réception et la transposition des actes communautaires dans l'ordre interne. Ce système est connu sous l'appellation de système dualiste, lequel se distingue du système moniste. Ce dernier suppose en revanche l'existence, non pas de deux ordres de juridictions mais d'un seul. Dans un tel ordre, droits internes et droit communautaire forment un ensemble, dans lequel ce dernier a la prééminence. Ce système établit donc un rapport hiérarchique entre droits internes et droits communautaires. Dans un tel cadre, le droit communautaire (ou droit international) est d'application directe sans besoin de transposition<sup>428</sup>. Il implique que « *les règles du droit communautaire doivent déployer la plénitude de leurs effets d'une manière uniforme dans les États membres* »<sup>429</sup>. Si le système dualiste dominant dans le cadre européen exige une nécessité de transposition des règles (directives) européennes dans l'ordre interne des États membres, les dispositions de l'OHADA et de l'UEMOA sont d'effet direct dans les États parties (ou États membres). En effet, en vertu de l'article 10 du Traité de l'OHADA, « *les actes uniformes sont directement applicables et obligatoires dans les États parties, nonobstant toute disposition contraire de*

---

<sup>426</sup> Patrick DAILLIER, Mathias FORTEAU, Alain PELLET, *Droit international public*, Paris, LGDJ, Lextenso, 8<sup>e</sup> éd., 2009, p. 251.

<sup>427</sup> Voir CJCE, 4 avril 1974, *Commission c/ France*, aff. 167/73, p. 359.

<sup>428</sup> Sur ces différents points, voir Filiga Michel SAWADOGO et Luc Marius IBRIGA, « L'application des droits communautaires UEMOA et OHADA par le juge national », Communication présentée lors du séminaire régional de sensibilisation sur la sécurité juridique et judiciaire des activités économiques au sein de l'UEMOA, de la CEDEAO et de l'OHADA. (Ouagadougou du 6 au 10 octobre 2003). Voir aussi Jean COMBACAU, Serge SUR, *Droit international public*, Montchrestien, 8<sup>e</sup> éd., 2008, pp. 183 et s.

<sup>429</sup> Aff. 106/77, *Simmenthal*, préc.

*droit interne, antérieure ou postérieure* »<sup>430</sup>. L'article 43 du Traité de l'UEMOA, fait en revanche une distinction dans la portée des actes de cette organisation dans l'ordre interne. Il dispose ainsi : « *les règlements ont une portée générale. Ils sont obligatoires dans tous leurs éléments et sont directement applicables dans tout État membre. Les directives lient tout État membre quant aux résultats à atteindre. Les décisions sont obligatoires dans tous leurs éléments pour les destinataires qu'elles désignent. Les recommandations et les avis n'ont pas de force exécutoire* ». En réalité cette distinction faite par le Traité de l'UEMOA s'inspire du droit de l'Union européenne.

En définitive, les exigences de sécurité juridique dans la mise en œuvre des règles supranationales nécessiteraient une meilleure définition des domaines respectifs des organisations régionales et sous-régionales et davantage de précisions sur leurs champs de compétences respectifs, pour éviter tout chevauchement entre les dispositions prévues par chacune d'entre elles. En effet, selon Ogunsola John Igué, « *l'Afrique compte 14 groupements d'intégration régionale dont deux au moins existent dans toutes les sous-régions du continent* »<sup>431</sup>.

La formulation de l'article 43 précité, du Traité de l'UEMOA, bien qu'en apparence assez claire reste problématique. En effet, de cette disposition il ressort que les règlements sont directement applicables dans les États membres tandis que les directives ne lient ces mêmes États que par rapport aux seuls résultats à atteindre. De ce fait, on pourrait conclure que ces États ne sont en principe nullement tenus d'appliquer directement les directives de l'UEMOA. En outre, les moyens mis en place par eux pour atteindre ces résultats attendus sont donc des éléments de pure subjectivité. De plus, aucun mécanisme d'évaluation ne semble avoir été prévu pour juger de la réalisation ou non desdits résultats. Par conséquent, les règles fiscales qui seront élaborées par les États membres ne prendront pas nécessairement en compte les directives communautaires, de sorte que celles-ci courent le risque d'être simplement formelles.

---

<sup>430</sup> Pour le professeur Issa-Sayegh, l'article 10 ne suffit pas à emporter abrogation du droit interne. Il doit être combiné avec « *les dispositions abrogatoires de chacun des Actes uniformes* ». Mais celles-ci étant souvent mal rédigé, le recours à la Cour Commune de Justice et d'Arbitrage (CCJA) peut parfois s'avérer indispensable. Joseph ISSA-SAYEGH, « La portée abrogatoire des actes uniformes sur le droit interne des États parties », *Revue burkinabé de droit*, n° spéc., n° 39-40, pp. 51 et s.

<sup>431</sup> Voir Ogunsola John IGUÉ, *L'Afrique de l'Ouest entre espace, pouvoir et société : une géographie de l'incertitude*, Paris, Karthala, 2006, p. 39.

## **SECTION 2 : LES EXIGENCES DE SÉCURITÉ JURIDIQUE : UNE TRADUCTION COMPLEXE DANS L'ORDRE INTERNE**

Consacré dans le cadre de l'Union européenne et considéré en Afrique comme inhérent à l'ordre communautaire de l'OHADA, le principe de sécurité juridique n'a pas encore été favorablement accueilli par les législateurs internes respectifs. Ce principe est, en effet, confronté à une difficulté de traduction dans l'ordre interne. Un tel obstacle pourrait notamment s'expliquer par une difficile conciliation de certains critères communautaires<sup>432</sup> avec des règles d'ordre juridique interne (§ 2). Par ailleurs, le rythme de production de la norme fiscale (rapide ou lent selon le cas), peut rendre davantage complexe la conciliation entre exigence de qualité et maintien de la quantité ou du volume de textes suffisants pour régir le cadre fiscal (§ 3). En réalité, la complexité de la traduction de la sécurité juridique dans l'ordre interne tient généralement du fait que la norme n'est pas toujours suffisamment pensée avant d'être produite. En outre, une fois produite, elle est souvent laissée à l'abandon dans bien des cas et devient inutile ou inadaptée. C'est pourquoi, il conviendrait, préalablement à toute élaboration de norme fiscale, de répondre à un certain nombre de préoccupations, afin de produire des normes de qualité, source de sécurité juridique (§ 1).

### **§ 1 : LA SÉCURITÉ JURIDIQUE À TRAVERS UN PRÉALABLE NÉCESSAIRE À L'ÉLABORATION DE LA NORME FISCALE**

La question de l'élaboration de normes fiscales respectueuses des exigences de sécurité juridique en appelle une autre : celle de savoir si les rédacteurs de la norme<sup>433</sup>, et en particulier le législateur, tiennent expressément compte en matière fiscale du principe de sécurité juridique en amont de la rédaction de la règle applicable. *A priori*, une réponse affirmative supposerait que ce principe ait été préalablement admis, notamment par la voie d'une consécration formelle ou expresse. Tel n'est le cas ni dans les ordres constitutionnels français et ivoirien, ni au plan législatif de ces deux États. Il suffirait donc de relever cette absence de consécration pour déduire que le principe de sécurité juridique n'est pas pris en

---

<sup>432</sup> Voir Sophie BOISSARD, art. cit. pp.105 et s.

<sup>433</sup> Norme constitutionnelle, législative, administrative et jurisprudentielle.

compte par le pouvoir constitutionnel ou tout particulièrement par le législateur. Il s'agirait, en revanche, d'une déduction trop hâtive, car le défaut de consécration expresse ne suffit pas à conclure que le principe serait ignoré ou ne serait pas pris en compte. Certes la consécration constitutionnelle ou législative constate, formalise et oblige en principe les rédacteurs, mais même sans consécration, ceux-ci restent sensibles à la nécessité de produire des textes susceptibles d'être compris, acceptés et appliqués.

Encore faut-il savoir si la voie normative s'impose nécessairement (A) ou si d'autres solutions sont envisageables. La portée de la mesure envisagée devrait en outre être évaluée (B), non seulement par souci de pérennité, mais également pour éviter l'ineffectivité de sa mise en œuvre, notamment en raison d'une résistance de la part des destinataires (les contribuables).

### **A. La voie normative : une nécessité ou une faculté**

Si en général c'est au cours de la mise en œuvre des règles applicables que se révèle la dénonciation de l'insécurité juridique, c'est en réalité dès le projet de production de la norme fiscale qu'il y a lieu de limiter ou empêcher ses imperfections ; c'est à ce stade qu'il conviendrait de parer la défektivité du texte envisagé. C'est par conséquent en amont de l'élaboration des règles applicables, c'est-à-dire par anticipation, qu'il conviendrait de régler la question de la prise en compte des exigences de sécurité juridique par la norme envisagée. Le recours à la voie normative ne devrait donc pas avoir un caractère systématique. La voie normative doit être nécessitée par le besoin « *de résoudre un problème clairement identifié, en vue d'atteindre un résultat précisément défini pour lequel des solutions non normatives apparaissent manifestement inappropriées* »<sup>434</sup>.

Selon Guy Carcassonne, en France, « *légiférer est devenu un réflexe, souvent conditionné par la télévision. Tout sujet d'un « vingt heures » est virtuellement une loi. Un fait divers, une émotion quelconque, mais aussi un problème tangible provoquent une démangeaison législative plus ou moins rapide. La loi est une réponse, à défaut d'être une solution. On légifère d'abord puis, rarement et seulement si l'on n'a rien de plus rentable à faire, on*

---

<sup>434</sup> Premier Ministre – Secrétariat général du Gouvernement, *Guide pour l'élaboration des textes législatifs et réglementaires*, La Documentation française, 2<sup>e</sup> éd., 2007, p. 13 (mise à jour disponible sur <http://www.legifrance.gouv.fr/Droit-francais/Guide-de-legistique/I.-Conception-des-textes>).

*réfléchit ensuite* »<sup>435</sup>. Or l'élaboration d'une norme juridique (de nature fiscale) ne devrait se faire ni dans la précipitation, ni sous la pression des médias, encore moins pour suivre un effet de masse. Mais si en France, on a tendance à tout régler par la loi, en Côte d'Ivoire, de vieilles lois, bien souvent inadaptées, continuent de régir des situations nouvelles dans un contexte de modernité. Ainsi par exemple, en matière d'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers, certaines entreprises continuent de bénéficier du régime fiscal de longue durée prévu par la loi du 3 septembre 1959, avant même l'indépendance de la Côte d'Ivoire<sup>436</sup>. Il conviendrait donc de légiférer notamment en cette matière.

Au demeurant, le projet d'élaboration de normes fiscales devrait nécessairement être précédé d'une réflexion suffisante pour aboutir à une norme de qualité, susceptible de garantir la sécurité juridique. Ainsi, comme l'indique à juste titre Mme Catherine Bergeal, légiférer, ce « *n'est que la dernière étape d'un travail qui suppose au préalable résolue la question* »<sup>437</sup> de l'objectif poursuivi par son auteur<sup>438</sup>.

Dans une circulaire relative à la qualité du droit, le Premier Ministre français indique : « *à la qualité de la règle de droit s'attachent des enjeux déterminants pour l'attractivité de notre système juridique et pour notre compétitivité économique. La sécurité juridique, la prévisibilité du droit et la simplification de règles inadaptées ou dépassées sont des attentes régulièrement exprimées par nos concitoyens et nos entreprises. Chaque projet de norme nouvelle doit ainsi être soumis à un examen de nécessité et de proportionnalité aussi circonstancié que possible, au regard de ses effets prévisibles et des exigences de stabilité des situations juridiques. Son élaboration doit en outre être l'occasion d'un réexamen du bien-fondé des règles qu'il est prévu de modifier et de la cohérence d'ensemble de la réglementation correspondante* »<sup>439</sup>. Ce qui traduit assez nettement le souci de tenir compte des exigences de sécurité juridique. Si en France, il existe un cadre dédié à l'encadrement et à l'efficacité des règles de droit, il n'en existe pas en Côte d'Ivoire. On pourrait estimer que les raisons qui ont motivé, en France, la mise en place d'un tel cadre tiennent en particulier du souci de lutter contre le nombre sans cesse croissant du volume de la législation applicable (le

---

<sup>435</sup> Guy CARCASSONNE, « Penser la loi », *Pouvoirs*, n° 114, 2005, p. 40.

<sup>436</sup> Voir article 183 du Code général des impôts.

<sup>437</sup> Catherine BERGEAL, *Rédiger un texte normatif : manuel de légistique*, 7<sup>e</sup> éd., Berger-Levrault, 2012, p. 16.

<sup>438</sup> Didier BATSELÉ, *Initiation à la rédaction des textes législatifs, réglementaires et administratifs*, Bruylant, 3<sup>e</sup> éd., 2013, pp. 229 et s.

<sup>439</sup> Circulaire du 7 juillet 2011 relative à la qualité du droit, *JORF* n° 0157 du 8 juillet 2011, p. 1185.

souci de « *contenir l'inflation législative* »<sup>440</sup>). On serait alors porté à croire qu'il n'est pas utile pour la Côte d'Ivoire de s'intéresser à ces règles d'élaboration des normes juridiques, c'est-à-dire à la légistique. Ce serait en revanche une méprise sur la fonction véritable de la légistique, puisqu'au-delà de la question du volume des règles applicables, elle s'intéresse aussi à des questions plus fondamentales et essentielles, comme celle de l'opportunité ou non de recourir à un texte juridique, ou encore, on celle de la portée des textes envisagées.

Ainsi, préalablement à toute démarche normative, il conviendrait de se poser un certain nombre de questions, dont la plupart ont fait l'objet, en France, d'une étude détaillée à l'initiative du Secrétariat du Gouvernement et du Conseil d'État, à travers un *Guide pour l'élaboration des textes législatifs et réglementaires*<sup>441</sup>. Ces questions pourraient aussi s'appliquer à l'hypothèse ivoirienne, bien que les préoccupations y soient différentes et mêmes contraires à celles de la France.

En France, la nécessité d'une démarche préalable vise davantage à limiter le flux normatif tandis qu'en Côte d'Ivoire, il s'agirait surtout de prévoir des dispositions adaptées, sans reproduire systématiquement celles déjà en vigueur notamment en France.

Il conviendrait tout d'abord de se demander si la réforme répond à une obligation juridique ou à un choix d'opportunité. Cette question invite à procéder à une revue de l'état du droit au moment où le projet d'élaboration de la norme est encore en gestation. L'avantage est de déterminer si le choix de la voie normative apparaît comme une obligation ou s'il ne s'agit que d'une faculté, un choix laissé au rédacteur potentiel de la norme.

Si la voie normative s'impose, le texte envisagé peut alors apparaître comme une réforme répondant à un besoin d'adaptabilité. Si au contraire, une norme ne s'impose pas nécessairement, l'idéal pourrait être en France, de renoncer au projet. En revanche, en Côte d'Ivoire, il faudrait se demander si la norme fiscale envisagée peut contribuer à mieux préciser une pratique, une institution ou un régime juridique préexistant. Si tel est le cas, l'élaboration de la norme devrait être privilégiée. Néanmoins, en matière fiscale le caractère régulier des lois de finances rend inefficace un tel questionnement.

---

<sup>440</sup> Catherine BERGEAL, op. cit., pp. 19 et s.

<sup>441</sup> Premier Ministre – Secrétariat général du Gouvernement, *Guide pour l'élaboration des textes législatifs et réglementaires*, préc., pp. 13 et s.

Une fois la décision prise de rédiger la norme, il faudrait, selon le *Guide pour l'élaboration des textes législatifs* (...), poser le problème du niveau de norme adéquat, c'est-à-dire qu'il faut se demander s'il convient de recourir à un texte législatif ou réglementaire. Si une telle interrogation peut se révéler indispensable à l'égard des autres disciplines du droit, elle ne devrait pas occuper la même place en droit fiscal en raison de la répartition des domaines de la loi et du règlement telle que définie par les Constitutions respectives ivoiriennes et françaises. En la matière, le niveau de la norme dépend en réalité de la nature de la règle envisagée, sur le fondement des textes constitutionnels respectifs français et ivoiriens.

Une telle question supposerait en réalité que le rédacteur de la norme soit libre de choisir le niveau de norme répondant à ses propres objectifs. Or en droit fiscal français et ivoirien, la question qui semble la mieux adaptée est celle de la nature de la règle envisagée, car c'est elle qui détermine en principe le niveau de la norme envisagée. En d'autres termes, il conviendrait de se demander si la norme envisagée relève du domaine de la loi ou de celui du règlement, conformément aux règles constitutionnellement prédéfinies en France<sup>442</sup> et en Côte d'Ivoire<sup>443</sup>. Dès cette phase, l'auteur peut donc savoir si la mesure envisagée par lui encourt l'illégalité. Il doit être par conséquent capable de se dessaisir ou de renoncer à la mesure envisagée, au profit de l'auteur compétent.

Même si toutes les conditions semblent réunies dans la forme pour élaborer un nouveau texte fiscal, encore faudrait-il que ce texte présente les garanties d'une réelle effectivité. Cela requiert une évaluation préalable de mesure envisagée.

## **B. De l'évaluation préalable de la mesure envisagée**

L'évaluation préalable prend un caractère obligatoire, tout d'abord à la suite de l'article 52 de la loi française du 1<sup>er</sup> décembre 1988 relative au revenu minimum d'insertion. Elle est ensuite imposée en France sur le fondement de l'article 39 de la Constitution. À cet effet, la loi organique du 28 juillet 2010 dispose, à son article 8 : « *les projets de loi font l'objet d'une étude d'impact. Les documents rendant compte de cette étude d'impact sont joints aux projets de loi dès leur transmission au Conseil d'État. Ils sont déposés sur le bureau de la première assemblée saisie en même temps que les projets de loi auxquels ils se rapportent. Ces*

---

<sup>442</sup> Articles 34 et 37 de la Constitution de la Constitution française

<sup>443</sup> Articles 71 et 72 de la Constitution ivoirienne de 2000.

*documents définissent les objectifs poursuivis par le projet de loi, recensent les options possibles en dehors de l'intervention de règles de droit nouvelles et exposent les motifs du recours à une nouvelle législation. Ils exposent avec précision : (...) l'évaluation des conséquences économiques, financières, sociales et environnementales, ainsi que des coûts et bénéfices financiers attendus des dispositions envisagées pour chaque catégorie d'administrations publiques et de personnes physiques et morales intéressées, en indiquant la méthode de calcul retenue ; l'évaluation des conséquences des dispositions envisagées sur l'emploi public ».*

En revanche, la pratique des évaluations préalables n'est pas connue en Côte d'Ivoire. Ce qui pourrait se comprendre pour les mêmes raisons que celles qui justifient l'absence de règles d'élaboration de textes juridiques (légistique), puisque le rôle expressément assigné aux évaluations préalables en France, est principalement de prévenir « *l'inflation normative et l'instabilité du droit* ». Or la Côte d'Ivoire est peu concernée par ce phénomène, et peut donc juger légitime de s'exonérer de la mise en place d'un tel dispositif, ou d'un organe chargé de procéder à une telle évaluation. En réalité, les études d'impact et plus globalement le contrôle préalable de l'efficacité de la loi contribuent à réduire efficacement, outre le volume des textes applicables, le contentieux du contrôle de la légalité ; elles contribuent en réalité à analyser la qualité, l'efficacité et la portée du texte envisagé. Ces évaluations préalables tendant à mesurer l'impact de la norme envisagée doivent donc être perçues comme étant aussi importantes que le contrôle de la légalité, qu'elles auront pour effet de limiter.

En Côte d'Ivoire, un tel cadre devrait également être défini, non seulement pour assurer aux textes fiscaux une meilleure rédaction (en raison de l'intelligibilité) mais également pour élaborer des textes qui moins favorables à la fraude fiscale. En effet, la mauvaise qualité rédactionnelle d'un texte fiscal peut favoriser des interprétations et applications frauduleuses. Une évaluation qui permette d'en mesurer la valeur et la portée peut donc contribuer à renforcer l'efficacité pour une meilleure sécurité juridique. Cette forme d'évaluation s'effectue en France dans le cadre d'études d'impacts<sup>444</sup> ayant en principe pour objet de décider s'il convient ou non de poursuivre le projet d'élaboration du texte envisagé. Or dans la

---

<sup>444</sup> Voir par exemple le numéro spécial du courrier juridique des finances et de l'industrie de juin 2008 : quelques exemples au sein de ce numéro, Jean-Luc WARSMANN, « Simplifier le droit : une obligation pour le législateur », in *Courrier juridique des finances et de l'industrie/ La légistique ou l'art de rédiger le droit*, La documentation française, juin 2008, n° spéc., pp. 7 et s. ; dans le même numéro, Jean MAÏA, « La légistique au Secrétariat général du gouvernement », pp. 21 et s.

pratique, des facteurs extra-juridictionnels et notamment d'ordre politique<sup>445</sup> peuvent réduire l'efficacité de l'entreprise d'évaluation.

En France donc, pour anticiper la portée de la règle et de sa réception par ses destinataires, une évaluation préalable du texte envisagé peut s'avérer d'une extrême utilité. Elle se fait notamment à travers des études d'impacts.

## **§ 2 : DES CRITÈRES COMMUNAUTAIRES DIFFICILEMENT APPLICABLES DANS L'ORDRE INTERNE**

Certains critères sont considérés dans les ordres communautaires comme des corollaires du principe de sécurité juridique. Une consécration de ce dernier dans l'ordre interne exigerait par conséquent une prise en compte de ces critères<sup>446</sup>. C'est justement cette exigence qui peut se révéler parfois problématique dans l'ordre interne faute de fondement juridique. Il en va ainsi en particulier des critères subjectifs constitués par le respect de la confiance légitime (A) et le principe de non-rétroactivité (B).

### **A. Du respect de la confiance légitime**

Dans l'ordre de l'Union européenne, la confiance légitime apparaît comme « *le versant subjectif du principe objectif de sécurité juridique* »<sup>447</sup>. Ces deux principes sont même considérés dans ce cadre comme étant d'égale valeur<sup>448</sup>, au point d'être parfois substituables

---

<sup>445</sup> Jacques CHEVALLIER, « L'évaluation législative : un enjeu politique », préc., pp. 13-27.

<sup>446</sup> C'est ce que relève M. Fromont par rapport à une décision du juge communautaire en précisant que la Cour vise « *Le principe de sécurité juridique en vertu duquel la confiance légitime des intéressés mérite protection* », CJCE, *Westzucker c/ Einfuhr-und Vorratstelle für Zucker*, aff. n° 1/73, Rec. 1973, p. 723. Cité par Michel FROMONT, « Le principe de sécurité », AJDA, 1996, p. 178.

<sup>447</sup> Jean-Pierre PUISSOCHET et Hubert LEGAL, « Le principe de sécurité juridique dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes », préc., p. 156 ; « *sécurité juridique subjective* », selon Sylvia CALMES, *Du principe de protection de la confiance légitime en droits allemand, communautaire et français*, préc., p. 583.

Il est plus généralement considéré comme corollaire du principe de sécurité juridique (CJCE, 15 février 1996, *Fintan Duff e. a.* aff. C- 63/93, Rec. I p. 569).

<sup>448</sup> Thomas PIAZZON, *La sécurité juridique*, préc., pp. 370 et s. ; Jean-Pierre PUISSOCHET et Hubert LEGAL, art. cit.

l'un à l'autre<sup>449</sup>. En revanche, ils sont singuliers de par leurs fonctions et génèrent subséquentement des droits tout aussi différents. En effet, « *tandis que le principe de confiance légitime protégerait l'intérêt des particuliers, celui de la sécurité juridique préserverait l'ordre juridique lui-même* »<sup>450</sup>. En d'autres termes, si ce dernier sert à rassurer sur la fiabilité d'une norme et d'un système juridique, le principe de confiance légitime, recherche en revanche le maintien d'une situation qui a pu générer des droits ou déterminer des choix, au profit d'un sujet de droit. Toutefois, pas plus que le principe de sécurité juridique, celui de confiance légitime n'a de fondement textuel, ni dans le Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne ni dans la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés. Aucun texte communautaire africain ne lui sert davantage de fondement juridique<sup>451</sup>. Tantôt rattaché aux droits acquis, il est également rapporté au respect du principe de légalité ou de proportionnalité, tout en étant relié à la protection des droits de la défense et même parfois au principe de non-rétroactivité, ainsi que le relève à juste titre M. Jean-Pierre Puissochet<sup>452</sup>.

Il a néanmoins fait l'objet d'une consécration par le juge européen en tant que « *principe général* »<sup>453</sup>, ayant valeur fondamentale<sup>454</sup>. Comme son nom l'indique, il « *impose (...) de ne pas tromper la confiance que les administrés ont pu, de manière légitime et fondée, placer dans la stabilité d'une situation juridique en modifiant trop brutalement les règles de droit* »<sup>455</sup>. Pour Mme Sylvia Calmes, la protection de la confiance légitime impose donc « *l'obligation, pour les autorités, de protéger (...) sauf intérêt public impérieux contraire, les attentes fondées des personnes privées, qu'ils ont fait naître – par un acte ou une action antérieurs, même illégaux -, sous peine de sanction par le juge* »<sup>456</sup>.

---

<sup>449</sup> Jean-Pierre PUISSOCHET et Hubert LEGAL, art. cit. ; mais M. Fromont pense le contraire. Il fait remarquer qu'en droit allemand, ils entretiennent plutôt des rapports de dérivation qui se dépeignent d'une certaine manière sur le droit communautaire où la confiance légitime ne mérite protection qu'en vertu du principe de sécurité juridique. Michel FROMONT, « Le principe de sécurité juridique », préc., pp. 178 et s.

<sup>450</sup> Éric CARPANO, Thierry DEBARD, Jacques ZILLER, *État de droit et droit européen : l'évolution du modèle de l'État de droit dans le cadre de l'europanisation des systèmes juridiques*, L'Harmattan, 2005 p. 360.

<sup>451</sup> C'est même un concept méconnu dans son appellation dans le système communautaire africain.

<sup>452</sup> Il rappelle, en effet, l'attachement du principe « *au respect des droits acquis, au devoir de sollicitude, au devoir de bonne administration, à la protection des droits de la défense, voire au principe d'égalité et de proportionnalité* ». Jean-Pierre PUISSOCHET, « Vous avez dit confiance légitime ? (le principe de confiance légitime en droit communautaire) », in *Mélanges à l'honneur de Guy Braibant, l'État de droit*, Dalloz, 1996, p. 585 ; ces propos du juge Puissochet ont également rapportés par Éric CARPANO, Thierry DEBARD, Jacques ZILLER, *État de droit et droit européen : l'évolution du modèle de l'État de droit dans le cadre de l'europanisation des systèmes juridiques*, L'Harmattan, 2005 p. 360.

<sup>453</sup> CJCE, 4 février 1975, *Soc. Continentale France c/ Conseil*, aff. 169/73, Rec. 1975 p. 117.

<sup>454</sup> CJCE, 5 mai 1981, *Dürbeck c/ Hauptzollamt Frankfurt a. M.*, aff. 112/80, Rec. 1981, p. 1095.

<sup>455</sup> Rapport du Conseil d'État sur la complexité du droit et la sécurité juridique, pp. 283 et s.

<sup>456</sup> Sylvia CALMES, thèse préc.

La confiance légitime exige donc dans l'ordre de l'Union européenne que le comportement des autorités crée des espérances, solidement fondées<sup>457</sup> et sérieusement motivées ; et que les actes ayant fondés de tels espérances, soient ceux-là même qui les déçoivent par leur retrait inopiné ou par leur modification inattendue. Toutefois, une espérance ne peut être légitimement fondée que sur un acte valable. Par exemple, une directive non encore transposée, ou « *une résolution du Parlement ou une déclaration politique du Conseil* » ne sauraient légitimer une confiance. Par ailleurs, la modification intervenue doit avoir un caractère imprévisible pour un « *opérateur avisé* »<sup>458</sup>.

La traduction de ce principe nécessiterait donc dans l'ordre interne, à partir de l'expression même de « *confiance légitime* », la réunion des conditions suivantes : un acte ou un comportement émanant d'une autorité publique et qui suscite la confiance des sujets de droit, la légitimité de la confiance créée et le retrait ou la modification de l'acte, source de confiance légitime<sup>459</sup>.

Un acte ne peut légitimement susciter la confiance que s'il émane d'un auteur compétent et est susceptible d'emporter des effets de droit.

Le législateur, l'administration et le juge<sup>460</sup> sont en particulier les autorités investis du pouvoir de créer des règles de droit, en l'occurrence en matière fiscale.

Les actes émanant d'eux sont donc respectivement la loi, les actes administratifs (règlement, arrêté, instruction, circulaire, note d'information ou de service, et même lettre) et les décisions de justice.

Le respect du principe de confiance légitime impliquerait en principe le maintien d'une loi (entendue au sens large) ou d'une jurisprudence, qui ont fait naître des droits ou simplement des espérances. Le respect de principe peut donc entrer en conflit avec d'autres exigences telles le principe d'adaptabilité ou de nécessité, ou même le principe de légalité.

---

<sup>457</sup> CJCE, 19 mai 1983, *Mavridis c/ Parlement*, aff. 289/81 Rec. 183 p. 1731.

<sup>458</sup> C'est-à-dire qu'elle doit être surprendre, même un opérateur diligent, au fait de l'actualité économique notamment. Sur ces différents points, Thomas PIAZZON, Thèse préc. pp. 370 et s.

<sup>459</sup> La mise en œuvre du respect du principe de confiance légitime requiert selon Mme Calmes une triple analyse d'ordre subjective. Elle invite à analyser d'une part le « *comportement de celui qui suscite la confiance* », « *l'état d'esprit de celui qui a confiance* », le « *jugement de valeur* » que sera amené à porter le juge en considération des exigences susmentionnées. Sylvia CALMES, Thèse préc., p. 296 ; voir aussi Thomas PIAZZON, thèse préc. ; Eric CARPANO, Thierry DEBARD, Jacques ZILLER, op. cit. ; voir également Joël Van YPERSELE et Bernard LOUVEAUX, *Le droit de l'urbanisme en Belgique et dans ses trois régions*, 2<sup>e</sup> éd., Larcier, 2006, p. 27-28.

<sup>460</sup> Même si le pouvoir créateur du juge est contesté, il est bien connu que son œuvre d'interprétation peut aboutir à la création d'une règle de droit. Cette œuvre peut- même donner lieu à des revirements de jurisprudence qui peuvent être vécu comme une atteinte portée à la confiance légitime des justiciables.

Jean-Pierre Puissochet et Hubert Legal font remarquer que le respect du principe de confiance légitime pourrait entraîner dans l'absolu, une situation qui s'avérerait paradoxalement source d'insécurité. En effet, le respect de ce principe pourrait notamment conduire à l'annulation d'un acte légal et de portée général au profit d'un acte au besoin illégal, pour préserver des « *intérêts particuliers* »<sup>461</sup>. Dès lors, la seule confiance ou la simple croyance d'un « particulier » de bonne foi, serait source de droit et servirait à faire échec à la loi et au respect du principe de la légalité. La seule bonne foi suffirait ainsi à légitimer, même une croyance erronée. Toutes choses qui conduisent le Conseil constitutionnel français à considérer qu'« *aucune règle constitutionnelle ne garantit un principe dit "de confiance légitime"* »<sup>462</sup> ; d'où toute la difficulté de la traduction de ce principe dans l'ordre interne.

Néanmoins, les législateurs français et ivoirien ont prévu dans "leurs" codes généraux des impôts, un mécanisme tendant à garantir les contribuables contre d'éventuels changements de la position adoptée par l'administration dans l'interprétation des textes fiscaux ou l'appréciation des situations de fait.

Ainsi, l'article 80 A, alinéa 1<sup>er</sup> du L.P.F. français dispose : « *il ne sera procédé à aucun rehaussement d'impositions antérieures si la cause du rehaussement poursuivi par l'administration est un différend sur l'interprétation par le redevable de bonne foi du texte fiscal et s'il est démontré que l'interprétation sur laquelle est fondée la première décision a été, à l'époque, formellement admise par l'administration* ».

Cette disposition fait interdiction à l'administration fiscale de procéder à des rehaussements d'impositions, en contradiction avec la doctrine administrative qui était en vigueur au moment de son application, soit par l'administration elle-même, soit par le contribuable.

La doctrine administrative peut ainsi émaner d'actes de portée générale ou individuelle. Mais il convient de distinguer la garantie offerte sur le fondement de l'alinéa premier de celle offerte sur le fondement du second alinéa de l'article L. 80 A.

Ainsi, aux termes de l'alinéa 2 l'alinéa 2 de l'article L. 80 A « *lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportée à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente* ». La garantie offerte par cet alinéa ne peut donc être invoquée que par rapport à l'interprétation d'une instruction ou d'une circulaire. Mais « *à la différence du deuxième*

---

<sup>461</sup> Art. cit. p. 156.

<sup>462</sup> Cons. const., 30 décembre 1996, n° 96-385 DC, *J.O.R.F.*, 31 décembre 1996, p. 19557, *Rec.*, p. 145.

*alinéa de l'article L. 80 A du LPF, la garantie du premier alinéa de l'article L. 80 A, est accordée par une interprétation pouvant provenir de sources autres que les instructions publiées, c'est-à-dire, par exemple de prise de position individuelles et, notamment, de réponses à des demandes particulières des contribuables sur un point de droit ». Cependant, la garantie de l'alinéa premier « ne peut, en principe, être utilement invoquée que dans le cas où l'administration procède au rehaussement d'une imposition antérieure et non lorsque l'imposition contestée constitue une imposition primitive pour laquelle un contribuable ne peut se prévaloir que des instructions et circulaires publiées »<sup>463</sup>.*

Cependant, la logique commande que l'auteur du texte fiscal soit compétent pour l'édicter. C'est pourquoi, même si des réponses verbales ne sont pas valables, une question qui donne lieu à une réponse écrite doit émaner de l'autorité investie du pouvoir de réponse. Il en va ainsi notamment des questions parlementaires. Elles doivent en principe être écrites. Cependant si elles sont orales et que les réponses sont données par écrit celles-ci doivent légitimement susciter la confiance du destinataire. Or pour ce faire, elles doivent en principe émaner du ministre compétent<sup>464</sup>.

L'article 80 B, alinéa 1<sup>er</sup> du L.P.F. qui vient préciser que « *la garantie prévue au premier alinéa de l'article L. 80 A est applicable : 1° Lorsque l'administration a formellement pris position sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal* »<sup>465</sup>.

Dans l'hypothèse ivoirienne, le 1<sup>o</sup> de l'article 21 du L.P.F. énonce : « *lorsque le contribuable a appliqué des textes dont l'interprétation par l'administration a été publiée au moyen d'instructions, circulaires, ou documents ayant une portée générale, l'administration ne peut effectuer aucun autre redressement concernant la même opération en soutenant une interprétation différente* ».

Dans cet article, l'exigence de bonne foi qui figure dans le dispositif français, fait défaut. Ce qui implique que la seule publication par l'administration d'une interprétation suffit à la

---

<sup>463</sup> Voir BOI-SJ-RES-10-10-20-20120912, § 30.

<sup>464</sup> Il importe à cet effet pour l'auteur de la réponse, d'avoir en principe les requises compétences. Une question orale 1113 S sans débat avait été posée par M. Cointat à la suite d'une réponse écrite (Réponse ministérielle à la question écrite n° 16545 du 17/03/2005, JO, Sénat, questions, 25 août 2005) sur le lieu de fixation du domicile fiscal de ressortissants français, dont les familles avaient été contraintes au rapatriement en raison des événements survenus en Côte d'Ivoire en 2003 et 2004. C'est curieusement la ministre de l'écologie et des énergies durables d'alors qui a répondu (Réponse publiée au JO Sénat du 26/10/2006, p. 7184). Cette question était pour autant adressée au ministre de l'économie, des finances et des industries. Vraisemblablement, la ministre n'avait fait que donner lecture de la réponse rédigée par le ministère compétent, mais cette précision aurait dû être apportée au lecteur.

<sup>465</sup> Ce point sera plus particulièrement développé dans la 2<sup>e</sup> partie.

lui rendre opposable. La précision apportée par cet article sur les actes au moyen desquels l'administration ivoirienne publie ses interprétations peut en revanche prêter à confusion. Quels documents sont considérés comme ayant une portée générale ?

Le caractère général de la portée de l'acte semble indiquer que la règle de la garantie contre les changements de doctrine ne joue pas en ce qui concerne les actes individuels.

Quant aux situations de fait, elles nécessitent une interrogation préalable de l'administration par le contribuable, en vertu du 2° de l'article 21<sup>466</sup>.

En revanche, en France tout comme en Côte d'Ivoire cette règle ne joue en principe qu'en matière de règle d'assiette. Même si elle est favorable à la protection de la confiance du contribuable, elle n'est pas non plus exclue en matière de sécurité juridique. Cette règle peut donc être considérée comme une traduction du principe de sécurité juridique en droit fiscal interne aussi bien français qu'ivoirien.

## **B. La non-rétroactivité et le droit fiscal**

Une norme fiscale peut être élaborée en vue de réglementer des opérations futures ou actuelles, ou en vue de modifier une règle déjà existante. Dans la première hypothèse, le contribuable a l'opportunité de connaître à l'avance le régime juridique de l'opération qu'il envisage d'effectuer. Par ce caractère de prévisibilité qui lui permet de se ménager une conduite, cette fonction peut être source de sécurité juridique<sup>467</sup>. En revanche, lorsqu'une loi réglemente une situation qui a cours, cela peut avoir pour objet d'encadrer des faits dont la production, dans bien des cas, prend sa source dans le passé et engendre des effets qui s'étendent dans le futur. Dans une telle hypothèse, l'intervention du pouvoir normatif peut avoir des conséquences non seulement pour l'avenir mais également sur des situations passées. Il en va de même lorsque le législateur décide d'apporter à la règle existante, quelques modifications. Dans ces conditions, il agit nécessairement sur des situations déjà établies qu'il peut remettre en cause.

Le fait pour une nouvelle loi de revenir sur les effets juridiques créés par une loi ancienne est appelé rétroactivité. « *La loi fiscale rétroactive se caractérise donc par le fait qu'elle dispose*

---

<sup>466</sup> « Les contribuables peuvent interroger l'administration sur l'interprétation d'un texte ou sur les conséquences fiscales qu'il convient de tirer d'une situation de fait clairement exprimée (...) ». Mais ces questions ne seront pas plus développées ici; elles relèvent de la procédure fiscale.

<sup>467</sup> Toutefois, il ne suffit pas qu'une règle soit connue à l'avance pour être source de sécurité juridique. Une règle mal écrite ou non-protectrice par exemple, peut bien être prévisible sans pour autant renfermer les qualités requises pour sécuriser le contribuable ou l'administration.

*non seulement pour l'avenir, mais également pour le passé* »<sup>468</sup>. Seulement, en vertu de l'article 2 du Code civil français<sup>469</sup>, « *la loi ne dispose que pour l'avenir; elle n'a point d'effet rétroactif* ». La Côte d'Ivoire partage cette disposition avec la France, dont elle a hérité du Code civil de 1803. Or en vertu de l'article 133 (ex-article 76) de la Constitution ivoirienne, « *la législation actuellement [c'est-à-dire le 3 novembre 1960] en vigueur en Côte d'Ivoire reste applicable, sauf l'intervention de textes nouveaux, en ce qu'elle n'a rien de contraire à la présente Constitution* ». Le Code civil français de 1803 reste donc toujours applicable en Côte d'Ivoire en ses dispositions qui n'ont fait l'objet d'aucun texte nouveau et qui sont non contraires à la Constitution.

Voici ainsi posé le principe de la non-rétroactivité. Ce dernier s'oppose à la remise en cause des conséquences déjà produites par des situations en cours<sup>470</sup>. Si telle est la règle générale posée par le législateur en droit civil, l'on pourrait s'interroger de manière spécifique sur le rapport entretenu par ce principe avec le droit fiscal (1), afin de mieux cerner l'expression de la rétroactivité dans cette discipline (2).

## 1. Du principe de non-rétroactivité en droit fiscal

La rétroactivité figure parmi les premières raisons désignées comme facteur d'insécurité juridique en droit fiscal<sup>471</sup>. En revanche, le rapport Gibert la présente, non pas comme un facteur « *systématiquement défavorable au contribuable* », bien au contraire<sup>472</sup>. Selon ce rapport, la rétroactivité peut avoir pour objet soit de remédier à un manque de clarté, soit d'assurer la correction d'un dispositif valide mais techniquement défectueux, soit de

---

<sup>468</sup> Bruno GIBERT, *Améliorer la sécurité du droit fiscal pour renforcer l'attractivité du territoire*, préc., 2004, p. 66.

<sup>469</sup> La notion de non-rétroactivité n'a donc pas de régime juridique propre à la Côte d'Ivoire. La Constitution qui est visée dans l'article précité est en principe celle faisant suite à l'indépendance ivoirienne (7 août 1960), et qui a été promulguée par la loi n° 60-356 du 3 novembre 1960. Avant cette indépendance, la Côte d'Ivoire était en effet devenue un État membre de la Communauté française, le 4 décembre 1958. A cet effet, elle avait déjà adopté sa première Loi fondamentale le 26 mars 1959. La Constitution actuelle est quant elle, issue de la loi n° 2000-513 du 1<sup>er</sup> août 2000.

<sup>470</sup> Il partage avec le principe de respect de la confiance légitime, l'idée de maintien de la règle ou de la situation en cours. Mais dans l'ordre communautaire européen, il a été admis qu'il puisse être dérogé au principe de non-rétroactivité " *à titre exceptionnel, lorsque le but à atteindre l'exige et que la confiance légitime des intéressés est dûment respectée* " (CJCE, 25 janvier 1979, A. Racke c/ Hauptzollamt Mainz, aff. 98/78, Rec. p. 69, § 20).

<sup>471</sup> Olivier FOUQUET, rapport au Ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique, *Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche*, préc., pp. 5 et s.

<sup>472</sup> Il ressort dudit rapport que « *sur les 308 dispositions rétroactives répertoriées entre 1982 et 1999, 211 ont été favorables aux contribuables. La rétroactivité joue donc au bénéfice direct du contribuable dans près de 70 % des cas* ». Voir Rapport Gibert préc. p. 67.

neutraliser le délai entre l'annonce d'une mesure fiscale et son adoption, non seulement par souci d'urgence mais aussi et surtout comme pour avoir un « effet sédatif » sur le marché financier, en prévenant toute perturbation qu'engendrerait une telle annonce. La rétroactivité de la loi fiscale est même présentée par le professeur Jean Lamarque comme une nécessité en matière de procédures<sup>473</sup>. Ce qui explique entre autres que le principe de non-rétroactivité n'ait pas forcément en droit fiscal la valeur (1) qu'a entendu lui accorder le législateur à travers l'article 2 du Code civil. Dès lors, sa portée peut s'en trouver limitée en droit fiscal (2).

#### a. De la valeur du principe de non-rétroactivité en droit fiscal

Le Conseil constitutionnel, à travers plusieurs décisions, n'a pas manqué de préciser que le principe de non-rétroactivité énoncé par l'article 2 du Code civil n'a qu'une valeur législative et non constitutionnelle<sup>474</sup>, sauf en matière pénale<sup>475</sup>. Un principe de valeur constitutionnelle, s'impose au législateur en toute circonstance sauf exception, puisqu'il est censé émaner de la Constitution, norme fondamentale et hiérarchiquement supérieure à toute norme de droit interne. En revanche, un principe de valeur législative, ne peut avoir une valeur supérieure à celle relevant de la compétence du législateur, de sorte qu'il ne s'impose pas à ce dernier dans les mêmes termes qu'un principe de valeur constitutionnelle. Il s'ensuit que le législateur peut y déroger. Par contre, du fait de la supériorité du pouvoir législatif sur le pouvoir réglementaire, un principe de valeur législatif s'impose nécessairement à ce dernier, c'est-à-dire à l'administration. C'est pourquoi le Conseil d'État veille au respect du « *principe général de non-rétroactivité des actes administratifs* »<sup>476</sup>.

Toutefois, à la lecture des décisions du Conseil constitutionnel il apparaît que, si le principe de non-rétroactivité des lois n'a valeur constitutionnelle qu'en matière pénale, ce

---

<sup>473</sup> Jean LAMARQUE, « La rétroactivité de la loi fiscale : une nécessité en matière de procédure », *in territoires et libertés, Mélanges en hommage au Doyen Yves Madiot*, Bruylant, 2000, pp. 331-356.

<sup>474</sup> Voir notamment, Cons. const., 29 décembre 1986, n° 86-223 DC, *Loi de finances rectificative pour 1986*, *J.O.R.F.*, 30 décembre 1986, p. 15802 ; Cons. const., 29 décembre 1988, n° 88-250 DC, *Loi de finances rectificative pour 1988*, *J.O.R.F.*, 30 décembre 1988, p. 16700 ; Cons. const., 24 juillet 1991, n° 91-298 DC, *Loi portant diverses dispositions d'ordre économique et financier*, *J.O.R.F.*, 26 juillet 1991, p. 9920.

<sup>475</sup> Voir notamment, Cons. const., 22 juillet 1980, n° 80-126 DC, *Loi de finances pour 1981*, *J.O.R.F.*, 31 décembre 1980, p. 3242 ; Cons. const., 28 décembre 1990, n° 90-285 DC, *Loi de finances pour 1991*, *J.O.R.F.*, 30 décembre 1990, p. 16609.

<sup>476</sup> Il s'agit alors du « *principe général de non-rétroactivité des actes administratifs* », voir CE, 2/6 SSR, du 14 octobre 1977, n° 99094 ; CE, *Société du Journal « l'Aurore »*, 25 juin 1948, *Rec.*, p. 289.

n'est pas en raison de l'article 2 du Code civil, ni même de la Constitution proprement dite, mais plutôt sur le fondement de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789<sup>477</sup>. C'est donc à dire que ce principe ne s'impose théoriquement pas au législateur, même en matière civile, en dépit de son énonciation par le Code civil ; puisqu'en tant que principe de valeur législative il n'a que la valeur d'une simple règle de loi ordinaire. Aussi, est-il « *à tout moment loisible au législateur, statuant dans le domaine de sa compétence, de modifier des textes antérieurs ou d'abroger ceux-ci en leur substituant, le cas échéant, d'autres dispositions* »<sup>478</sup>. La valeur constitutionnelle de ce principe tient donc du caractère constitutionnel de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen<sup>479</sup>, en raison de l'appartenance de celle-ci aux normes de référence du contrôle de constitutionnalité<sup>480</sup>. C'est par conséquent la Déclaration des droits de l'homme qui pose le principe fondamental de non-rétroactivité en disposant en son article 8 que « (...) *nul ne peut être puni qu'en vertu d'une Loi établie et promulguée antérieurement au délit, et légalement appliquée* ». En revanche, ce principe de valeur constitutionnelle ne visant que la répression des infractions, c'est donc dans le « *domaine pénal, seul concerné par l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen* »<sup>481</sup> qu'il s'inscrit ; il pourrait donc en résulter une portée limitée en droit fiscal.

---

<sup>477</sup> Contrairement à ce que semble soutenir Oliver Débat, qui fait de l'article 2, le fondement juridique de la non-rétroactivité en droit fiscal en montrant qu'il y a coïncidence entre les conceptions fiscaliste et civiliste de la notion de non-rétroactivité. Mais la coïncidence n'est pas tout à fait parfaite. Voir Olivier DÉBAT, *La rétroactivité et le droit fiscal*, Droit et Notariat, Coll. des thèses, t. 18, Defrénois 2006, pp. 42 et s.

<sup>478</sup> Cons. const., 30 juillet 2010, n° 2010-19/27 QPC, *Époux P. et autres [Perquisition fiscale]*, *J.O.R.F.*, 21 juillet 2010, p. 14202.

<sup>479</sup> C'est pourquoi le Conseil constitutionnel a pu déclarer non conforme à la Constitution, l'article 62 de la loi de finances pour 1974 qui portait atteinte au « *principe de l'égalité devant la loi contenu dans la Déclaration des Droits de l'Homme de 1789 et solennellement réaffirmé par le préambule de la Constitution* ». Cons. const., 27 décembre 1973, n° 73-51 DC, *Loi de finances pour 1974*, *J.O.R.F.*, 28 décembre 1973, p. 14004.

<sup>480</sup> Ces normes de référence sont communément appelées « bloc de constitutionnalité ». Depuis une décision du Conseil constitutionnel en date du 16 juillet 1971, elles intègrent non seulement le texte de la Constitution proprement dite mais également, le préambule de la Constitution qui mentionne de manière expresse la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, le préambule de la Constitution du 27 octobre 1946 et la charte de l'environnement issue de la révision constitutionnelle du 1<sup>er</sup> mars 2005. Voir la décision Cons. const., 16 juillet 1971, « *Liberté d'association* » n° 71-44 DC, *Loi complétant les dispositions des articles 5 et 7 de la loi du 1<sup>er</sup> juillet 1901 relative au contrat d'association*, *J.O.R.F.*, 18 juillet 1971, p. 7114. Voir également, le rapport du comité présidé par Simon VEIL, adressé au Président de la République en décembre 2008, (Rapport VEIL), *Redécouvrir le préambule de la Constitution*, Coll. rapports officiels, La documentation France, 2009, pp. 7 et s. ; Patrick FRAISSEIX, *Droit constitutionnel*, 3<sup>e</sup> éd. Vuibert, 2010, p. 290-293.

<sup>481</sup> Cons. const., 30 décembre 1980, n° 80-126 DC, *Loi de finances pour 1981*, *J.O.R.F.*, 31 décembre 1980, p. 3242.

## b. La portée limitée du principe de non-rétroactivité en droit fiscal

Selon le Conseil constitutionnel français, « *aucun principe ou règle de valeur constitutionnelle ne s'oppose à ce qu'une disposition fiscale ait un caractère rétroactif* »<sup>482</sup>. Il est donc loisible au législateur de prendre des mesures rétroactives en droit fiscal. Mais en raison de la valeur constitutionnelle du principe de non-rétroactivité en matière pénale, le législateur en édictant une règle de caractère pénal en matière fiscale, devra tenir compte de la règle fondamentale régissant cette discipline et qui défend en principe des dispositions de caractère rétroactif. Cependant, cela n'implique pas pour lui, une défense absolue de prendre des mesures rétroactives à caractère pénal. D'ailleurs dans certains cas, le respect des principes de fonctionnement du droit pénal peut donner lieu à l'élaboration de dispositions à caractère rétroactif. C'est l'hypothèse qui impose notamment, en vertu de l'alinéa 3 de l'article 112-1 du Code pénal français<sup>483</sup> que, les lois nouvelles plus douces soient d'application immédiate. Dans le cas de la Côte d'Ivoire, cette exigence est traduite par les alinéas 1 et 2 de l'article 20 du Code pénal qui dispose que « *toute disposition pénale nouvelle s'applique aux infractions qui n'ont pas fait l'objet d'une condamnation devenue définitive au jour de son entrée en vigueur, si elle est moins sévère que l'ancienne. Dans le cas contraire, les infractions commises avant l'entrée en vigueur de la disposition pénale nouvelle, continuent, à être jugées conformément à la loi ancienne* ». Ces deux articles ne sont que la traduction en droit interne d'une disposition de la Déclaration universelle des droits de l'homme du 10 décembre 1948, à laquelle la France et la Côte d'Ivoire ont respectivement témoigné leur attachement<sup>484</sup>. En effet, en vertu de l'article 11 de la Déclaration universelle, « *il ne sera infligé aucune peine plus forte que celle qui était applicable au moment où l'acte délictueux a été commis* » ; *a contrario*, il pourra être infligé une peine plus douce que celle

---

<sup>482</sup> Cons. const., 29 décembre 1984, n° 84-184 DC, Loi de finances pour 1985, *J.O.R.F.*, 30 décembre 1984, p. 4167.

<sup>483</sup> Aux termes de cet article, « *les dispositions nouvelles s'appliquent aux infractions commises avant leur entrée en vigueur et n'ayant pas donné lieu à une condamnation passée en force de chose jugée lorsqu'elles sont moins sévères que les dispositions anciennes* ».

<sup>484</sup> La DUDH est un engagement international qui s'impose au législateur français en tant que traité auquel la France est partie. Voir Rapport Veil, p. 96. Quant au « *Peuple ivoirien* », à travers le préambule de sa Constitution actuelle (1<sup>er</sup> août 2000), il « *proclame son adhésion aux droits et libertés tels que définis dans la Déclaration Universelle des Droits de l'Homme de 1948* ». Dans la Constitution précédente, celle de 1960, la Côte d'Ivoire avait également témoigné de son attachement à la Déclaration française des droits de l'homme et du citoyen de 1789 en vertu de laquelle le principe de non-rétroactivité à valeur Constitutionnelle. Cette disposition n'a pas été reprise dans le préambule de la Constitution actuelle. C'est à croire qu'en dehors des considérations liées à la souveraineté de l'État ivoirien, les événements politiques auxquels la France et la Côte d'Ivoire ont été confrontés ces derniers temps, ont pu expliquer un tel retrait.

qui était applicable au moment de la commission de l'acte délictueux. Par ailleurs, le législateur ivoirien énonce à l'article 20, alinéa 3 du Code pénal, que « *toute loi prévoyant une mesure de sûreté est immédiatement applicable aux infractions qui n'ont pas fait l'objet d'une condamnation devenue définitive même dans le cas où la législation ancienne prévoyait l'application d'une peine aux lieu et place de la mesure de sûreté* ». Cela s'explique par le fait qu'en principe, une mesure de sûreté a une fonction préventive, tandis qu'une peine a une fonction rétributive et est de ce fait, jugée plus sévère<sup>485</sup>.

En fin de compte, le principe de non-rétroactivité de la loi pénale ne concerne en réalité que la loi pénale plus sévère<sup>486</sup>. Toutefois, l'expression même de loi pénale s'inscrit dans une conception extensive. Est donc considérée comme telle « *toute sanction ayant le caractère de punition* »<sup>487</sup>. Ce qui implique que le principe de non-rétroactivité concerne non seulement les sanctions pénales proprement dites<sup>488</sup> mais également les sanctions administratives<sup>489</sup> ; ce d'autant plus que les juges de la rue Montpensier apportent la précision selon laquelle, « *ces exigences ne concernent pas seulement les peines prononcées par les juridictions répressives mais s'étendent à toute sanction ayant le caractère d'une punition même si le législateur a laissé le soin de la prononcer à une autorité de nature non judiciaire* »<sup>490</sup>. Toutefois, il ne s'agit strictement que de sanctions à caractère punitif, de sorte que les pénalités de retard, elles, n'étant pas considérées comme des punitions parce qu'elles ne servent qu'à compenser le manque à gagner du Trésor public, ne sont pas prises en compte<sup>491</sup>.

---

<sup>485</sup> Ce qui ne va pas de soi dans l'hypothèse de la France où ce critère de distinction n'est vraiment plus tranché avec netteté entre peine et mesure de sûreté. Voir Jean PRADEL, *Manuel de Droit pénal général*, 14<sup>e</sup> éd., Cujas, 2002, p. 509 ; Crim., 26 novembre 1997, n° 96-83792, publié au Bull. Si en revanche, en vertu du Code pénal français, il ressort de l'article 112-2 que les « *lois de compétence et d'organisation judiciaire* » ainsi que celles « *fixant les modalités des poursuites et les formes de la procédure* » applicables aux sanctions fiscales ont un caractère rétroactif, ce n'est pas pour des considérations tenant aux mêmes raisons. C'est plutôt pour des besoins liés au bon fonctionnement de l'organisation judiciaire.

<sup>486</sup> Cons. const., 28 décembre 1990, n° 90-285 DC, *Loi de finances pour 1991*, J.O.R.F., 30 décembre 1990, p. 16609 ; Cons. const., 30 juillet 2010, n° 2010-19/27 QPC, *Époux P. et autres [Perquisition fiscale]*, J.O.R.F., 21 juillet 2010, p. 14202.

<sup>487</sup> Cons. const., 30 décembre 1997, n° 97-395 DC, *Loi de finances pour 1998*, J.O.R.F., 31 décembre 1997, p. 19313 ; Cons. const., 29 décembre 1999, n° 99-424 DC, *Loi de finances pour 2000*, J.O.R.F., 31 décembre 1999, p. 19991.

<sup>488</sup> Les sanctions pénales sont notamment, le délit général de fraude fiscale, le délit général de passation d'écritures fictives et d'entremise, le délit de flagrance fiscale. Voir Jacques GROSCLAUDE et Philippe MARCHESSOU, *Procédures fiscales*, préc. pp. 240 et s.

<sup>489</sup> Les sanctions administratives appelées également sanctions fiscales sont essentiellement, les majorations de droits et les amendes fiscales. Op. cit., p. 232.

<sup>490</sup> Cons. const., 28 décembre 1990, n° 90-285 DC, préc.

<sup>491</sup> Voir Rapport Gibert préc. ; voir aussi Cons. const., 17 janvier 1989, n° 88-248 DC, *Loi modifiant la loi n° 86-1067 du 30 septembre 1986 relative à la liberté de communication*, J.O.R.F., 18 janvier 1989, p. 754.

En dehors des « *lois pénales plus sévères* », aucun principe général de non-rétroactivité ne s'impose donc au législateur en matière fiscale. Cependant, pour éviter tout arbitraire que ferait naître la faculté dont il dispose de prendre des mesures de caractère rétroactif, et surtout pour assurer la protection du contribuable face à de telles mesures, « *le Conseil constitutionnel contrôle désormais l'usage de la rétroactivité en matière fiscale (...) en subordonnant la constitutionnalité des lois rétroactives* » à certaines conditions<sup>492</sup>. En d'autres termes, le législateur est libre d'élaborer des mesures fiscales de caractère rétroactif, à condition de respecter, la force de chose jugée<sup>493</sup>, les prescriptions légalement acquises<sup>494</sup>, les garanties légales des exigences constitutionnelles<sup>495</sup>, et de justifier d'un motif d'intérêt général<sup>496</sup>.

D'une part, il importe de faire remarquer qu'il y a une nuance entre force de chose jugée et autorité de chose jugée. Le Conseil constitutionnel retient plutôt la première tandis que dans l'énumération faite dans le rapport Gibert, c'est l'autorité de la chose jugée qui est mentionnée et attribuée au Conseil constitutionnel. Cela dénote une légère méprise sur les deux notions. En effet, en vertu de l'article 1351 du Code civil français<sup>497</sup>, « *l'autorité de la chose jugée n'a lieu qu'à l'égard de ce qui a fait l'objet du jugement. Il faut que la chose demandée soit la même ; que la demande soit fondée sur la même cause ; que la demande soit entre les mêmes parties, et formée par elles et contre elles en la même qualité* ». En d'autres termes, l'autorité de la chose jugée s'oppose à un nouveau jugement de la même affaire. Or l'affaire est considérée comme étant la même s'il y a une triple identité d'objet, de cause et de parties<sup>498</sup>. En revanche, en vertu de l'article 500 du Nouveau Code de procédure civile (NCPC) français, « *a force de chose jugée le jugement qui n'est susceptible d'aucun recours suspensif d'exécution. Le jugement susceptible d'un tel recours acquiert la même force à l'expiration du délai du recours si ce dernier n'a pas été exercé dans le délai* ». La force de

---

<sup>492</sup> Rapport Gibert, p. 70.

<sup>493</sup> Décis. n° 86-223 DC préc. ; voir aussi Cons. const., 29 décembre 1988, n° 88-250 DC. préc. ; Cons. const., 29 décembre 1989, n° 89-268 DC, loi de finances pour 1990, *J.O.R.F.*, 30 décembre 1989, p. 16498 ; enfin Cons. const., n° 91-298, DC 1991, Loi préc.

<sup>494</sup> Voir Cons. const., 24 juillet 1991, n° 91-298 DC, préc.

<sup>495</sup> Celles-ci, fautes d'avoir été définies, sont assez vagues et prennent en compte entre autres les principes généraux de valeur constitutionnelle. Sur le respect de ces garanties, voir Cons. const., 18 décembre 1998, n° 98-404 DC, Loi de financement de la sécurité sociale pour 1999, *J.O.R.F.*, 27 décembre 1998, p. 19663 ; Cons. const., 28 décembre 2000, n° 2000-442 DC, Loi de finances pour 2001, *J.O.R.F.*, 31 décembre 2000, p. 21194.

<sup>496</sup> Cons. const., 18 décembre 2001, n° 2001-453 DC, Loi de financement de la sécurité sociale pour 2002, *J.O.R.F.*, 26 décembre 2001, p. 20582 ; Cons. const., 27 décembre 2001, n° 2001-456 DC, Loi de finances pour 2002, *J.O.R.F.*, 29 décembre 2001, p. 21159.

<sup>497</sup> Toujours applicable en Côte d'Ivoire.

<sup>498</sup> Une sorte de règle de *non bis in Idem* (pas de fois sur la même chose) en matière civile.

chose jugée se traduit donc par une décision insusceptible de voie de recours ordinaire<sup>499</sup> de sorte qu'elle devient exécutoire, c'est-à-dire susceptible d'être mise à exécution forcée. L'intérêt de cette distinction vise à montrer que « *le juge administratif de l'impôt ne s'estime pas lié par l'autorité de la chose jugée par le juge civil de l'impôt lorsque celui-ci a statué dans un litige relatif à un autre type d'impôt* »<sup>500</sup>. Le juge administratif de l'impôt peut donc rejuger une affaire qui a déjà été jugée par le juge judiciaire de l'impôt. Ce qui peut être déstabilisant pour le contribuable et donc facteur d'insécurité juridique<sup>501</sup>. Mais en Côte d'Ivoire, il n'existe pas une telle dualité de juridictions.

D'autre part, les juges de la rue Montpensier ont davantage durci l'exigence liée au motif d'intérêt général. Désormais il faut « *un intérêt général suffisant* ». Seulement aucune définition n'est donnée de ce caractère suffisant de l'intérêt général. Il relève donc de l'appréciation souveraine du Conseil constitutionnel.

Il convient de préciser que tout ce qui précède, ne constitue pas en tant que tel des exceptions mais bien plus, des conditions d'expression de la faculté laissée au législateur d'élaborer des dispositions de caractère rétroactif. En effet, une exception n'est prévue que pour déroger à une règle ou à un principe établi. Or il n'y a pour le législateur aucun principe général de non-rétroactivité, en dehors du cadre spécifique des mesures de caractère pénal. Il ne peut donc exister pour lui d'exception à ce principe. Dès lors, c'est par abus de langage que le Conseil constitutionnel fait souvent état « *d'exception aux dispositions de valeur législative de l'article 2 du code civil* »<sup>502</sup>.

En définitive, la portée du principe de non-rétroactivité n'est limitée pour le législateur en matière fiscale qu'à la seule hypothèse des dispositions de nature pénale ou à caractère répressif. C'est pourquoi, la rétroactivité a fréquemment cours en matière fiscale<sup>503</sup>.

---

<sup>499</sup> Aux termes de l'article 527 du NCPC, « *les voies ordinaires de recours sont l'appel et l'opposition, les voies extraordinaires, la tierce opposition, le recours en révision et le pourvoi en cassation* ».

<sup>500</sup> Jacques GROSCLAUDE et Philippe MARCHESSOU, *Procédures fiscales*, préc., p. 252.

<sup>501</sup> Sur ces différents points, voir Frédéric DOUET, *Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français*, préc., pp. 125 et s.

<sup>502</sup> Il n'y a pas exception à l'article 2 du code civil, il y a en revanche exception aux dispositions constitutionnelles de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen.

<sup>503</sup> Selon le Doyen Ripert, si le principe de non-rétroactivité n'existait pas, « *aucun droit ne pourrait être tenu pour acquis. C'est pourquoi les rédacteurs du Code civil l'ont inscrit au début même du Code* » (Georges RIPERT, *Le déclin du droit*, préc., p. 179). Mais à cela, il pourrait être répondu qu'il y a des droits faussement acquis, mal acquis ou insuffisamment acquis qui peuvent justifier des mesures rétroactives.

## 2. L'expression de la rétroactivité en droit fiscal

L'expression de la rétroactivité dans sa généralité (a), peut être distinguée du cas spécifique des validations législatives (b).

### a. La rétroactivité en droit fiscal : considérations d'ordre général

La rétroactivité<sup>504</sup> est souvent dite de fait ou de droit selon le procédé mis en œuvre par le législateur en matière fiscale<sup>505</sup>. En France, « *en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt sur les sociétés, la loi de finances votée au 31 décembre s'applique aux revenus et aux bénéfices réalisés au cours de l'année écoulée* ». Selon la doctrine, ce serait donc à cette date que se situerait le fait générateur de l'impôt, de sorte que les mesures applicables aux opérations réalisées au cours de l'année écoulée, ne constituent pas de véritables mesures rétroactives, même si tel est le cas dans les faits. Il s'agirait tout au plus d'une « petite rétroactivité »<sup>506</sup> ou mieux, d'une « rétrospectivité ». D'ailleurs sur ces différents qualificatifs, la doctrine française ne semble pas tout à fait fixée. Certains appellent « petite rétroactivité » la situation précédemment décrite, c'est-à-dire le fait pour la loi de finances de s'appliquer à des opérations réalisées longtemps avant son entrée en vigueur. D'autres qualifient justement cette situation de « rétrospectivité ». Seulement pour bien d'autres, la « rétrospectivité » serait le fait pour une règle nouvelle (en l'occurrence la loi de finances), de mettre inopinément un terme, pour l'avenir, aux avantages liés à une situation préétablie<sup>507</sup>. Or c'est précisément ce cas de figure qui est qualifié par bien d'autres de rétroactivité économique<sup>508</sup>. Ce manque de

---

<sup>504</sup> voir, CACS, arrêt n° 70 du 18 avril 2014, req. n° 2010-124 REP du 09 novembre 2010, *Mahilet Narcisse Djakaud c/ Ministre de l'intérieur* (concernant la rétroactivité dite illégale).

<sup>505</sup> Sur les différentes formes de rétroactivité, voir Jacques BUISSON, « La portée de la loi fiscale dans le temps, non-rétroactivité et droit fiscal », *RFDA*, 2002, p. 786 ; Bruno GIBERT, Rapport préc., pp. 66 et s. ; Olivier FOUQUET, rapport préc., pp. 7 et s. ; Jean-Luc WARSMANN, Rapport n° 1191 sur la proposition de loi organique (n° 1151) de M. Nicolas Sarkozy et plusieurs de ses collègues modifiant l'ordonnance n° 52-2 du 2 janvier 1959 portant loi organique relative aux lois de finances, 19 novembre 1998 ; Conseil des impôts, 20<sup>e</sup> Rapport préc., pp. 70 et s., Frédéric DOUET, thèse préc., pp. 107 et s.

<sup>506</sup> Rapport Fouquet, préc. p. 14 ; rapport Gibert préc., p. 73.

<sup>507</sup> Jacques HÉRON, *Principes du droit transitoire*, Coll. Philosophie et théorie générale du droit, Dalloz, Paris 1996, n° 103 et s. ; Frédéric DOUET, thèse cit., p. 108, Cécile PÉRÈS, « La consécration du principe de sécurité juridique et la protection du contrat par le droit transitoire », *RDC*, octobre 2006, n° 4, pp. 1038-1051.

<sup>508</sup> Jean-Luc WARSMANN, rapport sur la proposition de loi organique n° 1151 de M. Nicolas Sarkozy, et plusieurs de ses collègues, modifiant l'ordonnance n° 59-2 du 2 janvier 1959 portant loi organique relative aux lois de finances ; Rapport Gibert, préc. p. 74 ; Rapport Fouquet, p. 14. Le propos ne sera pas cependant de faire un essai de clarification de la question. C'est pourquoi, il ne sera pas consacré de développement à chacune de ces situations.

clarté ou de cohésion dans l'expression de la doctrine, n'est pas de nature à favoriser la sécurité juridique.

A titre de rappel, la détermination des règles applicables aux revenus et bénéfices (barèmes et taux d'imposition notamment), s'est successivement faite en France selon deux systèmes. Jusqu'au décret du 9 décembre 1948, portant réforme de la fiscalité<sup>509</sup>, l'article 111 du Code général des impôts directs disposait : « *le revenu net correspondant aux diverses sources de revenus (...) est déterminé, chaque année, d'après leur produit pendant la précédente année* ». Cet article semblait rétroactif, mais sa mise en œuvre donnait lieu à une application prévisible. En effet, les règles applicables aux revenus des contribuables, étaient celles en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier de l'année de leur perception. Ces règles s'appliquaient à la fois aux revenus des personnes physiques et à ceux des personnes morales. Cet effet de prévisibilité pouvait être considéré comme un facteur de sécurité juridique.

Depuis le décret de 1948, « *l'impôt est dû chaque année à raison des bénéfices ou revenus que le contribuable réalise ou dont il dispose au cours de la même année* » (article 12 du CGI.). Cette disposition, telle que rédigée, ne présente pas *a priori* d'imperfection de nature à justifier une rétroactivité dans son application ; puisque l'impôt est dû chaque année non plus sur la base des produits découlant des revenus réalisés « *pendant la précédente année* » mais du moins « *au cours de la même année* ».

Cependant, avec la réforme de 1948, le Conseil d'État a décidé que désormais, « *la situation à prendre en considération pour la détermination du revenu imposable à l'impôt sur le revenu des personnes physiques (...) est, sauf disposition contraire, celle existant à la fin de l'année au titre de laquelle l'impôt est établi* »<sup>510</sup>. Il en a déduit que, « *pour déterminer si une somme dont un contribuable a disposé au cours d'une année est passible de l'impôt sur le revenu et, le cas échéant, selon quelles modalités ou à quel taux, il y a lieu, sauf disposition législative contraire, de rechercher quelle est la loi en vigueur au 31 décembre de ladite année* »<sup>511</sup>.

En ce qui concerne les sociétés, il ressort du 1 de l'article 221 du CGI que « *l'impôt sur les sociétés est établi dans les mêmes conditions et sous les mêmes sanctions que l'impôt sur le revenu (bénéfices industriels et commerciaux, régime d'imposition d'après le bénéfice réel ou d'après le régime simplifié)*. Toutefois, le Conseil d'État précise que « *lorsque l'impôt*

---

<sup>509</sup> Décret n°48-1986 du 9 décembre 1948 portant réforme fiscale des impôts directs, des impôts indirects, des droits d'enregistrement et des droits de mutation, *J.O.R.F.*, 1<sup>er</sup> janvier 1949, pp. 60 et s.

<sup>510</sup> CE Ass., 5 janvier 1962, req. n° 46798, *Rec.*, pp.7-8.

<sup>511</sup> CE Plén., 18 mars 1988, req. n° 73693, *Rec.*, pp. 121-122.

*s'applique aux résultats d'un exercice, [il faut rechercher la loi en vigueur] à la date de clôture de cet exercice »<sup>512</sup>.*

Toutes ces décisions ont fait dire à certains auteurs que le fait générateur de l'impôt était désormais situé en fin d'année (31 décembre)<sup>513</sup> alors qu'avant ladite réforme, il serait situé en début d'année (1<sup>er</sup> janvier). Mais une définition de la notion de fait générateur permettrait de mieux comprendre ce qu'il en est réellement.

Le fait générateur, est l'acte juridique ou l'évènement qui donne naissance à la dette fiscale. Autrement dit, c'est le fait ou l'évènement qui génère (ainsi que son nom l'indique) la créance du Trésor public sur le contribuable. C'est donc avec la survenance du fait générateur de l'impôt que ce dernier peut être exigible<sup>514</sup>. Quant à l'exigibilité, elle correspond au moment où le Trésor public, une fois devenu créancier, peut effectivement exiger le paiement de sa créance, c'est-à-dire l'impôt<sup>515</sup>. S'il est possible de faire coïncider exigibilité et fait générateur, il n'est pas exclu que ces deux éléments puissent être séparés.

La question est donc de savoir si ce n'est qu'à partir de la date de détermination des règles d'imposition, que se déclenche le fait générateur de l'impôt ou non. En d'autres termes, est-ce à cette date que naît la créance de l'État ou à une autre date ? Autrement dit, est-ce le « *mécanisme de la loi de finances dont les dispositions s'appliquent, notamment, à des revenus perçus antérieurement à l'édiction de la loi* »<sup>516</sup>, qui fixe le fait générateur de l'impôt ou est-ce un autre évènement ?

Aux termes de l'article 12 précité, c'est « *à raison des bénéfices ou revenus que le contribuable réalise ou dont il dispose* » que l'impôt est annuellement dû. On pourrait en déduire que, la simple *réalisation* du revenu suffit à déclencher le fait générateur de l'impôt. Mais en réalité il importe de faire la part entre le bénéfice et le revenu. Ainsi, c'est le fait pour le contribuable de disposer effectivement d'un revenu, qui fait naître la créance (à savoir *le dû*) du Trésor public. C'est ce qui justifie par exemple qu'un paiement effectué par chèque et daté d'une année N, ne fera pas l'objet d'impôt sur le revenu au titre de la même année, si la remise effective du chèque au bénéficiaire n'intervient qu'au cours de l'année N + 1<sup>517</sup>. Dès

---

<sup>512</sup> *Ibidem*.

<sup>513</sup> Voir sur ce point le rapport Gibert préc. p. 73 ; Frédéric DOUET, thèse préc., p. 111.

<sup>514</sup> Voir Yves de la VELLEGUÉRIN (dir.), *Dictionnaire fiscal*, Coll. les dictionnaires RF, Groupe revue fiduciaire, 25<sup>e</sup> éd., 2010, p. 349.

<sup>515</sup> Gérard CORNU, *Vocabulaire juridique*, préc.

<sup>516</sup> Bertrand MATHIEU, « Rétroactivité des lois fiscales et sécurité juridique : l'application concrète d'un principe implicite. Observations à propos de la décision 98-404 DC du 18 décembre 1998 du Conseil constitutionnel », *RFDA* 1999, pp. 89 et s.

<sup>517</sup> Voir à cet effet, CE, 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> SSR, 24 juillet 2006, n° 258725, inédit au rec. *Lebon* : *RJF* 2006, p. 1435.

lors, tant que le revenu n'est pas encore mis à la disposition du contribuable, l'État ne peut être considéré comme créancier de la dette fiscale s'y rapportant. C'est donc la mise à disposition qui constitue le fait générateur de l'imposition des revenus<sup>518</sup>. Selon le professeur Bertrand Mathieu, « *la loi applicable en matière d'assiette et de taux de l'imposition est celle qui est en vigueur à la date du fait générateur de l'impôt* ». Bien que pertinent, cet argument reste discutable. L'admettre, reviendrait en effet à situer le fait générateur de l'impôt au 31 décembre, puisque c'est à cette date qu'il faut se situer pour déterminer la loi applicable en matière d'assiette et de taux de l'imposition. Or cette date, contrairement à l'opinion répandue, ne correspond pas au fait générateur de l'imposition des revenus, car ce n'est pas elle qui fait naître la créance du Trésor public<sup>519</sup>. C'est en revanche à cette date, et non à la date du fait générateur, qu'il convient de se situer pour déterminer le régime juridique des opérations effectuées par le contribuable au cours de l'année écoulée<sup>520</sup>. C'est pourquoi, ladite date étant postérieure au fait générateur de l'impôt dans l'hypothèse française<sup>521</sup>, il y a rétroactivité. La doctrine majoritaire, qui considère que cette rétroactivité n'en est pas vraiment une, s'est fondée sur le fait qu'il y aurait coïncidence entre fait générateur de l'impôt et détermination des règles applicables en fin d'année par le mécanisme des lois de finances. Mais au regard de ce qui précède, une telle coïncidence n'est envisageable en ce qui concerne notamment les particuliers que pour les seuls revenus perçus en fin d'année. Pour les entreprises ou sociétés, il s'agira en revanche de la clôture de l'exercice comptable<sup>522</sup> ou à défaut, le 31 décembre.

En dehors de ces hypothèses, la fixation des règles d'imposition du revenu en fin d'année constitue non pas une « petite-rétroactivité »<sup>523</sup> mais une véritable rétroactivité.

En Côte d'Ivoire en revanche, le système qui a cours est quasiment identique à celui préexistant à la réforme de 1948. C'est-à-dire qu'en principe les règles qui fixent le régime

---

<sup>518</sup> En ce qui concerne le BIC, il est considéré comme ayant été mis à la disposition du contribuable dès lors qu'intervient la clôture de l'exercice comptable ou à défaut, le 31 décembre de l'année. Voir CAA Paris, 10 octobre 1996, n° 95-2573, *Dr. fisc.*, 1997, p. 79, concl. Martel.

<sup>519</sup> Même si la détermination des nouvelles règles d'imposition peut avoir pour effet de rendre imposable une opération qui ne l'était pas jusque là, et vice-versa.

<sup>520</sup> CE Plén., 18 mars 1988, préc. Le fait que ce soient les règles déterminées en fin d'année qui précisent le régime juridique des opérations accomplies en cours d'année (notamment le barème et le taux d'imposition), pourrait conduire à rendre non imposable une opération qui l'était et vice versa. Cela ne fait pour autant pas du 31 décembre le fait générateur de l'impôt.

<sup>521</sup> Ce qui revient à fixer les règles du jeu à la fin de la « partie », sauf pour les revenus perçus ce 31 décembre même.

<sup>522</sup> Qui ne coïncide pas forcément avec la fin de l'année civile, c'est-à-dire le 31 décembre.

<sup>523</sup> Rapport Gibert, préc. p. 73 ; Rapport Fouquet, préc. p. 14.

juridique de l'imposition des revenus sont celles définies au 1<sup>er</sup> janvier de l'année. Avant de les analyser, il importe de donner quelques précisions liminaires sur le système fiscal ivoirien en comparaison avec ce qui précède.

Tout d'abord, contrairement à la France qui dispose d'un impôt sur le revenu (IR) et d'un impôt sur les sociétés (IS) à côté des impôts sur les bénéfices, la Côte d'Ivoire ne dispose que d'un impôt général sur le revenu (IGR)<sup>524</sup>. Il n'existe donc pas d'impôt spécifique sur les bénéfices réalisés par les sociétés. Ces dernières sont soumises, au même titre que les entreprises individuelles, à un impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (BIC). Les sociétés peuvent néanmoins être assujetties à un impôt minimum forfaitaire (IMF)<sup>525</sup> de même que les entreprises individuelles. C'est le montant minimum qu'un contribuable, puisse payer au titre de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux<sup>526</sup>. Si le calcul de cet impôt s'avère inférieur au minimum d'imposition, ce forfait sera préféré au montant de l'impôt correspondant au bénéfice effectivement réalisé<sup>527</sup>.

En outre, en vertu de l'article 13, alinéa 1<sup>er</sup> du CGI-CI, «à compter des exercices ouverts après le 30 juin 1996, les contribuables ne sont pas autorisés à clore leurs exercices comptables à une date autre que celle du 31 décembre de chaque année, sauf en cas de cession ou de cessation en cours d'année ». L'alinéa 2 qui est la codification de l'article 16-7<sup>o</sup> de l'ordonnance n° 2000-252 du 28 mars 2000, précise que « les contribuables qui commencent leur activité entre le 1<sup>er</sup> juillet et le 31 décembre sont autorisés à arrêter leur premier exercice le 31 décembre de l'année suivante ». Cette mesure qui vise à faire en sorte que la clôture de l'exercice coïncide avec la fin de l'année a pour objet de remédier à la situation qui prévalait avant l'ordonnance n° 97-478 du 4 septembre 1997. Avant cette ordonnance, seuls les établissements bancaires et financiers ainsi que les compagnies d'assurances étaient tenus de clôturer leur exercice comptable le 31 décembre, les autres

---

<sup>524</sup> Il n'empêche que de même qu'en France où la somme des impôts catégoriels forme l'impôt sur le revenu, en Côte d'Ivoire, c'est la somme des impôts cédulaires (impôt catégoriels) qui forme l'impôt général sur le revenu.

<sup>525</sup> Qui tire son origine de la taxe forfaitaire des petits commerçants et artisans, créée rétroactivement à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1961, par l'ordonnance n° 61-123 du 15 avril 1961. Voir *J.O.R.C.I.*, n° 23 du 17 avril 1961 (n° spéc.), p. 566.

<sup>526</sup> Ce montant est variable en fonction du secteur d'activité (Article 39). Les entreprises nouvelles en sont cependant exonérées durant leur premier exercice ; il en va de même pour les contribuables exonérés totalement ou partiellement de l'impôt BIC. Leur exonération à l'IMF se fait dans les mêmes conditions et quotités que leur exonération à l'impôt BIC (Article 41 CGI-CI).

<sup>527</sup> Article 39 alinéa 1 et 2 du CGI-CI « un impôt minimum forfaitaire frappe les personnes physiques ou morales soumises au régime du bénéfice réel normal. Il est exigible au titre d'un exercice lorsque le montant de l'impôt sur les bénéfices dudit exercice lui est inférieur ».

devaient clôturer le leur au plus tard le 30 septembre<sup>528</sup>. Il y avait donc un traitement différencié entre contribuables selon qu'il s'agissait de personnes physiques ou de sociétés et dans ce dernier cas, en fonction du secteur d'activité. L'intervention de l'ordonnance précitée a donc eu pour objet, non seulement de simplifier l'imposition des contribuables tout en facilitant la gestion de l'impôt par l'administration fiscale, mais elle a également eu pour effet d'éviter un traitement distinct entre l'imposition du revenu des personnes physiques et celle des personnes morales. Le 31 décembre ayant été fixé comme date de clôture de tout exercice comptable, il va de soi que le début de l'exercice devait naturellement correspondre au 1<sup>er</sup> janvier.

Cependant, le système consistant à fixer au préalable les règles d'imposition des revenus, qui semble logique mais qui a été abandonné par la France, garantit-il nécessairement la sécurité juridique en Côte d'Ivoire, notamment par une absence de rétroactivité ? Rien n'est moins sûr.

L'article 250, alinéa 2 du Code général des impôts de Côte d'Ivoire pose le principe selon lequel pour la détermination de l'impôt général sur le revenu (IGR), « *la situation à retenir est celle existant au 1<sup>er</sup> janvier de l'année de l'acquisition de revenu* »<sup>529</sup>. Cette même disposition prévoit des exceptions en précisant que : « *en cas de mariage du contribuable ou d'augmentation de ses charges de famille*<sup>530</sup> *en cours d'année, il est fait état de la situation au 31 décembre de ladite année ou à la date de départ ou de décès pour ce qui concerne les impositions établies en vertu de l'article 256 ci-après* ».

Contrairement à l'interprétation qui a été faite en France par le Conseil d'État à la suite de la réforme de 1948<sup>531</sup>, l'exception qu'énonce la disposition précédente (en ce qui concerne notamment l'année du mariage), n'a pas pour effet de faire application des règles en vigueur au 31 décembre, en lieu et place de celles existant au 1<sup>er</sup> janvier de la même année. Cette exception vise simplement à retenir la date du 31 décembre pour apprécier les changements intervenus dans la condition du contribuable tout en appliquant les règles en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier de la même année. Il en va de même pour les cas de décès ou de transfert du domicile

---

<sup>528</sup> Article 5 du CGI-CI, issu de l'article 30 de la loi n° 96-217 du 13 mars 1996 portant de Finances rectificative de la loi n°95-05 du 11 janvier 1995 portant loi de Finances pour la Gestion 1995 (annexe fiscale), *J.O.R.C.I.* du 16 mai 1996, p. 470.

<sup>529</sup> C'est pourquoi, c'est à cette date que se situe le législateur pour apprécier notamment les cas d'exemptions (article 139 du CGI-CI, pour les personnes âgées de plus de 70 ans par exemple).

<sup>530</sup> Augmentation de charges de famille due notamment à la naissance ou l'adoption d'un enfant.

<sup>531</sup> CE Plén., 18 mars 1988, préc.

fiscal en dehors de la Côte d'Ivoire. Si la situation à prendre en compte est bien celle de la survenance de ces différents événements, les règles applicables demeurent quant à elles, celles en vigueur « au 1<sup>er</sup> janvier de l'année du départ » en ce qui concerne le transfert du domicile fiscal (article 256, 3°), ou « au 1<sup>er</sup> janvier de l'année du décès » (article 256, 5°).

Le fait générateur de l'impôt ne se déplace donc pas du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre et vice-versa, selon que la situation à prendre en compte pour la détermination du revenu imposable soit fixée à chacune de ces dates. En matière d'impôt sur le revenu, le fait générateur naîtra de l'entrée du revenu dans le patrimoine du contribuable, du simple fait de la disposition dudit revenu. En ce qui concerne les entreprises, l'enregistrement comptable d'une opération suffira à déclencher le fait générateur, sans qu'il soit besoin d'attendre la clôture de l'exercice fiscal ou le 31 décembre. Avec ce fait générateur, la créance du Trésor public étant née, elle devient aussitôt exigible sans besoin d'attendre la fin de l'année, bien que l'impôt général sur le revenu soit un impôt annuel. C'est ainsi que par exemple en matière d'impôts sur les traitements et salaires (ITS) qui constituent une cédule de l'IGR, bien que l'impôt soit annuel (article 117 CGI-CI), il est exigible dès disposition des salaires et doit être acquitté au plus tard le 15 du mois suivant celui de la mise à disposition, par le moyen d'une retenue à la source (article 115 CGI-CI).

En revanche, le vote de la loi de finances est assez problématique dans l'hypothèse ivoirienne. Il n'est pas toujours intervenu dans les temps<sup>532</sup>. Il a souvent eu lieu bien au-delà du 1<sup>er</sup> janvier<sup>533</sup> pour s'appliquer à l'exercice fiscal qui est censé justement débiter à cette date. Il est même arrivé qu'il ne s'applique qu'à une partie de l'année ainsi qu'en témoigne notamment l'ordonnance n° 2006-234 portant budget de l'État pour la gestion 2006. Cette dernière n'a été promulguée que le 2 août pour paraître au journal officiel le 18 août 2006<sup>534</sup>. En vertu de son article 11, elle « prend effet à compter du 14 juin 2006, date d'adoption du Budget au Conseil des ministres ». Dans une telle hypothèse, il y a tout de même rétroactivité puisque la date d'effet de la loi de finances précède sa publication au journal officiel. Dans de

---

<sup>532</sup> Voir Banque de France, rapport zone franc, 2006, p. 152.

<sup>533</sup> C'est notamment le cas de la loi n° 2005-161 du 27 avril 2005 portant loi de finances de l'année 2005.

<sup>534</sup> Des retards aussi importants pourraient notamment s'expliquer par des difficultés à avoir pu faire voter le budget à temps dans un contexte de crise politique dont la Côte d'Ivoire est en train de se remettre. C'est d'ailleurs ce contexte qui explique que plusieurs lois de finances aient été élaborées par voie d'ordonnance. Il ressort d'ailleurs de l'article 12 de la loi de finances de 2005 (préc.), que « le Président de la République est autorisé à prendre par ordonnances, au cours de l'année 2005, des mesures qui sont normalement du domaine de la loi ».

telles circonstances, les recettes et dépenses sont exécutées par le mécanisme du douzième provisoire prévu par l'article 80 de la Constitution ivoirienne. Aux termes de cette disposition, « *si le projet de loi de Finances n'a pu être déposé en temps utile pour être promulgué avant le début de l'exercice, le Président de la République demande d'urgence à l'Assemblée Nationale, l'autorisation de reprendre le budget de l'année précédente par douzième provisoire* ». Ce sont donc les règles de l'exercice fiscal précédent qui continuent de régir les opérations en cours jusqu'au vote du nouveau budget. Ce vote n'est d'ailleurs pas toujours intervenu, de sorte que la loi de finances est souvent entrée en vigueur par le moyen d'une ordonnance du Président de la République. Il ressort en effet de l'article 75, alinéa 1<sup>er</sup> de la Constitution ivoirienne, que « *le Président de la République peut, pour l'exécution de son programme, demander à l'Assemblée Nationale, l'autorisation de prendre par ordonnance, pendant un délai limité, des mesures qui sont normalement du domaine de la loi* ». Concernant en particulier le budget, « *si l'Assemblée Nationale ne s'est pas prononcée dans un délai de soixante-dix jours, le projet de loi peut être mis en vigueur par ordonnance. Le Président de la République saisit pour ratification l'Assemblée Nationale convoquée en session extraordinaire dans un délai de quinze jours. Si l'Assemblée Nationale n'a pas voté le budget à la fin de cette session extraordinaire, le budget est établi définitivement par ordonnance* ». Il s'agit donc d'une mesure propre à des situations de crise<sup>535</sup>.

En définitive la fixation de la loi applicable au 1<sup>er</sup> janvier de l'année, n'a pas forcément mis fin à la rétroactivité dans l'hypothèse ivoirienne.

#### **b. Le cas spécifique des validations législatives**

Selon une étude produite par le Sénat, sur le régime juridique des validations législatives<sup>536</sup>, « *l'objectif même d'une mesure de validation est d'avoir un effet rétroactif et de purger une irrégularité afin de couper court à toute contestation fondée sur cette irrégularité* ». Cette conception des validations législatives semble quelque peu réductrice. En effet, en dehors de

---

<sup>535</sup> En témoigne le rapport de la Commission des affaires économiques et financières, sur le projet de loi autorisant le Président de la République à prendre pour l'année 2003 les autorisations de crédits de l'année précédente par douzième provisoire. Rapport présenté par ZÉRÉHOUE Yoro Édouard, Assemblée Nationale, n° 71 R, première législature, première session extraordinaire 2003, Annexé au procès verbal de la séance du vendredi 20 décembre 2002. Toutefois, avant la crise ivoirienne, la loi de finances n'intervenait pas toujours avant le 1<sup>er</sup> janvier. En témoigne par exemple la loi des finances n° 94-201 du 8 avril 1994 portant annexe fiscale de la loi de finances pour la gestion 1994.

<sup>536</sup> Sénat, *Le régime juridique des validations législatives*, Service des études juridiques, division des recherches et études, janvier 2006.

ce rôle de régularisation qui est certainement le plus important, les mesures de validations peuvent intervenir à titre préventif afin de jouer un rôle prophylactique, c'est-à-dire afin de prévenir la survenance, la multiplication ou l'aggravation d'une irrégularité. Selon le Doyen Cornu, il s'agit d'une « *intervention du législateur en forme de loi destinée, à titre rétroactif ou préventif, à valider de manière expresse, indirecte ou même implicite un acte administratif annulé ou susceptible de l'être* »<sup>537</sup>. Les validations législatives posent plusieurs problèmes en réalité. Tout d'abord, elles peuvent servir, comme leur nom l'indique à valider des actes juridiquement non-valides, au détriment du principe de légalité. Ensuite le législateur peut intervenir en général dans un domaine qui n'est pas le sien, en violation du principe de séparation des pouvoirs législatif et exécutif ou judiciaire. Elles peuvent enfin porter atteinte au droit à un procès équitable tel que protégé par l'article 6 § 1 de la Convention européenne ; en tout cela, elles ont en principe un caractère rétroactif.

Toutefois, s'agissant de mesures à caractère rétroactif, si le juge français et la Cour européenne semblent s'accorder sur les conditions requises pour la validité des lois de validation (α) l'article 6 § 1 de la Convention européenne semble poser problème en droit fiscal (β).

#### ***α. Le mécanisme des lois de validation : source potentielle d'insécurité juridique***

S'il est loisible au législateur de prendre des mesures rétroactives tout en respectant certaines conditions comme précédemment indiquées, les mesures de validations législatives appellent davantage à se conformer à certaines exigences. Parmi celles-ci, figure la nécessité d'un motif impérieux d'intérêt général<sup>538</sup>. C'est une condition posée à la fois par le juge français et par le juge européen, pour justifier une validation législative. Le professeur Cabannes fait même remarquer dans une note à propos d'un arrêt de la Cour européenne des droits de l'homme<sup>539</sup> et d'un arrêt d'assemblée du Conseil d'État<sup>540</sup>, un « *mouvement d'alignement, tant en ce qui concerne le vocable que le mode de raisonnement, du Conseil d'État sur la*

---

<sup>537</sup> Gérard Cornu, *Vocabulaire juridique*, préc.

<sup>538</sup> Le motif impérieux d'intérêt général est invoqué par le Conseil constitutionnel dès 1989 à travers sa décision n° 89-256 DC du 25 juillet 1989, Loi portant dispositions diverses en matière d'urbanisme et d'agglomérations nouvelles, *JORF*, 28 juillet 1989, p. 9501.

<sup>539</sup> CEDH, req. 954/05, 16 janvier 2007, *Chiesi SA c/ France*.

<sup>540</sup> CE Ass., 8 février 2007, 279522 (Gardelieu), *Rec.*, 2007, pp. 78-91.

*Cour européenne* » ainsi que sur « *la Cour de justice des Communautés européennes*<sup>541</sup> ». Il importe néanmoins de préciser que l'intérêt général exigé ne peut se limiter au seul intérêt financier de l'État<sup>542</sup>. Le Conseil constitutionnel ainsi que la Cour de cassation semblent d'ailleurs subir cette même influence<sup>543</sup>.

En outre une mesure de validation législative ne peut se justifier qu'à condition de respecter « *le caractère non définitif de la procédure juridictionnelle* »<sup>544</sup>. Si cette exigence apparaît clairement en l'occurrence dans la note relative à l'affaire *Chiesi*, il en va autrement de l'étude consacrée à la question par le Sénat. En effet, sur ce point ladite étude s'inspire d'une décision du Conseil constitutionnel dont il ressort qu'il « *n'appartient ni au législateur ni au gouvernement de censurer les décisions des juridictions, d'adresser à celles-ci des injonctions et de se substituer à elles dans le jugement des litiges relevant de leur compétence* »<sup>545</sup>, pour conclure qu'il en ressort une exigence de respect des décisions de justice devenues définitives<sup>546</sup>. Ce qui reste discutable. Même si ce respect s'impose de manière générale pour toute décision de caractère rétroactif, ce motif du Conseil constitutionnel ne permet pas vraiment de l'illustrer. Il impose en revanche une exigence de respect de la séparation des pouvoirs législatif, exécutif et judiciaire, condition *sine qua non* pour assurer la prééminence du droit et le respect d'un procès équitable.

### ***β. Article 6 § 1 de la Convention européenne et droit fiscal***

L'article 6 § 1 de la Convention européenne des droits de l'homme énonce : « *toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable, par un tribunal indépendant et impartial, établi par la loi, qui décidera, soit des*

---

<sup>541</sup> Xavier CABANNES, « Produits issus du corps humain, produits de santé et produits alimentaires, quand le disciple égale le maître ! (à propos des arrêts CEDH, 16 janvier 2007 : *Chiesi SA c/ France*, et CE, 8 février 2007 : *Gardelieu*) », *Gaz. Pal.*, 7 avril 2007, n° 97, pp. 45 et s.

<sup>542</sup> Cons. const., 29 décembre 1986, n° 86-223 DC, préc.

<sup>543</sup> Ainsi que le relève l'étude du Sénat précitée ; voir aussi, Cons. const., 14 février 2014, déc. n° 2013-366 QPC, *SELARL*, ès qualités de liquidateur de la société Maflow France [validation législative des délibérations des syndicats mixtes instituant le « versement transport »], *JORF*, du 16 février 2014, p. 2724 ; Cons. const., 24 juillet 2014, déc. n° 2014-695 DC, Loi n° 2014-844 du 29 juillet 2014 relative à la sécurisation des contrats de prêts structurés souscrits par les personnes morales de droit public, *JORF* du 30 juillet 2014, p. 12514 ; Cons. const., 17 septembre 2010, déc. n° 2010-26 QPC, *JORF* du 17 septembre 2010, p. 16951.

<sup>544</sup> Xavier CABANNES, note préc.

<sup>545</sup> Cons. const., 22 juillet 1980, déc. n° 80-119 DC, Loi portant validation d'actes administratifs, *J.O.R.F.*, 24 juillet 1980, p. 1868.

<sup>546</sup> Sénat, étude préc., p. 9.

*contestations sur ses droits et obligations de caractère civil, soit du bien-fondé de toute accusation en matière pénale dirigée contre elle* ». Cette disposition pose donc le principe du droit à un procès équitable dont le respect s'impose à la fois au juge interne et la Cour européenne. Dès lors, une mesure de validation législative ne saurait en principe en justifier la violation. Toutefois, les précisions figurant au sein même de ladite disposition ont permis à la Cour européenne d'en limiter la portée aux seules matières civiles et pénales.

Le droit fiscal se trouve en principe exclu de son champ d'application ainsi que cela a été rappelé à plusieurs reprises par la Cour européenne<sup>547</sup> et réaffirmé par le juge interne<sup>548</sup>, en dépit du caractère patrimonial de certaines affaires<sup>549</sup>. Face au caractère inopérant de l'invocabilité de l'article 6 au plan civil, c'est donc son applicabilité « *sous son aspect pénal que doit rechercher le contribuable voulant bénéficier des garanties procédurales qu'emporte cette disposition* »<sup>550</sup>. Ledit aspect pénal prend également en compte les mesures disciplinaires ayant un caractère de sanction pénale. Toutefois c'est à l'occasion de l'arrêt *Bendenoun*<sup>551</sup> que la Cour dégage des critères qui constituent selon elle les conditions donnant à des sanctions fiscales un caractère pénal. Dès lors, pour qu'une mesure de validation législative tombe sous le coup de l'article 6 § 1 de la Convention, le fait incriminé doit concerner non pas une partie mais l'ensemble des citoyens, la sanction envisagée ne doit pas consister en la réparation pécuniaire d'un préjudice mais doit avoir un punitif, la sanction doit se référer à une norme de caractère général à but à la fois préventif et répressif mais surtout la sanction (qui consistait en l'occurrence en une majoration) doit avoir une ampleur considérable. Par conséquent en dehors de ces conditions, il est loisible au législateur d'édicter des mesures de validation à caractère rétroactif.

---

<sup>547</sup> CEDH, 12 juillet 2001, *Ferrazzini c/ Italie*, § 29 ; CEDH, 18 octobre 2001, *Finkelberg c/ Lettonie*; CEDH, 23 février 2006, n° 25632/02, *Stere et autres c/ Roumanie* : *Dr. fisc.*, 2007, n° 9, comm. 224, pp. 14-15.

<sup>548</sup> CE, 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> SSR 27 juillet 2006, n° 272397, M. et Mme Tournois, rec. p. ; Cass. com., 31 mai 2005, n° 02-17025, MARIN-CUDRAZ et FAVRAY, *Bull. civ. p.* Voir également Fabien Girard de BARROS, « L'invocabilité du Traité CE et de la CESDH ? Petit comparatif », *Lexbase Hebdo*, n° 107, février 2004, éd. fiscale ; Éric Jean Van BRUSTEM, « L'article 6, § 1<sup>er</sup> de la CESDH et le contentieux fiscal : une exclusion fondée sur une spécificité (de plus en plus) discutable », *Dr. fisc.*, n° 46, 15 novembre 2007, pp. 956 et s.

<sup>549</sup> Contrairement à ce qui semblait être la position de la Cour avec l'arrêt CEDH, 9 décembre 1994, *Raffineries grecques Stran et Stratis Andreadis c/ Grèce*. Voir sur ce point Fabien Gérard de BARROS, « L'invocabilité du Traité CE et de la CESDH ? Petit comparatif », préc.

<sup>550</sup> É. J. Van BRUSTEM, art. préc.. Voir CEDH, 8 juin 1976, *Engel et autres c/ Pays-Bas*, § 80 à 82.

<sup>551</sup> CEDH, 24 février 1994, *Bendenoun c/ France*, § 47 ; voir au Laurent BARONE, *L'apport de la Convention européenne des droits de l'homme au droit fiscal français*, préc., p. 55.

Finalement, le principe de non-rétroactivité a un caractère très limité en droit fiscal. Son respect est surtout assuré au plan pénal. Ce qui rend problématique sa prise en compte dans le respect du principe de sécurité juridique en droit fiscal interne. Cependant un autre moyen de respect du principe de la sécurité juridique peut être recherché à travers l'œuvre de rédaction même de la norme fiscale dont la quantité n'est pas toujours au service de la qualité.

### **§ 3 : DE L'ADÉQUATION ENTRE QUANTITÉ ET QUALITÉ DE LA NORME FISCALE**

La comparaison des masses normatives française et ivoirienne en matière fiscale peut donner lieu à une situation paradoxale (A). Tout aussi paradoxal est le constat des effets du niveau de technicité du dispositif fiscal dans chacun de ces pays (B).

#### **A. Le paradoxe de la masse normative**

Si la prolifération des règles<sup>552</sup> figure parmi les principaux facteurs d'insécurité juridique en France<sup>553</sup>, c'est le phénomène inverse et même parfois le vide juridique qui pourrait être redouté dans le cadre de la Côte d'Ivoire.

En France, le productivisme normatif n'apparaît pas comme un phénomène nouveau. Sa dénonciation est même « *devenue un simple et classique exercice de style, sinon un lieu commun* »<sup>554</sup>, de sorte qu'il apparaît sans grand intérêt de reprendre toutes les problématiques qui ont déjà été longuement discutées à ce sujet. Néanmoins, il importerait d'en relever quelques aspects en guise de comparaison avec les réalités ivoiriennes.

---

<sup>552</sup> Il s'agit aussi bien des actes du législateur que de ceux de l'administration.

<sup>553</sup> Voir notamment Jacques BOURDON et Jean-Paul NEGRIN, « L'inflation législative et réglementaire en France », in Charles DEBBASCH (dir.), *L'inflation législative et réglementaire en Europe*, actes du colloque tenu à Aix en octobre 1985, éd. CNRS, 1986, pp. 75 et s. ; Jean CARBONNIER, *Essais sur les lois*, Deffrénois, 2<sup>e</sup> éd., 1995, (chapitre 7) ; « *Corruptissima respublica, plurimae leges* » ( *la plus mauvaise République est celle qui a le plus de lois*), formule empruntée par Carbonnier à Tacite in *L'inflation des lois*, *Revue des sciences morales et politiques*, 1982, n° 4, p. 307 ; Thomas PIAZZON, *La sécurité juridique*, thèse préc., pp. 190 et s. ; voir également Conseil d'État, *La sécurité juridique*, Rapport public, 1991, préc. p. 15 et s. ; rapport public du Conseil d'État sur la sécurité juridique et la complexité droit, préc. pp. 233 et s.

<sup>554</sup> Thomas PIAZZON, thèse préc. ; c'est un phénomène qui a toujours été au cœur des préoccupant tendant à la recherche d'un environnement juridique sécurisé.

Le besoin d'adaptabilité que nécessite l'évolution de la société pourrait expliquer le phénomène de la prolifération des textes législatifs, communément appelé "inflation législative". En soi, l'accroissement du nombre de textes applicables n'est donc pas condamnable. Ce qui peut en revanche être déploré, c'est lorsque « *les lois inutiles affaiblissent les lois nécessaires* »<sup>555</sup>. Une loi peut perdre de son utilité quand son auteur entend notamment tout prévoir. Or « *les besoins de la société sont si variés, la communication des hommes est si active, leurs intérêts sont si multipliés, et leurs rapports si étendus, qu'il est impossible au législateur de pourvoir à tout* »<sup>556</sup>. Cependant, et c'est une autre explication possible, la prolifération des normes juridiques tient plus en France d'une culture de la loi de détail. Cette culture pourrait elle-même trouver sa justification dans le fait que chaque individu semble vouloir faire respecter son droit subjectif par une loi ; c'est-à-dire une règle de conduite édictée par un représentant de la force publique<sup>557</sup>, opposable à tous et à la violation de laquelle serait attachée une sanction. Or une loi « *doit avant tout avoir pour objet de résoudre un problème clairement identifié, en vue d'atteindre un résultat précisément défini pour lequel des solutions non normatives apparaissent manifestement inappropriées* »<sup>558</sup>. C'est pourquoi il est indispensable de poser avant toute initiative normative la question de l'utilité de la réglementation<sup>559</sup>. Tel doit être la démarche en amont et non le constat en aval de la règle élaborée. La culture de la loi de détail ôte donc à la loi son caractère général et impersonnel, tout en ne laissant plus qu'à l'adage « *nul n'est censé ignorer la loi* », une valeur de simple formule incantatoire.

En Côte d'Ivoire, certaines règles héritées de la colonisation sont conservées tel un patrimoine. Ce qui donne certes l'apparence d'une stabilité mais pose de graves problèmes d'adaptabilité à un double égard. Ces règles ne sont pas nécessairement adaptées au contexte africain et elles ne sont pas forcément adaptées à l'évolution de la société. Elles ne suivent pas

---

<sup>555</sup> MONTESQUIEU, *Œuvres complètes*, Tome 1<sup>er</sup>, Contenant l'Esprit des lois, Livre I-XXII, Paris, A. Belin, 1817, p. 505. Propos également repris par Jean-Étienne-Marie PORTALIS, *Discours préliminaire du premier projet de Code civil*, 1801, éd. numérique, Bordeaux, éd. Confluences, coll. Voix de la Cité, 2004 (disponible sur « [www.mafr.fr/IMG/pdf/discours\\_1er\\_code\\_civil.pdf](http://www.mafr.fr/IMG/pdf/discours_1er_code_civil.pdf) »).

<sup>556</sup> PORTALIS, *Discours préliminaire du premier projet de Code civil*, préc. ; voir dans ce sens MONTAIGNE, *Essais*, Livre III, préc., p. 704.

<sup>557</sup> Peut importe d'ailleurs qu'il s'agisse du législateur, de l'administration ou même du juge.

<sup>558</sup> Secrétariat général du gouvernement et Conseil d'État, *Guide pour l'élaboration des textes législatifs et réglementaire*, (fiche 1.1.1, Questions préalables), version de juin 2005, p. 10 (sous la supervision de Jean-Pierre LECLERC).

<sup>559</sup> *Guide pour l'élaboration des textes législatifs et réglementaire, Idem.*

non plus l'évolution que connaissent les règles originelles dont elles sont issues<sup>560</sup>. Telle est par exemple le cas de la patente<sup>561</sup>. En France, « *la contribution de la patente était en réalité une taxe sur les loyers industriels. La perception de cette taxe qui devait être payée par quartier fut d'abord confiée aux communes, puis à la régie de l'enregistrement. Le produit était évalué à vingt millions* »<sup>562</sup>. Il s'agissait d'un impôt direct qui était perçu sur les loyers à raison de l'exercice d'une profession salariale, et qui deviendra plus tard la taxe professionnelle. Cet impôt ne relève plus que de l'histoire de la France<sup>563</sup>, et même la taxe professionnelle qui l'avait remplacé s'est vue elle-même remplacée par la contribution économique territoriale<sup>564</sup>. La Côte d'Ivoire en a conservé les "vestiges" et le vocable de « patente » continue d'y être une réalité<sup>565</sup>.

Si donc la prolifération des règles fiscales est à déplorer dans le contexte français, la vétusté des institutions et de certaines règles coloniales maintenues en Côte d'Ivoire, n'est pas davantage de nature à être perçue comme un signe de sécurité juridique en particulier pour les investisseurs étrangers.

La prolifération des textes fiscaux, pourrait également s'expliquer en France par la diversité de sources<sup>566</sup> des règles de droit fiscal. Ces dernières sont en effet d'origine à la fois internationale (notamment dans le cadre de la Cour de justice) et interne. La taxe sur la valeur ajoutée illustre cet état de fait en ce qui concerne l'impact du cadre supranational sur les règles relatives à cet impôt. En outre la primauté du droit européen sur les règles de droit interne exige de ces dernières une compatibilité avec les objectifs fixés par les directives européennes. Les principes de certaines règles sont ainsi posés par les autorités européennes. Tel est notamment le cas de la T.V.A. dont les règles doivent être en conformité avec la

---

<sup>560</sup> Ce qui va paradoxalement de soi. De telles évolutions ne sont pas non plus forcément adaptées aux réalités ivoiriennes.

<sup>561</sup> Sur l'institution de la patente en Côte d'Ivoire, voir notamment Loi n° 59-250 du 31 décembre 1959, portant réforme fiscale ; ordonnance n° 60-131 du 28 avril 1960 portant modification de la réglementation des patentes, *J.O.R.C.I.*, n° 40 du 6 août 1960, p. 780 ; ordonnance n° 61-125 du 15 avril 1961 portant modification de la réglementation des patentes et des licences, *J.O.R.C.I.*, n° 23 du 17 avril 1961, p. 568.

<sup>562</sup> Rodolphe DARESTE, *La justice administrative en France, ou traité du contentieux de l'administration*, Paris, Auguste Durand, 1862, p. 406.

<sup>563</sup> Il y a donc toute une histoire liée à cet impôt que n'a pas forcément connu la Côte d'Ivoire.

<sup>564</sup> Article 2 de la loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 de finances pour 2010, *JORF*, n° 0303 du 31 décembre 2009, p. 22856.

<sup>565</sup> Article 264 CGI-CI, « *Toute personne physique ou morale, ivoirienne ou étrangère qui exerce en Côte d'Ivoire un commerce, une industrie, une profession non compris dans les exemptions déterminées par le présent Code est assujettie à la contribution des patentes* ».

<sup>566</sup> Sources matérielles, entendues comme actes juridiques (lois, règlements, décisions...) mais également sources personnelles (c'est-à-dire les auteurs de l'acte, législateur interne, juges communautaire, Conseil constitutionnel ...).

directive 2006/112/CE du 28 novembre 2008 relative au système commun de T.V.A.<sup>567</sup>. En dehors des directives issues du Conseil, le juge européen donne également naissance à des règles qui s'imposent aux juges internes.

Au plan interne, en dehors du législateur, l'administration ainsi que parfois le juge, sont créateurs du droit fiscal.

En Côte d'Ivoire en revanche, le rôle du juge est limité en matière fiscale et son pouvoir créateur quasi-inexistant. Ce n'est pas tant par égard pour le respect du principe de la séparation des pouvoirs qu'en raison d'une absence de spécialisation de la juridiction et du juge en matière fiscale<sup>568</sup>. Ce qui peut avoir pour conséquence d'accroître davantage les pouvoirs de l'administration fiscale. Par ailleurs, la doctrine de cette dernière ne découle pas d'une aussi grande diversité de textes ainsi que c'est le cas en France. Ce qui peut en revanche constituer un avantage, le rôle de l'administration fiscale n'étant pas en principe de créer des textes juridiques mais de les interpréter en cas de nécessité. Or une trop grande propension à l'interprétation suppose un tout aussi grand nombre de textes mal écrits ou du moins nécessitant explications et clarifications. En effet, interpréter c'est chercher à rendre compréhensible et plus clair ce qui est compliqué, ambigu et qui prête à confusion<sup>569</sup>.

Quant au rôle du législateur il est plus réduit en Côte d'Ivoire qu'en France, la règle fiscale n'étant quasiment qu'à la seule initiative de l'administration fiscale.

Hormis toutes ces règles qui pourraient expliquer en partie le caractère réduit du nombre et du volume des règles de droit fiscal en Côte d'Ivoire, le niveau de développement de ces deux pays pourrait également constituer une autre explication à ce phénomène. En effet, la multiplication de l'activité économique crée de nouveaux besoins et révèle des manques à combler au plan juridique et fiscal. Le niveau de développement de ces activités nouvelles peut parfois donner lieu à la création de textes jugés d'une complexité parfois injustifiée. Mais la simplicité garantit-elle toujours la qualité de la règle applicable ?

---

<sup>567</sup> Cette directive qui a elle-même remplacé la 6<sup>e</sup> directive 77/388/CEE du 17 mai 1977 et a été modifiée par la directive 2008/8/CE du 12 février 2008 et se rapporte au lieu des prestations de services.

<sup>568</sup> En vertu de l'article 5 du code de procédure civile, commercial et administratif, « *les Tribunaux de première instance et leurs sections détachées, connaissent de toutes les affaires civiles, commerciales, administratives et fiscales pour lesquelles compétence n'est pas attribuée expressément à une autre juridiction en raison de la nature de l'affaire* ». En cassation la chambre administrative de la Cour suprême qui est compétente pour connaître des affaires fiscales. Il n'y en pas en quantité pléthorique.

<sup>569</sup> Cependant le volume réduit de la doctrine administrative ne suppose pas nécessairement la clarté des textes fiscaux ivoiriens.

## B. Le paradoxe du niveau de complexité de la norme fiscale

De même que la prolifération, la complexité des textes applicables est souvent dénoncée, en l'occurrence en droit fiscal, comme facteur d'inaccessibilité du droit. Or cette inaccessibilité est elle-même considérée comme source d'insécurité juridique. Il s'ensuit que la complexité de la norme fiscale donnerait lieu à de l'insécurité juridique<sup>570</sup>. D'où la quête constante de la simplicité comme condition d'accessibilité du droit et en particulier du droit fiscal, et la dénonciation de la complexité comme source d'herméticité et donc d'insécurité juridique. Mais quel rapport pourrait-on établir entre simplicité et sécurité juridique ?

### 1. De l'exigence de simplicité

La complexité de la règle de droit étant souvent fustigée comme source d'insécurité juridique<sup>571</sup>, le législateur a habilité le gouvernement à simplifier le droit<sup>572</sup> tout en élaborant par ailleurs une loi dédiée à la simplification du droit<sup>573</sup>. Ce qui a suscité nombre de réactions, en témoigne l'interrogation de M. Flückiger, en ces termes : « *est-il vraiment crédible de vouloir simplifier le droit aujourd'hui, comme le législateur français l'a (...) proposé, ou ne serait-ce qu'une illusion démagogique, dissimulant provisoirement la complexité avant de la déplacer?* »<sup>574</sup>. Ce qui pose le problème du sens de la notion de simplicité et conduit à se demander si la simplicité assure effectivement la sécurité juridique. Selon le dictionnaire Larousse, la simplicité serait « *le caractère de ce qui est peu compliqué, facile à comprendre, à exécuter, à utiliser, etc.* ». Mais comment définir *ce qui est peu compliqué* ? Puis-je conclure qu'une chose est *facile à comprendre* parce qu'elle m'est facilement accessible ou parce que l'aisance de sa compréhension fait l'unanimité même auprès d'un individu à peine conscient ? Ces questions montrent la difficulté à définir le concept de simplicité. Tel est

---

<sup>570</sup> Voir rapport du Conseil d'État sur la *complexité du droit et la sécurité juridique*, préc. ; Conseil des impôts, 18<sup>e</sup> rapport au Président de la République, *L'imposition des revenus*, Année 2000 (traite de la complexité de l'imposition des revenus).

<sup>571</sup> Rapport public du Conseil d'État sur la sécurité juridique et la complexité du droit, préc.

<sup>572</sup> Loi n° 2003-591 du 2 juillet 2003 habilitant le gouvernement à simplifier le droit, *JORF* n° 152, du 23 juillet 2003, p. 11192. Il s'agit plus de mesures visant à faciliter certaines formalités et démarches administratives.

<sup>573</sup> Loi n° 2004-1343 du 09 décembre 2004 de simplification du droit, *JORF*, n° 0287 du 10 décembre 2004, p. 20857.

<sup>574</sup> Alexandre FLÜCKIGER, « *le principe de clarté de la loi ou l'ambiguïté d'un idéal* » in *LCCC* n° 21, avril-septembre 2006, p. 113.

justement le tout premier facteur de complexité dans la quête de la simplicité. Il s'agit d'une notion relative tout comme d'ailleurs la complexité qu'elle suppose. C'est pourquoi, pour juger de la complexité d'une règle ou d'une norme, il serait mieux de se fixer au préalable des critères de simplicité. Or l'évolution constante de la société dans le sens de son perfectionnement, ainsi que la naissance de besoins nouveaux, feraient tôt de consacrer la caducité de tels critères, d'où finalement l'inutilité d'en fixer. Face à la rapidité avec laquelle évoluent la société et ses besoins, le Conseil d'État fait remarquer que « *la complexité croissante des normes menace l'État de droit* »<sup>575</sup>. Cependant cette prétendue complexité ne semble pas être systématiquement source d'insécurité juridique. D'ailleurs selon Portalis, un « *grand État comme la France, qui est à la fois agricole et commerçant, qui renferme tant de professions différentes, et qui offre tant de genres divers d'industrie, ne saurait comporter des lois aussi simples que celles d'une société pauvre ou plus réduite* »<sup>576</sup>. Par ailleurs pour certains auteurs, ce serait d'ailleurs la tendance à la simplification qui serait à redouter. C'est ainsi que selon M. Flückiger, « *Trop simple, trop concise, une loi ne permet en effet plus à son lecteur de prévoir son application à un cas concret. Le simplifié ne rend pas forcément plus intelligible* »<sup>577</sup>. Et même la complexification serait d'ailleurs préconisée dans certaines situations pour assurer une meilleure sécurité juridique. C'est ainsi que selon M. Auby, « *on pourrait éventuellement objecter au Conseil d'État que la complexité du droit est parfois nécessaire à la sécurité juridique. Certaines situations nécessitent, pour que la situation des opérateurs soit « sécurisée », des règles complexes. L'organisation des marchés du gaz ou de l'électricité appelle ainsi, par exemple, des normes juridiques denses, sans que cela entraîne nécessairement une particulière insécurité juridique pour les opérateurs concernés* »<sup>578</sup>. En fin de compte, ce n'est ni la simplicité, ni la complexité qui sont des gages de qualité, surtout que selon le Conseil constitutionnel « *des motifs d'intérêt général suffisants peuvent justifier la complexité de la loi* »<sup>579</sup>. C'est en revanche *l'accessibilité d'une norme prévisible et stable et la fiabilité du système juridique*<sup>580</sup> qui constituent de véritables gages de sécurité juridique.

---

<sup>575</sup> Rapport du Conseil d'État préc. 2006 ; Conseil des impôts, 18<sup>e</sup> rapport au Président de la République, *L'imposition des revenus*, Année 2000 (traite de la complexité de l'imposition des revenus).

<sup>576</sup> PORTALIS le discours préliminaire, préc.

<sup>577</sup> Art. préc., p. 114.

<sup>578</sup> Jean-Bernard AUBY, « Le principe de sécurité juridique », *Droit Administratif*, n° 5, mai 2006, Alerte 10.

<sup>579</sup> Cons. const., 29 décembre 2005, n° 2005-530 DC, Loi n° 2005-1719 du 30 décembre 2005 de finances pour 2006, *J.O.R.F.*, 31 décembre 2005, p. 20705.

<sup>580</sup> Voir la définition proposée en introduction.

## 2. De la qualité requise de la norme fiscale

Une norme de qualité serait une norme claire, accessible et intelligible<sup>581</sup>. Le Conseil constitutionnel fait cependant une distinction entre le principe de clarté et l'objectif d'accessibilité et d'intelligibilité de la norme. Toutefois cette distinction n'est pas nettement assurée et même la clarté semble finalement se résumer en l'exigence d'accessibilité et d'intelligibilité de la norme. Mais l'accessibilité pourrait en réalité avoir une double acception, selon qu'elle est matérielle ou non<sup>582</sup>.

### a. Des exigences d'accessibilité matérielle

Pour juger de la qualité d'une norme, encore faut-il l'avoir à disposition. Au sens matériel, l'accessibilité suppose tout d'abord que l'information soit mise à la portée de tous c'est-à-dire rendue publique afin d'être opposable à tous. Ce qui exclut le maintien du texte juridique dans le secret. Mais l'accessibilité s'applique ensuite, non seulement à la possibilité d'avoir accès au support mais également au corpus du texte juridique ou fiscal<sup>583</sup>. Le support est soit matériel soit dématérialisé. Le support matériel est principalement constitué du support papier. Ce dernier peut cependant poser des problèmes d'accessibilité en raison notamment de l'impact du temps. Il peut, en effet, se détériorer facilement du fait, par exemple, de mauvaises conditions de conservation ou en raison de la mauvaise qualité du support papier qui le contient (se déchirer notamment). À ce stade, l'inaccessibilité du texte contenu sur le support papier peut être due à une illisibilité typographique.

En outre, le support matériel pose en général un problème de contingentement, c'est-à-dire qu'il est toujours limité à un nombre inférieur à l'ensemble des personnes qu'il concerne ou qu'il est susceptible de concerner. Tout le monde n'y a donc pas forcément accès.

---

<sup>581</sup> L'objectif n'est pas d'aborder toutes les problématiques soulevées au sujet de la qualité de la norme. Une norme de qualité est entre autres une norme univoque, c'est-à-dire une norme qui n'est susceptible que d'une interprétation (ce qui peut par ailleurs avoir l'inconvénient de l'alourdir) ; c'est également une norme dépourvue de toute ambiguïté ; c'est aussi une norme précise. Voir notamment sur tous ces points Sénat, Le régime juridique des validations législatives, préc. Voir également Henri CAPITANT, « Comment on fait les lois aujourd'hui », *Revue politique et parlementaire*, n° 271, t. XCI, juin 1917, pp. 305 et s. ; voir aussi, Rapport du Conseil d'État sur la complexité du droit et la sécurité juridique, préc., p.

<sup>582</sup> Voir dans ce sens Thomas PIAZZON, thèse préc., pp. 18 et s. Il pourrait même être relevé une autre forme d'accessibilité matérielle qui est une accessibilité financière. Quand le support contenant les textes fiscaux est au-dessus des moyens du contribuable, on peut considérer qu'il lui est inaccessible.

<sup>583</sup> Voir Pierre de MONTALIVET, *Les objectifs de valeur constitutionnelle*, Paris, Dalloz, 2006, p. 285.

Quant au support dématérialisé, il s'agit du support électronique<sup>584</sup> qui ne connaît pas forcément les mêmes problèmes d'accessibilité que ceux précédemment indiqués<sup>585</sup>. En ce qui concerne en particulier Internet, le problème d'accessibilité peut se poser par rapport à l'application de la bonne information ; c'est-à-dire de l'information authentique et fiable. Internet étant ouvert à tous, un utilisateur non avisé pourrait notamment accorder de la crédibilité à une information erronée. Enfin, il n'est pas exclu qu'Internet soit concerné par le problème de la conservation des informations en ligne. En effet, il n'est pas garanti que les informations figurant sur un site y demeurent indéfiniment. En outre, ces informations nécessitent d'être régulièrement mises à jour, ce qui n'est pas toujours le cas. Il est donc permis qu'un autre type d'insécurité juridique naisse pour le contribuable, qui bien que se trouvant sur un site officiel et authentique soit confronté à des informations qui ne soient plus d'actualité.

En France, la plupart des textes juridiques sont de plus en plus accessibles par voie électronique. Des décrets ont même été pris en vue d'imposer ce moyen comme mode principal, voire exclusif de publication des circulaires et des instructions<sup>586</sup>. Aux termes de l'article 1<sup>er</sup> du décret du 8 décembre 2008, « *les circulaires et instructions adressées par les ministres aux services et établissements de l'État sont tenues à la disposition du public sur un site internet relevant du Premier Ministre. (...) Une circulaire ou une instruction qui ne figure pas sur le site mentionné au précédent alinéa n'est pas applicable* ». Cependant une instruction administrative du 29 juin 2009, a tempéré la force de cette disposition en précisant que ce « *décret n'a aucune incidence sur le droit dont disposent les usagers en application de l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales d'opposer à l'administration les instructions publiées comportant une interprétation d'un texte fiscal ou relatives aux pénalités fiscales ou*

---

<sup>584</sup> Internet, le contenu d'un compact disc (CD), d'un DVD, d'une Clé USB, d'une disquette, d'une vidéo, d'un contenu audio etc.

<sup>585</sup> La toute première difficulté d'accessibilité est celle de disposer des moyens financiers pour s'offrir non seulement le matériel informatique mais également l'accès à un fournisseur en ce qui concerne Internet. L'accès aux moyens financiers comme obstacle d'accès à l'information juridique concerne certes le support dématérialisé mais également le support matériel. Un contribuable n'achètera certainement pas un code général des impôts pour avoir accès au droit fiscal, s'il a du mal à faire face à ses charges de subsistance.

<sup>586</sup> Voir décret n° 2008-1281 du 8 décembre 2008 relatif aux conditions de publication des instructions et circulaires, *J.O.R.F.* n° 0287, 10 décembre 2008 p. 18777, complété par le décret n° 2009-471 du 28 avril 2009 relatif aux conditions de publication des instructions et circulaires, *J.O.R.F.* n° 0100, 29 avril 2009 p.7242.

*au recouvrement de l'impôt »<sup>587</sup>. Cette même instruction précise en outre qu'une « instruction ne pourra être opposée à l'administration que pour autant que les conditions d'opposabilité prévues par l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales soient remplies. Ainsi, le seul fait qu'une instruction soit publiée sur le site (...)»<sup>588</sup> ne suffit pas à la rendre opposable si son contenu n'entre pas dans le champ d'application de l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales ».*

Pour ce qui est du corpus du texte fiscal, c'est-à-dire l'ensemble des textes applicables en droit fiscal, un effort remarquable a été effectué en particulier grâce à la mise en place du site dédié au service public de la diffusion du droit<sup>589</sup>. Cependant la technique de codification devrait être améliorée. En effet, des dispositions fiscales figurent souvent dans des textes qui ne sont pas directement concernés par le droit fiscal et qui n'en demeurent pas pour autant moins importantes. Par conséquent, ces textes se trouvent disséminés à travers plusieurs dispositifs juridiques. Il en va ainsi notamment de la 3<sup>e</sup> directive anti-blanchissement<sup>590</sup> qui été transposée en France par une ordonnance du 30 janvier 2009<sup>591</sup>. Certaines des règles fiscales contenues dans cette disposition ont certes été insérées dans le Livre des procédures fiscales mais d'autres sont contenues dans le code monétaire et financier. Ce qui rend malaisée l'accessibilité de ces dispositions non seulement pour le contribuable mais aussi pour le praticien du droit fiscal.

Par ailleurs, le code général des impôts peut parfois se référer à des dispositions inexistantes. Ce qui, en plus de porter atteinte à la qualité de la rédaction du texte fiscal, peut être source d'insécurité par le fait de l'incompréhensibilité que cette situation est susceptible de créer. En témoigne notamment le III de l'article 150 UB qui énonce « *lorsque les titres reçus dans les cas prévus au II de l'article 92 B dans sa rédaction en vigueur avant le 1<sup>er</sup> janvier 2000 (...)* ». Tel que rédigée, cette disposition suppose une rédaction de l'article 92 B avant le 1<sup>er</sup> janvier 2000 et à compter de cette date. Or cette disposition a été abrogée.

---

<sup>587</sup> Instruction n° 13 A-4-09 Bulletin officiel des impôts (B.O.I.) n° 67 du 3 juillet 2009.

<sup>588</sup> La référence actuelle de ce site est « [www.circulaires.gouv.fr](http://www.circulaires.gouv.fr) ».

<sup>589</sup> C'est-à-dire, « [www.legifrance.gouv.fr](http://www.legifrance.gouv.fr) ».

<sup>590</sup> Directive 2005/60/CE du Parlement et du Conseil du 26 octobre 2005 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme.

<sup>591</sup> Ordonnance n° 2009-104, du 30 janvier 2009 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme paru au, *J.O.R.F.*, 31 janvier 2009, p. 1819.

En Côte d'Ivoire aussi, des moyens sont mis en œuvre pour rendre accessible l'information fiscale. Les deux types de supports sont également exploités. C'est-à-dire que les règles de droit fiscal sont disponibles à la fois sur support papier et à travers le site Internet de la Direction général des impôts<sup>592</sup>. La dernière initiative qui mérite d'être saluée est la proposition (en vente) de la version numérisée du Code général des impôts. Ce dernier témoigne d'ailleurs, quant à son contenu d'un effort de compilation effectué par l'administration pour rendre accessibles la plupart des textes disponibles en matière fiscale. C'est ainsi que ledit code prévoit en son sein trois parties : l'une consacrée au Code général des impôts proprement dit, l'autre concernant le Livre des procédures fiscales, la dernière s'intitulant « autres textes fiscaux » et concernant un ensemble de textes de diverses natures<sup>593</sup>.

La mise en place d'un tel site Internet en Côte d'Ivoire est certes une initiative louable mais des améliorations sont à apporter en particulier dans le sens de sa mise à jour ainsi que par rapport au volume des informations disponibles. Plusieurs rubriques dudit site ne sont, par exemple, pas suffisamment renseignées.

En ce qui concerne le volume des informations disponibles sur ledit site, certaines des dispositions du code général des impôts<sup>594</sup> auraient pu être gracieusement mises à la disposition du contribuable. D'ailleurs, bien que certains dispositifs fiscaux soient expliqués sur ledit site ainsi qu'à travers des brochures, il peut être regrettable que les dispositions s'y rapportant ne soient pas pour la plupart reproduites *in extenso*. Mais cela pourrait se justifier par un effort de l'administration en vue de synthétiser les informations contenues dans les différents dispositifs fiscaux. Cependant, un tel effort d'interprétation, bien que pouvant faciliter la compréhension par le contribuable, pose tout de même le problème de la valeur juridique rattachée à ces règles synthétisées<sup>595</sup> ; peuvent-elles être considérées comme constituant la doctrine administrative ? En effet, en vertu de l'article 21 du L.P.F. ivoirien, ce sont « des textes dont l'interprétation par l'administration a été publiée au moyen

---

<sup>592</sup> C'est-à-dire (<http://www.dgi.gouv.ci/>).

<sup>593</sup> Des textes législatifs et réglementaires, des codes spécifiques (le code des investissements, le code pétrolier, le code minier), des actes communautaires etc. Mais en dépit de cet effort de compilation, un effort supplémentaire de codification reste à faire. La compilation de textes dans un livre intitulé code ne suffit pas vraiment à valoir codification.

<sup>594</sup> Notamment, les dispositions relatives à l'impôt général sur le revenu (IGR).

<sup>595</sup> Qui sont reproduits à la fois sur support électronique, à travers le site de l'administration fiscale et également sur supports papiers, par le biais de brochures et littératures de diverses natures mises à la disposition du contribuable (moyennant paiement).

*d'instructions, circulaires, ou documents ayant une portée générale*», qui fondent la doctrine administrative. Il est vrai que les « *documents ayant une portée générale* » n'ont fait l'objet d'aucune définition mais il s'agit en réalité de notes officielles qui commentent des dispositifs fiscaux ainsi que des notes commentant les annexes fiscales, puisque dans la documentation consacrée à la doctrine fiscale, ce sont elles qui figurent sous la rubrique de notes de portée générale. Ce sont donc ces notes qui sont constitutives de la doctrine fiscale compilée dans une documentation consacrée à cet effet. Néanmoins, les brochures, revues ou livrets publiés par l'administration aussi bien sur papier que par voie électronique, peuvent-ils être considérés comme faisant partie des « *documents ayant une portée générale* » ? Il semblerait que la réponse dépende non seulement du contenu mais également du mode de publication desdits supports. En effet, c'est en principe un décret de 1961 (modifié en 1981)<sup>596</sup> qui détermine les règles relatives aux modes de publication des lois et actes réglementaires en Côte d'Ivoire. Et ce décret exige la publication au journal officiel ; en ce qui concerne les notes administratives, il doit s'agir de notes officielles affectées de numéros de références. Il est donc permis de douter que de simples brochures explicatives puissent être constitutives de la doctrine administrative. Or c'est à travers lesdites brochures que les règles fiscales sont massivement diffusées auprès de la population. Si donc les règles fiscales mises sur le site Internet de la Direction générale des impôts y figurent telles qu'elles sont publiées sur les actes administratifs officiels, il n'y a pas de raison qu'elles ne lient pas l'administration fiscale ; celles qui constituent des notes explicatives sans aucun autre fondement juridique, restent discutables quant à leur caractère obligatoire vis-à-vis de l'administration. Par ailleurs, il n'est pas encore intervenu en Côte d'Ivoire un acte comparable au décret pris en France et qui privilégie la publication des instructions et circulaires par le moyen d'un site Internet. Cependant, une telle initiative pourrait favoriser une meilleure accessibilité du droit fiscal ivoirien.

En dehors de la nécessité d'une accessibilité matérielle comme gage de qualité, la règle de droit fiscal doit répondre à des exigences d'accessibilité immatérielle ou intellectuelle.

---

<sup>596</sup>Il s'agit du décret n° 61-171 du 18 mai 1961 fixant les modes de publication des lois et actes réglementaires modifié par le décret n° 81-894 du 29 octobre 1981.

## b. Des exigences d'accessibilité immatérielle ou intellectuelle

« Le premier aspect de l'accessibilité, lié aux modes de diffusion du droit et purement matériel, est une condition nécessaire du second, lié quant à lui au mode d'expression du droit »<sup>597</sup>. Une norme de qualité est donc une norme intellectuellement accessible. Ces deux aspects de l'accessibilité ont en France, une valeur constitutionnelle. Selon le Conseil constitutionnel, « l'objectif de valeur constitutionnelle d'intelligibilité et d'accessibilité de la loi, qui découle des articles 4, 5, 6 et 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, impose au législateur d'adopter des dispositions suffisamment précises et des formules non équivoques »<sup>598</sup>. Dans cette formule, le terme d'accessibilité désigne en réalité l'accessibilité matérielle ; le terme d'intelligibilité se rapporte quant à lui à l'aspect immatériel de l'accessibilité. Selon M. Piazzon, « la lisibilité, la clarté, la compréhensibilité et l'intelligibilité peuvent être rassemblées sous la bannière de l'accessibilité en son aspect intellectuel »<sup>599</sup>. Mais le Conseil constitutionnel français n'accorde pas forcément un même sens à ces différentes expressions. Sa position n'est pas nettement fixée pour autant. Elle vacille entre la description qui précède et la tendance à dissocier objectif d' « accessibilité et d'intelligibilité » et principe de clarté. En outre, il importe de relever que toutes ces préoccupations n'intéressent en réalité que la teneur de la règle de droit ainsi que la dextérité de son auteur. En d'autres termes cette forme d'accessibilité (intelligibilité) met surtout l'accent sur le contenu du texte tout en occultant les aptitudes de l'interprète. Or une règle peut, en effet, être inintelligible soit en raison d'une mauvaise qualité rédactionnelle mais l'inintelligibilité du texte peut également être liée à des lacunes ou difficultés personnelles du lecteur. Partant l'accessibilité intellectuelle ou intelligibilité<sup>600</sup> peut avoir un aspect objectif, inhérent à la qualité du texte ou un aspect subjectif, en rapport avec les difficultés personnelles du lecteur notamment face à la technicité de la règle qu'il est amené à interpréter. Pour savoir donc si l'inaccessibilité est liée à l'un ou l'autre aspect, il importe de définir au préalable des critères ou éléments constitutifs de l'intelligibilité objective. Mais comme indiqué précédemment, le Conseil constitutionnel n'est pas suffisamment fixé sur les éléments constitutifs de l' « objectif d'accessibilité et d'intelligibilité ». Selon lui, cet objectif

---

<sup>597</sup> Sur ces différentes conceptions de l'accessibilité, voir la thèse de M. Piazzon, préc., pp. 18 et s.

<sup>598</sup> Cons. const., 22 juillet 2010, n° 2010-4/17 QPC, *J.O.R.F.*, 23 juillet 2010, p. 13615.

<sup>599</sup> Thomas PIAZZON, thèse préc. p. 20.

<sup>600</sup> Pour employer le terme consacré par le Conseil constitutionnel.

impose « *d'adopter des dispositions suffisamment précises et des formules non équivoques* »<sup>601</sup>. Or le principe de clarté exige par ailleurs des dispositions d'une loi, qu'elles soient « *suffisamment claires et précises* » de sorte à « *être regardées comme non contraires à la Constitution* »<sup>602</sup>. Il serait tentant d'en déduire que l'objectif d'accessibilité et d'intelligibilité et le principe de clarté répondent aux mêmes critères : la précision, le caractère non équivoque et la clarté suffisante d'une règle de droit. Il serait également tentant de conclure que ces deux exigences auraient le même fondement juridique. Mais il n'en est rien. En réalité, la similitude des éléments constitutifs de l'une ou l'autre exigence ci-dessus mentionnées, n'est qu'apparente pour le Conseil constitutionnel. Il donne, en effet, des fondements distincts à l'« *objectif de valeur constitutionnel d'accessibilité et d'intelligibilité* » et au « *principe de clarté* ». Le premier serait fondé sur des dispositions de la Déclaration des droits de l'homme (articles 4, 5, 6 et 16) tandis que le principe de clarté tirerait son fondement de l'article 34 de la Constitution<sup>603</sup>. Mais il semblerait que pour justifier le principe de clarté, le Conseil constitutionnel se soit simplement inspiré de l'un de ses considérants<sup>604</sup>. En l'espèce, il avait été saisi d'une requête par des sénateurs sur divers moyens tendant à dénoncer la violation de la Constitution par le texte de la loi de nationalisation, telle qu'adoptée par le Parlement le 18 décembre 1981. Or c'est l'article 34 qui donne compétence à la loi pour fixer les règles concernant « *les nationalisations d'entreprises* ». Et la loi en la matière avait en l'occurrence été jugée peu claire par les sénateurs de sorte qu'elle portait selon eux, atteinte à l'article 34 de la Constitution. Mais le juge constitutionnel avait décidé que, contrairement aux prétentions des sénateurs, il n'y avait pas violation à ladite disposition, en raison de la clarté suffisante et de la précision des dispositions de la loi critiquée. En effet, dans le cadre de cette affaire, le Conseil constitutionnel était appelé à se prononcer sur une contestation dénonçant le manque de clarté d'une disposition légale, en violation de l'article 34 de la Constitution. C'est donc naturellement en rapport avec ladite disposition constitutionnelle qu'il lui revenait de se prononcer sur ce manque de clarté. De là à donner au

---

<sup>601</sup> Cons. const., 22 juillet 2010, n° 2010-4/17 QPC, préc.

<sup>602</sup> Cons. const., 16 janvier 1982, n° 81-132 DC, Loi déclarée partiellement contraire à la Constitution (non promulguée, voir loi n° 82-155, 11 février 1982, loi de nationalisation), *J.O.R.F.*, 17 janvier 1982, p. 299.

<sup>603</sup> Cons. const., 18 avril 2005, n° 2005-514 DC, loi n° 2005-412 du 3 mai 2005 relative à la création du registre international français, *J.O.R.F.*, 4 mai 2005, p. 7702.

<sup>604</sup> « *Considérant que, (...) les dispositions critiquées sont suffisamment claires et précises et ne contreviennent en rien aux prescriptions de l'article 34 de la Constitution ; qu'elles doivent donc être regardées comme non contraires à la Constitution* » : Cons. const., 16 janvier 1982, n° 81-132 DC, préc., p. 299.

principe de clarté l'article 34 pour fondement juridique<sup>605</sup>, il y avait certainement pour le juge constitutionnel un pas à ne pas franchir ; tant la lecture de cet article ne permet pas en elle-même de retrouver des allusions faites audit principe. Le fondement juridique du principe de clarté est donc peu clair et sa distinction d'avec l'objectif d'accessibilité et d'intelligibilité peu justifiée. Il paraîtrait toutefois que ce soit dans le droit pénal que ce principe puise sa source par le truchement de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen<sup>606</sup>. Ce qui justifierait que « *le Conseil constitutionnel exige en effet traditionnellement que les dispositions législatives en matière pénale soient rédigées en termes suffisamment clairs et précis afin que le principe constitutionnel de légalité des délits et des peines, formulé par l'article 8 de la Déclaration des droits de 1789, ne soit pas méconnu* »<sup>607</sup>. Même s'il est vrai que pour assurer le respect du principe de légalité, il importe que les règles soient clairement énoncées, il ressort des termes mêmes de la formulation sus-indiquée que ce n'est pas la protection du principe de clarté, bien au contraire celle du principe de la légalité des délits et des peines qui est visée.

En définitive, face à la distinction injustifiée entre le fondement juridique de l'objectif d'accessibilité et d'intelligibilité et le principe de clarté, il est arrivé que le Conseil constitutionnel s'y réfère confusément comme à un objectif unique : « *l'objectif de clarté et d'intelligibilité de loi* »<sup>608</sup>. Ensuite il s'y réfère certes indistinctement à travers des critères communs<sup>609</sup> mais avec des fondements juridiques toujours différents. En témoigne notamment sa décision du 28 avril 2005<sup>610</sup>. Par la suite, il finit par ne plus avoir recours au principe de

---

<sup>605</sup> Cons. const., 10 juin 1998, n° 98-401 DC, Loi d'orientation et d'incitation relative à la réduction du temps de travail, *J.O.R.F.*, 14 juin 1998, p. 9033.

<sup>606</sup> Qui énonce : « *La Loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires, et nul ne peut être puni qu'en vertu d'une Loi établie et promulguée antérieurement au délit, et légalement appliquée* ».

<sup>607</sup> Sénat, Le régime juridique des validations législatives, étude préc., p. 15. Voir dans ce sens, Cons. const., 25 juillet 2010, n° 2010-604 DC, Loi n° 2010-201 du 2 mars 2010 renforçant la loi contre les violences de groupes et la protection des personnes chargées d'une mission de service public, *J.O.R.F.*, 3 mars 2010 p. 4312.

<sup>608</sup> Cons. const., 18 juillet 2001, 2001-447 DC, Loi relative à la prise en charge de la perte d'autonomie des personnes âgées et à l'allocation personnalisée d'autonomie, *J.O.R.F.*, 21 juillet 2001, p. 11743, § 23.

<sup>609</sup> Voir dans ce sens, Alexandre FLÜCKIGER, art. préc., p. 111.

<sup>610</sup> Il énonce au § 14: « *Considérant qu'aux termes de l'article 34 de la Constitution : " La loi détermine les principes fondamentaux (...) du droit du travail, du droit syndical et de la sécurité sociale " ; qu'il incombe au législateur d'exercer pleinement cette compétence ; qu'à cet égard, le principe de clarté de la loi, qui découle du même article de la Constitution, et l'objectif de valeur constitutionnelle d'intelligibilité et d'accessibilité de la loi, qui découle des articles 4, 5, 6 et 16 de la Déclaration de 1789, lui imposent d'adopter des dispositions suffisamment précises et des formules non équivoques ; qu'il doit en effet prémunir les sujets de droit contre une interprétation contraire à la Constitution ou contre le risque d'arbitraire, sans reporter sur des autorités administratives ou juridictionnelles le soin de fixer des règles dont la détermination n'a été confiée par la*

clarté en privilégiant l'objectif d'accessibilité et d'intelligibilité<sup>611</sup>. Néanmoins, le juge constitutionnel adopte désormais un raisonnement consistant à justifier l'action du législateur par la compétence que lui confère l'article 34 de la Constitution et qui justifie qu'il adopte « *des dispositions suffisamment précises et des formules non équivoques* »<sup>612</sup>.

Si donc, sur le fondement d'un texte de mauvaise qualité, venait à être prise une décision juridictionnelle mal rédigée ou mal reproduite, on aboutirait à une situation inextricable pour la jurisprudence, où le contribuable se verrait appliquer une règle totalement incompréhensible. Par exemple, dans une décision où la chambre administrative de la Cour suprême de Côte d'Ivoire se prononce sur un grief tiré de la violation des droits acquis, la décision n'a pu être publiée dans son intégralité. Il est même précisé par une note en bas de page de cet arrêt : « *manifestement la suite est manquante* ». En effet, sur le grief tiré de la violation des droits acquis, n'est publié que le début du raisonnement du juge qui s'énonce comme suit : « *considérant que la décision rapportée est une décision d'attente ; qu'elle a été prise sous la condition que TOURE Losséni remplisse les conditions exigées par l'article 11 du décret n° 72.256 du 13 Avril 1972 portant statuts particuliers des corps du personnel d'Éducation des établissements d'enseignement du second degré et assimilés ;* »<sup>613</sup>.

Est-ce à dire que la Cour suprême de Côte d'Ivoire ne disposerait pas de l'intégralité de ses propres décisions ? A-t-elle alors une lisibilité sur sa propre jurisprudence, vu qu'elle ne semble pas être à même de reproduire intégralement ou correctement certains de ses arrêts ?

Il n'est que de reproduire par exemple un "considérant" de l'une des décisions rendues par la chambre administrative de la Cour suprême ivoirienne, par laquelle une règle essentielle est rappelée par le juge, mais mal reproduite. Avant d'être corrigée et reproduite à nouveau, cette décision apparaissait illisible, donnant lieu à un "amphigouri" qui s'énonçait comme suit : « *considérant que lorsqu'une dcision administrative est la suite dune premire dcision dont elle procde, lillgalit de la dcision initiale emporte celle de la dcision subsquente ; quil incombe au*

---

*Constitution qu'à la loi*». (Cons. const., 28 avril 2005, n° 2005-514 DC, Loi n° 2005-412 du 3 mai 2005 relative à la création du registre international français, *J.O.R.F.*, 4 mai 2005, p. 7702.

<sup>611</sup> Sénat, Le régime juridique des validations législatives, étude préc., p. 15 ; Décisions et documents du Conseil constitutionnel, in *LCCC*, n° 21 avril-septembre 2006, p. 23.

<sup>612</sup> Cons. const., 16 juillet 2009, n° 2009-584 DC, Loi n° 2009-879 du 21 juillet 2009 portant réforme de l'hôpital et relative aux patients, à la santé et aux territoires, *J.O.R.F.*, 22 juillet 2009, p. 12244 ; Cons. const., 3 décembre 2009, n° 2009-594 DC, Loi n° 2009-1503 du 8 décembre 2009 relative à l'organisation et à la régulation des transports ferroviaires et portant diverses dispositions relatives au transport, *J.O.R.F.*, 9 décembre 2009, p. 21243.

<sup>613</sup> Voir CACS, arrêt n° 43 du 31 juillet 1986, pourvoi n° 82-6 AD du 7 octobre 1982, *Touré Losséni c/ Ministère de la fonction publique*.

*juge de l'excès de pouvoir, lorsqu'il annule un acte administratif individuel, d'annuler, par voie de conséquence, en considération de l'autorité absolue de chose jugée qui s'attache à la première annulation tout autre acte individuel pris pour l'application de l'acte annulé ou qui trouve dans celui-ci sa base légale, quand il lui est déféré dans le délai du recours contentieux »<sup>614</sup>.*

Il est d'ailleurs saisissant de noter que la plupart des décisions rendues en 2013, c'est-à-dire les plus récentes au moment de la rédaction de ces lignes, sont diffusées avec de nombreuses fautes, à la fois d'orthographe et de frappe. Ce qui dénote un manque de rigueur qui, surtout, pourrait avoir pour conséquence de rendre difficile la lecture et la compréhension des décisions.

On peut lire par exemple, dans un arrêt de 2003, « (...) *mangue* de base légale » au lieu de « (...) *manque* de base légale »<sup>615</sup>. Dans une autre décision (arrêt n° 203 du 24 juillet 2013)<sup>616</sup>, on peut lire à propos de la désignation des parties au procès :

*« Les ayants droits de feu nana Tiga c/ - ministre de la construction, du logement, de l'assainissement et de l'urbanisme (...) »*. L'écriture du terme « urbanisme » avec un « h » pourrait notamment être interprétée comme un manque de diligence, sachant que cet organe est régulièrement attiré devant la chambre administrative.

Dans la même décision, où chaque ligne semble contenir une omission, on peut également lire, en ce qui concerne l'exposé des faits :

*« Considérant qu'il ressort du dossier qu'à la faveur d'une procédure judiciaire qu'ils avaient initiée en 2012 pour faire lever les annotations que certaines personnes avaient fait enregistrer sur*

---

<sup>614</sup> CACS, arrêt n° 235 du 27 novembre 2013, req. n° 2012-104 REP du 21 décembre 2012, *Roger Abinader c/ ministre de la construction, de l'urbanisme et de l'habitat*. Il fallait lire en réalité ceci : « *Considérant que lorsqu'une décision administrative est la suite d'une première décision dont elle procède, l'illégalité de la décision initiale emporte celle de la décision subséquente ; qu'il incombe au juge de l'excès de pouvoir, lorsqu'il annule un acte administratif individuel, d'annuler, par voie de conséquence, en considération de l'autorité absolue de chose jugée qui s'attache à la première annulation tout autre acte individuel pris pour l'application de l'acte annulé ou qui trouve dans celui-ci sa base légale, quand il lui est déféré dans le délai du recours contentieux* », telle est la version actuelle figurant sur le site Internet de la chambre administrative de la Cour suprême. Voir aussi, CACS, arrêt n° 205 du 24 juillet 2013, req. n° 2013-186 S/EX du 7 avril 2013, *Kouamé N'guessan Fulgence c/ Directeur général des impôts*, dans sa version initiale, dans laquelle par exemple ce sont les faits eux-mêmes qui étaient illisibles.

<sup>615</sup> CACS, arrêt n° 16 du 25 juin 2003, pourvoi n° 98-407 CIV du 22 septembre 1998, *Odjétola Lassissi c/ SONERECI et autres*.

<sup>616</sup> CACS, arrêt n° 203 du 24 juillet 2013, req. n° 2013-059 S/EX du 22 février 2013, n° 2013-268 S/EX du 27 juin 2013, *Les ayants droit de feu Nana Tiga c/ ministre de la construction, du logement, de l'assainissement et de l'urbanisme - SCI JESYL*.

*leur terrain de 7469 m, obtenu après avoir remblayé et comblé les marécages de la lagune Ebri Bietry et pour lequel l'Administration leur a octroyé un arrêté de concession provisoire en juin 2004, les ayants droit de NANA TIGA ont découvert que ledit terrain a fait l'objet de retrait et rattachement à la SCI JESYL »<sup>617</sup>.*

Les lettres omises rendent incompréhensibles les faits exposés dans cet arrêt et donc illisible l'arrêt lui-même.

Un texte présentant des omissions et lapsus ne peut être considéré comme étant de bonne qualité. Il conduit en réalité à des suppositions qui même si elles pourraient apparaître évidentes, ne mettent pas nécessairement à l'abri d'erreur ou de mauvaise interprétation.

La lisibilité ou l'illisible s'applique donc à la fois à la possibilité de déchiffrer le message contenu dans le texte soumis à la lecture mais également à sa cohérence interne susceptible de rendre perceptible par l'entendement le contenu du message véhiculé.

Dans des décisions rendues par la chambre administrative de la Cour suprême de Côte d'Ivoire, il arrive que les parties désignées au procès ne soient pas nécessairement celles contre ou pour lesquelles les décisions sont prononcées. Cette situation se présente généralement à propos des ministères du logement, du cadre de vie et de l'environnement d'une part, et du ministère de la construction et de l'urbanisme, d'autre part. Ainsi, alors que la partie désignée au procès est le premier de ces ministères désignés ci-dessus, la décision est prononcée contre ou en faveur du second (ministère de la construction et de l'urbanisme)<sup>618</sup>. Cet arrêt révèle une véritable incohérence dans la décision de la chambre administrative de la Cour suprême.

Ces précisions ayant été faites, une norme de qualité ne peut être intelligible qu'à condition d'être tout d'abord lisible. La règle la mieux élaborée dans une langue méconnue ou très peu

---

<sup>617</sup> Toutes les décisions publiées en 2013 et dont la numérotation est au-delà du n° 202 comportent ce type d'erreurs. Elles auraient pu être perçues et corrigées. Voir notamment, les arrêts n° 204 du 24 juillet 2013, req. n° 2007-056 REP du 2 mars 2007 ; n° 205 du 24 juillet 2013, req. 2013-186 S/EX du 7 avril 2013.

<sup>618</sup> Voir notamment CACS, arrêt n° 27 du 25 juin 1997, pourvoi n° 95-495/REP du 28 août 1995, *Dosso Masse c/ Ministère du logement du cadre de vie et de l'environnement* ; CACS, arrêt n° 15 du 28 janvier 1998, req. n° 96-655 Bis du 14 novembre 1996, *Dame Zarour Sayed Kamela c/ Ministère du logement, du cadre de vie et de l'environnement* ; dans une autre décision, le ministère désigné comme partie au procès est le Ministère de la construction et de l'urbanisme, mais la décision est rendue contre le Ministère du logement et de l'urbanisme. Ce qui donne lieu à une sorte de combinaison entre ministère du logement et ministère de l'urbanisme : CACS, arrêt 119 du 27 juin 2001, req. n° 2000-244 REP du 19 juin 2000, *Haidar Hamed Haidar c/ ministère de la construction et de l'urbanisme*.

maîtrisée, demeurera lettre morte même pour le contribuable le plus soucieux de ses obligations fiscales. C'est pourquoi la lisibilité passe avant tout par la langue et le langage appropriés. La lisibilité requiert donc la compréhensibilité par tous. Un texte lisible est concis et « *dénué d'archaïsmes ou de formules trop spécialisées* ». Mais une norme lisible doit pouvoir être mise en œuvre, car une règle peut être simple tout en restant impraticable<sup>619</sup>.

Le reproche qui est traditionnellement fait aux dispositions fiscales, c'est non seulement leur longueur exagérée mais également les renvois répétés qui y sont contenus et qui en rendent la lecture impraticable. Leur manque de concision pourrait donc en entamer la qualité.

Mais en définitive la qualité absolue n'est qu'un idéal, toute norme est à parfaire pour répondre à des exigences nouvelles. C'est pourquoi la conclusion du professeur Flückiger résume toute la question, « *l'idée de lois claires, tout à la fois lisibles et précises, est un idéal; idéal chaque fois revendiqué mais jamais atteint. Parfaitement précise et prévisible, la loi deviendrait terriblement lourde et compliquée; légère et simple, la réalité la rattraperait rapidement, car la complexité évitée se reporterait immédiatement sur les textes d'application, sur la jurisprudence et la pratique* »<sup>620</sup>.

---

<sup>619</sup> Sur ces points, voir Alexandre FLÜCKIGER, art. préc., p. 113.

<sup>620</sup> Alexandre FLÜCKIGER, art. préc., p. 115.

## CHAPITRE 2

### DE LA PRISE EN COMPTE DE LA SÉCURITÉ JURIDIQUE DANS L'INTERPRÉTATION DE LA NORME FISCALE

Pour être à la fois accessible et prévisible, c'est-à-dire source de sécurité juridique, la norme fiscale telle qu'élaborée ne suffit pas toujours à être totalement cernée par son destinataire, il faudrait également porter à sa connaissance l'interprétation qui en est donnée.

C'est cette idée qui est exprimée par le Conseil d'État français lorsqu'il indique, dans son rapport consacré à "la sécurité juridique et [à] la complexité du droit", que « *l'accessibilité du droit implique (...) le droit pour le citoyen d'être informé sur l'interprétation de l'administration et par conséquent sur l'application qui lui sera faite des dispositions législatives ou réglementaires en vigueur* »<sup>621</sup>.

C'est d'ailleurs pour résorber les divergences d'interprétations des textes fiscaux, source de contestations dans leur mise en application, qu'en Côte d'Ivoire, l'administration fiscale indique dans une analyse consacrée aux nouvelles dispositions de l'annexe fiscale à la loi de finances pour la gestion 1985, que « *les aménagements des textes fiscaux ont, pour la plus grande partie, pour objet de codifier des dispositions qui n'étaient jusqu'à présent appliquées qu'en vertu de la jurisprudence et de la doctrine administrative fiscales, et ceci afin d'éviter toutes difficultés et divergences d'interprétation de ces dispositions et donc d'empêcher toute contestation quant à leur application* »<sup>622</sup>.

La connaissance du sens de l'interprétation de la norme assure ainsi au contribuable, s'agissant de la matière fiscale, le moyen de comprendre et de prévoir. Est-ce à dire qu'il faille toujours interpréter les textes fiscaux pour leur garantir une meilleure compréhension ?

---

<sup>621</sup> Conseil d'État, *Sécurité juridique et complexité du droit*, préc., p. 332.

<sup>622</sup> Annexe à la loi de finances pour la gestion 1985, n° 84-367 du 26 décembre 1984, Note n° 00070/DGI/CT du 3 janvier 1985, in *Doctrines administratives*, t. 1, p. 226.

La réponse est positive pour les tenants de l'une des théories qui s'opposent à propos de la fonction interprétative (thèse dite *réaliste*). En revanche, pour les tenants de la thèse adverse, qualifiée de "*méthode traditionnelle d'interprétation juridique*"<sup>623</sup>, la réponse est négative. Selon eux, l'interprétation ne doit pas être systématique, il ne faut interpréter qu'en cas de nécessité.

Ces deux thèses tiennent par conséquent des positions diamétralement opposées et demeurent, pour emprunter l'expression du professeur Francis Jacques<sup>624</sup>, « *deux utopies symétriques* », entre lesquelles devrait se situer la véritable voie de l'interprétation.

Loin d'en favoriser la compréhension, les joutes idéologiques et doctrinales ne font donc que contribuer, au contraire, à rendre plus hermétique l'essence véritable de l'herméneutique juridique, davantage en matière fiscale, en raison de son particularisme.

En effet, outre la distinction entre l'interprétation telle que perçue en droit et dans les disciplines non juridiques<sup>625</sup>, il est établi en doctrine une distinction entre l'interprétation chez les privatistes<sup>626</sup> et chez les publicistes<sup>627</sup> ; entre l'interprétation en droit fiscal et dans les autres disciplines de droit ; et, en outre, en droit fiscal, s'établit une autre distinction entre interprétation administrative et juridictionnelle.

Autant de facteurs d'herméticité sur la base desquels on pourrait admettre avec le professeur Pierre Fédida que le terme d'interprétation est « *devenu plus complexe et plus problématique depuis qu'il est entré dans le champ d'une réflexion philosophique et épistémologique sur les sciences de l'homme* »<sup>628</sup>.

---

<sup>623</sup> François GÉNY, *Méthode d'interprétation et sources en droit privé positif : essai critique*, t. 1, 2<sup>e</sup> éd., Paris, LGDJ, 1932, pp. 17-53 ; Michel TROPER, « Interprétation », in Denis Alland et Stéphane Rials (dir.), *Dictionnaire de la culture juridique*, PUF, 2003, p. 843. Certains l'appellent également théorie de l'interprétation traditionnelle du positivisme juridique classique qu'ils trouvent chez les juristes de l'École de l'Exégèse. Voir Riccardo GUASTINI, « Interprétation et description des normes », in Paul Amselek (dir.), *Interprétation et droit*, Bruylant (Bruxelles)/Presse Universitaire d'Aix-Marseille, 1995, p. 89.

<sup>624</sup> Francis JACQUES, « Interpréter, prototype ou simple ressemblance de famille ? » in Paul Amselek, *Interprétation et droit*, préc., p. 28.

<sup>625</sup> Où la controverse subsiste également. Voir notamment Jean COMBACAU, « Interpréter des textes, réaliser des normes : la notion d'interprétation dans la musique et dans le droit », in *Mélanges Paul Amselek*, Bruylant, 2005, pp. 261-277 ; Paul RICŒUR, *Essais d'herméneutique*. [1], *Le conflit des interprétations*, Paris, Seuil, 1969 ; sur la pluralité du champ de l'interprétation, voir Francis JACQUES, « Interpréter, prototype ou simple ressemblance de famille ? », préc., pp. 27-45.

<sup>626</sup> François GÉNY, *Méthodes d'interprétation et sources en droit privé positif : essai*, préc.

<sup>627</sup> Luc P. PATRAS, *L'interprétation en droit public interne*, Athènes, T. et A. Joannides, 1962 ; Serge SUR, *L'interprétation en droit international public*, Paris, LGDJ, 1974.

<sup>628</sup> Pierre FEDIDA, « L'interprétation », in *Encyclopaedia Universalis*, corpus 12, p. 818.

Cependant, force est de constater que si la question de l'interprétation en droit a longtemps été débattue en France et y demeure incontournable<sup>629</sup>, le monde juridique ivoirien, quant à lui, ne s'y est pas spécialement intéressé, en particulier sur le plan de la théorie du droit fiscal. Ce qui peut être regrettable, les difficultés d'interprétation n'étant pas forcément identiques d'un espace juridique à un autre, même si les problématiques soulevées ne sont pas fondamentalement distinctes, y compris d'une discipline juridique à une autre. Il reste donc que la démarche et la logique d'approche ne sont pas nécessairement identiques. À ce propos, il y a lieu de préciser avec le professeur Robert Kolb que la diversité de systèmes nationaux dans l'interprétation est également révélatrice de diversités sociopolitiques, les divers systèmes nationaux de droit travaillant avec des méthodes d'interprétation différentes<sup>630</sup>.

Mais, au-delà des clivages, on pourrait se demander si les différentes approches de la théorie juridique de l'interprétation se sont réellement intéressées au contenu véritable de la fonction d'interprétation (section 1), ou au contraire, si leur préoccupation n'a été qu'une quête de légitimité, sous-tendue par un souci de ralliement à un courant de pensée plutôt qu'à un autre. L'analyse de la mise en œuvre de la fonction interprétative pourrait permettre de s'en rendre

---

<sup>629</sup> Il suffit de consulter quelques uns des articles, ouvrages et sujets de recherches consacrés à ce sujet depuis assez longtemps, dont ne sont cités ici que quelques uns. Voir notamment, Otto PFERSMANN, « Contre le néo-réalisme juridique : pour un débat sur l'interprétation », *RFDC*, 2002/2, n° 50, pp. 279-374 ; dans le même numéro, Michel TROPER, « Réplique à Otto Pfersmann », pp. 335-353 ; à nouveau, Otto PFERSMANN, « Une théorie sans objet, un dogmatisme sans théorie : en réponse à Michel Troper », *RFDC*, 2002/4 n° 52, pp. 759-788, et « Contre le néo-réalisme juridique : pour un débat sur l'interprétation », pp. 759-788 ; Paul AMSELEK (dir.), *Interprétation et droit*, Bruxelles : Bruylant et PUAM, 1995 ; Paul AMSELEK, « Le locutoire et l'illocutoire dans les énonciations relatives aux normes juridiques », *Rev. de métaphysique et de morale*, n° 3, 1990, pp. 385-413 ; du même auteur, « L'interprétation dans la théorie pure du droit de Hans Kelsen », in *Interpretatio non cessat, Mélanges en l'honneur Pierre-André Côté*, éd. Yvon Blais, Cowansville (Québec), 2011, pp. 39-56 ; Hans KELSEN, *Théorie pure du droit*, préc., pp. 453 et 454 ; Didier RIBES, « Le réalisme du Conseil constitutionnel » in *LCCC*, n° 22, 2007, Dalloz, 2007, pp. 132-140 ; pour des contributions plus anciennes, voir notamment, François GÉNY, *Méthodes d'interprétation et sources en droit privé positif : essai critique*, préc. ; Louis TROTABAS, « Le principe de l'interprétation littérale des lois fiscales », in *Recueil d'études sur les sources du droit en l'honneur de François Gény*, t. 3, S. 1934, pp. 101-110 ; Eustache PILON, *Principes et techniques des droits d'enregistrement*, t. 1, Dalloz, 1929, n°s 39 et s. ; Georges DELISLE, *Traité de l'interprétation juridique, en d'autres termes, des questions auxquelles donne naissance l'application des lois, examen critique de la jurisprudence moderne*, Paris, L. Delamotte, 1849 ; Léon AUCOC, *Conférences sur l'administration et le Droit administratif*, 2<sup>e</sup> éd., Paris, Dunod, 1878-1882, 3 vol. ; Gaston JÈZE, *Les principes généraux du droit administratif*, 3<sup>e</sup> éd., 1925 ; quelques thèses, Gilles DEDEURWAERDER, *Théorie de l'interprétation et droit fiscal*, Coll. « N. Bibl. de thèses », Dalloz, 2010, p. 21 ; Martin LEBEAU, *De l'interprétation stricte des lois : essai de méthodologie*, Coll. de thèses, Droit et notariat, t. 48, Paris, éd. Defrenois. Lextenso, 2012 ; Julien GUEZ, *L'interprétation en droit fiscal*, Paris, LGDJ, 2007 ; Philippe MARCHESSOU, *L'interprétation des textes fiscaux*, Economica, 1980.

<sup>630</sup> Pour illustrer ses propos, il prend en exemple les systèmes français, allemand, sud-africain ainsi que les systèmes de *common law*. Voir Robert KOLB, *Interprétation et création du droit international : Esquisse d'une herméneutique juridique moderne pour le droit international public*, éd. Bruylant/éd. de l'Université de Bruxelles, 2006, pp. 63 et s.

compte (section 2), afin de savoir dans quelle mesure la théorie juridique de l'interprétation tient compte ou non du respect de la sécurité juridique en droit fiscal.

## SECTION 1 : DE LA FONCTION INTERPRÉTATIVE EN MATIÈRE FISCALE

En tant que facteur d'accessibilité et de prévisibilité du droit, et donc en tant que moyen de garantie de la sécurité juridique, l'interprétation joue un rôle déterminant dans le processus de transmission des règles juridiques, en l'occurrence en matière fiscale.

Le professeur Amselek indique, à juste titre, que « *si le dire est un acte humain d'une importance capitale, l'interpréter est un acte humain d'une importance encore plus essentielle puisque c'est grâce à lui que le dire est reçu et compris par autrui* »<sup>631</sup>. Il précise par ailleurs, que « *l'interprétation se situe au centre de l'expérience juridique* »<sup>632</sup>, de même que le rappelait déjà le professeur Michel Villey : « *interprétation, dans la langue juridique ancienne, c'est toute l'œuvre du juriste* »<sup>633</sup>.

Mais encore faudrait-il savoir, quand il y a vraiment interprétation, ou au contraire, quand se déploient d'autres fonctions qui, tout en se rapprochant ou en présentant des similitudes avec la fonction interprétative, ne sauraient pour autant s'y identifier.

Une telle tâche s'avère d'autant moins aisée que le contenu véritable de la fonction interprétative n'a pu être fixé avec certitude, ni par le législateur, ni par le juge, encore moins par l'administration ou en doctrine<sup>634</sup>. Bien au contraire, ce contenu est, semble-t-il dominé par une quête permanente de changement de paradigme, au fil des conjonctures et en particuliers de facteurs sociopolitiques<sup>635</sup>. Ce qui rend davantage plus complexe la recherche

---

<sup>631</sup> Paul AMSELEK, Préface à la thèse de Philippe Marchessou, *L'interprétation des textes fiscaux*, Economica, 1980.

<sup>632</sup> Paul AMSELEK, « L'interprétation à tort et à travers », in Paul Amselek (dir.), *Interprétation et droit*, Bruylant (Bruxelles)/Presses Universitaires d'Aix-Marseille, 1995, p. 11 ; Dans le même sens, voir Hugues Rabault qui précise que « *le problème de l'interprétation de la loi fait de l'herméneutique l'élément central de l'épistémologie juridique* » : Hugues RABAULT, « Le problème de l'interprétation de la loi : la spécificité de l'herméneutique juridique », in *Le portique*, La loi, n° 15, 2005, pp. 43-56.

<sup>633</sup> Michel VILLEY, « Modes classiques d'interprétation du droit », in *APD*, t. 17, *L'interprétation dans le droit*, Sirey, 1972, p. 71.

<sup>634</sup> Voir notamment, Francis JACQUES, « Interpréter, prototype ou simple ressemblance de famille ? », préc., pp. 27 et s.

<sup>635</sup> Voir dans ce sens, Robert KOLB, *Interprétation et création du droit international (...)*, préc., pp. 16 et s.

de critères objectifs dans l'élaboration de méthodes d'interprétation (si tant est qu'il en existe) et constitue une source d'aléa ou d'incertitude, facteur d'insécurité juridique.

Et si toute la controverse à propos de la notion d'interprétation n'était due qu'à un simple malentendu sur son contenu réel (§ 1) ? La certitude nécessitée par la prise en compte de la sécurité juridique s'applique également au statut de l'interprète qui ne semble pas suffisamment bien assuré au sein des régimes fiscaux ivoirien et français ; or de ce statut dépendra la valeur juridique de l'interprétation (§ 2).

### **§ 1 : THÉORIES JURIDIQUES, NATURE DE LA FONCTION INTERPRÉTATIVE ET SÉCURITÉ JURIDIQUE**

Le contenu exact de la fonction d'interprétation divise à la fois en doctrine et en jurisprudence. Cette division se révèle d'emblée à travers les définitions proposées notamment par les dictionnaires de vocabulaire ou de culture juridiques.

Le *Vocabulaire juridique* de Gérard Cornu indique notamment que l'interprétation est une « opération qui consiste à discerner le véritable sens d'un texte obscur »<sup>636</sup> ; c'est également dans ce sens que la définit le dictionnaire publié sous la direction du professeur Rémy Cabrillac<sup>637</sup>. Au contraire, une lecture de l'approche définitionnelle proposée par le *Dictionnaire de la culture juridique*<sup>638</sup> laisse supposer que la définition précédente reposerait sur des préjugés, du fait même de conditionner l'interprétation à un manque de clarté. Cependant, au-delà des apparences, l'approche définitionnelle de ce dictionnaire ne semble pas non plus objective, dans la mesure où elle définit l'interprétation comme « une opération par laquelle une signification est attribuée à quelque chose »<sup>639</sup>. Ce qui suppose un défaut de signification au départ. Elle fait, en effet, la part belle à la conception dite *réaliste* de l'interprétation, conformément aux convictions de l'auteur de l'approche définitionnelle proposée : le professeur Michel Troper.

---

<sup>636</sup> Gérard CORNU (dir.), *Vocabulaire juridique*, préc., p. 565.

<sup>637</sup> Rémy CABRILLAC (dir.), *Dictionnaire du vocabulaire juridique 2014*, LexisNexis, 2013, p. 289.

<sup>638</sup> Denis ALLAND et Stéphane RIALS, « Interprétation », in *Dictionnaire de la culture juridique*, Paris, Lamy, PUF, 2003, pp. 843-847.

<sup>639</sup> *Idem*, p. 843.

Les tenants de la conception dite *traditionnelle*, qualifiée également de *cognitive* ou « formaliste »<sup>640</sup>, et ceux de la conception dite *réaliste* se trouvent ainsi diamétralement opposés sur chaque aspect relatif à la théorie juridique de l'interprétation ; notamment sur la nature de l'interprétation, sur son objet, de même que sur la question des méthodes d'interprétation.

Une réflexion à propos de ces différents éléments mériterait par conséquent d'être menée, afin de rechercher le contenu réel de la fonction d'interprétation et le rapport qu'elle entretient en droit fiscal français et ivoirien avec les exigences de sécurité juridique.

### **A. Sécurité juridique et recherche de la nature de l'interprétation sur la base de théories juridiques**

Les précisions sur la nature de l'interprétation visent à déterminer les fonctions mentales mises en œuvre au cours d'une opération d'interprétation. Elles conduisent à se demander si l'interprétation consiste à *indiquer* le sens d'un texte juridique ou au contraire à le *déterminer*, à le *fixer*<sup>641</sup>. Pour employer la terminologie de Kelsen, entrée dans le langage de la théorie juridique de l'interprétation, s'agirait-il d'un acte de *connaissance* ou d'un acte de *volonté*<sup>642</sup> ?

#### **1. Conception *traditionnelle* de la nature de l'interprétation et sécurité juridique**

Selon la conception dite *traditionnelle*, l'interprétation met en œuvre une fonction de connaissance. Ce qui veut dire qu'un énoncé n'est doté que d'une seule et unique signification vraie, qu'il appartient à l'interprète de découvrir et de formuler ; d'où l'idée de l'interprétation, acte de découverte<sup>643</sup>.

En outre, il ne suffirait pas, selon cette même conception, d'indiquer le sens d'un énoncé pour prétendre réaliser une activité interprétative. Il n'y aura véritablement interprétation que si la

---

<sup>640</sup> Elle est également dite théorie de l'interprétation traditionnelle du positivisme juridique classique et est considérée comme se retrouvant chez les juristes de l'École de l'Exégèse, voir Riccardo GUASTINI, « Interprétation et description des normes », in Paul Amselek (dir.), *Interprétation et droit*, préc., p. 89.

<sup>641</sup> Voir Michel TROPER, *La théorie du droit, le droit, l'État*, PUF, 2001, p. 69.

<sup>642</sup> Voir Hans KELSEN, *Théorie pure du droit*, préc., pp. 459 et s.

<sup>643</sup> Voir Gilles DEDEURWAERDER, *Théorie de l'interprétation et droit fiscal*, Coll. « N. Bibl. de thèses », Dalloz, 2010, pp. 21 et s.

fonction mise en œuvre permet de dévoiler le sens caché d'un énoncé considéré comme ambigu, incertain ou vague.

Au contraire, en présence d'un énoncé considéré comme clair, il n'y aura pas lieu à interprétation, puisque l'intention de l'auteur serait perceptible du fait même de cette clarté. Par conséquent, toute démarche interprétative ne ferait que dénaturer le sens de l'énoncé ainsi que l'intention de l'auteur. En revanche, face à un énoncé peu clair ou confus, l'interprète est amené à en rechercher le sens caché, qu'il serait susceptible de découvrir ou non.

Le trait caractéristique de l'approche dite *traditionnelle* réside ainsi dans le postulat selon lequel toute norme juridique serait monosémique et aurait en principe vocation à être claire, de sorte que la seule détermination du sens d'un texte juridique ne vaut pas interprétation. Le besoin d'interprétation ne naît donc que lorsque la clarté espérée fait défaut, notamment en raison d'ambiguïtés ou de contresens.

Cette approche se fonde ainsi sur l'idée que l'interprétation étant source de subjectivité, elle pourrait donner lieu, de la part de l'interprète, à une signification inattendue, éloignée du sens initial d'un texte qu'il y aurait parfois lieu d'appliquer même mécaniquement<sup>644</sup>.

On pourrait cependant se demander quand est-ce qu'un texte juridique peut être considéré comme étant clair, et si toute précision apportée au sens d'un énoncé devrait être interprétée comme l'indice d'un défaut de clarté<sup>645</sup>.

En matière d'interprétation, les définitions données de la notion de clarté des textes juridiques ne permettent pas toujours d'en définir avec exactitude le contenu.

Chaïm Perelman, notamment, soutient « *qu'un texte est clair aussi longtemps que toutes les interprétations raisonnables qu'on pourrait en donner conduisent à la même solution* »<sup>646</sup>. Or justement, pour les tenants de la thèse traditionnelle, un texte clair ne s'interprète pas.

Pour le président Odent en revanche, un texte est clair, « (...) *lorsque, compte tenu des règles de la grammaire, de la sémantique et de la syntaxe, son sens ne peut prêter à aucune discussion et lorsqu'en outre ses dispositions ne sont en contradiction avec aucune*

---

<sup>644</sup> Hugues RABAULT, « Le problème de l'interprétation de la loi : la spécificité de l'herméneutique juridique », préc., p. 44.

<sup>645</sup> Sur un certain nombre d'interrogations à propos de la notion de clarté des textes juridiques, voir notamment Chaïm PERELMAN, « L'interprétation juridique », in *APD*, 1972, t. 17, pp. 29-37 ; voir aussi, François LUCHAIRE, « La sécurité juridique en droit constitutionnel français », *LCCC*, n° 11, 2001, pp. 101 et s. ; Céline BEAUDET, « Clarté, lisibilité, intelligibilité des textes : un état de la question et une proposition pédagogique », *Recherche en rédaction professionnelle*, vol. 1, n° 1, pp. 1-17.

<sup>646</sup> Chaïm PERELMAN, « L'interprétation juridique », préc., p. 30.

*disposition en vigueur ayant valeur juridique au moins égale, le juge administratif ne se livre à aucune fantaisie interprétative ; il applique strictement ce texte (...) »<sup>647</sup>.*

Un texte clair serait donc un texte sans équivoque, ni source d'ambiguïté. Entendu de la sorte, on pourrait affirmer que l'approche *traditionnelle* de la fonction interprétative viserait à prévenir toute ambivalence dans la détermination du sens des textes juridiques, tout en évitant les effets de surprise que réserverait une interprétation dans un sens inattendu, parce qu'exprimant, non pas le sens supposé du texte, mais les sensibilités de l'interprète.

En tant que telle, cette approche pourrait être considérée comme un facteur de prévisibilité, et par conséquent comme source de sécurité juridique. Elle n'en demeure pas moins critiquable, tant elle semble quelque peu éloignée de la réalité<sup>648</sup> et en particulier de celle du droit fiscal.

Tout d'abord, le particularisme ainsi que le caractère technique de la terminologie utilisée en droit de manière générale<sup>649</sup>, et plus particulièrement en matière fiscale, n'autorisent pas nécessairement à se fier aux « *règles de la grammaire, de la sémantique et de la syntaxe* », pour déterminer le sens des énoncés contenus dans les règles édictées.

Hormis le fait que des concepts pouvant paraître simples pour des spécialistes du droit fiscal peuvent être source de complexité ou de confusion pour les contribuables non spécialistes, certains termes ou énoncés pourraient être source de complexité, même pour les spécialistes, en dépit de leur apparente clarté et nécessiteraient d'être précisés. C'est ce que relève notamment le professeur Philippe Marchessou, en indiquant que « *la spécificité du droit fiscal rend sa compréhension difficile aux usagers, et le besoin d'en expliquer les termes a conduit l'administration à se faire pédagogue (...) »<sup>650</sup>.*

De même, parlant du contribuable, la Cour des comptes française précise par exemple qu'« *il n'est pas immédiat pour tous de comprendre que l'« assiette de l'impôt » signifie le calcul de*

---

<sup>647</sup> Raymond ODENT, *Contentieux administratif*, t. 1, Dalloz, 2007, p. 348.

<sup>648</sup> Hans KELSEN, *Théorie pure du droit*, préc., p. 459.

<sup>649</sup> La question de la complexité du langage juridique a de tout temps été une préoccupation à laquelle une solution définitive n'a pu être trouvée, en dépit des efforts de simplification du langage juridique, plus particulièrement en France. Voir Dominique LATOURNERIE, « *La langue française et le droit* », in *E.D.C.E.*, n° 36, 1984-1985, pp. 87-120 ; dans le même numéro, Louis FOUGÈRE, « *La modernisation du langage juridique* », *Études et documents*, Paris, Conseil d'État, pp. 121-128 ; Loi n° 2012-387 du 22 mars 2012 relative à la simplification du droit et à l'allègement des démarches administratives, *J.O.R.F.* n° 0071 du 23 mars 2012, p. 5226.

<sup>650</sup> Philippe MARCHESSOU, *L'interprétation des textes fiscaux*, Economica, 1980, pp. 25 et s. : voir également, du même auteur, « *Réflexions contemporaines sur l'interprétation des textes fiscaux* », in *Mélanges Paul Amselek*, Bruylant, 2005, pp. 551-564.

*l'impôt, ou que le « recouvrement » correspond au paiement »*<sup>651</sup>. Serait-ce alors interpréter que d'expliquer de tels concepts avant de les mettre en application ?

Une réponse négative semble s'imposer, contrairement à la position adoptée notamment par le professeur Philippe Marchessou consistant à affirmer que le texte aura été interprété, du seul fait d'une telle précision terminologique (explication) à visée simplificatrice ou didactique.

D'autre part, en dépit de la clarté apparente du texte fiscal (les règles de grammaire, la sémantique et la syntaxe permettant d'en avoir une compréhension dénuée de toute ambiguïté), il pourrait y avoir un décalage entre le sens indiqué ou suggéré par les termes utilisés et la volonté réellement exprimée par le législateur, soit parce que celle-ci aura été dépassée ou même dénaturée<sup>652</sup>. Faudrait-il alors s'abstenir de repréciser la volonté de l'auteur de l'acte ou s'interdire toute interprétation, en excipant de la clarté du texte ?

En Côte d'Ivoire par exemple, pour adapter la législation fiscale à la directive de l'UEMOA en matière de taxe sur la valeur ajoutée<sup>653</sup>, l'annexe fiscale de mars 2000<sup>654</sup> avait non seulement omis de prendre en compte une exonération de taxe sur la valeur ajoutée en matière de vente d'œuvres d'art originales, mais elle avait également modifié les délais prévu par la directive, pénalisant de ce fait les contribuables ivoiriens. En effet, alors que la Directive de l'UEMOA prévoyait un délai maximum de trois mois pour l'instruction des demandes de remboursement de crédits de taxes sur la valeur ajoutée, les dispositions ivoiriennes avaient réduit le délai à un mois ; et contre quinze jours prévus par la directive, pour le remboursement effectif de ces crédits d'impôts, la Côte d'Ivoire avait au contraire prévu un délai de trois mois<sup>655</sup>. Les conséquences en étaient que le fisc ivoirien pouvait instruire à la hâte les dossiers de remboursements de crédits de « T.V.A. communautaire » (il prenait trois

---

<sup>651</sup> Voir le dossier de presse consacré au rapport sur les relations de l'administration fiscale avec les particuliers et les entreprises, 21 février 2012, p. 8. Voir Cour des comptes, *Les relations de l'administration fiscale avec les particuliers et les entreprises*, Rapport public, février 2012, La documentation française, 2012, p. 84.

<sup>652</sup> Voir par exemple, Yann PACLOT, *Recherche sur l'interprétation juridique*, Th. Paris II, 1988, p. 4, qui explique que la volonté de l'auteur pourrait se voir dépassée ou trahie.

<sup>653</sup> Directive n° 02/98/CM/UEMOA du 22 décembre 1998 portant harmonisation des législations des États membres de l'UEMOA en matière de taxe sur la valeur ajoutée.

<sup>654</sup> Annexe fiscale à l'ordonnance n° 2000-252 du 28 mars 2000 portant budget de l'État pour la gestion 2000.

<sup>655</sup> Voir article 1<sup>er</sup> relatif à l'aménagement de la législation fiscale au regard de la Directive n° 02/98/CM/UEMOA du 22 décembre 1998 portant harmonisation des législations des États membres de l'Union économique et monétaire ouest africaine en matière de taxe sur la valeur ajoutée (Annexe fiscale 2003).

fois moins de temps que le délai initialement prévu), et était moins encline à rembourser ce crédit d'impôt, une fois que la demande s'avérait fondée (il prenait six fois plus de temps que nécessaire, au mépris de la situation et des besoins du contribuable).

La loi de finances pour 2003 a dû revenir sur ces irrégularités en restituant au texte son sens originel, à travers la modification de l'article 235 du Code général des impôts ivoirien, soit trois ans plus tard.

Certains auteurs français, comme notamment le professeur Hugues Rabault, perçoivent spécialement le droit fiscal comme une discipline où la décision se trouverait « *largement automatisée* »<sup>656</sup> et ne laisserait par conséquent aucune liberté à « *l'interprète* ». Il en veut pour preuve le fait que « *pour le calcul de l'impôt, (...) les administrations et les juridictions utilisent des logiciels spécialement conçus* »<sup>657</sup> qui ne leur laisseraient point la liberté de décider.

Un tel argument tend certes à montrer les limites du « *décisionnisme* » qui voudrait que toute interprétation comporte pour *l'interprète*, une part de *décision* (et apparaît ainsi comme une modalité de la thèse *réaliste*), mais l'argument mis en avant en guise de preuve semble peu opérant pour ce qui concerne le droit fiscal, aussi bien en France qu'en Côte d'Ivoire.

Tout d'abord, convient-il encore de parler d'interprète dès lors que celui qui applique un texte juridique n'aurait aucune liberté de décision et se trouverait contraint d'une mise en application machinale ?

En réalité, il semblerait qu'il faille aborder la question de l'interprétation avec beaucoup plus de recul, plus particulièrement, en ce qui concerne le domaine de la fiscalité, tant le droit fiscal se révèle bien plus complexe à l'égard de cette question qu'il n'y paraît.

Sur le fait que la décision serait « *largement automatisée* » dans le système fiscal, il y a de quoi émettre de sérieuses objections. En effet, même s'il est vrai que la fiscalité s'applique conformément à des normes préexistantes, ce en quoi elle ne se distingue pas des autres

---

<sup>656</sup> Hugues RABAULT, « Le problème de l'interprétation de la loi (...) », préc., p. 45.

<sup>657</sup> *Idem*, p. 44.

disciplines de droit, le régime juridique applicable dépendra nécessairement de la qualification qui aura été retenue pour les faits, opérations ou situations concernées<sup>658</sup>.

La mise en œuvre d'un quelconque mode de calcul se situe donc en aval d'une décision préalable sur la qualification adoptée par l'administration ou par le juge. C'est donc cette décision sur la qualification qui préexiste à la règle applicable et commande par conséquent le mode de calcul qui peut être automatisé ou non.

La question serait donc de savoir si la qualification qui précède l'application des textes fiscaux peut être considérée ou non comme de l'interprétation. L'intérêt de la question réside dans le fait que la qualification d'une opération pourrait résulter d'une interprétation préalable, tout comme l'interprétation d'un fait pourrait donner lieu à une qualification donnée. Pourrait-il alors y avoir coïncidence entre qualification et interprétation ?

En outre, de même que les règles de droit fiscal changent régulièrement, certes beaucoup plus rapidement en France qu'en Côte d'Ivoire, de même le vocabulaire fiscal est renouvelé afin de tenir compte, à la fois de nouvelles exigences d'ordre fiscal, mais également de l'évolution des relations entre l'administration fiscale et les contribuables. En matière fiscale, certains mots se créent donc au fil des besoins et s'usent avec la disparition des besoins qui les ont vus ou fait naître<sup>659</sup>.

De même, la grammaire, la sémantique ou la syntaxe ne sont d'aucun secours face à certains dispositifs, souvent complexes et qui sont désignés, dans la pratique, par des noms propres évocateurs, tels "Duflot" ou "Censi-Bouvard"<sup>660</sup>, "Besson" et "Borloo"<sup>661</sup> ou encore Scellier,

---

<sup>658</sup> Voir dans ce sens, Patrick SERLOOTEN, *Droit fiscal des affaires*, 12<sup>e</sup> éd., Dalloz, 2013, p. 637. Cet auteur explique notamment comment, dans le cadre du bail commercial, le régime juridique de la propriété commerciale dépendra de la qualification du droit d'entrée, applicable au pas de porte, dans le cadre d'une location directe au locataire, dépend de la qualification du d'entrée.

<sup>659</sup> Voir notamment, Laure AGRON, *Histoire du vocabulaire fiscal*, Paris, LGDJ, 2000 ; voir également, Serge Balian, qui indique que « même lorsqu'elle ne semble commandée par aucune modification fondamentale de régime, la substitution d'un terme en usage par un nouveau tend à devenir de plus en plus fréquente dans les réformes récentes » intervenues en France, y compris en matière fiscale : Serge BALIAN, « Néologisme législatifs pour la forme ? », in *Droit civil, procédure linguistique juridique : Écrits en hommage à Gérard Cornu*, PUF, 1994, pp. 1.

<sup>660</sup> Le dispositif *Censi-Bouvard* est une réduction d'impôt sur le revenu institué par l'article 90-V de la loi de finances pour 2009, au profit des personnes physiques qui acquièrent jusqu'au 31 décembre 2016, dans le cadre de certaines structures, un logement qui respecte des conditions tenant à l'état de l'immeuble. Voir Code général des impôts français, article 199 *sexvicies*.

pour ne citer que ces exemples. De tels dispositifs de techniques fiscales peuvent se révéler complexes pour le contribuable ou pour un spécialiste du droit fiscal, alors même qu'ils seraient clairement rédigés.

C'est dire que la clarté ne suffit pas à rendre aisément compréhensibles les textes fiscaux, pas plus que la complexité qui pourrait se traduire comme un manque de clarté<sup>662</sup> ne devrait appeler à une interprétation systématique.

Le manque de clarté n'apparaît donc pas comme un critère déterminant dans l'interprétation de la norme fiscale. Il est également difficile de déterminer objectivement quand une disposition fiscale est claire ou non. Il est vrai que le niveau de complexité est moindre en Côte d'Ivoire qu'en France.

De même, les mots contenus dans certains énoncés n'ont pas nécessairement la même signification que celle évoquée par leur sens courant<sup>663</sup> ; des mots, des noms ou des expressions sont parfois évocateurs de réalités bien plus complexes que ne suggère l'information qu'ils véhiculent. L'abord de la question de l'interprétation sous l'angle de la conception traditionnelle ne peut donc pas réellement être considéré comme une source de sécurité juridique. Que dire de la conception *réaliste* ?

## **2. Conception *réaliste* de la nature de l'interprétation et sécurité juridique**

Selon la théorie dite *réaliste*, qualifiée également de *sceptique*, l'interprétation est donnée pour être un acte de *volonté*<sup>664</sup>. Le sens d'un énoncé ne dépend donc nullement de l'intention de son auteur, mais de la volonté de l'interprète. Par conséquent, un texte ou un énoncé ne peut être ni clair, ni flou à l'origine. Il ne reçoit son sens qu'avec la signification qui lui serait

---

<sup>661</sup> Voir par exemple, Jean SCHMIDT et Emmanuel KORNPROBST, *Fiscalité immobilière*, 12<sup>e</sup> éd., LexisNexis, 2013 (spéc. pp. 429 et s.).

<sup>662</sup> Une disposition ou un dispositif très technique qui n'est pas clair pour un contribuable ne doit pas, de ce seul fait, être considéré comme ambigu.

<sup>663</sup> Lire par exemple, Laure AGRON, *Histoire du vocabulaire fiscal*, préc., où l'auteure montre que le vocabulaire fiscal contient un ensemble de termes empruntés à d'autres disciplines et qui ne renvoient pas nécessairement à la même réalité que le terme évoqué.

<sup>664</sup> Michel TROPER, *La théorie du droit, le droit, l'État*, préc., pp. 71 et s.

attribuée par l'interprète. Il s'agit donc d'une théorie *volitionnelle*, diamétralement opposée à la théorie *cognitive* précédente.

La conception réaliste conduit à ne pas admettre d'un texte juridique une seule signification, mais une multitude, laissant à l'interprète le choix en fonction de sa sensibilité. Cette approche est donc emprunte de subjectivité.

Il y aurait par conséquent autant d'interprétations possibles que d'interprètes; et chaque interprète disposerait d'un choix innombrable de possibilités d'interprétations.

Face à tant de possibilités, le sens de l'interprétation ne sera que le résultat du choix de l'interprète, car c'est lui qui donne sens à l'énoncé dont il s'imprègne. Partant, une interprétation ne saurait être ni fausse, ni vraie.

C'est pourquoi tant qu'il n'y a pas interprétation, le sens de l'énoncé demeure inconnu et le texte qui le porte ne saurait avoir une valeur normative ; il ne reste qu'un texte quelconque.

Dans une telle approche, Hans Kelsen indique que « *si un organe juridique doit appliquer le droit, il faut nécessairement qu'il établisse le sens des normes qu'il a mission d'appliquer, il faut nécessairement qu'il interprète ces normes. (...) Toutes les normes juridiques appellent une interprétation en tant qu'elles doivent être appliquées* »<sup>665</sup>.

En d'autres termes, l'interprétation serait une opération tout aussi nécessaire qu'obligatoire et systématique. Ramenée à la matière fiscale, elle supposerait que les règles de droit fiscal ne sauraient être mises en application, notamment par l'administration ou par le juge, qu'à la seule condition d'avoir été préalablement interprétées.

La pratique de l'administration fiscale, en France et en Côte d'Ivoire, qui consiste presque systématiquement à expliquer le contenu des textes applicables, auprès des agents de l'administration fiscale et auprès des contribuables, peut-elle être considérée comme de l'interprétation ?

En tout état de cause, en dehors de toute qualification susceptible d'en être donnée, cette initiative administrative, qui répond à une préoccupation essentiellement didactique<sup>666</sup>, a un caractère presque systématique. En cela, le professeur Philippe Marchessou indique que « *le fisc a développé une politique d'explication de la norme* »<sup>667</sup>.

---

<sup>665</sup> Hans KELSEN, *Théorie pure du droit*, préc., pp. 453 et 454.

<sup>666</sup> Philippe MARCHESSOU, *L'interprétation des textes fiscaux*, préc., p. 25.

<sup>667</sup> Philippe MARCHESSOU, « Réflexions contemporaines sur l'interprétation des textes fiscaux », in *Mélanges Paul Amserek*, Bruylant, 2005, p. 552.

En France, à la suite de la réorganisation des services de l'administration fiscale, les commentaires des textes fiscaux par l'administration sont désormais contenu dans une source « *monolithique* »<sup>668</sup> : le Bulletin officiel des Finances publiques (BOFiP-impôts)<sup>669</sup>. Mais tout commentaire n'est pas nécessairement caractéristique d'interprétation ; « *les commentaires de portée générale et les prises de position doctrinales de l'administration fiscale ne sont opposables que s'ils caractérisent une réelle interprétation des textes fiscaux et sont publiés* »<sup>670</sup>.

De même, depuis cette dernière décennie, l'administration fiscale ivoirienne a entrepris de publier les textes fiscaux de caractère législatif et réglementaire, ainsi que ses propres commentaires, constitutifs de sa doctrine fiscale. Ces publications sont faites soit par le moyen de codification ou de compilation à travers des livres. Sa doctrine est ainsi répertoriée dans une collection portant le titre "doctrine fiscale" et prend en compte des éléments de la doctrine fiscale depuis l'indépendance de la Côte d'Ivoire ; des notes d'information de même que des brochures sont ainsi publiées et mises en vente<sup>671</sup>.

Cette initiative peut notamment avoir l'avantage de donner une compréhension uniforme des textes fiscaux. Ce qui, en soi, peut apparaître comme un facteur de prévisibilité et donc comme une source de sécurité juridique ; mais cela peut aussi se révéler une source d'inconvénients.

Tout d'abord, il est vrai que les commentaires ou explications des administrations française et ivoirienne peuvent donner lieu à une compréhension uniforme, telle que véhiculée par l'administration ; l'inconvénient en est justement qu'il s'agit d'une compréhension de l'administration qui n'est pas nécessairement partagée par le juge, et que l'administration pourra toujours modifier.

L'apparente prévisibilité cache donc une réelle imprévisibilité, d'où la mise en place d'un système de garanties du contribuable contre les changements de doctrine. L'uniformité de la compréhension suggérée par l'intervention de l'administration ne garantit donc pas nécessairement aux textes fiscaux un contenu monosémique.

---

<sup>668</sup> Philippe MARCHESSOU, « Réflexions contemporaines sur l'interprétation des textes fiscaux », préc., p. 555.

<sup>669</sup> Voir § 140 du BOI-SJ-RES-10-10-10-20130718.

<sup>670</sup> Voir § 70 du BOI-SJ-RES-10-10-10-20130718.

<sup>671</sup> Voir notamment, "Bulletin officiel de la direction générale des impôts", "Calendrier des obligations fiscales" ou "Le Guide du contribuable".

Sur le caractère obligatoire ou inévitable de l'interprétation, Esmein indique notamment : « *interpréter, c'est rechercher le sens d'un texte, la pensée qu'il exprime. À l'entendre ainsi, tout texte comporte une interprétation. Lorsqu'un texte est si clair qu'aucun doute n'est possible sur sa portée, on dit parfois qu'il ne donne pas lieu à interprétation. C'est cela qu'on exprime, au fond, en disant qu'on procède à une interprétation littérale* »<sup>672</sup>.

Ainsi pour Esmein, aucun texte applicable ne saurait échapper à l'exigence d'interprétation, car c'est elle qui délivre le sens même du texte. Dès lors, tout texte dont le sens se laisse percevoir, c'est-à-dire, tout texte qui devient accessible, ne le devient qu'à la seule condition d'avoir été préalablement interprété, même tacitement. Ce qui est critiquable à plusieurs égards.

L'approche dite *réaliste* suggère, en effet, une incertitude consubstantielle aux normes à interpréter, c'est-à-dire, celles de rang supérieur, telle la Constitution par rapport à la loi et la loi par rapport au règlement ; dans la mesure où ces normes doivent nécessairement être interprétées, « *en tant qu'elles doivent être appliquées* »<sup>673</sup>.

Ce qui revient paradoxalement à affirmer, contrairement à la théorie de la hiérarchie des normes de Kelsen, qui est pour autant censée régir une telle relation, que c'est de la norme inférieure que la norme supérieure tiendrait son sens et sa force. Selon une telle approche, en effet, la norme supérieure serait inapplicable en soi et par conséquent dépourvue de force obligatoire, sans l'appui de la norme d'interprétation qui, seule, serait à même d'en dévoiler le sens et la portée, sachant qu'avant l'interprétation il n'y aurait pas de norme. La norme supérieure serait ainsi dénuée de sens propre tant qu'elle n'aurait fait l'objet d'aucune interprétation. Son contenu dépendrait ainsi du sens que lui conférerait la norme de rang inférieur.

Une telle logique paraît absurde et conduirait de ce fait à ôter tout intérêt à la conception même de la hiérarchie des normes. En effet, si le contenu de la norme supérieure dépend du

---

<sup>672</sup> Paul ESMEIN, « Quels sont les principes qui gouvernent l'interprétation des lois fiscales ? », note sous. Réun. 9 mars 1927, 28 mai 1932 et 16 juin 1933, *Sirey*, 1934, I, p. 241 (pp. 241-246).

<sup>673</sup> Hans KELSEN, *Théorie pure du droit*, préc., p. 454.

sens que lui confère l'interprétation par la norme inférieure, celle-ci ne devrait plus être considérée, le cas échéant, comme en violation avec la norme de rang supérieure, qui au départ n'avait pas de sens propre, faute d'avoir été interprétée. En outre, toute interprétation émanant d'une norme inférieure serait vraie par essence puisque porteuse de la signification d'un acte originellement dénué de signification propre.

Ensuite, cette approche de la fonction interprétative suppose que le législateur, en l'occurrence fiscal, soit tenu de s'en remettre au sens attribué par l'administration fiscale ou par le juge, à la règle dont il est lui-même auteur. Kelsen soutient en cela que « *la norme de degré supérieur [sous entendu la Constitution par rapport à la loi ou celle-ci par rapport au règlement] ne peut pas lier l'acte qui l'appliquera*<sup>674</sup> sous tous les rapports. Il demeure toujours inévitablement une certaine marge, réduite ou considérable, pour le jeu du pouvoir discrétionnaire : la norme de degré supérieur n'a jamais dans son rapport avec l'acte de création de norme ou d'exécution matérielle qui l'applique, que le caractère d'un cadre à remplir par cet acte »<sup>675</sup>.

En d'autres termes, le législateur laisserait volontairement, et d'autres fois d'ailleurs involontairement<sup>676</sup>, une marge d'imprécision que repréciserait, en ce qui concerne notamment la matière fiscale, l'administration ou le juge dans le cadre de l'exercice de leur pouvoir discrétionnaire.

Ce qui ne favorise nullement la garantie de la sécurité juridique, soumettant au contraire le sens des textes applicables à la discrétion de l'administration ou du juge.

En définitive, ni la conception dite traditionnelle, ni celle dite *réaliste* ne sont satisfaisantes à déterminer la nature véritable de l'interprétation. Et si les théories juridiques de l'interprétation s'étaient méprises sur sa véritable nature ?

---

<sup>674</sup> Par exemple, la loi fiscale ne peut pas lier les actes de l'administration fiscale, plus particulièrement les actes réglementaires.

<sup>675</sup> Hans KELSEN, *Théorie pure du droit*, préc., pp. 454-455.

<sup>676</sup> Voir les théories de « l'indétermination intentionnelle de l'acte d'application du droit » ou « l'indétermination involontaire de l'acte d'application du droit », Hans KELSEN, *Ibidem*, pp. 455 et s.

## **B. Limites des théories juridiques de l'interprétation dans la détermination de sa véritable nature**

La théorie *traditionnelle* qui voudrait qu'une norme ne dispose que d'un sens unique qu'il appartiendrait à l'interprète de découvrir occulte le facteur subjectif et rend de fait inutile une spécification de l'interprète. Si l'interprétation suppose d'un énoncé une seule signification qu'il faudrait découvrir, il n'y a pas lieu d'en confier la charge à un interprète quel qu'il soit (administration ou juge). Toute personne susceptible de comprendre un texte juridique (fiscal) pourrait en découvrir par elle-même le sens caché, univoque et incontestable. Or estimer que toute personne serait capable de découvrir le sens caché d'un texte fiscal, c'est insinuer que celui qui n'y parviendrait pas serait ou peu habile ou de mauvaise foi.

De même, si un énoncé n'a qu'un sens qui serait accessible à toute personne qui le cherche précautionneusement, le rôle confié au juge relèverait finalement d'un paradoxe qui signifierait que même si tous sont capables de comprendre, seul le juge aurait la meilleure compréhension. Or la possibilité d'une meilleure compréhension suppose une compréhension plurale.

En outre, n'admettre d'un énoncé qu'une seule et unique signification, c'est l'envisager comme insusceptible de s'adapter à un contexte différent de son cadre initial d'élaboration. Ce qui pourrait paradoxalement donner lieu à une interprétation multiple, dans la mesure où il faudrait interpréter la même norme selon la situation ou l'hypothèse à laquelle elle devra s'appliquer.

Un texte fiscal peut donc offrir plus d'une possibilité de significations. Ce qui justifie la fonction du juge comme autorité chargée de trancher sur les possibilités d'interprétation envisageables. Il reste en revanche incertain que la pluralité de possibilités laisse à l'interprète une infinité de solutions possibles. Les solutions offertes à l'interprète devraient tenir compte des sens susceptibles d'être envisagés notamment en fonction du contexte dans lequel les énoncés sont utilisés.

Au regard de la divergence profonde entre la thèse *traditionnelle* et celle dite *réaliste*, on pourrait se demander si le vocable "*interprétation*" évoque la même réalité de part et d'autre. Par exemple, lorsque les tenants de la théorie *réaliste* soutiennent que « *pour pouvoir affirmer que les textes comportent des lacunes ou des antinomies qui rendent nécessaire*

*l'interprétation, il faut les avoir d'abord interprété* »<sup>677</sup>, s'agit-il de la même interprétation à laquelle font allusion les tenants de la théorie adverse qui soutiennent qu'un texte clair n'a pas besoin d'être interprété ?

En réalité, il est incontestable qu'en matière d'herméneutique juridique, les approches *réaliste* et *traditionnelle* procèdent toutes deux à une opération inéluctable qui, si elle est appelée interprétation dans la théorie *réaliste* ne bénéficie pas forcément d'une qualification de la part des tenants de la théorie dite *traditionnelle*. Il s'ensuit que derrière le vocable interprétation, les deux conceptions antagonistes ne traitent pas nécessairement de la même réalité.

Une préoccupation exprimée par le professeur Riccardo Guastini pourrait permettre de mieux cerner la difficulté à laquelle se trouvent confrontés les tenants de la conception réaliste de l'interprétation : en effet, selon le professeur Guastini, « *pour décider si un texte déterminé est clair ou n'est pas clair, et aussi pour décider si une [sic] certain litige tombe dans le domaine d'une certaine norme ou non, il faut évidemment une certaine opération intellectuelle. Cette opération consiste dans la détermination du sens du texte normatif en question. Comment peut-on appeler cette opération ? Si une telle opération intellectuelle n'est pas une interprétation, il faut quand même trouver un nom pour cela. Or, d'un côté, le nom habituel de cette opération c'est justement « interprétation », et je ne vois aucune raison pour changer l'usage commun des mots* »<sup>678</sup>.

Si telle est la démarche intrinsèque des tenants de la conception réaliste de l'interprétation, autant indiquer qu'un tel argument ne laisse point de susciter objection. Ce n'est pas, en effet, parce qu'il y aurait une difficulté à qualifier une opération qu'il faudrait se résigner à lui concéder une appellation ou une désignation communément admise, alors même qu'on n'en serait pas nécessairement convaincu.

Au demeurant, pour indiquer qu'un énoncé est clair ou non, il a fallu chercher, non pas d'abord à l'interpréter, mais à l'appréhender intellectuellement, à le comprendre. C'est cet effort de compréhension qui pousse à exprimer en d'autres termes un énoncé initialement

---

<sup>677</sup> Michel TROPER, définition de l'interprétation in *Dictionnaire de la culture juridique* préc., p. 844. Voir Paul ESMEIN, « Quels sont les principes qui gouvernent l'interprétation des lois fiscales ? », préc.

<sup>678</sup> Riccardo GUASTINI, « Interprétation et description des normes », in Paul Amselek, *Interprétation et droit*, préc., p. 92.

formulé. L'étape de la quête de compréhension précède donc nécessairement celle de la reprise ou de la formulation de l'énoncé en d'autres termes. Or avant de le dire autrement, l'énoncé peut d'ores et déjà se révéler inaccessible. Ainsi l'opération intellectuelle qui permet d'indiquer qu'un énoncé est accessible ou inaccessible, clair ou non, n'est nulle autre qu'une opération de préhension ; c'est-à-dire, une appréhension intellectuelle pouvant se solder par une compréhension ou non du contenu d'une norme, d'un énoncé, d'un texte. C'est également cette phase que le professeur Paul Amselek semble qualifier d'opération de « décryptage »<sup>679</sup> ; elle n'a pas de valeur juridique spécifique<sup>680</sup>.

Le défaut de compréhension pourrait avoir plusieurs raisons. Il pourrait être dû notamment à la qualité rédactionnelle de l'auteur du texte qui se répercutera nécessairement sur la qualité du texte rédigé qui peut être bonne ou mauvaise. Le texte peut donc être aisé à comprendre ou non.

Le défaut de compréhension peut également être dû aux aptitudes techniques de celui qui explique, commente ou interprète le texte, ce texte pouvant ainsi lui paraître clair ou non, ce même en dépit d'une bonne qualité rédactionnelle.

S'agissant d'un orateur, la capacité à véhiculer aisément le contenu de sa pensée pourrait dépendre de sa dextérité oratoire. De même, les aptitudes techniques de l'interprète peuvent lui permettre de comprendre plus ou moins aisément le contenu de l'énoncé, celui-ci pouvant lui paraître complexe, en dépit de sa relative clarté. La notion de clarté ou non d'une norme applicable n'a donc pas un caractère objectif. Ainsi, un texte supposé clair peut nécessiter explicitation de même qu'un texte, qui à l'évidence, maqueraient de clarté.

Dans la détermination de la nature de l'interprétation, il serait erroné d'affirmer que le droit fiscal privilégie une théorie plus qu'une autre ou que l'une des conceptions prendrait davantage en compte les exigences de sécurité juridique plus qu'une autre.

---

<sup>679</sup> Paul AMSELEK, « L'interprétation à tort et à travers », préc., p. 12.

<sup>680</sup> Voir Paul AMSELEK, « Le locutoire et l'illocutoire dans les énonciations relatives aux normes juridiques », *Rev. de métaphysique et de morale*, n° 3, 1990, pp. 385-413 (particulièrement, p. 391). Le professeur Amselek explique, en effet, qu'« il est un travers couramment répandu chez les philosophes du droit, [qui] consiste à croire que ce qui fait qu'un texte ou énoncé soit un énoncé de règle éthique, de règle de conduite, c'est-à-dire un énoncé de règle destinée à guider les adressataires dans leur conduite, et plus précisément encore que ce qui fait qu'il soit un énoncé de règle juridique, - que tout ce cela fait partie de l'énoncé lui-même, est une propriété de son contenu : autrement dit, les éléments illocutoires qui donnent sa force ou fonction particulière au locutoire juridique, sont réduits à ce locutoire lui-même ».

## § 2 : *SÉCURITÉ JURIDIQUE ET RECHERCHE DU SENS DE L'INTERPRÉTATION*

La définition de la fonction d'interprétation implique une détermination du sens véritable de la notion même d'interprétation. Cela nécessite de la distinguer de notions voisines avec lesquelles elle serait susceptible de se confondre (A). La fonction interprétative exige également que soit clairement déterminée la valeur de l'interprétation au regard du statut de l'interprète (B).

### **A. Nécessité d'une distinction entre interprétation et notions voisines**

La méprise sur la nature de l'interprétation semble en influencer le contenu et pourrait être à la base de la confusion inhérente à la fonction véritable, qui est censée être celle de l'interprétation. Il y a donc lieu, par souci de clarification, source de sécurité juridique, de nettement distinguer l'interprétation des fonctions voisines, même si dans la pratique aussi bien législative, juridictionnelle qu'administrative, il existe une réelle confusion à ce propos.

Dans un sens ordinaire, l'interprétation renvoie, en effet, à plusieurs termes censés en constituer des synonymes, mais qui s'en distinguent en réalité.

Ainsi, interpréter est souvent défini par traduire<sup>681</sup>, expliquer, et même commenter. Or ces termes ont (en droit) des sens ou des implications tout à fait différentes qu'il convient de distinguer de l'interprétation.

### **1. Interprétation et qualification**

Il faut observer avec le professeur Amselek que « *c'est encore un autre contresens que de parler, comme on le fait très généralement dans les milieux juridiques mais aussi ailleurs, d'interprétation à propos de la qualification des choses, - des objets, des faits, des situations, des actes, des dires, etc.* »<sup>682</sup>.

---

<sup>681</sup> Sur ce rapport qui est souvent établi entre interprétation et traduction, voir par exemple, Jean-Claude GÉMAR, « La traduction juridique : art ou technique d'interprétation ? », *Meta : journal des traducteurs*, vol. 333, n° 2, 1988, pp. 304-318.

<sup>682</sup> Paul AMSELEK, « L'interprétation à tort et à travers », préc., p. 22.

En réalité, il convient de distinguer l'interprétation de la qualification. Alors que la première est en rapport avec le sens d'un texte ou d'une norme, la seconde tend à rapprocher une situation, une réalité ou un fait d'une catégorie, d'un concept ou d'une notion prédéfinie. La qualification consiste à faire entrer « *les éléments concrets propres à une espèce donnée dans une catégorie générale et abstraite envisagée par la règle de droit, pour leur appliquer le régime juridique auquel cette règle de droit soumet ladite catégorie* »<sup>683</sup>.

Ainsi donc, alors que l'interprétation se saisit d'une norme sans *a priori*, la qualification entend reconnaître à travers une espèce les traits caractéristiques ou les éléments constitutifs d'un concept prédéfini, afin de la nommer comme tel.

La qualification sert à donner une dimension juridique à un fait ou à identifier une situation ou un acte à un concept ou à une notion en droit ; l'interprétation sert à trancher un différend sur la base d'une norme juridique. La qualification recherche donc le régime juridique applicable tandis que l'interprétation recherche le sens juridique véhiculé.

Contrairement à certains auteurs qui peuvent voir entre interprétation et qualification une simple différence formelle, il y a en réalité une réelle différence fondamentale entre ces deux notions.

La qualification exprime le fait en droit, l'interprétation, placée sur le terrain du droit éclaire sur le sens de la norme.

Pour mieux distinguer ces deux notions afin de garantir une meilleure sécurité juridique, il conviendrait donc d'avoir à l'esprit que si l'interprétation permet de prendre une décision sur le sens de la norme, la qualification permet de prendre une décision sur la catégorisation du fait. Il en va autrement en ce qui concerne la différence entre interprétation et explication.

## **2. Interprétation, explication et recherche d'une définition**

Expliquer, c'est étayer le « *dire* » ; interpréter, c'est déterminer le « *vouloir dire* ».

En d'autres termes, « *expliquer* », c'est simplement indiquer le sens préexistant alors qu'« *interpréter* », c'est rechercher et faire comprendre le sens supposé. L'interprétation suppose donc une difficulté de perception immédiate que ne comporte pas nécessairement l'explication.

---

<sup>683</sup> Gérard CORNU (dir.), *Vocabulaire juridique – Association Henri Capitant*, « qualification », p. 747 ; Gilles DEDEURWAERDER, *Théorie de l'interprétation et droit fiscal*, préc.

Si l'interprétation fait parfois appel à un « *esprit inventif, innovant, créateur* »<sup>684</sup>, l'argumentation commandée par l'explication doit toujours rester attachée au texte, ou à l'énoncé objet de l'explication, sans s'en défaire d'aucune manière.

L'opération tendant à faire comprendre le sens d'un texte fiscal ne devrait donc pas donner lieu à un contenu différent nécessitant d'être lui-même expliqué ou explicité encore moins interprété.

L'explication est par conséquent source de contrainte, dans la mesure où elle doit rester attachée au texte, sans s'en écarter aucunement, tandis que l'interprétation peut être facteur de liberté pour l'interprète. Encore que la liberté dont jouit l'interprète n'est pas identique à celle du législateur, créateur par essence de la norme fiscale.

À ce sujet Charles Brocher avertissait déjà : « *il résulte de la grande liberté dont jouissent les jurisconsultes [et] les magistrats (...), qu'ils n'ont pas toujours distingué l'interprétation de la loi et le libre développement du droit, et qu'ils ont souvent voilé sous la forme de celle-là, les innovations auxquelles les conduisaient celui-ci. – Il en résulte qu'il faut accorder la plus grande prudence dans l'usage qu'on peut être tenté de faire des exemples qu'ils nous ont laissés à cet égard. C'est pour n'avoir pas tenu compte de ces circonstances, qu'on a souvent basé sur ces exemples de fausses théories d'interprétation* »<sup>685</sup>.

Dans sa mission d'explication, l'administration ne devrait donc chercher d'aucune manière à combler un vide supposé qui aurait été laissé par le législateur. Au contraire, l'interprétation pourrait être l'occasion pour elle de suppléer notamment une intention du législateur, non suffisamment ou clairement exprimée.

L'œuvre d'explication est rarement déployée par le juge fiscal. En revanche, les administrations fiscales à la fois française et ivoirienne ont très souvent recours à la fonction explicative, quelques fois à des fins didactiques<sup>686</sup>, qu'il convient de distinguer de l'interprétation.

La matière fiscale étant à la fois technique et complexe, cette démarche didactique vise en réalité à travers des commentaires, à simplifier la compréhension des dispositions fiscales.

---

<sup>684</sup> Paul RICŒUR, *Essais d'herméneutique* (...), préc., p. 181.

<sup>685</sup> Charles-Antoine BROCHER, *Études sur les principes généraux de l'interprétation des lois et spécialement du Code Napoléon*, Paris, Ernest Thorin, 1870, pp. 143-144.

<sup>686</sup> Philippe MARCHESSOU, *L'interprétation des textes fiscaux*, Economica, 1980, pp. 25 et s.

Ainsi, comme indiqué précédemment, en Côte d'Ivoire, divers manuel, fascicules et brochures sont proposés par l'administration fiscale afin de donner une explication simplifiée des dispositions fiscales, notamment les fascicules relatifs aux privilèges fiscaux, à la charte du contribuable vérifié, au Guide du contribuable, au calendrier des obligations fiscales. Les explications données à travers ces écrits ne préjugent pas systématiquement d'une quelconque interprétation.

De même en France, l'administration fiscale procède à de nombreuses explications de dispositions fiscales notamment à travers le site Internet du Bulletin officiel des Finances publiques<sup>687</sup>.

La doctrine administrative n'établit cependant aucune distinction entre ces explications et/ou commentaires et les textes de nature interprétative en raison justement de l'amalgame qui est fait entre interprétation, explication, commentaire et parfois qualification. Les annexes fiscales en Côte d'Ivoire sont accompagnées de notes explicatives mais qui, au-delà de simples explications, procèdent à des commentaires constitutives de la doctrine administrative ivoirienne. Ici également par abus de langage, on parle souvent d'interprétation pour désigner l'explication de texte.

L'approche étymologique de la notion d'interprétation ne permet pas nécessairement d'en avoir une nette compréhension.

Le mot « *interpréter* » est étymologiquement « *un emprunt savant au latin classique interpretari, dérivé de interpres, qui signifie expliquer, éclaircir, traduire, prendre dans tel ou tel sens, comprendre la pensée de quelqu'un* »<sup>688</sup>. Étymologiquement, l'interprétation renvoie donc à plusieurs termes<sup>689</sup> censés en constituer des synonymes, alors que tel n'est pas le cas en réalité. Ainsi, même si "interpréter", "expliquer" et "traduire" sont pris pour synonymes, ils ne peuvent être confondus comme cela a été montré.

Si dans une approche juridique, il est plus aisé d'écarter le vocable "traduire" qui ramène plus à l'idée de faire passer d'une langue à une autre, il est plus complexe d'en faire autant pour les autres termes et en particulier de distinguer "expliquer" et "interpréter".

---

<sup>687</sup> « [bofip.impots.gouv.fr/bofip/1-PGP.html](http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1-PGP.html) ».

<sup>688</sup> *Dictionnaire historique de la langue française*, Dictionnaires le Robert, 2010, p. 1109. Voir aussi, *Dictionnaire culturel en langue française*, t. 2, Dictionnaires Le Robert, 2005, p. 2073.

<sup>689</sup> Voir notamment, Francis JACQUES, « Interpréter, prototype ou simple ressemblance de famille ? », préc., pp. 27-45 (spéc., p. 28).

En effet, une interprétation ou une explication peuvent toutes deux avoir pour objet d'éclaircir le sens d'un terme. Cependant, au-delà des précisions et clarifications susceptibles d'être apportées par une explication, une interprétation vise davantage à démêler, à débrouiller ce qui est confus ou ambigu. L'explication consiste en revanche à donner l'intelligence d'une chose difficile à comprendre, dont les idées ne paraissent pas immédiatement liées les unes aux autres. Elle consiste à « *faire entendre, rendre clair ce qu'on dit* »<sup>690</sup>. Il est donc possible à l'auteur d'un acte de "s'expliquer" afin de mieux se faire comprendre. Il peut en revanche paraître étrange pour lui de "s'interpréter". En effet, dans un discours, pour apporter des précisions à ses propres pensées, le locuteur dira par exemple, « je m'explique (...) ». Il est rare et même peu probable de l'entendre dire « je m'interprète (...) ».

Partant, on pourrait soutenir que si l'explication peut émaner à la fois de l'auteur de l'acte et d'un tiers, l'interprétation devrait toujours émaner d'un tiers. L'interprétation devrait donc en principe être perçue comme une opération d'élucidation entreprise par une personne autre que l'auteur de l'acte initial et ce notamment pour les raisons suivantes.

Si sur le fondement de l'approche *classique* ou *traditionnelle*, on considère qu'il y a lieu d'interpréter pour clarifier ou éviter toute ambiguïté ou l'obscurité d'ordre terminologique, cette incompréhensibilité est étrangère à l'entendement de son auteur qui, à l'exclusion de tous, comprendra nécessairement le texte qui émane de lui-même.

Ce qui pose la question des lois dites interprétatives ; leur existence se justifie-t-elle réellement ? Il aurait peut-être mieux valu parler de lois explicatives plutôt que de lois interprétatives, sauf à envisager ces dernières comme procédant à une interprétation de norme supérieure telle la Constitution.

En effet, à travers les lois dites d'interprétation, le législateur revient sur une disposition légale pour l'expliquer. Par une loi d'habilitation, il entérine l'erreur commise par l'administration dans la compréhension ou l'application d'une norme, en l'occurrence fiscale. Dans l'un ou l'autre cas, il ne procède pas en réalité à une interprétation.

En revanche, sur la base de la théorie *réaliste*, l'interprétation étant considérée comme une opération mentale ou intellectuelle qui vise simplement à comprendre un énoncé, elle est donnée pour être un préalable systématique. Dans ce cas, si on admet que l'auteur peut "*s'interpréter*", il devrait systématiquement produire deux actes, l'un d'énonciation, qui serait

---

<sup>690</sup> Nicolas LALLEMANT, *Dictionnaire universel : françois et latin*, Rouen A. Delalain, 9<sup>e</sup> éd., 1804.

simplement formaliste, dénué de sens propre, une sorte d'acte apparent ; et l'autre, d'interprétation, qui lui, serait l'acte réel, l'acte "sensé". Il devrait donc produire deux actes dont l'un serait inutile et l'autre, pas plus utile que le premier, puisque l'acte ainsi interprété pourrait à son tour être interprété.

En outre, admettre que l'auteur de l'acte puisse dire autrement ce qu'il aurait déjà si clairement exprimé, est-ce réellement de l'interprétation ? Ne serait-ce pas simplement une redite ou une réexpression d'un énoncé initial bien plus qu'une interprétation ?

Face à un énoncé ou face à un texte juridique, une première attitude peut, en effet, consister à le reformuler pour être sûr que tout le monde en ait une même compréhension ; une autre attitude peut consister à estimer que la formulation étant claire pour tous, elle ne nécessite pas reformulation. Dans l'un ou l'autre cas, il n'y a pas interprétation.

Tandis que l'explication peut porter sur un texte clair ou non, l'interprétation concerne un texte ambigu, sans qu'il soit pour autant mal rédigé.

Mais la portée de l'acte d'interprétation dépend de la corrélation entre le statut de l'interprète et la valeur de l'interprétation.

## **B. De la corrélation entre statut d'interprète et valeur de l'interprétation**

Tous les acteurs du monde fiscal ont la faculté de procéder à des interprétations<sup>691</sup>, à commencer par le législateur, en principe, auteur de la norme fiscale applicable<sup>692</sup>, jusqu'au contribuable, qui en est le destinataire, en passant par l'administration et le juge, ainsi que les professionnels et plus globalement, l'ensemble des spécialistes du droit fiscal.

Le résultat de l'interprétation n'aura cependant, ni la même portée, ni la même validité en fonction de l'interprète ; il n'offrira donc pas les mêmes garanties de fiabilité. La validité de l'interprétation dépendra, en effet, du statut et de la fonction de l'interprète, selon qu'il sera ou non habilité à produire du droit, en matière fiscale. Si donc, de certains interprètes (les

---

<sup>691</sup> Voir dans ce sens, Julien GUEZ, *L'interprétation en droit fiscal*, Coll. « Bibliothèque de l'institut André Tunc », Paris, LGDJ, 2007, p. 9 ; Pierre-André CÔTÉ, *Interprétation des lois*, Thémis, 3<sup>e</sup> éd., p. 311 ; Philippe MARCHESSOU, *L'interprétation des textes fiscaux*, Economica, 1980, pp. 17 et s. ; Jacques CHEVALLIER, « Les interprètes du droit », in Paul AMSELEK, *Interprétation et droit*, préc., pp. 115-130, Henri BATIFFOL, « Question de l'interprétation juridique », in APD, t. 17, *L'interprétation dans le droit*, Sirey, 1972, p. 13.

<sup>692</sup> Cependant, dans la conception kelsénienne, c'est aux organes d'application et aux individus chargés d'obéir à la norme, qu'il appartient de l'interpréter, Hans KELSEN, *Théorie pure du droit*, préc., pp. 453 et s.

interprètes institutionnels ou ayant officiellement qualité d'interprète), on peut attendre que la l'interprétation garantisse la sécurité juridique du contribuable, en raison de leur portée légale, les interprétations émanant des autres interprètes (ceux qui n'ont pas légalement le statut d'interprète)<sup>693</sup>, n'en demeurent pas moins légitimes, plus particulièrement, en matière fiscale. La légitimité ne suffira pas cependant à conférer à l'interprétation force et validité.

Selon Hans Kelsen, il faut établir une distinction entre « *deux sortes d'interprétation (...) : l'interprétation par les organes d'application du droit, et l'interprétation du droit donnée par les personnes privées, et en particulier par la science juridique, par les juristes, qui ne sont pas des organes du droit* »<sup>694</sup>. La première catégorie d'interprétation sera considérée comme authentique contrairement à la seconde, attribuée à la science juridique.

Ramenée à la matière fiscale, cela reviendrait à considérer comme authentique l'interprétation émanant de l'administration fiscale et du juge. En dépit de la relative clarté et simplicité de cette typologie, elle reste discutable, en ce qu'elle réduit toutes les hypothèses d'interprétations à deux modalités dont l'une serait authentique et pas l'autre, qui serait de ce fait inauthentique. La typologie proposée par Jerzy Wróblewski dans le dictionnaire encyclopédique de théorie et de sociologie du droit, entre interprétation authentique, légale, opérative et doctrinale, n'est pas non plus entièrement satisfaisante<sup>695</sup>.

Cet auteur distingue, en effet, entre « *l'interprétation authentique (qui émane du créateur de la norme interprétée<sup>696</sup>), l'interprétation légale (par une autorité dont les décisions ex lege sont dotées de validité pour les autres), l'interprétation opérative faite au cours de l'application du droit, l'interprétation doctrinale faite par la science juridique* »<sup>697</sup>.

En revanche, pour lui, *l'interprétation opérative* s'entend de l'interprétation par le juge car, précise-t-il, « *c'est l'interprétation opérative qui constitue le genre d'activité judiciaire* »<sup>698</sup>.

---

<sup>693</sup> Voir Jacques CHEVALLIER, « Les interprètes du droit », préc., p. 115.

<sup>694</sup> Hans KELSEN, *Théorie pure du droit*, préc., p. 454.

<sup>695</sup> Jerzy WRÓBLEWSKI, « Interprétation juridique », in *Dictionnaire encyclopédique de théorie et de sociologie du droit*, Paris, LGDJ, 1993, pp. 314-316.

<sup>696</sup> L'interprétation authentique de Kelsen est, en revanche, celle qui émane, non pas de l'auteur de la norme mais de l'organe chargé de la mettre en application.

<sup>697</sup> Jerzy WRÓBLEWSKI, *Dictionnaire encyclopédique de théorie et de sociologie du droit*, préc., p. 315.

<sup>698</sup> Jerzy WRÓBLEWSKI, « L'interprétation en droit : théorie et idéologie », in *APD*, t. 17, préc. p. 52 (pp. 51-69).

La typologie ainsi proposée n'est pas exempte de critique. En effet, si le caractère authentique de l'interprétation est lié au pouvoir créateur de l'interprète à l'égard de la norme interprétée, l'administration et le juge pourraient être considérés comme pouvant procéder à de tels types d'interprétation, dans la mesure où sous prétexte d'interpréter ils peuvent en réalité donner naissance à des dispositions nouvelles.

En ce qui concerne le contribuable, n'étant pas officiellement considéré comme un interprète, on aurait tendance à croire que sa fonction en matière d'interprétation serait dénuée de tout intérêt. En réalité, même s'il ne s'y attache pas une valeur normative, l'interprétation faite par le contribuable n'est pas ignorée pour autant. Elle est prise en compte à la fois en France et en Côte d'Ivoire aussi bien par le législateur que par l'administration.

L'exemple le plus éloquent, pour ce qui est de la France, est d'ailleurs fourni par le législateur à travers l'article L. 80 A du L.P.F. Cette disposition précise, en effet, « *il ne sera procédé à aucun rehaussement d'impositions antérieures si la cause du rehaussement poursuivi par l'administration est un différend sur l'interprétation par le redevable de bonne foi du texte fiscal (...)* ». Ce qui veut dire en réalité que l'interprétation du contribuable de bonne foi sera opposable à l'administration sous le contrôle du juge et avec la protection du législateur.

En outre, le rescrit pourrait bien être un moyen par lequel l'interprétation du contribuable peut avoir un caractère normatif dans la mesure où, le contribuable peut soumettre sa propre interprétation à l'administration afin que celle-ci lui indique si elle y est favorable ou non. Il faut tout de même préciser qu'une telle voie d'interprétation du contribuable n'a qu'un caractère indirect, puisqu'en fin de compte c'est la position que l'administration qui est prise en compte même si l'interprétation du contribuable est en accord avec cette position.

En Côte d'Ivoire, la formulation de l'article 21 du L.P.F. ivoirien est légèrement différente et ne permet pas nécessairement d'aboutir à la même conclusion. L'article 21 qui est l'équivalent de l'article L. 80 A du L.P.F. français dispose, en effet, en son alinéa 1<sup>er</sup> : « *cependant, lorsque les circulaires administratives donnent d'une disposition légale une interprétation dont les contribuables ont intérêt à se prévaloir ou lorsque l'administration apprécie favorablement la situation fiscale d'un contribuable au regard des textes dans un objectif de sécurité juridique, cette interprétation est opposable à l'administration* ».

En revanche, le système fiscal ivoirien est bien plus favorable à une interprétation par le contribuable qu'il n'y paraît ; des exemples fournis par des notes officielles de l'administration fiscale permettent d'apprécier la portée du rôle joué par le contribuable en

tant qu'interprète. Il est constamment fait état de « *divergences d'interprétation* » entre les contribuables et l'administration ainsi qu'on peut le constater à travers les exemples suivants :

- « *à la pratique, des divergences quant à l'interprétation de cette disposition sont apparues entre l'administration fiscale et certains contribuables (...)* »<sup>699</sup> ;
- « *cette disposition apparaît de plus en plus difficile à appliquer, car elle prête à des divergences d'interprétation et donc à des contestations de la part des sociétés qui veulent s'en prévaloir (...)* »<sup>700</sup> ;
- « *les aménagements des textes fiscaux ont, pour la plus grande partie, pour objet de codifier des dispositions qui n'étaient jusqu'à présent appliquées qu'en vertu de la jurisprudence et de la doctrine administrative fiscales, et ceci afin d'éviter toutes difficultés et divergences d'interprétation de ces dispositions et donc d'empêcher toute contestation quant à leur application (...)* »<sup>701</sup> ;
- « *cette mesure n'étant pas incluse dans les dispositions du Code Général des Impôts, son application soulève des difficultés et des divergences d'interprétation entre les contribuables et l'administration (...)* »<sup>702</sup>.

L'interprétation émanant du contribuable n'a pas d'effet directement contraignant pour l'administration. Le droit fiscal ivoirien semble donc tacitement accorder une place importante au contribuable en tant qu'interprète, sans toutefois lui reconnaître un pouvoir d'interprétation. Mais les différents exemples susmentionnés, certes peu en France mais significatifs en Côte d'Ivoire, devraient suffire pour reconnaître au contribuable une qualité d'interprète, celle certes non institutionnelle mais réellement fonctionnelle. Si donc l'interprétation pratiquée par le contribuable n'a pas valeur normative, elle ne devrait pas être ignorée. Il est, en effet, incohérent d'affirmer que le contribuable n'a pas pouvoir d'interprétation et d'admettre par ailleurs que de nombreux différends puisse l'opposer au fisc en raison de divergences d'interprétation.

---

<sup>699</sup> Annexe à la loi de finances pour la gestion 1996, Note n° 2367 /MEF/DGI/DGA/SLCD/nt-119/96 du 22 août 1996, in *Doctrine administrative : 1996-2002* (t. 2), p. 398.

<sup>700</sup> Annexe à la loi de finances pour la gestion 1990, Note n° 0077/DGI/CT, in *Doctrine administrative : 1960-1995* (t. 1), p. 187.

<sup>701</sup> Annexe à la loi de finances pour la gestion 1985, Note n° 00070/DGI/CT du 3 janvier 1985, in *Doctrine administrative : 1960-1995* (t. 1), p. 226.

<sup>702</sup> Annexe à la loi de finances pour la gestion 2000, Note n° 0435/MEF/DGI/SLC/2001 du [sic] le 26 février 2001, in *Doctrine administrative : 1996-2002* (t. 2), p. 286.

## **SECTION 2 : SÉCURITÉ JURIDIQUE ET MISE EN ŒUVRE DE LA FONCTION INTERPRÉTATIVE**

Selon le professeur Robert Kolb, « toute doctrine d'interprétation se distingue par l'équilibre particulier qu'elle réalise entre deux facteurs : celui de la contrainte et celui de la liberté. Plus une doctrine élabore de contraintes méthodiques pour l'opérateur juridique, plus sa démarche se trouve formalisée et enserrée entre des mailles strictes, et plus le système va tendre vers des idéaux du « positivisme », avec sa valeur fondamentale, la sécurité juridique. Plus en revanche une doctrine élabore la liberté de l'opérateur par rapport à des règles et méthodes formalisées, en reconnaissant une marge d'activité créatrice de son esprit face aux problèmes posés, et plus la doctrine va tendre vers les idéaux de l'herméneutique moderne, non-positiviste, avec sa valeur fondamentale, la justice du cas individuel et la prise en compte d'un contexte complexe »<sup>703</sup>.

Les règles les plus contraignantes apparaissent donc plus protectrices des exigences de sécurité juridique sous un angle objectif alors que celles qui laissent plus de liberté sont davantage portées sur des considérations d'ordre subjectif, dans la prise en compte des exigences de sécurité juridique.

En France, tout comme en Côte d'Ivoire, il n'est pas expressément fait mention de la sécurité juridique en matière d'interprétation. Il n'en demeure pas moins qu'elle est prise en compte à la fois par les législateurs respectifs, à l'égard de l'administration et par les juges respectifs, dans les méthodes d'interprétation mises en œuvre.

### **§ 1 : L'INTERPRÉTATION ADMINISTRATIVE ET LA PRISE EN COMPTE DE LA SÉCURITÉ JURIDIQUE**

Lorsque l'administration fiscale interprète une disposition ou un fait juridique dans un sens donné, elle peut avoir tendance à modifier ou préciser son interprétation initiale, notamment en raison d'une inadéquation avec l'esprit du texte interprété, ou en raison d'une évolution ultérieure, ou par souci de précision complémentaire. Or une telle réinterprétation n'est pas

---

<sup>703</sup> Robert KOLB, *Interprétation et création du droit international (...)*, p. 60.

toujours de nature à garantir au contribuable, le maintien des effets de l'interprétation initiale. Elle peut donc se révéler une source d'imprévisibilité et par conséquent un facteur d'insécurité juridique. C'est pour remédier aux inconvénients de tels revirements d'interprétations, que les législateurs français et ivoirien ont prévu un dispositif communément appelé "garanties contre les changements de doctrine"<sup>704</sup>. Ce dispositif n'occupe pas nécessairement la même place en France et en Côte d'Ivoire (B) ; de même, sa capacité à réellement prendre en compte la sécurité juridique est discutable (C). Mais avant de s'y intéresser, il conviendrait d'observer une légère différence dans la méthode d'interprétation telle que mise en œuvre en France et Côte d'Ivoire (A).

### **A. Différence dans la méthode d'interprétation et garantie de la sécurité juridique**

Tant en France qu'en Côte d'Ivoire, des efforts ont été déployés pour l'unification de la doctrine administrative. En France, le site Internet dédié au Bulletin officiel des Finances publiques-Impôts (BOFiP-I) regroupe dans une base unique, consolidée et régulièrement actualisée, l'ensemble des commentaires de la législation fiscale publiée par la Direction générale des finances publiques (DGFIP).

En Côte d'Ivoire, la doctrine fiscale est constituée de textes épars et reste donc difficilement maîtrisable et demeure, comme le déplore l'administration fiscale ivoirienne ; « *largement méconnue des contribuables. Cette situation est source de regrettables erreurs d'application ou d'interprétation des dispositions fiscales. Il en découle la multiplication des procédures de redressement ou d'imposition d'office (...)* »<sup>705</sup>. Néanmoins, pour remédier à un tel inconvénient, a été élaboré par l'administration fiscale ivoirienne un manuel dénommé "Doctrine fiscale", dont la parution est à vocation périodique et qui comporte l'essentiel de la doctrine administrative rendue publique depuis 1960. Ce manuel a pour objet de remédier au caractère disparate de la doctrine et de la rendre plus accessible au contribuable ivoirien.

---

<sup>704</sup> Voir *BOFiP-Impôts*, série sécurité juridique, BOI-SJ-RES-10-20120912 (pour la France) et la Note n° 3333/MEMEF/DGI-DLC/nt 023-023/2002-12/ba du 26 décembre 2002, in *Doctrine administrative : 1996-2002* (t. 2), p. 224 et s. (pour la Côte d'Ivoire).

<sup>705</sup> Voir « Préambule », *Doctrine administrative : 1960-1995*, République de Côte d'Ivoire, DGI, 2011.

En principe, la doctrine administrative a un caractère préalable. Elle sert ainsi de norme de référence pour le contribuable qui peut l'invoquer contre l'administration en cas de modification inopinée. Il arrive cependant que dans la pratique, en particulier en Côte d'Ivoire, la doctrine ait un caractère rétroactif. En effet, l'administration fiscale profitant bien souvent de situations de crise ou de contestations de la part des contribuables procède à des modifications ou suppressions de certaines dispositions, sous le prétexte d'en fixer le sens notamment pour éviter toute équivoque ou mésentente.

C'est souvent "aidée" par le législateur qui ne fait que valider une interprétation donnée par l'administration que cette dernière impose un sens qui n'est pas toujours conforme à la loi prétendument interprétée. Ainsi donc, si par exemple une loi de validation peut être considérée comme une « *intervention par laquelle le législateur déclare qu'un acte doit être considéré rétroactivement comme régulier* », les actes par lesquels l'administration ivoirienne "fait légalement valider" ses interprétations conduisent en réalité le législateur à trancher un différend, là où aurait dû intervenir le juge.

L'administration fiscale ivoirienne, à la suite d'incidents ou de différends avec des contribuables fait ainsi intervenir le législateur pour préciser ou attribuer un sens à certaines dispositions.

Ainsi, face à des problèmes de qualification ou d'interprétation, l'administration fiscale ivoirienne peut intervenir à travers des notes officielles pour "sceller" sa position ou la faire "sceller" par le législateur, notamment à travers des annexes fiscales, parfois au détriment du contribuable. Ce qui est loin de préserver la sécurité juridique de celui-ci. En effet, en agissant par improvisation ou opportunisme, les pratiques de l'administration fiscale peuvent avoir un caractère déstabilisant pour le contribuable, en particulier s'agissant pour lui de bâtir ses prévisions et de s'engager dans des entreprises pour lesquels le rôle de la fiscalité peut être déterminant, voire capitale. C'est notamment le cas dans le secteur pétrolier ou minier<sup>706</sup>, où il est déterminant de définir avant tout le régime fiscal du contribuable.

Pour ne citer que quelques exemples, à propos du champ d'application de la contribution foncière des propriétés bâties, une note officielle indique qu'« *à la pratique, des divergences*

---

<sup>706</sup> Voir notamment l'article 12 du nouveau Code minier ivoirien, issu de la loi n° 2014-138 du 24 mars 2014, qui dispose : « *le titulaire d'un permis d'exploitation signe avec l'État, dans les soixante (60) jours ouvrables suivant l'attribution de son permis d'exploitation, une convention minière. La convention minière a pour objet notamment de stabiliser le régime fiscal et douanier. La convention minière a une durée de validité de douze (12) ans. Elle est renouvelable pour des périodes de validité n'excédant par dix (10) ans, dans les conditions définies par décret* ».

quant à l'interprétation (...) sont apparues entre l'administration fiscale et certains contribuables en ce qui concerne les biens et installations assimilables à des constructions, tout spécialement les bateaux utilisés en un point fixe. La loi de Finances en l'article 27 de son Annexe fiscale, clarifie le régime de cette catégorie de biens, en les soumettant expressément à la contribution foncière des propriétés bâties. L'article 137 du Code Général des Impôts est complété dans ce sens, par la création d'un alinéa 3° »<sup>707</sup>. De même, à la suite de divergences d'interprétations entre l'administration et les contribuables, à propos d'allocations spéciales en matière de traitements et salaires, le législateur reprécise le régime fiscal, en maintenant évidemment le sens qu'en donne l'administration fiscale<sup>708</sup>. Le législateur ivoirien interviendra également en matière fiscale pour mettre un terme à une divergence d'interprétations entre administration et contribuables, au sujet de la notion de producteur par tiers<sup>709</sup>.

Par ailleurs, comme déjà indiqué précédemment, sous le prétexte d'apporter des précisions aux termes de la loi, certaines dispositions sont supprimées, d'autres sont modifiées par rapport à leur sens initial, d'autres sont créées *ex nihilo*<sup>710</sup>.

Au demeurant, la méthode d'élaboration de la doctrine fiscale ivoirienne donne lieu à de nombreux cas d'imprévisibilité dans la mesure où la réinterprétation des normes ou la méthode de l'interprétation *a posteriori*, sans être réellement assimilée à de la rétroactivité, peut être considérée comme une source d'imprévisibilité. Elle n'est pas assimilable à de la rétroactivité dans la mesure où le flou qui justifie la fixation du sens de la norme ne permet pas d'indiquer que le contribuable aurait pu réellement se prévaloir d'une interprétation dans le sens où il l'entendait. Elle est tout de même une source d'imprévisibilité en raison du caractère généralement équivoque du sens des énoncés qui donne lieu à des divergences d'interprétation ; divergences d'interprétation qui peuvent poser le problème de la place qui est faite à la garantie du contribuable à l'égard de doctrine administrative.

---

<sup>707</sup> Voir Annexe à la loi de finances pour la gestion 1996, Note n° 2367 /MEF/DGI/DGA/SLCD/nt-119/96 du 22 août 1996, *Doctrine administrative : 1996-2000*, p. 398.

<sup>708</sup> Voir la Note n° 3326/MEMEF/DGI-DLC/nt 028-028/2002-12/ba du 26 décembre 2002, pp. 58 et s.

<sup>709</sup> Voir Note n° 1041/DGI/DIR du 24 septembre 1973, le régime applicable au producteur par tiers, *Doctrine administrative ; 1960-1995*, p. 40.

<sup>710</sup> À propos de la précision dans la détermination de la valeur locative servant de base au calcul de la contribution foncière et de la patente. Voir article 10, Annexe à la loi de finances pour la gestion 2000, Note n° 0435/MEF/DGI/SLC/2001 du 26 février 2001, in *Doctrine fiscale : 1996-2002*, p. 286.

## **B. La place du dispositif de garantie contre les changements de doctrine administrative**

S'il est vrai que toute interprétation des textes et faits juridiques de nature fiscale participe de la doctrine administrative, en tant que position adoptée par l'administration, peut-on cependant affirmer que toute doctrine administrative serait une interprétation. Une telle question appelle, à l'évidence, une réponse négative, la doctrine administrative étant comme cela a déjà été souligné, en réalité, constituée à la fois de commentaires, d'explications et d'interprétations à proprement dites. Toujours est-il qu'en dépit des qualifications susceptibles d'être données à la position adoptée par l'administration fiscale par rapport à un texte ou une situation juridique, le contribuable peut être en droit de s'en prévaloir ; d'où la nécessité de lui assurer la garantie de la stabilité de ce positionnement.

C'est d'abord en droit français qu'ont été introduites les règles de garantie contre les changements d'interprétations et de positions prises par l'administration, mesures communément appelées garantie contre les changements de doctrine. À proprement parler, ces mesures de garantie se déclinent<sup>711</sup> d'une part en garantie contre les changements d'interprétation des textes fiscaux contenus dans la doctrine publiée (article L. 80 A, alinéa 2, du L.P.F.) et d'autre part, en garantie contre une prise de position formelle au profit d'un contribuable sur l'interprétation d'un texte fiscal (article L. 80 A, alinéa 1<sup>er</sup>).

L'article L. 64 B du L.P.F. français prévoit une procédure dite de rescrit, qui vise à garantir le contribuable contre la position adoptée par l'administration fiscale sur une situation de fait.

Même si la Côte d'Ivoire ne connaît aucune procédure sous l'appellation de rescrit fiscal, il est prévu au sein du Livre des procédures fiscales ivoirien, des procédures comparables à celle-ci. Aux termes de l'alinéa 2 de l'article 21 du L.P.F. de Côte d'Ivoire « *les contribuables peuvent interroger l'administration sur l'interprétation d'un texte ou sur les conséquences fiscales qu'il convient de tirer d'une situation de fait clairement exprimée* ». L'alinéa 3 de la même disposition précise que « *la décision ou l'interprétation expressément fournie est opposable au contribuable, mais celui-ci ne peut faire l'objet de redressement fondés sur une interprétation différente* ».

---

<sup>711</sup> Voir Bulletin officiel des impôts (B.O.I.-SJ-RES-10-10-20120912).

En raison de l'importance quantitative et qualitative des textes interprétés par l'administration fiscale française<sup>712</sup>, il a paru indispensable au législateur français d'en encadrer la mise en œuvre, pour protéger les contribuables<sup>713</sup> contre d'éventuelles modifications ultérieures. Le professeur Jean-Jacques Bienvenu précise qu'en France, cette préoccupation a été prise en compte dès 1927<sup>714</sup>.

Pour ce qui est de la Côte d'Ivoire, la disposition relative à la garantie contre les changements de doctrine intègre sa législation fiscale lors de l'adoption du Livre des procédures fiscales en 1997<sup>715</sup>. À l'article L. 80 A, alinéa 2 du L.P.F. de France correspond ainsi l'article 21 du même Livre en Côte d'Ivoire.

L'article L. 80 A du L.P.F. de France dispose, à partir de son alinéa 2 : « (...) Lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportée à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente. Sont également opposables à l'administration, dans les mêmes conditions, les instructions ou circulaires publiées relatives au recouvrement de l'impôt et aux pénalités fiscales ». Ce texte sera ultérieurement complété par un article L. 80 B, qui étend la garantie aux prises de position sur les situations de fait<sup>716</sup>.

---

<sup>712</sup> Laurence VAPAILLE, *La doctrine administrative*, L'Harmattan, 1999, p. 183.

<sup>713</sup> « En moyenne, on compte pour une loi fiscale 22 décrets et arrêtés et 154 instructions ou circulaires sans parler de 19 réponses ministérielles », Patrick DIBOUT et Jean-Pierre LE GALL, « L'illégalité des instructions et circulaires fiscales, l'administration et le contribuable », *Dr. fisc.*, n° 18, 1991, pp. 741-749 ; déjà en 1986, les professeurs Jean-Claude MARTINEZ et Pierre Di MALTA indiquent, ainsi que le rappellent les auteurs précédemment cités, que de 1970 à 1974, ont été publiées 17 lois fiscales sur la base desquelles ont été pris 187 décrets, 193 arrêtés, 2625 instructions et 323 réponses ministérielles : voir, *Droit fiscal contemporain*, t. 1, *L'impôt, le fisc, le contribuable*, Litec, 1986, p. 49.

<sup>714</sup> Jean-Jacques BIENVENU, Thierry LAMBERT, *Droit fiscal*, PUF, 4<sup>e</sup> éd., 2010, p. 84, § 87 ; voir aussi, à propos de ses origines, Thierry LAMBERT, *Procédures fiscales*, Montchrestien, 2013, p. 398 et s. ; « La garantie contre les changements de doctrine administrative », *RJF*, 1976, n° 10, p. 293 ; Christophe de LA MARDIÈRE, « La véritable nature de la doctrine administrative en droit fiscal », in Jean-Luc ALBERT (dir.), *Mélanges en l'honneur de Jean-Pierre LASSALE, Gabriel MONTAGNIER et Luc SAÏDJ, figures lyonnaises des finances publiques*, L'Harmattan, 2012, pp. 87 et s.

<sup>715</sup> À travers la loi n° 97-244 du 25 avril 1997.

<sup>716</sup> C'est l'article 19 de la loi du 8 juillet 1987 (Loi n° 87- 502 du 8 juillet 1987, dite loi « Aicardi » modifiant les procédures fiscales et douanières, *JORF*, 9 juillet 1987 p. 7470) qui, à travers le 1° de l'article L. 80 B du L.P.F. de France, étendra le domaine de la garantie du contribuable contre les interprétations des textes fiscaux. Il sera alors ouvert au contribuable français, la possibilité d'opposer à l'administration des positions antérieurement prises de manière formelle, sur l'appréciation de situations de fait au regard d'un texte fiscal. Voir Instruction 13 L-11-10 du 9 septembre 2010, *BOI*, n° 86 du 4 octobre 2010.

Dans la reprise qui en a été faite par la Côte d'Ivoire, il est indiqué à l'article 21 du L.P.F., tout particulièrement en ses deux premiers alinéas<sup>717</sup> : « *lorsque le contribuable a appliqué des textes dont l'interprétation par l'administration a été publiée au moyen d'instructions, circulaires, ou documents ayant une portée générale, l'administration ne peut effectuer aucun autre redressement concernant la même opération en soutenant une interprétation différente. Les contribuables peuvent interroger l'administration sur l'interprétation d'un texte ou sur les conséquences fiscales qu'il convient de tirer d'une situation de fait clairement exprimée* ».

Ainsi, en France de même qu'en Côte d'Ivoire, sont prévues deux types de situations : celle de l'interprétation à l'initiative de l'administration et celle de l'interprétation sur consultation des contribuables. Si à proprement parler, la première situation est désignée dans les deux systèmes juridiques sous le terme d'interprétation, la seconde est désignée en France, sous le terme de rescrit, une expression inusitée en Côte d'Ivoire. D'ailleurs, le Conseil d'État précise, en ce qui concerne la France : « *il n'existe pas de définition juridique du rescrit. Une telle définition n'apparaît ni dans les textes normatifs, ni expressis verbis dans la jurisprudence. Elle ne fait pas davantage l'objet d'un véritable consensus doctrinal. [...] Elle est le symptôme d'une incertitude sur les contours mêmes de cette notion, qui est utilisée par commodité* »<sup>718</sup>.

En outre, les garanties dont traitent les dispositions précitées portent à la fois sur des interprétations de textes fiscaux et sur l'appréciation de situations de faits, mais les deux approches (celle de la France et celle de la Côte d'Ivoire) ne semblent pas nécessairement coïncider.

Dans les deux systèmes juridiques, la doctrine élaborée à l'initiative de l'administration est bien plus importante en termes de volume que celle sur consultation (le rescrit). La première est presque systématique, à la fois en France et en Côte d'Ivoire.

Le rescrit, en revanche, est encouragé en France et y prend de plus en plus d'ampleur<sup>719</sup>. La Direction générale des finances publiques françaises (DGFIP) précise ainsi dans son rapport d'activité de 2013, « *en 2013, l'activité des services déconcentrés de la DGFIP a continué à*

---

<sup>717</sup> La suite du texte traite notamment de formalités d'ordre procédurale et des effets de la mise en œuvre de la garantie (autorité compétente, délai, opposabilité).

<sup>718</sup> Conseil d'État, *Le rescrit : sécuriser les initiatives et les projets*, La documentation française, 2014, p. 16.

<sup>719</sup> Voir notamment, DGFIP, *Rapport sur les conditions de mise en œuvre des procédures de rescrit fiscal, de promotion du dispositif et de publication des avis de rescrit*, Année 2010, Ministère du Budget des comptes publics et de la réforme de l'État ; *Rapport sur l'activité de rescrit 2013*, Ministère des finances et des comptes publics (ces deux rapports sont disponibles sur <http://www.impots.gouv.fr>).

être soutenue avec 20 268 rescrits délivrés, traités à 73,8 % dans les 3 mois »<sup>720</sup>. Au contraire, en Côte d'Ivoire, il est peu développé, voire pas du tout, en dépit des termes de l'article 21 qui le prévoient.

Plusieurs types de rescrits sont ainsi prévus en France<sup>721</sup>, alors que cette voie d'interprétation reste inexplorée en Côte d'Ivoire, où le terme de rescrit n'apparaît pas.

La procédure de rescrit consiste à amener l'administration à se positionner en amont, de manière formelle, sur le régime juridique qu'elle estime devoir s'appliquer à une opération envisagée par un contribuable<sup>722</sup>. Se faisant, ce dernier est assuré d'avoir la caution de l'administration et pourrait s'estimer à l'abri des effets de surprises<sup>723</sup>.

En revanche, les méthodes d'élaboration de la doctrine semblent légèrement différentes. En France tout comme en Côte d'Ivoire, la doctrine administrative peut résulter des instructions et circulaires publiées par l'administration. Plus particulièrement en France, la doctrine administrative peut aussi provenir des réponses offertes par la direction des finances publiques ou par le ministre compétent à travers des questions écrites des parlementaires. Mais cette pratique des questions/réponses ministérielles n'a pas cours dans le système ivoirien. Au contraire, en Côte d'Ivoire, le rôle des parlementaires est limité de fait à l'approbation et au vote des textes qui leur sont soumis par le Gouvernement. Cependant, il n'est pas exclu que, saisi d'un recours hiérarchique, la réponse du ministre compétent soit prise en compte dans le cadre de la doctrine administrative.

Il y a lieu de préciser cependant que la doctrine ivoirienne ne semble pas nécessairement procéder de la même approche que la doctrine française. Tandis qu'en Côte d'Ivoire, il y a

---

<sup>720</sup> DGFIP, *Rapport d'activité 2013*, DGFIP, 2014, p. 30.

<sup>721</sup> Il existe à côté du rescrit général, des rescrits spécifiques. Le rescrit général s'applique à tous les impôts, droits et taxes prévus par le code général des impôts, à propos desquels le contribuable peut interroger l'administration. En ce qui concerne les rescrits spécifiques, ils sont plus particulièrement prévus par l'article L. 80 B du LPF. Ainsi par exemple, le 2° de l'article L. 80 B du L.P.F. prévoit notamment les rescrits « amortissement exceptionnel », « entreprises nouvelles », « entreprises implantées en zones franches urbaines » qui permettent à des entreprises de bénéficier d'allègements de charges fiscales en fonction de la situation concernée par le rescrit. De même, pour ne citer que ces exemples, l'article L. 80 C prévoit le « rescrit mécénat » par lequel un organisme pourra solliciter la reconnaissance du statut d'intérêt général d'organismes recevant des dons. De même à l'article L. 18 du LPF est prévu le « rescrit valeur » par le moyen duquel un contribuable peut demander à l'administration de s'engager sur la valeur de biens professionnelles transmis par voie de donation. En revanche, le rescrit « abus de droit » qui est prévu à l'article L. 64 B du LPF de France est également prévu à l'article L. 23 du LPF de Côte d'Ivoire.

<sup>722</sup> Sur le rôle joué par le rescrit, lire, Conseil d'État, *Le rescrit : sécuriser les initiatives et les projets*, préc.

<sup>723</sup> Voir notamment, Martin COLLET, *Droit fiscal*, 4<sup>e</sup> éd., PUF, 2013, p. 184, § 332.

deux types d'instructions, celles qui expliquent ou commentent des dispositions d'annexes fiscales et celles qui ont expressément pour objet d'interpréter des dispositions ou des situations données, en France, les commentaires ou explications ont tendance à exposer le régime juridique des dispositions prévues par le législateur.

Si le volume de la doctrine administrative française unifiée et répertoriée dans le Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts (BOFiP-Impôts) donne une vue à la fois plus globale et plus complète de la doctrine administrative française, celle de la Côte d'Ivoire, mériterait d'être non seulement complétée mais actualisée.

Sans se référer expressément à l'exigence de sécurité juridique, il convient de souligner que c'est précisément elle qu'entendent préserver les législateurs<sup>724</sup> français et ivoirien, à travers les dispositions susmentionnés ; en attestent notamment les doctrines administratives fiscales ivoiriennes et françaises.

En effet, il est expressément indiqué dans le "Bulletin officiel des Finances publiques-Impôts" (BOFiP-Impôts)<sup>725</sup> français, que les dispositions susmentionnées ont « *pour finalité de garantir une meilleure sécurité juridique et d'apporter une limite au droit de reprise de l'administration* »<sup>726</sup>. En Côte d'Ivoire, c'est la "Note officielle relative au contrôle fiscal" qui précise que « *lorsque l'administration apprécie favorablement la situation fiscale d'un contribuable au regard des textes dans un objectif de sécurité juridique, cette interprétation est opposable à l'administration* »<sup>727</sup>.

Ces dispositions partent de l'idée que « *les contribuables ont un droit à être traités conformément aux interprétations de la loi fiscale données par l'administration à la date de l'imposition et sur la foi desquelles ils ont aménagé leur situation fiscale* »<sup>728</sup>. Elles visent par conséquent à mettre les contribuables à l'abri des effets imprévisibles des revirements d'interprétations administratives. L'objectif de sécurité juridique ainsi poursuivi est donc de

---

<sup>724</sup> Voir Laurence VAPAILLE, *La doctrine administrative*, préc., p. 181.

<sup>725</sup> Il s'agit de la section « Impôts » du Bulletin officiel des Finances publiques, base documentaire unique mise à la disposition des contribuables français depuis le 12 septembre 2012. Voir arrêté du 7 septembre 2012 modifiant celui du 16 octobre 1980, portant modalités de publication et de consultation des documents administratifs du ministère de l'économie, *J.O.R.F.*, n° 0210 du 9 septembre 2012, p. 14510.

<sup>726</sup> BOI-SJ-RES-20120912, § 1 Voir en France, CE, sect., 8 mars 2013, Avis n° 353782, *Mme Monzani*, *J.O.R.F.*, n° 0065 du 17 mars 2013, p. 4709, *Rec.* n° 1/2014, pp. 28-38.

<sup>727</sup> Note n° 3333/MEMEF/DGI-DLC/nt 023-023/2002-12/ba du 26 décembre 2002, in *Doctrine administrative : 1996-2002* (t. 2), p. 224 et s. (pour la Côte d'Ivoire).

<sup>728</sup> Jean-Jacques BIENVENU, *Droit fiscal*, préc., p. 85.

permettre une prévisibilité des interprétations, mais aussi et surtout de ne pas décevoir les espérances qui ont pu légitimement fonder les décisions des contribuables, en raison des interprétations fournies par l'administration<sup>729</sup>. C'est ce qui justifie que ces interprétations soient maintenues au profit du contribuable de bonne foi, alors même qu'elles seraient contraires à la loi qu'elle est pour autant censée interpréter. On pourrait cependant se demander si ces mesures de garantie organisées au profit des contribuables sont toujours respectueuses des exigences de sécurité juridique.

### **C. Garantie contre les changements de doctrines et prise en compte de la sécurité juridique**

Il y a, semble-t-il, un paradoxe à considérer les articles L. 80 A (pour la France) et 21 (pour la Côte d'Ivoire) comme source de sécurité juridique. En effet, ces dispositions se heurtent notamment aux principes de la légalité, de l'égalité et se révèlent inconstitutionnelles<sup>730</sup>.

Tout d'abord, la logique des articles précités conduit à soutenir paradoxalement que c'est parce que les interprétations administratives qui ont guidé le choix du contribuable sont illégales, qu'elles sont valablement applicables<sup>731</sup>.

En effet, la doctrine administrative a un caractère subsidiaire<sup>732</sup>. Face à une interprétation administrative, le contribuable a donc le choix entre l'application de la loi ou l'application de la doctrine si elle lui paraît, en toute bonne foi, plus favorable. Un tel choix suppose nécessairement une différence entre la loi interprétée et l'acte d'interprétation (la doctrine

---

<sup>729</sup> Voir Benoît DELAUNAY, « Faut-il reconnaître un principe de confiance légitime en droit fiscal ? », in Jacques BUISSON, *La sécurité fiscale*, L'Harmattan, 2011, p. 64.

<sup>730</sup> Contra : Victor HAÏM, « L'article L. 80 A du L.P.F. est-il inconstitutionnel ? », *Dr. fisc.* n° 12, mars 1995, 100017 ; comp. en France, CE, sect., 25 juillet 1980, req. n° 93760, *Sté de construction de matériels et de moteurs* ; en Côte d'Ivoire, il n'y a pas de décision spécifique à ce propos.

<sup>731</sup> Dans le cadre de l'affaire dite des « fonds turbo », le Conseil d'État français précise que la garantie ne joue que face à une instruction ou circulaire illégale, qui ajoute à la loi au lieu de se limiter à une simple interprétation, et à condition que le contribuable invoque expressément cette interprétation *contra legem* pour faire obstacle à un redressement fondé sur l'application de la loi. Voir TA Paris, 1<sup>er</sup> ch., 22 octobre 1996, n° 94-17605, *Sté X*, *Dr. fisc.*, n° 50, décembre 1996, comm. 1497, obs. Patrick DIBOUT, pp. 1565-1570 ; Patrick DIBOUT, « Quels enseignement tirer des réponses du Conseil d'État dans l'interprétation des fonds turbo ? », *Dr. fisc.*, n° 25, juin 1998, § 16, 100242. Voir aussi, André LEFEUVRE, *Le paiement en droit fiscal*, L'Harmattan, 2002, pp. 233 et s.

<sup>732</sup> CE, 14 avril 195, n° 135659, *Sté pour la réalisation et la gestion immobilière* : *Dr. fisc.* 1995, n° 42, comm. 1967. Voir également, Jean-Pierre DARRIEUTORT, « Le juge et la doctrine administrative », *RFFP*, n° 75, septembre 2001, p. 24, Jean LAMARQUE, Olivier NÉGRIN, Ludovic AYRAULT, *Droit fiscal général*, LexisNexis, 2<sup>e</sup> éd., 2011, § 926.

administrative) ; autrement, l'application d'une doctrine identique ou conforme à la loi qu'elle interprète ne serait qu'une application de la loi elle-même et non de la doctrine.

En revanche, une doctrine prétendant interpréter une loi fiscale pourrait en réalité en déformer le sens ou en étendre le domaine d'application au-delà de l'intention de son auteur. Le professeur Christophe de La Martinière explique par exemple que « *lorsque l'application d'une disposition de la loi rencontre l'hostilité d'un groupe de contribuables, il n'est pas rare que l'administration adoucisse la règle par l'interprétation qu'elle en donne dans sa doctrine* »<sup>733</sup>.

Or un contribuable a naturellement et légitimement tendance à rechercher à travers la doctrine administrative la solution conforme à ses intérêts<sup>734</sup> et à laquelle la simple application de la loi ne lui permet pas nécessairement d'accéder. M. Jean-Pierre Darrieutort souligne qu'en France, « *certaines documentations fiscales l'y invitent d'ailleurs fortement, tant le lecteur a parfois des difficultés à distinguer, parmi les commentaires, ce qui relève de la loi de ce qui n'est que commentaire administratif* »<sup>735</sup>. De plus, il n'a pas particulièrement de raison de supposer que du seul fait qu'une instruction adoucirait une disposition légale et serait plus favorable que la loi qu'elle est censée interpréter, elle serait illégale.

En Côte d'Ivoire, les fréquents différends que soulèvent les divergences d'interprétations entre les contribuables et l'administration<sup>736</sup> donnent une idée de la confusion inhérente à l'activité interprétative de l'administration fiscale. Face à une telle confusion, les contribuables préféreront bien souvent retenir des dispositions fiscales le sens qui leur convient le mieux, tout en refusant de se soumettre aux interprétations qu'en donnerait

---

<sup>733</sup> Christophe de LA MARTINIÈRE, « La véritable nature de la doctrine administrative en droit fiscal », préc., p. 87 ; dans le même sens, voir Maurice COZIAN, « L'inégalité devant l'impôt du fait de l'administration fiscale », *D.*, 1975, chron., p. 100.

<sup>734</sup> C'est d'ailleurs la formule qui est utilisée dans la doctrine administrative ivoirienne pour caractériser la garantie contre les changements de doctrine, qui intervient « (...) *lorsque les circulaires administratives donnent d'une disposition légale une interprétation dont les contribuables ont intérêt à se prévaloir (...)* ». Voir la Note relative aux règles de contrôle de l'impôt, n° 3333/MEMEF/DGI-DLC/nt 023-023/2002-12/ba du 26 décembre 2002, in *Doctrine administrative : 1996-2002* (t. 2), p. 224.

<sup>735</sup> Jean-Pierre DARRIEUTORT, « Le juge et la doctrine », préc., p. 24 ;

<sup>736</sup> Voir les exemples déjà cités, Annexe à la loi de finances pour la gestion 1996, Note n° 2367 /MEF/DGI/DGA/SLCD/nt-119/96 du 22 août 1996, in *Doctrine administrative : 1996-2002* (t. 2), p. 398 ; Annexe à la loi de finances pour la gestion 1990, Note n° 0077/DGI/CT, in *Doctrine administrative : 1960-1995*, p. 187 ; Annexe à la loi de finances pour la gestion 1985, Note n° 00070/DGI/CT du 3 janvier 1985, in *Doctrine administrative : 1960-1995*, p. 226.

l'administration ; surtout lorsque par une mesure prétendument interprétative, cette dernière entend combler un vide juridique<sup>737</sup>.

C'est donc précisément parce qu'une interprétation serait illégale, et en tant que telle inapplicable, que le contribuable qui l'appliquerait de bonne foi, en lieu et place de la loi serait admis à l'invoquer pour contester un rehaussement d'imposition. C'est pourquoi, indique à juste titre le président Odent, « *cela revient à reconnaître que, dans ces hypothèses, les circulaires ou instructions ministérielles, notamment, l'emportent sur les dispositions législatives ou réglementaires et que le juge (...) est tenu d'appliquer ces instructions et circulaires même, et même surtout, si elles ajoutent à la loi ou si elles la contredisent* »<sup>738</sup>.

La mise en œuvre des garanties définies par les articles L. 80 A (France) ou 21 (Côte d'Ivoire) conduit également à une violation de règles constitutionnelles françaises et ivoiriennes, à travers une reconnaissance aux administrations fiscales respectives d'un pouvoir de dérogation à des lois votées par le Parlement.

En effet, aux termes de l'article 34 de la Constitution française de 1958, repris en termes identiques par l'article 71 de la Constitution ivoirienne de 2000, c'est « *la loi [qui] fixe les règles concernant (...) l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures* ».

Ce sont ces règles qui, une fois établies, sont interprétées par l'administration. En cas d'erreur d'interprétation, l'acte administratif d'interprétation, qui sera maintenu au profit du contribuable pour faire échec à l'application de la loi, deviendra ainsi une norme à part entière, différente de la loi, émanant de l'administration mais applicable au domaine de la loi. Ainsi, en dehors de tout pouvoir, l'administration crée une norme illégale sur la stricte

---

<sup>737</sup> Voir le Commentaire de l'annexe à la loi de finances pour la gestion 1990, Note n° 0077 /DGI/CT, in *Doctrine administrative : 1960-1995* (t. 1), p. 187 (à propos du critère de distinction entre « *but lucratif* » et « *but non lucratif* ») ; commentaire de l'annexe à la loi de finances pour la gestion 1996, Note n° 2367 /MEF/DGI/DGA/SLCD/nt-119/96 du 22 août 1996 (à propos des *biens et installations assimilables à des constructions, en particulier les bateaux utilisés en un point fixe*). Le contribuable recherchera d'ailleurs des moyens pour échapper à de telles mesures, non prévues par loi et organisées par l'administration. Voir Annexe à la loi de finances pour la gestion 2000 Note n° 0435/MEF/DGI/SLC/2001 du 26 février 2001, p. 286.

<sup>738</sup> Raymond ODENT, *Contentieux administratifs*, Cours de l'IEP, Paris, 1976-1981, p. 974.

application de laquelle devra veiller le juge, tout en écartant l'application de la loi<sup>739</sup>. Ce qui a conduit certains auteurs à affirmer que le législateur se serait dessaisi de son autorité au profit de l'administration<sup>740</sup>. Les articles L. 80 A et 21 des Livres des procédures fiscales français et ivoirien valident donc un empiètement de l'administration sur le domaine du législateur, au mépris des règles constitutionnelles de répartition des domaines de la loi et du règlement et au-delà du pouvoir de l'administration. La mise en œuvre de la garantie contre les changements de doctrine se heurte par conséquent à une disposition d'ordre constitutionnelle ainsi qu'au respect du principe de la légalité auquel le droit fiscal est censé être soumis.

Cette situation semble encore plus préoccupante en Côte d'Ivoire où, certains textes produits par l'administration fiscale donnent le sentiment qu'elle empiète à la fois sur le domaine du législateur et sur celui de juge.

Par exemple, la note officielle dédiée au régime fiscal des associations et autres organismes sans but lucratif<sup>741</sup> indique, notamment, s'agissant d'exonérations dont bénéficient les associations de sport éducatif, de tourisme, d'éducation et de culture populaire : « *la notion de la nature de l'activité de l'association doit être strictement interprétée. Les services qui ne présentent pas un caractère de sport éducatif, touristique, éducatif ou culturel demeurent imposables à la TVA, dès lors qu'ils présentent un caractère commercial (...)* ».

Il semble que la détermination du caractère strict ou non de l'interprétation devrait relever de la compétence du juge et non de celle de l'administration. En outre, la formule utilisée par l'administration pour préciser ou interpréter l'article concerné (article 235-I-7° ancien<sup>742</sup>), pose en réalité un principe (l'exigence d'une interprétation stricte) et vise à préciser l'étendue de l'assiette des exonérations au profit des associations visées. Or le domaine de la détermination de l'assiette relève de la compétence du législateur et non de celle de l'administration (article 71 de la Constitution de 2000).

---

<sup>739</sup> Voir *JCP Procédures fiscales*, Fasc. 170 : « Source du droit fiscal », Doctrine administrative, Généralités, octobre 2012, § 1.

<sup>740</sup> Voir Emmanuelle MIGNON, « Doctrine administrative : jurisprudence récente, questions en suspens », *RJF*, 2000, 6, pp. 487-494.

<sup>741</sup> Voir Note n°3336/MEMEF/DGI-DLC/nt 025-025/2002-12/ba du 20 décembre 2002 relative au Régime fiscal des associations et autres organismes sans but lucratif, in *Doctrine fiscale*, 1996-2002, p. 153.

<sup>742</sup> C'est-à-dire, de l'ancien Code général des impôts qui porte globalement sur les exonérations en matière de taxe sur les prestations de services (voir les articles 234 à 236).

Selon la note officielle de l'administration fiscale ivoirienne, en date du 3 janvier 1985, « *les aménagements des textes fiscaux ont, pour la plus grande partie, pour objet de codifier des dispositions qui n'étaient jusqu'à présent appliquées qu'en vertu de la jurisprudence et de la doctrine administrative fiscales, et ceci afin d'éviter toutes difficultés et divergences d'interprétation de ces dispositions et donc d'empêcher toute contestation quant à leur application* »<sup>743</sup>. Ce qui confirme les divergences d'interprétations qui naissent souvent entre contribuables et administration fiscale ivoiriens, parce qu'en dehors du juge, l'administration s'arroge, dans les faits, le pouvoir de combler des vides juridiques, prérogative qui n'est en principe reconnue qu'au juge. Il s'agit donc d'une curiosité ivoirienne ignorée du mode d'élaboration de la doctrine administrative fiscale en France. En effet, en France, il ne fait aucun doute que l'administration fiscale ne dispose pas de pouvoir normatif, même si la doctrine administrative peut être considérée du point de vue du contribuable de bonne foi comme ayant un caractère normatif, afin de lui assurer une garantie contre l'imprévisibilité des positions adoptées par l'administration à travers les commentaires ou interprétations constitutives de sa doctrine.

Pour les modalités de calcul de la patente et de la contribution foncière des établissements industriels et commerciaux par exemple, l'administration fiscale ivoirienne a eu recours à la notion de fonds à perpétuelle demeure telle qu'entendue par le code civil<sup>744</sup>, alors même que cette notion n'est nullement prévue par les textes fiscaux en vigueur en Côte d'Ivoire (Code général des impôts et Livre des procédures fiscales). La mise en œuvre de ces règles de calcul soulèvera donc des difficultés et des divergences d'interprétations entre les contribuables et l'administration, et entraînera une résistance de la part des contribuables qui ne partageront pas nécessairement l'approche privilégiée de l'administration<sup>745</sup>.

---

<sup>743</sup> Note n° 00070/DGI/CT du 3 janvier 1985 relative à l'article 4 de l'Annexe à la loi de finances pour la gestion 1985, in *Doctrine administrative : 1960-1995*, p. 226.

<sup>744</sup> Il s'agit de l'article 525 du Code civil de France, qui est également applicable en Côte d'Ivoire, et qui dispose : « *le propriétaire est censé avoir attaché à son fonds des effets mobiliers à perpétuelle demeure, quand ils y sont scellés en plâtre ou à chaux ou à ciment, ou, lorsqu'ils ne peuvent être détachés sans être fracturés ou détériorés, ou sans briser ou détériorer la partie du fonds à laquelle ils sont attachés. Les glaces d'un appartement sont censées mises à perpétuelle demeure lorsque le parquet sur lequel elles sont attachées fait corps avec la boiserie. Il en est de même des tableaux et autres ornements. Quant aux statues, elles sont immeubles lorsqu'elles sont placées dans une niche pratiquée exprès pour les recevoir, encore qu'elles puissent être enlevées sans fracture ou détérioration* ». La notion de fond à perpétuelle demeure sera introduite dans le Code général des impôts avec un sens identique à celui prévu par le code civil. Voir article 149 CGI ; article 1<sup>er</sup>, de l'annexe fiscale à la loi n° 2004-271 du 15 avril 2004.

<sup>745</sup> Voir Annexe à la loi de finances pour la gestion 2000, préc., p. 286.

Il est vrai qu'en France, l'administration fiscale se trouve souvent, tout comme en Côte d'Ivoire, confrontée à des situations par rapport auxquelles ni le législateur, ni le juge ne prévoient de solution particulière. En de telles circonstances, sont mises en avant des méthodes prenant en compte des éléments factuels ou des indices, contrairement à une méthode prescriptive, qui sied plus au législateur<sup>746</sup>. L'intérêt d'une telle méthode est de maintenir l'administration dans une fonction d'application bien plus que dans une fonction normative, et de laisser au juge la latitude de contrôler les actes de l'administration au regard de la norme juridique préexistante.

On observe donc, au regard de ce qui précède, que la validité de la garantie offerte par les articles L. 80 A (en France) et 21 (en Côte d'Ivoire) tire paradoxalement sa force d'une violation de textes ou de principes d'ordre constitutionnel, parmi lesquels il faudrait compter outre le principe de légalité, celui d'égalité notamment.

L'attitude de l'administration consistant par exemple à adoucir une règle qui rencontre de l'hostilité, à travers l'interprétation qu'elle en fait, du reste contraire au principe d'égalité devant l'impôt comme le soulignait déjà le professeur Maurice Cozian, pourrait être perçue comme un facteur d'injustice, tout en se révélant une source de confusion<sup>747</sup>. Ces interprétations *contra legem* peuvent en réalité avoir pour effet de créer deux dispositions indifféremment applicables en fonction de la préférence du contribuable qui garde le choix entre la loi et son interprétation<sup>748</sup>. À supposer par exemple qu'une interprétation ait été

---

<sup>746</sup> La Cour de cassation française précisera par exemple qu'un contribuable qui a refusé une mesure d'expertise pour l'évaluation de ses biens immobiliers, auxquels l'administration fiscale n'a pas reconnu le caractère de biens professionnels exonérés de l'impôt sur les grandes fortunes (actuel impôt sur la fortune), « *ne pouvait que se référer aux valeurs et critères retenus par l'administration* » pour la détermination de l'assiette de sa cotisation d'impôt. Voir Cass. com., 19 juin 1990, n° 89-10394 ; comp. avec Cass. soc., 20 mai 1999, n° 97-17491, où le juge estime que l'octroi d'un avantage au contribuable était « *sans incidence l'assiette applicable aux cotisations d'allocations familiales des employeurs et travailleurs indépendants* ».

<sup>747</sup> Voir Maurice COZIAN, « L'inégalité devant l'impôt du fait de l'administration fiscale », *D.*, 1975, chron., pp. 100-102 ; Christophe de LA MARDIÈRE, « La véritable nature de la doctrine administrative en droit fiscal », préc., pp. 87 et s.

<sup>748</sup> Voir notamment, en France, le cas de l'affaire dite des fonds turbo. Contrairement aux sociétés d'investissement à capital variable (SICAV) dans le cadre desquelles les placements effectués devaient s'analyser en achat (ou acquisition de parts), ceux effectués dans le cadre de fonds commun de placement (FCP), tels les fonds turbo, étaient considérés comme des apports au capital, qui avaient pour effet d'accroître la part du souscripteur. Par ailleurs, les règles prévues par le Code général des impôts français (article 199 ter A), privaient les porteurs de part de FCP de bénéficier de crédit d'impôts, dès lors que leurs souscriptions intervenaient entre la date de clôture et celle de mise en paiement des produits. Ainsi, alors que des entreprises avaient souscrit des parts de fonds commun de placement (fonds turbo), espérant en retirer des crédits d'impôts, ceux-ci se sont révélés fictifs. L'administration fiscale a donc adopté, à la demande des établissements auprès desquels les placements avaient été effectués, une mesure tendant à octroyer indifféremment des crédits d'impôts à tous les porteurs (instruction 4 K-I-83 du 13 janvier 1983). Cette instruction, parce qu'elle modifiait le régime juridique

adoptée par l'administration dans un sens non conforme à la volonté du législateur mais favorable à un contribuable qui entend s'en prévaloir, hormis son caractère illégal, une telle interprétation crée une discrimination entre contribuables.

S'il est indéniable que ce sont les exigences de sécurité juridique qu'entendent préserver les articles L. 80 A ou L. 80 B (en France), et l'article 21 (en Côte d'Ivoire) il convient d'admettre que c'est bien sous un angle subjectif que ces exigences sont prises en compte. Il s'agit en réalité de ne pas décevoir les espérances légitimement fondées chez les contribuables (en Côte d'Ivoire et en France), sur la base des interprétations données par l'administration fiscale.

Or si la sécurité juridique est admise en France, elle ne l'est pas expressément sous son angle subjectif, qui s'exprime à travers un principe de confiance légitime, celle-ci n'étant prise en compte que dans les affaires d'ordre communautaire. Elle n'est pas encore expressément admise comme principe en droit interne français. L'exigence de confiance légitime exprime, en effet, *« l'idée que, lorsqu'une autorité publique suscite chez un particulier l'attente d'un comportement, le maintien d'une norme ou l'intervention d'une décision et que cette attente est fondée sur des circonstances qui la rendent justifiée ou légitime, cette autorité doit en tenir compte d'une manière appropriée »*<sup>749</sup>. C'est-à-dire qu'elle ne doit *« pas rompre la confiance en modifiant de manière inattendue et brutale cette ligne de conduite, en tout cas dans la mesure où aucun intérêt public impérieux ne l'exige »*<sup>750</sup>.

De même en droit ivoirien même si la sécurité juridique a été prise en compte sous un angle subjectif (le souci de préserver l'effet des actes administratifs créateurs de droits devenus

---

des fonds communs de placement, ajoutait à la loi et était illégale et même inconstitutionnelle, non seulement parce qu'en violation des règles de l'article 34 de la Constitution française sur le fondement duquel la création de crédits d'impôts relève de la compétence du législateur et non de l'administration et également, dans la mesure où les crédits d'impôts ainsi créés ne correspondaient à aucun impôt préalablement perçu par l'administration. Ils avaient donc un caractère fictif. L'affaire dite des « fonds turbo » pose donc, par rapport à notre analyse, le problème de l'articulation de la garantie du contribuable contre les changements de doctrine prévue à l'article L. 80 A du LPF avec la procédure de l'abus de droit. Voir notamment, TA Paris, 1<sup>er</sup> ch., Sect. 1, 22 octobre 1996, n° 94-17605, Sté X : Dr. fisc., n° 50, décembre 1996, comm. 1497, obs. Patrick DIBOUT ; Patrick DIBOUT, « Quels enseignement tirer des réponses du Conseil d'État dans l'interprétation des fonds turbo ? », préc. ; . Voir aussi, André LEFEUVRE, *Le paiement en droit fiscal*, préc., pp. 233 et s.

<sup>749</sup> Jean-Marie WOEHRLING, « La France peut-elle se passer du principe de confiance légitime ? », préc., pp. 749 et s.

<sup>750</sup> Benoît DELAUNAY, « Faut-il reconnaître un principe de confiance légitime en droit fiscal ? », préc., p. 45.

définitifs), elle ne se réfère pas expressément pour autant à la notion de confiance légitime<sup>751</sup>. N'y aurait-il pas alors un paradoxe à admettre que les textes précités ont pour objet de préserver la sécurité juridique, tout en renonçant, en particulier en France, à admettre l'angle subjectif sous lequel elle est prise en compte ?

Or si c'est la préservation de la sécurité juridique qui est visée, ce sont bien les espérances légitimes du contribuable qu'il s'agit de prendre en compte, sachant que celles-ci se réfèrent à l'approche subjective de la sécurité juridique, non expressément prise en compte en droit fiscal interne français. C'est donc l'objectif de sécurité juridique qui est également visé en Côte d'Ivoire. Ces mesures de protection sont désignées en France et en Côte d'Ivoire par l'expression générique de garantie contre les changements de doctrine<sup>752</sup>.

Ces changements de doctrine peuvent intervenir à l'initiative de l'administration ou notamment du contribuable qui sollicite de l'administration qu'elle prenne position sur une question qui lui est soumise.

Même s'ils ne se réfèrent pas expressément à la sécurité juridique, c'est précisément sa prise en compte qui est visée par les articles 21 et L. 80 A des livres des procédures fiscales de Côte d'Ivoire et de France. Il s'agit respectivement des fondements juridiques de la garantie contre de telles modifications.

## **§ 2 : DE LA PRISE EN COMPTE DE L'IMPÉRATIF DE SÉCURITÉ JURIDIQUE DANS L'INTERPRÉTATION PAR LES JUGES**

En raison du caractère dualiste du système juridictionnel français, la fonction d'interprétation est assurée en matière fiscale d'une part, par les juges de l'ordre administratif et d'autre part, par les juges de l'ordre judiciaire, selon leur domaine respectif de compétence, tel que défini

---

<sup>751</sup> Pour rappel, la décision de la chambre administrative de la Cour suprême de Côte d'Ivoire indique, « considérant qu'un tel acte, qui prive d'effets, même temporairement, des actes administratifs créateurs de droits devenus définitifs, porte atteinte au principe de la sécurité juridique et aux droits acquis ». Voir CACS, arrêt n° 12 du 23 avril 2008, req. n° 2007-121 REP du 12 avril 2007, *AFQHBKSSI et autres c/ ministère de la construction et l'urbanisme*.

<sup>752</sup> Voir *BOFiP-Impôts*, série sécurité juridique, BOI-SJ-RES-10-20120912 (pour la France). Voir Note n° 3333/MEMEF/DGI-DLC/nt 023-023/2002-12/ba du 26 décembre 2002, in *Doctrine administrative : 1996-2002* (t. 2), p. 224 et s. (pour la Côte d'Ivoire).

par le législateur en matière fiscale ; le juge de l'impôt étant différent selon l'impôt en cause<sup>753</sup>.

En Côte d'Ivoire, les institutions juridictionnelles (Conseil d'État et Cour de cassation)<sup>754</sup> prévues par la Constitution de 2000<sup>755</sup> n'étant pas encore fonctionnelles, la justice continue d'être rendue par les anciennes institutions juridictionnelles<sup>756</sup>, conformément aux dispositions de l'article 130 de la Constitution de 2000, sur un modèle moniste prétendument fondé sur la Constitution de 1960<sup>757</sup>. En effet, dans le contexte dualiste prévu par la Constitution ivoirienne de 2000, il est fort probable que de même que la chambre constitutionnelle a été érigée en Conseil constitutionnel<sup>758</sup>, de même la chambre administrative<sup>759</sup> soit érigée en Conseil d'État et la chambre judiciaire en Cour de cassation. Ainsi, ce qui fait office de juridiction suprême de l'ordre administratif dans le cadre de la Constitution de 2000 (Conseil d'État) n'apparaît dans le contexte de la Constitution de 1960 que comme une chambre administrative de la Cour suprême.

En raison de cette distinction dans le mode de fonctionnement des justices française et ivoirienne, dualiste pour l'une et moniste dans les faits pour l'autre, la fonction d'interprétation n'offrira pas nécessairement le même degré de sécurité juridique (A). De même, l'attitude du juge à l'égard de la doctrine administrative mériterait d'être particulièrement analysée au regard de la prise en compte de la sécurité juridique (B).

---

<sup>753</sup> Sur la détermination des domaines respectifs d'intervention des juges administratifs et judiciaires, voir les articles L. 190, L. 199 (en ce qui concerne l'établissement de l'impôt), L. 281 (en matière de recouvrement).

<sup>754</sup> En dehors de ces deux juridictions suprêmes la Constitution de 2000 fait juste état de Cours d'appel et de tribunaux, sans précisions sur leur nature administrative ou judiciaire (article 102 de la Constitution de 2000).

<sup>755</sup> Aux termes de l'article 102 de la Constitution de 2000, « *la Justice est rendue sur toute l'étendue du territoire national au nom du peuple par des Juridictions suprêmes – Cour de Cassation, Conseil d'État, Cour des Comptes – et par des Cours d'Appel et des tribunaux* ».

<sup>756</sup> Que sont les tribunaux de première instance et leurs sections détachées (il n'est pas sûr que celles-ci se trouvent saisies d'affaires fiscales, ces types de juridictions étant généralement dans de petites villes sans réelle activité économique de nature à susciter des « affaires » fiscales à proprement parler), les cours d'appel et la Cour suprême, avec une chambre judiciaire et une chambre administrative.

<sup>757</sup> Voir infra, mixage entre Constitution de 1960 et de 2000.

<sup>758</sup> Loi n° 94-438 du 16 août 1994 portant révision de la Constitution et création du Conseil constitutionnel, *J.O.R.C.I.*, 29 septembre 1994, n° 40, pp. 736-737.

<sup>759</sup> Il suffit de voir le nom du site Internet de la chambre administrative de la Cour suprême, actuellement compétente pour connaître des questions d'ordre fiscal, pour s'en apercevoir : <http://www.consetat.ci/> qui renvoie à "Conseil d'État de Côte d'Ivoire".

## **A. Organisation juridictionnelle, fonction d'interprétation et sécurité juridique**

La prise en compte de la sécurité juridique par les normes jurisprudentielles d'interprétation implique que celles-ci offrent aux contribuables des garanties de fiabilité, notamment en raison de la qualité, de la prévisibilité et la stabilité des décisions d'interprétation prise par le juge.

Ainsi, de par sa qualité, la jurisprudence doit être accessible et intelligible. De même, par souci de cohérence avec le système juridique auquel elle appartient, elle doit permettre aux contribuables de bâtir leurs prévisions, tout en comptant sur les normes préexistantes.

En France, la fiabilité de l'interprétation pourrait être compromise par les inconvénients de la dualité juridictionnelle (1). Ces inconvénients trouvent en Côte d'Ivoire, assez paradoxalement, une forme d'expression à travers les incertitudes auxquelles se trouvent régulièrement confrontées les chambres judiciaire et administrative de la Cour suprême, en dépit du fonctionnement de la justice ivoirienne sur un modèle d'unité juridictionnelle (2). Ce qui pourrait entamer la cohérence de la jurisprudence en matière fiscale.

### **1. En France, la fiabilité de l'interprétation menacée par l'organisation juridictionnelle**

En France, en raison de la dualité des ordres juridictionnels, chaque juge de l'impôt se reconnaît une plénitude de juridiction dans son domaine de compétence<sup>760</sup>. Ce qui entretient une rigidité dans la séparation entre ordre administratif et ordre judiciaire, malgré l'unicité supposée de la matière fiscale<sup>761</sup>. La mise en œuvre de la fonction d'interprétation se trouve ainsi marquée par une différence, voire une divergence d'approches, en fonction du juge compétent<sup>762</sup>, donnant au droit fiscal les apparences d'une discipline cloisonnée, qui réserverait à chaque juge sa propre technique d'interprétation.

---

<sup>760</sup> Guy GEST, « Dualité de juridiction et unité du droit fiscal », *RFDA*, 1990, p. 822 ; voir aussi, Catherine MAMONTOFF, « La notion de pleine juridiction au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme et ses implications en matière de sanctions administratives », *RFDA*, 1999, p. 1004.

<sup>761</sup> Voir Gilles DEDEURWAERDER, *Théorie de l'interprétation et droit fiscal*, préc., pp. 398 et s. ; Guy GEST, « Dualité de juridiction et unité du droit fiscal », préc., pp. 822 et s. ; voir aussi, René CHAPUS, « Dualité de juridictions et unité de l'ordre juridique », *RFDA*, 1990, pp. 739 et s. ; contra : Bernard PACTEAU, « Dualité de juridictions et dualité de procédures », *RFDA*, 1990, pp. 752 et s.

<sup>762</sup> Voir Georges MORANGE, « L'interprétation des lois fiscales », *RSLF* 1951, pp. 639 et s.

Ainsi, malgré une absence de formalisation, l'observation de la jurisprudence française aurait permis de noter certaines tendances : le juge judiciaire privilégierait ainsi une interprétation stricte alors que le juge administratif aurait davantage tendance à interpréter d'une manière plus extensive<sup>763</sup>. À la rigidité de l'interprétation par le premier répondrait donc une plus grande flexibilité et une plus grande liberté pour le second.

L'interprétation stricte est de ce fait présentée, en général, comme garantissant davantage de sécurité juridique, dans la mesure où elle supposerait une littéralité dans la détermination du sens des énoncés et limiterait par conséquent les facteurs d'imprévisibilité contrairement à toute autre forme d'interprétation.

Selon François Gény, il y a lieu de condamner « *toutes ingérences de l'interprétation dans les questions fiscales, qui restent [selon lui] du domaine exclusif de la législation en ce sens, du moins, que le juge ne peut établir les impôts, ni les augmenter* »<sup>764</sup>. Cette mise en garde perçoit en réalité l'interprétation comme source de création de normes. Or tel n'en est pas le rôle en principe le rôle.

En revanche, le respect du principe de légalité caractériserait le droit fiscal et commanderait une interprétation restrictive des textes fiscaux<sup>765</sup>. L'interprétation restrictive est souvent prise pour l'interprétation stricte qui est elle-même assimilée dans bien des cas à l'interprétation littérale dont la nature interprétative peut laisser dubitatif. Le Doyen Louis Trotabas, pour marquer sa dissension à l'égard de l'opinion unanimement répandue au sujet du principe de l'interprétation littérale des lois fiscales, fait une telle assimilation, qui avait certainement cours à son époque, en s'interrogeant notamment : « *quel est donc le sens exact de la formule « interprétation littérale » ou « interprétation stricte », que l'on invoque toujours, mais sans en préciser suffisamment le sens et la portée ?* »<sup>766</sup>.

---

<sup>763</sup> Voir Martin COLLET, *Droit fiscal*, PUF, 1<sup>re</sup> éd., 2007, p. 117 ; Philippe MARCHESSOU, *L'interprétation des textes fiscaux*, préc., pp. 176 et s.

<sup>764</sup> François GÉNY, *Science et technique en droit privé positif*, Sirey, 1934, t. 4, p. 42 (tel que cité par Maximilien MESSI, *Nul n'est censé ignorer la loi : t. 2, L'incertitude de la règle applicable*, p. 93).

<sup>765</sup> Philippe Marchessou indique cependant que « *l'interprétation restrictive d'un texte fiscal consiste, pour le juge, à dégager, d'éléments extérieurs au texte, une signification de la norme plus étroite que ne le permet une simple interprétation stricte* ». Philippe MARCHESSOU, *L'interprétation des textes fiscaux*, préc., pp. 190 et s.

<sup>766</sup> Louis TROTABAS, « Le principe de l'interprétation littérale des lois fiscales », in *Recueil d'Études sur les sources du droit en l'honneur de François Gény*, t. III, *Les sources des diverses branches du droit*, Paris, Sirey, 1934, p. 102.

En réalité, à propos de la littéralité, il conviendrait de se demander s'il y a interprétation, explication ou simple application ?

Une approche littérale, même si elle est souvent présentée comme une méthode qui accorde plus d'intérêt au texte qu'à l'esprit du texte, suppose en réalité une méthode qui privilégie le « mot à mot ». Une telle méthode (à supposer qu'elle soit considérée comme de l'interprétation), loin de garantir une interprétation fiable, source de sécurité juridique, pourrait se révéler, au contraire, un facteur d'insécurité juridique. Une telle méthode d'interprétation peut, en effet, donner lieu à des contresens, d'autant plus que les mots pris en tant que tels, sans les replacer dans leur contexte, ne peuvent qu'offrir dans le meilleur des cas, leur sens dénoté. Or il importe de tenir compte de la connotation que prennent les mots utilisés par le législateur dans des contextes définis. Ce d'autant plus que le même terme, en dehors du fait qu'il n'a pas nécessairement le même sens dans les langages courants et juridiques, n'offrent pas nécessairement le même contenu ou ne renvoient pas nécessairement à la même réalité en droit, selon qu'il est utilisé dans des disciplines autres que le droit fiscal. Et même en droit fiscal, le même mot ou la même terminologie n'a pas nécessairement le même sens en fonction de la période de référence<sup>767</sup>.

L'interprétation littérale n'est donc pas, à proprement parler une interprétation.

Esmein écrit à son sujet, « (...) *d'une interprétation purement littérale on ne peut se contenter dans une société qui a dépassé le stade du formalisme archaïque. Interpréter, c'est rechercher le sens d'un texte, la pensée qu'il exprime* »<sup>768</sup>.

L'approche littérale de la fonction interprétative pourrait en réalité constituer un facteur d'insécurité juridique, la lettre ne donnant pas toujours sens à la norme<sup>769</sup>.

Enfin, cette approche de la fonction interprétative oblige à une interprétation, même dans des hypothèses où la norme applicable serait clairement énoncée ou proposerait, en des termes dépourvues de toute ambiguïté, sa propre définition.

---

<sup>767</sup> Voir par exemple les articles 27 et suivants de l'ordonnance n° 2004-281 du 25 mars 2004 relative à des mesures de simplification en matière fiscale, qui édulcore le langage du contrôle fiscal par souci d'amélioration des relations avec les contribuables,. Voir aussi Laure AGRON, *Histoire du vocabulaire fiscal*, Coll. « Bibl. de science financière », Paris, LGDJ, 2000.

<sup>768</sup> Note sous. Réun 9 mars 1928, voir dans ces sens, Philippe MARCHESSOU, *L'interprétation des textes fiscaux*, préc., p. 152.

<sup>769</sup> Voir Maximilien MESSI, *Nul n'est censé ignorer la loi fiscale : l'incertitude de la règle applicable* (t. 2), L'Harmattan, 2007, pp. 92 et s.

Il y a lieu de se demander si cette conception extensive de l'interprétation ayant un caractère systématique ne dénote pas en réalité une confusion consistant à assimiler qualification et interprétation<sup>770</sup>.

Dans un second sens, l'interprétation désigne le résultat du processus d'interprétation<sup>771</sup>. Cette conception présente peu d'intérêt en l'espèce et ne fera pas l'objet d'un développement particulier.

Enfin, interpréter, c'est déterminer le sens et la portée d'un texte obscur. Dans ce sens, un texte clair n'a nullement besoin d'être interprété<sup>772</sup>. Il s'agit, ici, d'une conception restrictive qui est celle des droits fiscaux français et ivoirien.

Dans cette conception, l'interprétation n'a donc pas un caractère systématique. Elle n'intervient alors en matière fiscale qu'en cas de difficulté dans la compréhension de la norme applicable. Ainsi, « (...) *la cause générale de l'opération d'interprétation : la difficulté fréquente d'appliquer directement une prescription conçue en termes généraux aux cas soumis aux juges qui sont par définition singulier, c'est-à-dire particuliers* »<sup>773</sup>.

Au-delà de la catégorisation ci-dessus, les lois fiscales sont en elles-mêmes données pour être soumises à un principe d'interprétation stricte qualifiée par certains auteurs de restrictive<sup>774</sup>, dont les origines sont attribuées au principe de la séparation des pouvoirs tel qu'exprimé au lendemain de la Révolution française. Cette règle de l'interprétation stricte des lois fiscales n'est cependant pas à l'abri de dérogation, comme le soulignent notamment les professeurs Jean-Claude Martinez et Pierre Di Malta<sup>775</sup>.

L'interprétation stricte des lois fiscales est, comme le souligne le professeur Jean-Pierre Maublanc, « *directement issue de l'interprétation rigide du principe de la séparation des pouvoirs que l'on fit au lendemain de la Révolution française, et de l'influence qu'exerça au*

---

<sup>770</sup> Paul AMSELEK, « L'interprétation à tort et à travers », préc., p. 23.

<sup>771</sup> Pierre-André CÔTÉ, *Interprétation des lois*, préc., p. 5.

<sup>772</sup> Claire VOCANSON, « Le texte », in Pascale Deumier (dir.), *Le raisonnement juridique*, Dalloz, 2013, p. 22 (pp. 11-32).

<sup>773</sup> Henri BATIFFOL, « Question de l'interprétation juridique », préc., p. 10.

<sup>774</sup> Voir Jean-Jacques BIENVENU, *Droit fiscal*, PUF, 1987, p. 50.

<sup>775</sup> Jean-Claude MARTINEZ et Pierre Di MALTA, *Droit fiscal contemporain* (...), préc., Litec, 1986, p. 47.

19<sup>e</sup> siècle l'école de l'exégèse »<sup>776</sup>. En effet, il avait été mis en place un système de référé législatif qui avait pour objet de restreindre au maximum les pouvoirs du juge, en les soumettant à une obligation de surseoir à statuer et d'en référer au Corps législatif, en cas de difficulté d'interprétation<sup>777</sup>. Il est donc erroné d'opposer systématiquement interprétation stricte comme relevant de la doctrine privatiste et interprétation stricte des lois fiscales et libéralisme interprétative que commanderait la doctrine de l'autonomie et du réalisme du droit fiscal<sup>778</sup>.

Pour certains auteurs<sup>779</sup>, "interprétation stricte" et "interprétation littérale" pourraient ainsi être considérées comme des synonymes dans le cadre d'analyses grammaticales spécifiques à la sphère juridique, et en l'occurrence, à la matière fiscale.

Pour d'autre, en revanche, une interprétation ne peut être littérale de même qu'une application littérale ne peut équivaloir à une interprétation. Pour ces derniers, la littéralité est incompatible avec la fonction d'interprétation ; elle ne donne lieu qu'à une application. Par conséquent, de deux choses l'une, ou bien l'énoncé est clair et précis, et il ne donne pas lieu à interprétation ; ou bien il est obscur, ambigu ou incomplet, et « *une interprétation s'impose pour rechercher son sens au-delà de la lettre du texte même* »<sup>780</sup>.

Ces deux positions rappellent et traduisent en réalité celles des deux courants doctrinaux majeurs susmentionnés, en matière d'interprétation. Le courant dit traditionnel qui ne perçoit l'interprétation qu'en tant qu'une fonction dont la mise en œuvre doit se justifier par un défaut de clarté ou de compréhensibilité de la norme ; et le courant dit réaliste, qui part du postulat que rien n'est suffisamment trop clair pour être directement appliqué sans interprétation, même si celle-ci doit être littérale.

On serait tenté d'affirmer, conformément à une opinion largement répandue, que l'interprétation judiciaire, de par son caractère strict, réserverait davantage de sécurité juridique que l'interprétation administrative, perçue comme ayant tendance à s'éloigner du sens de la norme à interpréter en raison de la liberté de l'interprète.

---

<sup>776</sup> Jean-Pierre MAUBLANC, *L'interprétation de la loi fiscale par le juge de l'impôt*, th. dactyl., Bordeaux, 1984, p. 30.

<sup>777</sup> Voir article 10 et 11 de la loi des 16-24 septembre 1790 et de la Constitution du 3 septembre 1791 (titre III, chapitre V, article 3 et 21), cité par Jean-Pierre MAUBLANC, *ibidem*.

<sup>778</sup> Jean-Pierre MAUBLANC, op. cit., p. 41 ; pour plus de détails sur l'interprétation stricte, voir notamment Martin LEBEAU, *De l'interprétation stricte des lois : essai de méthodologie*, Coll. de thèses, Droit et notariat, t. 48, Paris, éd. Defrenois. Lextenso, 2012.

<sup>779</sup> Gilles DEDEURWAERDER, *Théorie de l'interprétation et droit fiscal*, préc.

<sup>780</sup> Julien GUEZ, *L'interprétation en droit fiscal*, Paris, LGDJ, 2007, « Bibl. institut André Tunc », § 345. Voir également, Jean-Pierre MAUBLANC, *L'interprétation de la loi fiscale par le juge de l'impôt*, préc., p. 25.

Cependant, aucune approche n'est par elle-même suffisante pour garantir entièrement la sécurité juridique. La rigidité ne favorise pas nécessairement l'adaptabilité de la norme fiscale<sup>781</sup>, laquelle est indispensable à un droit fiscal en continuelle mutation, certes plus rapidement en France qu'en Côte d'Ivoire. Cette adaptabilité a cours dans une approche plus flexible, comme celle privilégiée par le juge administratif dans le cadre de la France.

Au contraire, l'interprétation extensive est supposée mettre l'accent davantage sur l'esprit que sur la lettre ; elle suppose donc plus de liberté laissée au juge. En raison de cette liberté parfois trop grande, le juge administratif est souvent amené à se comporter en législateur ; sous le prétexte d'interprétation, il arrive donc qu'il crée de nouvelles règles. La liberté de l'autorité juridictionnelle pourrait finalement apparaître comme un facteur d'imprévisibilité pour le contribuable.

Il serait cependant erroné d'en conclure qu'il est peu regardant vis-à-vis des exigences de sécurité juridique, dans la mesure où c'est paradoxalement par souci de préservation des exigences de sécurité juridique que chaque juge privilégie son approche en la matière. Pour le juge judiciaire, il s'agit de rester fidèle au texte, pour le juge administratif, il s'agit de tenir compte du contexte.

Par ailleurs, la Cour de cassation recourt systématiquement et par défaut à des règles et principes de droit privé. Elle relègue de fait le droit fiscal à un rang de droit d'exception, la loi fiscale apparaissant alors comme une loi spéciale, qui ne se verra appliquée que si elle s'oppose ou apporte une contradiction majeure à la règle par défaut. Jean Pujol par exemple considère le droit privé comme jouant un rôle d'arbitrage entre textes fiscaux contradictoires<sup>782</sup>.

Le Conseil d'État ou les juges administratifs, de manière générale, apparaîtront comme ceux qui s'affranchissent des contraintes et rigueur observer par le juge judiciaire, afin d'autoriser bien des fois à rechercher notamment au-delà du sens littéral des énoncés l'esprit de la norme à interpréter.

Pour l'heure, un tel problème est méconnu de la jurisprudence ivoirienne, en raison de son fonctionnement sur la base d'une unité juridictionnelle. On pourrait néanmoins se demander si

---

<sup>781</sup> Sur la nécessité de l'adaptabilité, voir Julien GUEZ, (la fonction d'adaptation + l'influence de l'interprétation en matière de mutation du droit fiscal).

<sup>782</sup> Jean PUJOL, *L'application du droit privé en matière fiscale : recherches sur la véritable place du droit privé dans le système fiscal français*, Paris, LGDJ, 1987, p. 99.

avec l'effectivité de la mise en place de l'organisation juridictionnelle telle que prévue par la Constitution de 2000<sup>783</sup>, les futurs juges judiciaires et administratifs pourraient être confrontés à une telle situation. Rien ne permet de le présager, sauf pour le législateur ivoirien à vouloir se conformer comme à l'accoutumé à une attitude mimétique consistant à transposer même certaines imperfections françaises en Côte d'Ivoire, sans fondement véritable.

En effet, à la différence du droit fiscal français dans le cadre duquel la compétence des juges administratifs et judiciaires est définie par des critères matériels, tirés notamment de la nature de l'impôt en cause, la compétence de la chambre administrative de la Cour suprême de Côte d'Ivoire se fonde, quant à elle, sur un critère personnel. Aux termes de l'article 54 de la loi sur la Cour suprême<sup>784</sup>, « *la chambre administrative connaît des pourvois en cassation dirigés contre les décisions rendues en dernier ressort dans les procédures où une personne morale de droit public est partie* », à l'exception des décisions rendues par les juridictions répressives qui sont dans tous les cas dévolues à la chambre judiciaire. C'est pourquoi seront notamment rejetés des pourvois qui n'impliquaient d'aucune manière une personne morale<sup>785</sup>.

Or le droit fiscal et en particulier les questions d'interprétation impliquent nécessairement l'administration, soit qu'elle veuille changer une position initialement adoptée, soit que le juge intervienne pour trancher un contentieux d'interprétation entre administration et contribuable. La transformation de la chambre administrative de la Cour suprême en Conseil d'État ne devrait donc pas nécessairement apporter de bouleversement majeur sur ce point. Néanmoins, subsistent des raisons de redouter des risques de complexité liés à des problèmes de qualification. En effet, en dépit du fonctionnement de la justice ivoirienne sur un modèle d'unité juridictionnelle, il est arrivé que chacune des deux chambres de la Cour suprême se

---

<sup>783</sup> C'est-à-dire, avec un Conseil d'État et une Cour de cassation pour juridictions suprêmes comme en France. Voir sur ce point : *infra*, mixage entre Constitution de 1960 et de 2000.

<sup>784</sup> Loi n° 97-243 du 25 avril 1997 modifiant et complétant la loi n° 94-440 du 16 août 1994 déterminant la composition, l'organisation, les attributions et le fonctionnement de la Cour suprême, *J.O.R.C.I.*, 6 décembre 1997, n° 24, pp. 603-609.

<sup>785</sup> Voir notamment : CACS, arrêt n° 4 du 25 février 2004, pourvoi n° 2003-412 CASS/ADM du 17 octobre 2003, *Mutuelle centrale d'assurance c/ Koua Ama Agnes et autres*, qui décide : « *mais considérant que ce pourvoi, qui n'attaque par aucun de ses moyens, les dispositions de l'arrêt confirmant la mise hors de cause de l'État de Côte-d'Ivoire, ne peut être connu par la Chambre Administrative de la Cour Suprême* » ; CACS, arrêt n° 32 du 26 février 2014, pourvoi n° 2012-526 CIV du 17 octobre 2012, *Société Olam ivoire c/ État de Côte d'Ivoire et administration des douanes*, qui retient la compétence exclusive de la chambre administrative en précisant que « *l'État, une personne morale de droit public est partie au procès où a été rendue la décision attaquée ; que, dès lors, la Chambre Administrative est seule compétente pour en connaître* » ; la chambre judiciaire se dessaisira ainsi au profit de la chambre administrative en raison de la présence d'une commune, personne morale : CACS, arrêt n° 25 du 19 février 2014, pourvoi n° 2009-416 SOC du 27 août 2009, *Commune d'Abobo c/ Yao Djoue et autres*. Voir aussi : CACS, arrêt n° 238 du 27 novembre 2013, pourvoi 2011-207 CIV du 16 août 2011, *État de Côte d'Ivoire c/ Bakayoko Metogra*.

dessaisisse au profit de l'autre qu'elle croit (plus) compétente pour connaître du contentieux qui lui a été soumis. Ainsi, la chambre administrative s'est souvent dessaisie au profit de la chambre judiciaire en indiquant que « *c'est à tort que la Chambre Judiciaire s'est déclarée incompétente et a renvoyé la cause et les parties devant la Chambre Administrative* »<sup>786</sup>. En l'espèce, pour se déclarer incompétente et renvoyer la cause et les parties devant la Chambre Administrative, la Chambre Judiciaire indique que la Poste de Côte d'Ivoire, société d'État, est une personne morale de droit public. Mais les juges de la chambre administrative rappellent « *qu'il résulte des dispositions du Décret n° 98-377 du 30 juin 1998 portant création de la société d'État dénommée « la Poste de Côte d'Ivoire », que cette société est régie par la loi n° 97-519 du 4 septembre 1997 portant définition et organisation des Sociétés d'État ; qu'elle est soumise à l'Acte Uniforme relatif aux sociétés commerciales et au groupement d'intérêt économique* »<sup>787</sup>.

En principe le Conseil d'État de Côte d'Ivoire devrait avoir compétence exclusive pour connaître en cassation des contestations en matière fiscale, y compris celles portant sur des questions d'interprétation.

Le caractère dualiste de l'approche française en matière d'interprétation pourrait *a priori* être perçu comme moins favorable à une réelle prise en compte de la sécurité juridique. En effet, elle pourrait faire tenir au juge de l'impôt un double langage, pour peu que l'interprétation concernant un impôt soit considérée comme relevant, non pas du domaine du juge judiciaire de l'impôt mais de celui du juge administratif.

Pourrait-on en conclure pour autant que le système ivoirien qui fonctionne sur une base d'unité juridictionnelle réserverait davantage de gages de sécurité juridique que le système français ? Aboutir à une telle conclusion serait une erreur ; chacun des deux systèmes présentent à cet égard des risques d'insécurité juridique mais qui sont appréciables différemment.

En France, il n'existe pas de canevas formellement défini qui prescrive au juge administratif ou judiciaire de l'impôt un cheminement à suivre dans la mise en œuvre de la fonction

---

<sup>786</sup> CACS, arrêt n° 1 du 22 janvier 2014, pourvoi n° 2010-505 SOC du 26 novembre 2010, *La Poste de Côte d'Ivoire c/ Dakouri Gnadja*.

<sup>787</sup> voir également CACS, arrêt n° 261 du 24 décembre 2013, pourvoi 2009-392 SOC du 18 août 2009, *La Poste de Côte d'Ivoire c/ Konan Konan Pierre*, qui indique clairement que la Poste, en tant que société d'État n'est pas une personne morale de droit public mais une personne morale de droit privé et « qu'il y a lieu de renvoyer les parties devant la Chambre Judiciaire de la Cour Suprême » ; voir aussi, en ce qui concerne la Société ivoirienne de gestion du patrimoine ferroviaire (SIGPF), personne morale de droit privé : CACS, arrêt n° 221 du 31 juillet 2013, pourvoi n° 2012-050 CIV du 14 février 2012, *Yesso Victor Emmanuel c/ Société ivoirienne de gestion du patrimoine ferroviaire (S.I.P.F)*.

d'interprétation des normes fiscales<sup>788</sup>. Cependant, à l'examen des décisions fiscales des deux juges suprêmes français (Cour de cassation et Conseil d'État), une constante se dégage à la fois dans la détermination des méthodes que dans le choix des solutions appliquées<sup>789</sup>.

Devant le juge judiciaire (Tribunal de grande instance et Cour d'appel) et en particulier devant la Cour de cassation, le droit fiscal est considéré comme étant d'application et d'interprétation strictes<sup>790</sup>. L'explication qui en est donnée est qu'une application littérale, dite interprétation littérale et entendue comme interprétation stricte, serait justifiée par la clarté des textes. En revanche, faute de cette clarté, une recherche du sens caché s'imposerait pour lever l'ambiguïté sur les textes concernés.

Dans l'opposition doctrinale entre l'approche dite traditionnelle et celle qualifiée de réaliste, on pourrait considérer que la Cour de cassation privilégie une approche traditionnelle de la fonction d'interprétation, qui n'appelle nullement à interpréter lorsque le texte livre son sens de manière évidente, en raison de la compréhensibilité des termes utilisés par son auteur.

En outre, devant les juges judiciaires, l'application du droit privé étant de principe, les règles de droit fiscal apparaissaient comme ayant un caractère spécial et dérogatoire du droit privé commun.

En France, en dépit de méthodes d'interprétation par le juge administratif et par le juge judiciaire, qui sont comparables, une difficulté de cohésion peut faire apparaître un risque d'incohérence dans la solution juridictionnelle par le moyen de l'interprétation<sup>791</sup>.

## **2. En Côte d'Ivoire, une fonction d'interprétation juridictionnelle mal assurée**

À la dualité juridictionnelle de la justice fiscale française répond dans les faits une unité juridictionnelle en Côte d'Ivoire ; mais les juridictions ivoiriennes relèvent de l'ordre judiciaire, la "juridiction administrative" n'étant qu'une chambre de la Cour suprême. Il n'existe pas pour le moment de tribunal administratif ou de cour administrative d'appel en Côte d'Ivoire. Au niveau de la Cour suprême, la chambre administrative n'est donc en réalité

---

<sup>788</sup> Voir Martin COLLET, *Droit fiscal*, PUF, 2007, p. 117.

<sup>789</sup> Voir Guy GEST, « Dualité de juridiction et unité du droit fiscal », préc.

<sup>790</sup> Voir. ., 21 octobre 1965, n° 63-91135 ;. com., 19 juin 1990, n° 89-14192.

<sup>791</sup> Voir cependant, Gilles DEDEURWAERDER, *Théorie de l'interprétation et droit fiscal*, préc., pp. 398 et s.

qu'une formation dans un système juridictionnel d'ordre judiciaire. Toutefois, ces juridictions de l'ordre judiciaire doivent, en principe, appliquer des règles de droit administratif ou plus globalement de droit public, dans le cadre d'affaires où une personne publique est partie au procès. Ce qui n'est pas toujours le cas, soit parce que les textes applicables sont bien souvent interprétés selon des règles et principes de droit privé, soit parce qu'ils sont insuffisamment maîtrisés par le juge.

La jurisprudence actuelle de la Côte d'Ivoire est donc à tendance privatiste, comme le remarquait déjà Roger Marillat, à propos de la décision "*Société des Centaures routiers*" de la Cour suprême, en indiquant : « *cette affaire montre bien que l'absence de juridictions administratives spécialisées tend à une non-application quasi générale du droit administratif par le juge judiciaire, plus formé aux disciplines de droit privé qu'à celles de droit public* »<sup>792</sup>.

De surcroît, il n'existe pas en tant que tel de droit administratif propre à la Côte d'Ivoire<sup>793</sup>. Le professeur Alain-Serge Mescheriakoff observait il y a quelques années : « *la fonction administrative contentieuse est quasiment inexistante en Côte d'Ivoire. En dépouillant le Bulletin de la Cour suprême, puis la Revue ivoirienne de droit qui prend sa suite, on relève, de 1963 à 1976, vingt-trois jugements rendus par la chambre administrative de la Cour suprême. Ce qui donne une moyenne de deux par an* »<sup>794</sup>. Même si cette proportion s'est appréciée, le constat reste valable sur l'absence de droit administratif propre à la Côte d'Ivoire. C'est pourquoi les arrêts rendus en matière administrative, en particulier, par les juges de fond peuvent leur apparaître comme constituant un événement exceptionnel<sup>795</sup>.

L'interprétation de la loi fiscale présente en Côte d'Ivoire quelques similitudes avec les caractéristiques de l'interprétation attribuées à la Cour de cassation en France, notamment en raison du privilège accordé au caractère strict de l'interprétation. Cette similitude peut être perçue comme allant de soi, puisque le pourvoi en cassation tel qu'exercé en Côte d'Ivoire est

---

<sup>792</sup> Roger MARILLAT, « L'arrêt de la chambre administrative de la Cour suprême du 14 janvier 1970, Société des Centaures Routiers contre État de Côte d'Ivoire », *RID*, n° 1, 1971, p. 18 (pp. 11-18).

<sup>793</sup> M. BERNARD, « Existe-t-il un droit administratif ivoirien ? », *RID*, 1970, n° 4, pp. 11 et s. ; comp. Avec Alain MESCHERIAKOFF, *Le droit administratif ivoirien*, Coll. La vie du droit en Afrique, Economica, 1982, pp. 59 et s. ; Alain MESCHERIAKOFF, « La jurisprudence source de droit administratif ivoirien », *RID*, n° 1-2, 1979/80, p. 4 (pp. 4-14) qui, tout en admettant cette absence de droit administratif propre, présence la jurisprudence ivoirienne comme source de droit administratif, en dépit de sa pauvreté.

<sup>794</sup> Alain-Serge MESCHERIAKOFF, « La jurisprudence source de droit administratif ivoirien », *RID*, 1979/80, n° 1-2, p. 4 (pp. 4-12 ainsi que l'annexe, pp. 13-14).

<sup>795</sup> Voir notamment le professeur Yves Daudet qui saluait à juste titre ce « *caractère exceptionnel d'un arrêt rendu en matière administrative par le juge judiciaire* », s'agissant de l'arrêt de la Cour d'appel d'Abidjan, chambre commerciale (arrêt civil), n° 214, du 19 avril 1974 : Yves DAUDET, « Droit administratif et responsabilité de la puissance publique » *RID*, n° 1-2, 1976, p. 55.

en réalité inspiré des règles de fonctionnement hérités du droit français ; ces règles ont dû être aménagées pour tenir compte du contexte ivoirien<sup>796</sup>.

Toutefois, dans un contexte d'unité juridictionnelle, la question du caractère (strict, restrictif ou extensif) de l'interprétation devant l'une ou l'autre des chambres de la Cour suprême ne constitue pas une préoccupation majeure pour les juridictions ivoiriennes.

En ce qui concerne par exemple les règles de fonctionnement de la Cour suprême, elles sont interprétées comme s'appliquant d'une manière stricte et indifféremment devant l'une ou l'autre des chambres.

Le 26 janvier 2005, l'État de Côte d'Ivoire avait obtenu par deux arrêts, devant la chambre administrative de la Cour suprême, la condamnation de la société *El Nasr export-import* au paiement d'une certaine somme d'argent. Mais ces décisions de condamnation ne seront rédigées et signées que le 4 juillet 2005. La société *El Nasr* en demandera donc la rétraction, faute pour ces décisions d'avoir bénéficié de la signature des président, rapporteur et secrétaire de chambre, dans les vingt quatre heures de leur prononcé, conformément aux dispositions de l'article 27 de la loi ivoirienne sur la Cour suprême<sup>797</sup>. Mais cette disposition figurant au chapitre consacré au pourvoi en cassation devant la chambre judiciaire de la Cour suprême, l'État de Côte d'Ivoire avait cru qu'elle ne s'appliquait pas aux décisions de la chambre administrative. Les juges de cette chambre ont précisé cependant que « (...) lorsqu'une personne morale de droit public est concernée par la procédure, la compétence est dévolue à la Chambre administrative qui dispose alors des mêmes attributions que la Chambre Judiciaire<sup>798</sup>; (...) qu'en de telles circonstances (...), lorsque l'irrégularité ou l'illégalité a été soulevée par l'une des parties, le loi [sic] doit être appliquée strictement »<sup>799</sup>.

---

<sup>796</sup> Alphonse BONI et Gérard GOUDOT, « Les nouveaux pouvoirs de la chambre judiciaire de la Cour suprême en matière pénale d'après l'article 589 bis », *RID*, n° 4, 1969, p. 14 (pp. 13-19).

<sup>797</sup> L'article 27 de la loi ivoirienne sur la Cour suprême dispose : « les arrêts sont motivés et visent les textes dont il est fait application. Ils mentionnent les nom et prénoms des Présidents, Conseillers et rapporteurs qui les ont rendus et, s'il y a lieu, ceux du représentant du ministère public et des avocats qui ont requis ou postulé dans l'instance, les nom et prénoms, profession, domicile des parties et l'énoncé succinct des moyens produits. Ils sont signés dans les vingt-quatre heures par le Président, le rapporteur et le Secrétaire de la Chambre ».

<sup>798</sup> De même, s'agissant de l'inobservation d'exigences à peine d'irrecevabilité, la chambre judiciaire de la Cour suprême indique notamment : « est irrecevable le pourvoi formé par une requête qui n'énonce pas les noms des représentants à qualité de la personne morale demanderesse et qui ne contient pas un exposé sommaire des faits et des moyens. La seule énonciation que le pourvoi est formé pour fausses interprétations des documents est insuffisante en raison de son imprécision pour constituer l'exposé sommaire des moyens ». Voir les arrêts suivants rendus par la chambre judiciaire de la Cour suprême : CJCS, arrêts n° 13 et 14 du 19 juillet 1968, *RID*, n° 3, 1969, p. 18 (suite à une erreur ce numéro est référencé en année 1970 au lieu de 1969). Voir aussi, en ce qui concerne la chambre administrative : CACS, arrêt n° 9, 29 mai 1974, *RID*, n° 1-2, 1976, p. 49.

<sup>799</sup> CACS, arrêt n° 45 du 30 juillet 2008, req. n° 2005-186 RET et 2005-188 RET du 13 juillet 2005, *Société El Nasr Export-import c/ l'État de Côte d'Ivoire*.

La Cour suprême de Côte d'Ivoire affiche ainsi une volonté de refus de spécification ou de singularisation des méthodes d'interprétation, selon qu'elles sont pratiquées par l'une ou l'autre de ses deux chambres. Ce qui, contrairement à l'hypothèse française, peut avoir l'avantage de renforcer la cohérence du droit fiscal et des procédures applicables devant les juges suprêmes ivoiriens.

Cette volonté affichée contraste cependant avec la réalité de la pratique de l'interprétation, notamment en raison des difficultés de qualification déjà évoquées ou du défaut de maîtrise réelle des règles applicables.

La Cour d'appel d'Abidjan a ainsi annulé ainsi un jugement du tribunal de première instance d'Abidjan qui s'était déclaré, à tort, incompétent pour connaître d'une affaire portant sur le cautionnement d'une dette fiscale<sup>800</sup>, au profit de la chambre administrative de la Cour suprême.

Les hésitations entre les chambres de la Cour suprême ivoirienne sur la compétence juridictionnelle adéquate conduit bien souvent à situation où le prononcé de la décision donne lieu à une "navette" entre les deux chambres. En effet, ces dernières ne sachant pas toujours laquelle d'entre elles est compétente pour prendre une décision ou interpréter une disposition donnée, il arrive couramment que la chambre judiciaire se dessaisisse au profit de la chambre administrative qui elle-même renvoie à tort ou raison l'affaire devant la même chambre judiciaire.

Il n'est que de citer quelques décisions qui permettent d'illustrer cette situation. Le cas le plus révélateur des difficultés de qualification ou d'interprétation reste celui des sociétés d'État qui sont considérées en Côte d'Ivoire comme des personnes morales de droit privé, aux termes des dispositions de l'article 4 de la loi portant définition et organisation des sociétés d'État<sup>801</sup>.

La Poste de Côte d'Ivoire s'est ainsi trouvée, à plusieurs reprises, partie à des procès dans lesquelles la difficulté d'interprétation tenait moins au contenu de la règle applicable qu'à une

---

<sup>800</sup> C.A. d'Abidjan, ch. civ. et com., 4 février 1972 (arrêt n° 55), commenté par Daniel VEAUX, « Droit civil, obligations et contrats », *RID*, n° 3-4, 1974, pp. 7-9 (pp. 4-32).

<sup>801</sup> L'alinéa 1<sup>er</sup> de l'article 4 de la loi n° 97-519 du 4 septembre 1997 portant définition et organisation des sociétés d'État dispose : « *la société d'État est une personne morale de droit privé, commerciale par sa forme* », *J.O.R.C.I.*, 2 octobre 1997, n° 40 pp. 1066-1070. La précision sur le caractère privé de cette personne morale était déjà donné par l'article 2 de la loi n° 70-633 du 5 novembre 1970 fixant le régime des sociétés à participation financière publique (abrogée), qui précisait : « *les sociétés d'État sont des établissements publics à caractère industriel et commercial, dotés de la personnalité civile et de l'autonomie financière* », *RID*, 1971, n° 4, p. 23 ; voir aussi dans le même périodique, Hugues TAY, « Le nouveau statut des entreprises publiques en Côte d'Ivoire », pp. 11-22.

méconnaissance ou à une méprise sur les effets liés à son statut de société d'État, y compris par la Cour suprême.

Ainsi, dans l'un de ses arrêts, la Cour suprême indique que « *pour se déclarer incompétente et renvoyer la cause et les parties devant la Chambre Administrative, la Chambre Judiciaire soutient que la Poste de Côte d'Ivoire, société d'État, est une personne morale de droit public* »<sup>802</sup>. La chambre administrative ayant relevé cette erreur, précisera que la Poste de Côte d'Ivoire en tant que société d'État « *est soumise à l'Acte Uniforme relatif aux sociétés commerciales et au groupement d'intérêt économique* »<sup>803</sup>. Elle n'en tirera pas en revanche toutes les conséquences, puisqu'elle renvoie la cause et les parties devant la chambre judiciaire qu'elle dit être compétente. Or si la Poste est régie par l'OHADA, c'est à sa Cour commune de justice et d'arbitrage que revient en principe la compétence en cassation.

En effet, l'article 14 du Traité de l'OHADA dispose : « *la Cour commune de justice et d'arbitrage assure l'interprétation et l'application communes du Traité ainsi que des règlements pris pour son application, des actes uniformes et des décisions. (...) Saisie par la voie du recours en cassation, la Cour se prononce sur les décisions rendues par les juridictions d'appel des États parties dans toutes affaires soulevant des questions relatives à l'application des actes uniformes et des règlements prévus au présent Traité à l'exception des décisions appliquant des sanctions pénales. Elle se prononce dans les mêmes conditions sur les décisions non susceptibles d'appel rendues par toute juridiction des États parties dans les mêmes contentieux. En cassation, elle évoque et statue sur le fond* »<sup>804</sup>.

---

<sup>802</sup> Tel est en revanche le cas, en ce qui concerne la France : voir article 1 de la loi n° 90-568 du 2 juillet 1990 relative à l'organisation du service public de la Poste et à France Télécom (JORCI n° 157 du 8 juillet 1990, p. 8069), qui dispose : « *il est créé, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1991, deux personnes morales de droit public placées sous la tutelle du ministre chargé des postes et télécommunications, qui prennent respectivement le nom de La Poste et de France Télécom et sont désignées ci-après sous l'appellation commune d'exploitant public* ».

<sup>803</sup> CACS, arrêt n° 1 du 22 janvier 2014, pourvoi n° 2010-505 SOC du 26 novembre 2010, *La Poste de Côte d'Ivoire c/ Dakouri Gnadja*.

<sup>804</sup> Lire également CACS, arrêt n° 261 du 24 décembre 2013, pourvoi 2009-392 SOC du 18 août 2009, *La Poste de Côte d'Ivoire c/ Konan Konan Pierre*. La chambre administrative de la Cour suprême, après avoir clairement indiqué que la Poste, en tant que société d'État, n'est pas une personne morale de droit public mais de droit privé, décidera « *qu'il y a lieu de renvoyer les parties devant la Chambre Judiciaire de la Cour Suprême* ». Il en est de même pour l'arrêt n° 221 du 31 juillet 2013, pourvoi n° 2012-050 CIV du 14 février 2012 dans lequel la Cour tout en indiquant que la Société ivoirienne de gestion du patrimoine ferroviaire (SIGPF), société d'État est une personne privée au même titre que l'autre partie au procès, précise que seule la chambre judiciaire est compétente pour connaître du pourvoi ; voir également, Eugène ASSEPO ASSI, « La Cour commune de justice et d'arbitrage de l'OHADA : un troisième degré de juridiction ? », *R.I.D.C.*, 4-2005, pp. 943-955 ; Ibrahim NDAM, « La nature juridique de Cour commune de justice et d'arbitrage », *Revue africaine des sciences juridiques*, vol. 7, n° 1, 2010, pp. 177-197.

Cette disposition peut laisser supposer que la compétence de la Cour commune de justice et d'arbitrage (CCJA) de l'OHADA n'est mise en œuvre qu'à condition que les parties aient exercées devant elle une voie de recours, faute de quoi seraient compétentes les juridictions suprêmes des États parties au Traité de l'OHADA. En réalité, la précision apportée par cette disposition est moins celle de la mise en œuvre de la compétence de la CCJA que celle de la précision sur son niveau d'intervention dans la hiérarchie des juridictions.

En effet, en précisant que la CCJA est « *saisie par la voie du recours en cassation* », la disposition susmentionnée entend préciser qu'il s'agit d'une juridiction de cassation dans l'ordre juridique de l'OHADA.

En revanche, ce qui semble plus curieux c'est qu'en 1999 par exemple, dans l'une de ses décisions<sup>805</sup>, la chambre administrative de la Cour suprême ne se déclare pas incompétente alors même qu'aucune partie au procès n'a la qualité de personne morale de droit public. La société *SODESUCRE*<sup>806</sup> dont la présence au procès a pu conduire la chambre administrative à retenir sa compétence est une société d'État, et donc une personne morale de droit privé.

Par ailleurs, la même chambre indiquera notamment dans l'un de ses "considérant" : « (...) *le décret n° 67-375 du 1<sup>er</sup> Août 1967 susvisé n'étant relatif qu'aux modalités de représentation de l'État devant les juridictions de l'ordre judiciaire, l'arrêt attaqué en a fait une interprétation erronée en énonçant, pour déclarer l'appel de l'État irrecevable, que « ce texte, qui, au demeurant n'est relatif qu'aux délais de prescription des actions contre l'État, n'est pas applicable en l'espèce »* »<sup>807</sup>.

De tout ce qui précède, on peut déduire que les différends impliquant la présence de l'État posent assez souvent des difficultés d'interprétation aux juges ivoiriens, aussi bien à ceux du fond qu'à la Cour suprême.

Dans un contexte de dualité juridictionnelle tel que prévu par la Constitution ivoirienne de 2000, l'effectivité du fonctionnement de la Cour de cassation et du Conseil d'État ne présage pas non plus d'un bouleversement majeur des règles actuellement applicables devant les deux

---

<sup>805</sup> Voir CACS, arrêt n° 20 du 24 novembre 1999, pourvoi n° 97-132/CASS/ADM du 14 mars 1997, *Ste SODESUCRE c/ Ste ISS*.

<sup>806</sup> La SODESUCRE, société d'État pour le développement des plantations de canne à sucre en Côte d'Ivoire, a été créée depuis octobre 1971. Pour plus de détails, voir notamment le site Internet du ministère ivoirien de l'agriculture ([http://www.agriculture.gouv.ci/index.php?option=com\\_content&view=article&id=79](http://www.agriculture.gouv.ci/index.php?option=com_content&view=article&id=79)).

<sup>807</sup> CACS, arrêt n° 30 du 26 février 2014, pourvoi n° 2008-481 CASS/ADM du 02 décembre 2008, *Ministre de l'économie et des finances c/ Amia Apo Jocelyne*.

chambres de la Cour suprême. Le risque actuel de confusion n'est donc pas totalement exclu. En revanche, il est fort probable qu'en matière fiscale, seules les juridictions administratives soient compétentes pour connaître des litiges en interprétation, en raison de la présence de l'administration fiscale au procès. Ce qui pourra être un facteur de cohérence de la jurisprudence fiscale ivoirienne et donc une source de sécurité juridique.

En effet, dans ce contexte dualiste que prévoit la Constitution ivoirienne de 2000, il est fort probable que de même que la chambre constitutionnelle a été érigée en Conseil constitutionnel<sup>808</sup>, de même la chambre administrative<sup>809</sup> soit érigée en Conseil d'État et la chambre judiciaire en Cour de cassation.

Est-ce à dire que de même que l'observation faite à propos des juridictions françaises où la Cour de cassation privilégierait une méthode d'interprétation plus stricte que le Conseil d'État, les juridictions ivoiriennes dans un contexte dualiste en feraient autant ? Rien n'est moins sûr. Ce qui reste indubitable en revanche, c'est qu'actuellement, la chambre administrative de la Cour suprême de Côte d'Ivoire veille à observer scrupuleusement la règle selon laquelle doivent être interprétées les seules dispositions qui ne paraissent pas claires dans leur énoncé. Elle décidera ainsi qu'il n'y a pas lieu à interprétation, faute d'ambiguïté ou d'obscurité des termes d'une mesure d'expertise<sup>810</sup>, ou en raison de la clarté des termes utilisés dans un contrat entre une société d'État et un particulier<sup>811</sup>. Ce qui conforte l'idée du souci de cohérence devant les juridictions ivoiriennes.

En revanche, il y a lieu de craindre que cette préoccupation soit remise en cause par l'influence de l'ordre communautaire à la fois à travers l'OHADA et de l'Union économique et monétaire ouest africaine (UEMOA), en raison des matières relevant de leurs domaines respectifs de compétence. En ce qui concerne l'UEMOA l'article 37 du Code minier communautaire<sup>812</sup> par exemple précise : « *toute infraction aux dispositions du présent Code*

---

<sup>808</sup> Loi n° 94-438 du 16 août 1994 portant révision de la Constitution et création du Conseil constitutionnel, *J.O.R.C.I.*, 29 septembre 1994, n° 40, pp. 736-737.

<sup>809</sup> Il suffit de voir le nom du site Internet de la chambre administrative de la Cour suprême, actuellement compétente pour connaître des questions d'ordre fiscal, pour s'en apercevoir : <http://www.consetat.ci/> qui renvoie à "Conseil d'État de Côte d'Ivoire".

<sup>810</sup> CACS, ordonnance n° 001 du 06 janvier 2004, req. n° 2003-415 INTER du 06 novembre 2003, *Noujaim Khalil c/ N'goran Yao Mathieu*.

<sup>811</sup> CACS, arrêt n° 20 du 24 novembre 1999, pourvoi n° 97-132/CASS/ADM du 14 mars 1997, *Société SODESUCRE c/ Société ISS*. La Cour de cassation n'avait d'ailleurs pas à connaître de ce différend, les sociétés d'État étant régies par la loi n° 97-519 du 4 septembre 1997 portant définition et organisation des Sociétés d'État, elles sont soumises à l'Acte Uniforme relatif aux sociétés commerciales et au groupement d'intérêt économique. En tant que tel, c'est à la Cour commune de justice et d'arbitrage de l'OHADA qu'il appartenait de procéder à l'interprétation.

<sup>812</sup> Règlement n° 18/2003/CM/UEMOA portant adoption du Code minier communautaire de l'UEMOA.

*relève des juridictions nationales. Les différends nés de l'interprétation ou de l'application d'une convention conclue entre un titulaire de titre minier et un État membre conformément aux dispositions du présent Code et qui n'ont pas trouvé solution à l'amiable sont soumis :*

- *à la Cour de Justice de l'Union, lorsqu'ils relèvent de son domaine de compétence ;*
- *à toute instance arbitrale expressément désignée par les parties, dans une convention, un compromis d'arbitrage ou une clause compromissoire ».*

Ce qui, en plus de complexifier la fonction d'interprétation juridique pour le juge ivoirien, pourrait donner lieu à un éclatement de la compétence juridictionnelle ; cet éclatement non seulement impacter l'ordre interne, il pourrait également s'établir entre le droit fiscal national et les droits ou systèmes communautaires africains. Le pouvoir et l'autorité du Conseil d'État ivoirien pourraient donc s'en trouver compromis.

Il n'est d'ailleurs pas exclu que cette juridiction soit par exemple amené à connaître de contentieux en interprétation alors même qu'ils seraient étrangers à l'ordre administratif, ou au contraire que la Cour de cassation soit amené à connaître de contentieux en interprétation devant en principe relever de l'ordre administratif. Il suffit pour ce faire qu'une personne publique accomplisse des actes n'ayant aucun caractère administratif notamment dans le cadre d'un établissement public industriel et commercial ou au contraire que « *la formule de l'établissement public à caractère industriel et commercial dissimule un établissement public à caractère administratif* »<sup>813</sup>. Le rôle du juge en matière d'interprétation paraît donc compromis. Le rôle qu'il entretient avec la doctrine administrative ne semble pas non plus être un rapport privilégié.

## **B. Le juge et la doctrine administrative**

Dans son activité d'interprétation, le juge est amené à se prononcer soit sur le contenu d'une loi, soit sur celui d'une doctrine administrative. Si le principe d'interpréter une loi n'est pas en soi problématique, il en va autrement en ce qui concerne la doctrine administrative, en particulier pour le juge français. Le droit ivoirien est en revanche muet sur la question, on pourrait néanmoins interroger le système juridictionnel ivoirien.

---

<sup>813</sup> Hugues TAY, « Le nouveau statut des entreprises publiques en Côte d'Ivoire », *RID*, n° 4, 1971, p. 12.

Pour revenir aux théories juridiques de l'interprétation précédemment évoquées, on remarquera que selon la théorie dite *réaliste* également qualifiée par certains auteurs de *sceptique*, « l'interprétation est une activité créatrice de norme, parce qu'avant l'interprétation il n'y a aucune norme susceptible d'être connue »<sup>814</sup>.

Ainsi, à la question de savoir quel serait l'objet ou le support de l'interprétation, les tenants du positivisme juridique répondraient, une norme ; en ce qui concerne en revanche les tenants de la doctrine réaliste, la réponse serait, un simple texte qui ne deviendra norme qu'une fois interprétée. Dans la théorie traditionnelle de l'interprétation, la norme précède donc l'interprétation. C'est elle qui sert de support à l'interprétation. Au contraire, dans la théorie réaliste, il n'y a pas de norme avant interprétation, c'est cette dernière qui permet de créer la norme.

Pour le juge fiscal, c'est en principe une norme qu'il convient d'interpréter, à l'exclusion de tout autre texte. Il se montre par conséquent réservé, voire hostile, à l'égard des textes auxquels il ne reconnaît pas de caractère normatif. Si donc l'interprétation de la loi va de soi en raison de l'évidence de son caractère normatif, il n'en va pas de même en ce qui concerne l'interprétation de la doctrine administrative. Le juge refuse en principe de l'interpréter<sup>815</sup>, pour se contenter de l'appliquer strictement ou à la lettre<sup>816</sup>.

En ce qui concerne la Côte d'Ivoire, le juge n'ayant pas une position tranchée sur la question, il n'est pas exclu qu'il puisse interpréter aussi bien un texte de loi ou un texte réglementaire, qu'un texte issu de la doctrine administrative fiscale.

Outre la dénégation de juridicité à la doctrine administrative par le juge français de l'impôt, elle passe bien souvent pour être illégale. Le reproche est que « la doctrine administrative constitue un « non-droit » puisqu'elle repose par construction sur l'illégalité, l'administration ne pouvant se substituer au législateur pour fixer l'assiette de l'impôt. Le

---

<sup>814</sup> Riccardo GUASTINI, « Interprétation et description de normes », préc., p. 89.

<sup>815</sup> Voir par exemple, CE, 8/9 SSR, 20 mars 1996, n° 153319. Dans cette décision, il est précisé qu'« il n'appartient pas au juge de l'impôt d'interpréter une instruction par laquelle l'administration fiscale a publié une interprétation formelle de la loi fiscale ». Ce sont les mêmes termes qui sont utilisés dans CE, 8/9 SSR, 30 mars 1992, n° 114929.

<sup>816</sup> Voir Christophe de LA MARDIÈRE, « L'interprétation de la doctrine administrative », *RFFP*, n° 75, 2001, pp. 31-42 ; dans ce même numéro, Jean-Pierre DARRIEUTORT, « Le juge et la doctrine administrative », préc., pp. 21-30 (spéc. pp. 26 et s.) ; Laurence VAPAILLE, *La doctrine administrative fiscale*, L'Harmattan, 1999, p. 207.

*juge dont le rôle est d'interpréter le droit ne peut s'aventurer à interpréter ce « non-droit »* »<sup>817</sup>. Le juge français considère également la doctrine comme portant atteinte aux règles constitutionnelles qui confèrent au seul législateur le pouvoir de créer des normes d'imposition, aussi bien en France qu'en Côte d'Ivoire<sup>818</sup>.

Enfin, se reconnaître une possibilité d'interprétation de la doctrine administrative équivaudrait pour le juge, en France, à une rupture d'égalité entre deux parties à un procès qui lui est soumis : l'administration et le contribuable. En effet, puisque la doctrine administrative émane du fisc, ce serait le laisser appliquer sa propre volonté, au détriment des intérêts du contribuable, que de lui reconnaître le pouvoir d'interpréter cette doctrine. Ce qui pourrait être perçu par le contribuable comme une situation arbitraire et une source d'incertitude, puisque sa compréhension des textes fiscaux ne serait qu'aléatoire ; en effet, il faudrait rechercher le vrai sens des textes dans leur reprise ou réinterprétation par l'administration fiscale<sup>819</sup>. Celle-ci a pu d'ailleurs invoquer contre une décision juridictionnelle, un défaut de conformité à sa propre doctrine<sup>820</sup>.

Si ces différentes raisons semblent militer en faveur de la préservation de la sécurité juridique au profit du contribuable, elles mériteraient d'être relativisées quant à leur effet.

Il est vrai que s'interdisant d'interpréter la doctrine administrative, le juge français n'admet pas non plus que l'administration interprète sa propre doctrine<sup>821</sup>. Il est évident que dans le cas contraire, l'administration fiscale pourrait s'autoriser des modifications inattendues et en fonction de ses propres intérêts. Ce qui, à n'en point douter, pourrait constituer un facteur d'insécurité juridique.

En revanche sur ce point, puisqu'il n'existe pas en Côte d'Ivoire de décision juridictionnelle indiquant spécifiquement la position du juge, il n'est pas exclu que l'administration fiscale prétextant clarifier le contenu des textes fiscaux ou de sa propre doctrine procède à leur interprétation.

On aurait bien des raisons de penser que tel a pu être le cas au moins dans deux de ses notes officielles. Dans la première, elle indique : « *la notion de producteur par tiers a été évoquée à l'occasion d'un contrôle fiscal ; il est donc apparu opportun de donner des précisions sur*

---

<sup>817</sup> CE, 26 février 1990, n° 62204, *Gillot, LPA*, 1992, n° 79, p. 5 (pp. 4-6), Concl. Noël CHAHID-NOURAIÏ.

<sup>818</sup> Article 34 Constitution française de 1958 ; article 71 Constitution ivoirienne de 2000.

<sup>819</sup> Sur toutes ces causes, voir Christophe de LA MARDIÈRE, « L'interprétation de la doctrine administrative », préc., p. 35.

<sup>820</sup> Cass. com., 6 février 1990, n° 198 D, *Bondoux, RJF*, 4/90, n° 497, pp. 301-302.

<sup>821</sup> CE Plén., 24 juin 1987, req. n° 48158, *SA Solomateg, RJF* 1987, 8-9.913, concl. Martin.

*l'interprétation de l'article 229 du Code Général des Impôts* »<sup>822</sup>. Ce qui suppose que cette disposition avait déjà été interprétée par l'administration et que profitant d'un différend avec des contribuables, elle prétexte y apporter des précisions. Elle procède donc à une réinterprétation ou supprime des dispositions qui paraissent gênantes.

De même, lorsqu'elle indique dans la seconde note : « *la présente instruction a pour objet d'apporter des précisions sur l'interprétation et les modalités d'application de l'ordonnance ayant institué la taxe sur les encours de crédits bancaires* »<sup>823</sup>. On pourrait affirmer, à juste titre, que cette instruction apporte des précisions, non pas sur le sens de l'ordonnance, mais sur son interprétation, qui *a priori* aurait déjà été donnée ; à moins que dans ces hypothèses, au contraire, le sens véritable de la phrase échappe à notre compréhension.

En ce qui concerne la France, il reste toutefois incertain que le refus par le juge d'interpréter la doctrine administrative soit incontestablement source de sécurité juridique.

Tout d'abord, ce n'est pas dans tous les cas que le juge s'astreint au refus d'interpréter la doctrine administrative ; même si se livrant à une telle interprétation il s'empresse d'en préciser le caractère strict ou littéral. Par exemple, dans la reprise du contenu (abstracts) d'une décision du Conseil d'État français, on peut lire « *condition d'interprétation littérale de la doctrine* »<sup>824</sup>. Il n'est donc pas exclu que le juge administratif interprète la doctrine administrative.

Peu importe donc que l'interprétation soit qualifiée de stricte ou de littérale, le fait de concevoir que la doctrine administrative puisse faire l'objet d'une interprétation par le juge remet en cause l'ensemble des raisons précédemment évoquées au soutien de la préservation de la sécurité juridique au profit du contribuable. D'autres explications devraient être recherchées au refus du juge français de se livrer à l'interprétation de la doctrine administrative.

Toutefois, et assez paradoxalement, ce refus pourrait se révéler facteur d'insécurité juridique dans certaines circonstances.

---

<sup>822</sup> Régime applicable au producteur par tiers, Note n° 1041/DGI/DIR du 24 septembre 1973, in *Doctrine administrative*, t. 1, p. 39.

<sup>823</sup> Circulaire d'application de l'ordonnance n° 87-259 du 25 février 1987 portant création de la taxe sur les encours de crédits bancaires, Note n° 046/ DGI/CT du 28 mars 1987, in *Doctrine administrative*, t. 1, p. 216.

<sup>824</sup> CE, 9/8 SSR, 29 décembre 1999, n° 189557. Dans cette affaire qui concerne la distribution de film, le contribuable (une société anonyme) n'est pas admise à procéder à une interprétation téléologique ou analogique d'une doctrine administrative, qui l'entendrait comme prenant en compte la distribution de films par vidéogrammes, ce mode de distribution étant méconnu au moment de l'élaboration de la doctrine concernée.

En effet, en cas de contestation, le juge parce qu'il refuse d'interpréter la doctrine, s'en remet prioritairement à la loi. Dans la mesure où celle-ci lui permettra d'apporter une solution au litige, il pourrait se passer de la doctrine<sup>825</sup>. Cette méthode est perçue par certains auteurs comme un moyen de résoudre définitivement l'anomalie que constitue la prise en compte de la doctrine administrative<sup>826</sup>. Or le fait d'ignorer la doctrine administrative au profit de la loi peut être pénalisant pour le contribuable qui aura légitimement appliqué, et en toute bonne foi, non pas la loi mais la doctrine administrative.

En outre, le refus pour le juge français d'interpréter la doctrine administrative pourrait le conduire à l'appliquer avec toutes ses failles au mépris du respect des principes de légalité, d'égalité devant l'impôt.

Cependant, il y a lieu de relever que contrairement à la rigidité affichée, le juge français n'est pas totalement hostile à l'interprétation de la doctrine administrative. Pour certains auteurs « *le contrôle de conformité n'exclut pas totalement l'interprétation de la doctrine, surtout lorsque c'est l'administration elle-même qui l'invoque en en donnant sa propre lecture* »<sup>827</sup>. Cette affirmation se réfère à un arrêt de la Cour de cassation<sup>828</sup> par lequel la haute juridiction judiciaire française indique que « *le tribunal qui a constaté tous les faits nécessaires pour statuer en droit, s'est borné à faire application des dispositions de la doctrine administrative (...)* »<sup>829</sup>. En l'espèce, l'administration fiscale avait prévu, à travers une instruction, deux hypothèses d'interprétations pour qualifier les immeubles servant de biens professionnels. Elle avait donc considéré dans le cadre de cette affaire que la situation correspondait à la première hypothèse, mais le tribunal de grande instance de Bourges avait décidé qu'elle était conforme à la seconde. Le juge aurait préalablement précédé à une interprétation de la doctrine pour parvenir à telle conclusion.

Au demeurant, en France, l'attitude du juge face à la doctrine administrative ne permet pas nécessairement de garantir la sécurité juridique du contribuable.

Pour ce qui est de la Côte d'Ivoire, le juge ne s'étant pas spécialement prononcé sur la question, il n'est pas exclu qu'il puisse interpréter la doctrine administrative. Par souci de

---

<sup>825</sup> CE, 25 février 1985, req. 39003, *Sté Institut international de formation- École parisienne des hôtesse*, Dr. fisc. 1985, 42.1783, concl. Fouquet ; Christophe de LA MARDIÈRE, « L'interprétation de la doctrine administrative », préc., p. 36.

<sup>826</sup> Christophe de LA MARDIÈRE, *Ibidem*.

<sup>827</sup> Cass. com., 6 février 1990, n° 198 D, *Bondoux*, préc.

<sup>828</sup> *Ibidem*.

<sup>829</sup> *Ibidem*.

sécurité juridique, il serait même indiqué plutôt que de laisser à l'administration le soin de prétendre préciser sa propre doctrine, il appartienne au juge d'y procéder. Ce qui aurait l'avantage d'éviter ou de réduire le recours systématique à des réinterprétations à l'initiative de l'administration fiscale. Cette réinterprétation est nécessairement source d'arbitraire puisque l'administration devient de fait juge et partie, elle est également facteur d'imprévisibilité, puisque le sens la doctrine administrative se trouve alors détenu par l'administration qui peut la modifier à sa guise à tout instant.



## TITRE 2

### LES EXIGENCES DE SÉCURITÉ JURIDIQUE EN DROIT FISCAL

Impératif juridique ou principe général du droit, la sécurité juridique figure, en France et en Côte d'Ivoire, parmi les valeurs de référence de l'ordonnement juridique. Elle fait l'objet d'une consécration, plutôt partielle en France et timide en Côte d'Ivoire.

En effet, en France tout comme en Côte d'Ivoire, il n'y a pas eu consécration législative du principe de sécurité juridique, et la consécration par les juges ne paraît pas suffisante.

En effet, au plan jurisprudentiel, les tergiversations des juges constitutionnel et judiciaire français peuvent donner lieu à une limitation de la portée du principe. En Côte d'Ivoire au contraire, très peu de décisions se réfèrent expressément au principe de sécurité juridique<sup>830</sup> et les occasions devant normalement servir à y recourir ne sont pas exploitées.

Ces différents facteurs ne permettent pas de savoir réellement quelles sont les exigences de la sécurité juridique, même si la plupart des auteurs s'emploient à définir un certain nombre d'exigences qui d'ailleurs, bien souvent, peuvent différer d'un auteur à un autre.

En réalité, si en droit fiscal, la sécurité juridique doit être recherchée à la fois dans les textes applicables et dans leur mise en œuvre effective, il convient au préalable d'identifier la norme applicable (chapitre 1). En droit fiscal, les relations entre les administrations fiscales et les contribuables ne sont pas nécessairement établies sur des rapports apaisés. Des efforts sont certes fournis de part et d'autre (en France tout comme en Côte d'Ivoire) pour rassurer les contribuables et assainir le cadre des relations entre administration et contribuable, mais des efforts supplémentaires sont à fournir. Ces efforts en vue de la normalisation des relations entre l'administration et le contribuable (chapitre 2) sont certes attendus de la part de l'administration, mais les contribuables ont également une part de responsabilité.

---

<sup>830</sup> En six années, seuls deux arrêts, avec trois années d'écart entre le premier et le deuxième, se réfèrent expressément au principe de sécurité juridique.



## CHAPITRE 1

### IDENTIFIER LA NORME FISCALE APPLICABLE

Lorsqu'une norme fiscale est introuvable, méconnaissable ou insaisissable, elle reste difficilement applicable. Identifier implique par conséquent de retrouver, reconnaître et déterminer. L'opération d'identification de la norme fiscale applicable suppose donc une interrogation préalable sur son existence. Elle conduit ensuite à une réflexion sur sa vocation à régir ou à s'appliquer effectivement à une situation, à une opération ou à un contribuable déterminé. L'identification de la norme fiscale applicable implique par conséquent une démarche non dénuée de difficultés, à la fois pour le contribuable d'une part, pour l'administration et pour le juge d'autre part, ce dernier étant « *parfois [contraint] de se livrer à une véritable exégèse pour retrouver la règle applicable à la date de la décision attaquée ou à la date des faits à l'origine du litige* »<sup>831</sup>.

Plusieurs facteurs peuvent être à la base de la problématique de l'identification de la norme applicable. Le besoin d'identification de la norme peut être lié notamment aux raisons suivantes :

- la masse normative (le volume et/ou le nombre de textes applicables) rendant difficilement repérable la règle appropriée à la situation à régir ;
- le défaut de publicité suffisante, facteur de méconnaissance de l'existence de la règle applicable et facteur d'ignorance du contenu de la norme ;
- le caractère mouvant des règles fiscales, qui leur vaut, à tort ou à raison, d'être souvent considérées comme des normes instables ;
- l'inadéquation entre la norme fiscale proposée et la situation spécifique à régir ;
- la conflictualité due à la vocation pour plusieurs normes fiscales à régir une même situation ;

---

<sup>831</sup> Josseline de CLAUSADE, « Exposé introductif », in *Les entretiens Friedland – « Art de légiférer et sécurité juridique : enjeux pour la vie des entreprises »*, Chambre de commerce et d'industrie de Paris, 2006, p. 2.

- le fait que des règles fiscales ne s'appliquent à aucune situation juridique, ou au contraire, que des situations fiscales ne soient régies par aucune norme.

Il faut préciser cependant que l'identification de la norme fiscale applicable n'est pas en soi une finalité. Au-delà de cette démarche, il convient d'admettre avec le Doyen Georges Ripert que, « *qui a découvert la loi applicable n'est pas au bout de sa peine, car la loi [fiscale] n'est pas également applicable à tous et il faut savoir qui rentre personnellement sous son application* »<sup>832</sup>. L'identification de la norme applicable en matière fiscale suppose donc, en outre, une prise en compte de spécificités propres à chaque contribuable, en vue d'une juste application. Ce qui en soi constitue une source de complexité (section 1), notamment en raison du caractère mouvant du contenu de la norme (section 2).

## **SECTION 1 : L'IDENTIFICATION DE LA NORME FISCALE, SOURCE DE COMPLEXITÉ**

Le destinataire de la norme applicable, le contribuable, pourrait ne pas se sentir concerné par le message qui lui est adressé, c'est-à-dire par la règle édictée à travers la norme. Une telle situation de rupture entre la norme fiscale applicable et son destinataire pourrait notamment résulter, en France et en Côte d'Ivoire, d'une opacité de l'environnement juridique. Identifier la norme fiscale peut donc s'avérer une source de complexité pour les acteurs du monde fiscal, à la fois dans la détermination de la règle applicable (§ 1) et dans la maîtrise de son contenu (§ 2).

### **§ 1 : COMPLEXITÉ DANS LA DÉTERMINATION DE LA RÈGLE APPLICABLE**

Les environnements juridiques français et ivoirien n'offrent pas toujours, en matière fiscale, une bonne visibilité des dispositions applicables. Cette opacité, qui rend complexe la détermination de la règle applicable, pourrait s'expliquer à la fois par un éclatement des sources du droit fiscal (A), et par des procédés de codification parfois inappropriés (B).

---

<sup>832</sup> Georges RIPERT, *Le déclin du droit*, préc., p. 168, § 55.

### **A. La complexité en raison d'un éclatement des sources du droit fiscal**

Il peut être difficile de déterminer la règle fiscale applicable tout particulièrement en raison d'un éparpillement du contenu du droit fiscal codifié, certaines dispositions de nature fiscale étant insérées dans des textes non fiscaux. En cela, les fiscalités française et ivoirienne présentent les mêmes imperfections qui témoignent à la fois d'une complexité et donnent lieu à une incohérence dans la mise en œuvre du droit applicable.

La complexité semble en revanche bien plus importante en France qu'en Côte d'Ivoire, en raison du plus grand nombre de codes en vigueur en France. Il y en a plus de soixante dix, et rare sont parmi ces codes qui ne se réfèrent pas, d'une manière ou d'une autre, à la matière fiscale<sup>833</sup>. Ils entretiennent donc pour la plupart un rapport plus ou moins étroit avec le droit fiscal, soit en prévoyant, soit en se référant directement ou indirectement à des dispositions fiscales. Ces différents codes comportent même parfois des précisions singulières ayant toute leur place au sein du Code général des impôts et du Livre des procédures fiscales, mais qui n'y sont pas codifiés pour autant.

Il est vrai que dans certains cas, un lien est établi entre ces dispositions de nature fiscale et les codes propres au droit fiscal<sup>834</sup>, mais dans bien d'autres hypothèses, ce lien est inexistant. Plus étonnantes sont les hypothèses dans lesquelles des dispositions fiscales sont incluses dans des codes où leur présence est inattendue.

Par exemple, le Code français de l'éducation comprend une vingtaine de dispositions ayant un lien avec la matière fiscale. C'est notamment à son article L. 214-7 qu'il convient de se référer pour avoir la précision selon laquelle « (...) *les biens immobiliers des établissements (...) appartenant à l'État à la date d'entrée en vigueur de la loi n° 2004-809 du 13 août 2004 relative aux libertés et responsabilités locales lui sont transférés en pleine propriété à titre gratuit. [Et que] ce transfert ne donne lieu au versement d'aucun droit, taxe, contribution prévue à l'article 879 du Code général des impôts ou honoraires* ».

---

<sup>833</sup> Seuls les codes disciplinaires et de déontologie ne semblent comporter aucune disposition fiscale ; c'est-à-dire, le Code disciplinaire de la marine marchande, les Codes de déontologie de la police nationale, des agents de police municipale et des architectes.

<sup>834</sup> C'est-à-dire le Code général des impôts et le Livre des procédures fiscales (français et ivoirien).

Dans certaines hypothèses, l'accomplissement d'actes ou d'obligations fiscaux ou leurs effets trouve son régime juridique ou sa qualification dans des dispositifs non fiscaux, notamment en raison de la spécificité de la nature de l'obligation principale.

C'est, par exemple, le cas des obligations fiscales du défunt, en matière de succession. Le successible qui n'a pas encore accepté la succession pourrait en l'occurrence redouter qu'en prenant l'initiative d'exécuter les obligations fiscales du défunt (le paiement des impôts restant dus), cela ne lui vaille acceptation de la succession ou n'emporte à sa charge, des obligations fiscales. Or c'est l'article 784 du Code civil français (disposition identique pour la Côte d'Ivoire) qui permet de rassurer sur le contribuable sur le fait que le paiement des impôts du défunt n'emporte pas nécessairement pour lui acceptation de la succession et que cette opération constitue un acte conservatoire, *a priori* sans conséquence fiscale pour lui ou sur la succession.

D'autres dispositifs comprennent un si grand nombre de dispositions fiscales qu'on en oublierait le recours au Code général des impôts et au Livre des procédures fiscales, pour la mise en œuvre du régime fiscal des matières auxquelles ils s'appliquent.

Le Code du domaine de l'État, par exemple, comprend près d'une centaine de dispositions fiscales ou en rapport avec le droit fiscal. S'agissant notamment du domaine immobilier appartenant au domaine privé de l'État, ce Code dispose en son article A. 102 que « *la location amiable de biens mobiliers du domaine privé est constatée par une convention préparée par le directeur des services fiscaux qui fixe les conditions financières de l'opération. Cette convention est conclue par le préfet* ».

Cette procédure ne figure pour autant nulle part dans le Livre des procédures fiscales, pas plus qu'elle ne figure dans le Code général des impôts, malgré des précisions utiles au sujet du domaine de compétence du directeur des services fiscaux.

Enfin, certains régimes de faveur, par exemple, ne sont pas contenus dans les Codes en vigueur en droit fiscal. Il faudrait que le contribuable se réfère à des codes spécifiques pour en avoir connaissance.

Pour ne prendre que ces cas parmi tant d'autres, indiquons par exemple que le Code de l'action sociale comporte, lui-aussi, près d'une cinquantaine de dispositions fiscales<sup>835</sup>. Et c'est dans ce code que figurent notamment des régimes de faveur au profit de certaines catégories de contribuables, en particulier dans le cadre d'actions en faveur des familles.

En France, l'article L. 211-7 du Code de l'action sociale prévoit notamment que l'union nationale et les unions départementales et locales d'associations familiales bénéficient « *des divers avantages fiscaux accordés aux établissements d'utilité publique ayant pour objet l'assistance et la bienfaisance* ». Il en va de même pour l'article L. 112-2 de ce même Code, qui constitue une disposition de référence importante en matière de réduction et d'exonération d'impôts dans le cadre de la politique d'aide aux familles.

Mais au-delà de ces différents codes, le Code général des collectivités territoriales reste impressionnant à la fois par le nombre et par l'importance des dispositions et références à la matière fiscale qu'il contient. Le terme "impôt" notamment y apparaît plus de 350 fois, celui de "fiscal", 200 fois, celui de "fiscalité", 307 fois et plus de 950 fois le terme "taxe". Par exemple, au titre des recettes communales, un chapitre est consacré « *aux taxes, redevances ou versements non prévus par le Code général des impôts* »<sup>836</sup>, et il y en a plusieurs. Sont ainsi concernés, notamment, la taxe communale sur la consommation finale d'électricité (articles L. 2333-2 à L. 2333-5), la taxe locale sur la publicité extérieure (articles L. 2333-6 à L. 2333-16), la taxe particulière aux stations qui comprend notamment les prélèvements sur le produit des jeux dans les casinos (articles L. 2333-54 à L. 2333-57).

Pour ce qui est de la Côte d'Ivoire, des situations similaires ont également cours, avec parfois des variantes spécifiques. En outre, d'autres types de problèmes pourraient être relevés, qui restent tout aussi préoccupants par rapport à la détermination de la règle fiscale applicable.

Il est à noter toutefois que, le productivisme normatif étant plus important en France qu'en Côte d'Ivoire, le phénomène de morcellement du droit fiscal ou d'éparpillement des dispositions fiscales connaît moins d'ampleur en Côte d'Ivoire qu'en France.

---

<sup>835</sup> Voir par exemple, l'article L. 312-5-3, IV qui permet de savoir qu'à « *compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010, il est effectué chaque année, par neuvième des mois de mars à novembre, un prélèvement sur les ressources fiscales des communes dans lesquelles le nombre de places d'hébergement est inférieur aux obligations* » requises).

<sup>836</sup> Dans le titre III (recettes) de la deuxième partie (la Commune).

La structure d'ensemble des Codes en vigueur en droit fiscal ivoirien (Code général et Livre des procédures fiscales) diffère quelque peu de celle de la France. Le Code français prévoit, comme indiqué précédemment, les textes du code à proprement parler et ses quatre annexes, en plus éventuellement du Livre des procédures fiscales<sup>837</sup>. Quant au Code ivoirien, il ne comprend pas d'intitulé dénommé « annexe ». En revanche, sa troisième partie après le Code général des impôts et le Livre de procédures fiscales qui s'intitule « *autres textes fiscaux* » est constitué de textes annexés, qui semblent davantage correspondre, en comparaison avec la France, à l'appendice prévu dans le Code général des impôts publié par les éditions Dalloz. Il s'agit donc de textes choisis et qui, dans certains cas, ne sont pas intégralement reproduits alors même que les informations non reproduites ne sont pas moins importantes. Ce qui dénote une subjectivité, source d'incertitude et de complexité dans l'identification, la compréhension et le choix du texte exact parmi les dispositions ou portions de textes sélectionnées.

Certaines dispositions sont ainsi mises en annexe alors qu'elles auraient dû être codifiées au sein du Code général des impôts ou du Livre des procédures fiscales à proprement parler. Tel est par exemple le cas des articles 13 à 16 de l'annexe fiscale à la loi n° 78-1096 du 30 décembre 1978. Ces dispositions concernent la taxe spéciale pour l'amélioration de la desserte maritime. Il en va de même pour l'article 29 de l'annexe fiscale à la loi de finances n° 81-1127 du 30 décembre 1981<sup>838</sup>, relatif à l'exonération des droits et taxes des films cinématographiques. Il s'agit d'un texte de quatre lignes qui aurait pu être inséré dans le corps du Code ou du Livre des procédures fiscales, en raison de l'importance de l'information qu'il contient, pour le secteur de la cinématographie.

En ce qui concerne les dispositions tronquées et qui rendent difficile la détermination des dispositions applicables, la loi n° 2004-429 du 30 août 2004 relative au régime de la zone franche de la biotechnologie et des technologies de l'information et de la communication en Côte d'Ivoire constitue une illustration topique.

La portion de cette loi figurant parmi les « autres textes fiscaux » du Code général des impôts commence par l'article 18, c'est-à-dire, par les obligations des entreprises. Or les articles précédents contiennent des détails importants pour la compréhension du dispositif. Par exemple, les articles 1<sup>er</sup> à 5 sont consacrés à l'objet et au domaine d'application ; ils

---

<sup>837</sup> Voir par exemple le Code publié par l'éd. LexisNexis, version 2013 (1955 p.).

<sup>838</sup> L'article 29 dispose : « *les films nationaux projetés sur le territoire national sont exonérés de tous droits, impôts, contributions et taxes sur la valeur ajoutée* ».

contiennent également des précisions d'ordre définitionnel. Ainsi, l'article 1<sup>er</sup> donne un certain nombre de définitions par rapport à la zone franche, au régime de zone franche, à la biotechnologie, aux activités relevant de la biotechnologie, aux nouvelles technologies de l'information et de la communication (NTIC) et à bien d'autres concepts dont la définition facilite la compréhension du dispositif applicable et donc la détermination du texte approprié.

Les articles 2 et 3, par exemple, désignent les entreprises éligibles au régime de la zone franche de la biotechnologie et des technologies de l'information et de la communication, tandis que les articles 6 à 12 définissent les conditions d'éligibilité et d'agrément au régime de la zone franche.

En dépit de cette insertion qui ne correspond pas en tant que telle à une codification, on établit difficilement le rapport entre ces dispositions et celles du Code. Le procédé consistant donc, de manière aléatoire et arbitraire à faire figurer des portions de textes en annexe du Code général des impôts, hormis le fait qu'il ne s'agit pas d'une codification, marque une rupture avec le contenu d'ensemble des textes du code à proprement parler et du Livre des procédures fiscales. Si la masse normative ou le caractère épars des dispositions fiscales peuvent rendre complexe la détermination du texte applicable, les textes codifiés pourraient se révéler inadéquats.

## **B. La complexité en raison de procédés de codification inappropriés**

Le Conseil des impôts de France relèvait que « *le Code général des impôts (CGI) répond mal aujourd'hui aux objectifs « d'intelligibilité et d'accessibilité de la loi » posés par le Conseil constitutionnel* »<sup>839</sup>, notamment en raison d'une « *longueur excessive des textes et de certains articles ; [de la] pratique systématique des modifications ponctuelles n'indiquant que les dispositions modifiées sans rappeler l'ensemble du texte après modification ; [de la] pratique trop systématique des renvois, (...) gênante pour la compréhension du lecteur* »<sup>840</sup>.

En ce qui concerne la longueur des textes fiscaux, on pourrait néanmoins se demander si elle suffit à rendre inaccessible et inintelligible le contenu de la norme applicable (1). Quant à la

---

<sup>839</sup> Conseil des impôts, *Les relations entre les contribuables et l'administration fiscale*, préc., 2002, p. 59.

<sup>840</sup> Conseil des impôts, *idem*, pp. 50-51.

pratique des modifications ponctuelles, elle répond à une faiblesse de la codification qui privilégie semble-t-il la méthode de la codification dite à « droit constant » par rapport au procédé de codification dit « réel » (2). Quant à la pratique des renvois, elle fera l'objet d'un développement spécifique.

### **1. L'incidence de la taille des textes fiscaux sur la qualité de la norme applicable**

La qualité rédactionnelle des dispositions des Codes des impôts français et ivoirien ne permet pas nécessairement, dans bien des cas, d'en identifier le contenu exact.

Lorsque ces dispositions sont trop longues, elles peuvent être source de complexité et constituer une menace pour l'intelligibilité du contenu des textes applicables ; mais trop courtes, elles ne garantissent pas non plus nécessairement la simplicité ou la clarté.

Par exemple, avant que sa péremption n'ait été juridiquement constatée par le décret du 3 juin 2013<sup>841</sup>, l'article 1<sup>er</sup> du Code général des impôts de France disposait : « *les impôts directs payés par un contribuable ne peuvent être supérieurs à 50 % de ses revenus. Les conditions d'application de ce droit sont définies à l'article 1649-0 A* ».

Cet article constitué de deux phrases simples n'était cependant pas simple dans sa mise en œuvre. En outre, au plan formel, il apparaissait en réalité comme un « iceberg », les conditions d'application définies à l'article 1649-0 A étant de loin bien plus importantes en volume et bien plus complexes que la partie visible énoncée par l'alinéa 2 de l'article 1<sup>er</sup>.

En Côte d'Ivoire, à propos de l'impôt synthétique par exemple, l'article 72 du Code général des impôts dispose : « *il est établi un impôt synthétique qui se substitue à la patente, à l'impôt sur les bénéficiaires industriels et commerciaux et à la taxe sur la valeur ajoutée* ».

Pris en tant que tel, cet article laisse supposer qu'en Côte d'Ivoire, les impôts susmentionnés n'existeraient plus et qu'ils auraient été remplacés par l'impôt synthétique. Il faut se référer aux articles suivants pour réaliser que le nouvel impôt synthétique n'est applicable que dans des cas spécifiques.

---

<sup>841</sup> Péremption constatée par l'article 1<sup>er</sup> du décret n° 2013-463 du 3 juin 2013, portant incorporation au code général des impôts et au code des douanes de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ces codes, *J.O.R.F.* n° 0129 du 6 juin 2013 p. 9401.

Bien que bref et en apparence précis, l'article 72 reste donc incomplet. Il aurait fallu qu'il mentionne la précision selon laquelle la substitution aux impôts concernés n'est prévue que *dans des cas spécifiés par la loi ou par le Code général des impôts*. En d'autres termes, il aurait fallu le rédiger, par exemple, comme suit : « *il est établi un impôt synthétique au profit des contribuables personnes physiques, en fonction de la nature de leurs activités et du montant de leur chiffre d'affaires annuel, à l'exception des contribuables relevant de la taxe forfaitaire municipale et qui sont soumis à l'article 75 du présent Code. Cet impôt se substitue à la patente, à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et à la taxe sur la valeur ajoutée* ».

Ainsi, l'article 72 aurait certes été un peu plus long mais beaucoup plus précis.

Au demeurant, comme l'indique le rapport Fouquet « *un texte fiscal peut être long du fait même de sa précision, ce qui facilite son interprétation ultérieure et limite le besoin de recours à la doctrine* »<sup>842</sup>.

Il est vrai que d'un point de vue purement empirique, les textes les plus longs apparaissent en général les moins concis et les plus problématiques. Mais en réalité, la longueur d'une disposition du Code général des impôts ne préjuge pas en soi d'un défaut de qualité de la règle qui y est contenue. Elle ne devient source d'insécurité juridique que lorsqu'elle constitue un obstacle à la compréhension et à la cohérence du texte concerné ; en d'autres termes, lorsqu'elle est excessivement longue et peu intelligible.

Il s'ensuit, à la fois en droit fiscal français et ivoirien, deux types de textes longs<sup>843</sup>, les textes longs mais de bonne qualité et les textes longs et de mauvaise qualité. En réalité, on pourrait juste affirmer qu'il existe deux types de textes ; des textes de bonne qualité et des textes de mauvaise qualité, la brièveté ou la concision aidant à l'élaboration de textes de bonne qualité.

---

<sup>842</sup> Olivier FOUQUET, *Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche*, préc., p. 10.

<sup>843</sup> Il en va de même pour les textes qu'on pourrait considérer comme étant courts.

En France, il existe plusieurs cas dans lesquels la longueur des textes entame la qualité de la norme fiscale applicable ainsi que sa compréhensibilité et rend difficile la détermination de la règle contenue dans la norme concernée<sup>844</sup>.

Ainsi, en dehors de l'article 39 du Code général des impôts de France, dont la longueur est bien connue<sup>845</sup>, qui est souvent critiqué pour sa longueur excessive et notamment pour le fait qu'il traite à la fois de plusieurs questions, bien d'autres dispositions n'offrent pas nécessairement la qualité attendue d'un texte juridique. Ce qui peut constituer un obstacle à la détermination de la règle applicable.

Tel est notamment le cas de l'article 78 du Code général des impôts, dans sa version antérieure à la loi du 12 mai 2009<sup>846</sup>, à propos duquel le Conseil constitutionnel indique « *que la complexité de ces règles se traduit notamment par la longueur de l'article 78, par le caractère imbriqué, incompréhensible pour le contribuable, et parfois ambigu pour le professionnel, de ses dispositions, ainsi que par les très nombreux renvois qu'il comporte à d'autres dispositions elles-mêmes imbriquées ; que les incertitudes qui en résulteraient seraient source d'insécurité juridique, notamment de malentendus, de réclamations et de contentieux* »<sup>847</sup>.

En Côte d'Ivoire, la longueur des textes fiscaux n'a, semble-t-il, suscité aucune critique particulière, ni en doctrine, ni en jurisprudence. Ce défaut de réaction ne saurait s'expliquer par une satisfaction à l'égard des textes produits ; il pourrait être dû à une absence d'initiative par rapport à la production du droit en général et du droit fiscal en particulier.

---

<sup>844</sup> Voir dans ce sens Jean LAMARQUE, *Jurisclasseur procédures fiscales*, Fasc. 150 : « Sources du droit fiscal, sources internes, Codification », 2008 § 80, qui dénonce « *la longueur parfois démesurée d'articles fondamentaux du Code général des impôts, tels les articles 38 et 39 relatifs à la détermination des bénéficiaires et à la déduction des charges dans le cadre des régimes réels de bénéficiaires industriels et commerciaux* » ; voir aussi, Conseil des impôts, XX<sup>e</sup> rapport, préc., p. 60.

<sup>845</sup> Il occupe environ sept pages du Code général des impôts. Voir Conseil des impôts, XX<sup>e</sup> rapport, préc., p. 61. Voir aussi, Guy BRAIBANT, « Allocution » (sur la relance de la codification), *RFDA*, 1990, pp. 306 et s. ; Jean LAMARQUE, « Sources du droit fiscal, sources internes, Codification », préc., § 77.

<sup>846</sup> Loi n° 2009-526 de simplification et de clarification du droit et d'allègement des procédures, *J.O.R.F.*, n° 0110 du 13 mai 2009 p. 7920.

<sup>847</sup> Cons. const., 29 décembre 2005, décis. n° 2005-530 DC, Loi n° 2005-1719 du 30 décembre 2005 de finances pour 2006, *J.O.R.F.* du 31 décembre 2005, p. 20705 § 84.

En réalité, dans le cadre de la Côte d'Ivoire, à la longueur du texte s'ajoutent souvent des erreurs d'inattention ou d'ordre syntaxique, qui remettent en cause la qualité du Code en vigueur en matière fiscale.

Par exemple, l'article 235 ancien, devenu article 355 du Code général des impôts, disposait : « sont exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée visée à l'art. 224- l' du présent Code les opérations énumérées ci-après (...) ». Cette phrase, en plus de contenir une abréviation (*l'art. 224*), comporte une omission (*art. 224-l'*), l'apostrophe indiquant que la phrase est incomplète.

Cet article comportait en subdivision 52 points ayant eux-mêmes des petits points. De ce point de vue, le texte n'a pas subi un changement majeur puisque dans sa nouvelle version (article 355), il se subdivie en 49 points.

Il en va, par exemple, de même en ce qui concerne l'article 924 de l'ancien code général des impôts (livre cinquième-impôt sur le revenu des capitaux mobiliers) qui dispose « *le tarit de l'impôt est fixé (...)* »<sup>848</sup>.

En effet, la longueur de certains articles du Code général des impôts peut constituer un véritable facteur de complexité et une source d'incompréhensibilité, obstacle dans la détermination de la règle applicable. Ainsi, la logique du texte s'effrite et il perd de sa cohérence. Ce phénomène peut être déploré à la fois en France et en Côte d'Ivoire. Il est vrai que les dispositions les plus longues contenues dans le Code général des impôts de France sont bien plus longues que celles de la Côte d'Ivoire, mais la préoccupation reste la même : la praticabilité de la lecture et la facilité de l'identification de la règle applicable.

Par exemple, dans le cadre de la détermination du revenu net imposable, l'article 31 du Code général des impôts de France, qui s'applique aux charges de la propriété déductible, fournit une parfaite illustration des inconvénients possibles des textes long de mauvaise qualité.

En effet, en plus de ses nombreux renvois, il s'étend sur une douzaine de pages<sup>849</sup>.

---

<sup>848</sup> De même, s'agissant des taxes portuaires et aéroportuaires communales sur les marchandises, l'annexe relative aux taxes communales utilise le même terme de « *tarit* », pour désigner les tarifs par tonne des « *argiles, armes de munitions, armoires fortes (...)* ».

<sup>849</sup> Dans sa diffusion telle que codifiée par les éditions Dalloz. Neuf pages, pour ce qui est des éditions Francis Lefebvre. Il paraît donc bien plus long que l'« emblématique » article 39, sans ses suites.

Sa première phrase occupe à elle-seule deux pages. L'ensemble des douze pages ne contient qu'un grand « I », le grand « II » ayant été transféré sous l'article 156-II-1<sup>o</sup> *ter*, qui paraît lui-même difficilement compréhensible. Ici également, le texte perd de sa cohérence et sa logique.

Pour essayer de comprendre, par exemple, le « 1<sup>o</sup> *ter* », il faudrait lire l'article 156 du début, en le prenant par petits bouts en plusieurs de ses alinéas. Ce qui en donne le texte suivant, difficilement accessible :

*« L'impôt sur le revenu est établi d'après le montant total du revenu net annuel dont dispose chaque foyer fiscal. Ce revenu net est déterminé eu égard aux propriétés et aux capitaux que possèdent les membres du foyer fiscal désignés aux 1 et 3 de l'article 6, aux professions qu'ils exercent, aux traitements, salaires, pensions et rentes viagères dont ils jouissent ainsi qu'aux bénéfiques de toutes opérations lucratives auxquelles ils se livrent, sous déduction : (...)*

*II. Des charges ci-après lorsqu'elles n'entrent pas en compte pour l'évaluation des revenus des différentes catégories : (...)*

*1<sup>o</sup> ter. Dans les conditions fixées par décret, les charges foncières afférentes aux immeubles classés monuments historiques ou inscrits à l'inventaire supplémentaire, ainsi qu'aux immeubles faisant partie du patrimoine national en raison de leur caractère historique ou artistique particulier et qui auront été agréés à cet effet par le ministre chargé du budget, ou en raison du label délivré par la " Fondation du patrimoine " en application de l'article L. 143-2 du Code du patrimoine si ce label a été accordé sur avis favorable du service départemental de l'architecture et du patrimoine ».*

De même, en Côte d'Ivoire, l'article 18 du Code général des impôts relatif à la déduction des charges en vue de la détermination des bénéfices imposables est excessivement long d'environ cinq pages. Il paraît cependant moins complexe que les exemples français précédemment indiqués, notamment en raison d'énumérations et de précisions qu'il contient.

En ce qui concerne la France, pour remédier aux inconvénients susceptibles de naître de la longueur des textes juridiques et en particulier des textes fiscaux, la Commission supérieure de codification préconise notamment la scission des articles jugés trop longs<sup>850</sup>. Même si dans

---

<sup>850</sup> Commission supérieure de codification, *Vingt-deuxième rapport annuel*, 2011, p. 71.

l'immédiat une telle préconisation peut sembler adéquate et simple à réaliser, elle pourrait néanmoins se révéler inappropriée car source potentielle de complexité. En effet, la scission des articles ne garantit pas nécessairement une préservation de l'intégrité de leur sens original, celui-ci nécessitant bien souvent de tenir compte de l'intégralité du texte, objet de la scission. Une scission d'articles pourrait également avoir l'inconvénient de favoriser le recours à de nouveaux numéros alphanumériques, dont le caractère parfois gênant a été critiqué dans les précédentes analyses.

Il est donc arrivé qu'en France, de nouvelles dispositions soient insérées dans le Code général des impôts, sans nécessairement tenir compte, dans bien des cas, de la cohérence d'ensemble de ce code. Des dispositions vieilles et quelquefois inadaptées se sont ainsi retrouvées combinées à d'autres dispositions moins anciennes. Ce qui fait dire à la même Commission supérieure de codification qu'« *il est des codes qui ont mal vieilli et qui nécessiteraient une reféction, tel le code général des impôts* »<sup>851</sup> français.

Plus tard, un sénateur français fait également observer, par le biais d'une question parlementaire écrite, que « *l'objectif constitutionnel d'intelligibilité et d'accessibilité du droit impose à l'évidence une refonte du code général des impôts* »<sup>852</sup>. Mais dans sa réponse à la question qui a donné lieu à cette observation, le ministre français de l'Économie, des finances et de l'industrie déclare que « *dès lors que près d'un quart des articles [du Code général des impôts] sont actualisés chaque année, la réécriture complète de ce code n'est pas à l'ordre du jour* »<sup>853</sup>.

Si donc la codification permanente est ainsi donnée pour être un moyen efficace de contribuer à la simplification des textes applicables et à leur adaptation régulière<sup>854</sup>. Il n'en demeure pas moins, comme l'explique Guy Braibant, que « *lorsqu'elle arrive à ce point, la codification permanente complique et obscurcit au lieu de simplifier et de clarifier, et il devient nécessaire de procéder à une refonte* »<sup>855</sup>. De même, et bien au-delà, le professeur Alexandre Maitrot de

---

<sup>851</sup> Commission supérieure de codification, *Treizième rapport annuel*, éd. Journal officiel, 2002, p. 9.

<sup>852</sup> Question écrite n° 19585 de M. Claude Belot, *JO Sénat* du 27 juillet 2011, p. 1909 (Refonte du Code général des impôts, 13<sup>e</sup> législature).

<sup>853</sup> Voir notamment Réponse du Ministre de l'Économie, des finances et de l'industrie, *JO Sénat*, 19 janvier 2012, p. 182.

<sup>854</sup> Voir notamment Réponse du Ministre de l'Économie, des finances et de l'industrie, *JO Sénat*, 19 janvier 2012, p. 182.

<sup>855</sup> Il fera notamment remarquer « *que l'article 39 couvre à lui seul plusieurs pages du journal officiel et va de 39 I à 39 octodécies II, en passant, entre autres, par 39 AA à 39 quiquies FA !* », indique que « *lorsqu'elle arrive à ce point, la codification permanente complique et obscurcit au lieu de simplifier et de clarifier, et il devient nécessaire de procéder à une refonte* ». Voir Guy BRAIBANT, « Allocution », préc., pp. 306 et s.

La Motte estime que « *si la réécriture du Code général des impôts est plus que jamais nécessaire, c'est, avant tout, parce que l'ensemble du système fiscal français doit être réformé* »<sup>856</sup>.

À ce sujet, la Commission supérieure de codification exhorte à une levée de toute forme de réticences à la refonte du code, notamment de la part de certains services administratifs, afin d'en permettre une meilleure lisibilité<sup>857</sup>.

L'ensemble de ces inconvénients dans la codification des règles fiscales est de nature à constituer un véritable obstacle à la maîtrise des dispositions applicables.

En revanche, en Côte d'Ivoire, pour faciliter la compréhension de certains articles longs, il existe plusieurs intitulés au sein de ces articles. En raison de ces différents intitulés, ces dispositions se prêtent plus à une scission sans rompre nécessairement la logique d'ensemble du code.

Par exemple, l'article 71 du Code général des impôts comporte trois sous-parties illustrées par des intitulés que sont respectivement : début d'activité (les points 1° et 2°), cession et cessation d'activités (les points 3° à 9°) et décès de l'exploitant (le point 10°).

## **2. Procédés de codification et sauvegarde des règles de droit fiscal**

La codification est un premier pas vers l'identification et la maîtrise de la règle applicable. Elle a pour objet de remédier à l'éparpillement et au caractère disparate des dispositions applicables. Elle permet de « *rassembler, fixer, clarifier, rénover, systématiser, unifier les règles* »<sup>858</sup> applicable.

C'est à juste titre qu'il convient d'admettre avec le professeur Cabrillac que « *toute codification apparaît à l'origine comme la réponse technique à un besoin de sécurité juridique, né d'une crise des sources du droit due à un éclatement désordonné de ces sources, à une difficulté de connaissance des règles orales ou éparses, ou à une inflation législative*

---

<sup>856</sup> Alexandre MAITROT de La MOTTE, « Faut-il réécrire le Code général des impôts ? », in Jacques BUISSON (dir.), *La sécurité juridique*, préc., p. 98.

<sup>857</sup> Commission supérieure de codification, *Vingt-troisième rapport*, 2012, p. 9.

<sup>858</sup> Voir Gérard CORNU (dir.), « Codification », *Vocabulaire juridique*, 9<sup>e</sup> éd., quadriga, 2011, p. 185.

*galopante* »<sup>859</sup>. La sauvegarde des règles de droit est un instrument de prévisibilité. Elle constitue donc un facteur de sécurité juridique.

La codification est donc censée constituer, non seulement un procédé d'unification du droit, mais également un moyen de soumission du droit à la connaissance de son destinataire. C'est en cela que l'adage selon lequel « *nul n'est censé ignorer le droit* » peut trouver sa justification. La codification apparaît dès lors comme une source de sécurité juridique, et en tant que telle, comme un instrument visant à atteindre l'objectif d'accessibilité et d'intelligibilité de la norme applicable<sup>860</sup>.

En France, le décret du 12 septembre 1989<sup>861</sup> pose le principe d'une codification intégrale du droit<sup>862</sup>. Le rapport Warsmann indique que « *le travail de codification [entamé en France] doit être poursuivi car il constitue un facteur de plus grande lisibilité et d'accessibilité* » du droit<sup>863</sup>.

Le droit fiscal français est ainsi considéré comme étant entièrement codifié<sup>864</sup>, ce qui reste discutable, des dispositions fiscales étant contenues dans des dispositifs autres que le Code général des impôts. Mais alors qu'il intéresse tous les citoyens, seuls les spécialistes s'y retrouvent, selon la Commission supérieure de codification<sup>865</sup>. La codification du droit fiscal français semble donc avoir été mal assurée, au point de poser le problème de sa réécriture<sup>866</sup>.

En Côte d'Ivoire en revanche, la codification intégrale du droit n'a pas été posée comme principe. Néanmoins, l'article 45 de l'annexe fiscale de 2003 pose l'exigence de codification du droit fiscal, en disposant que « *chaque année, après l'adoption de la loi de finances,*

---

<sup>859</sup> Rémy CABRILLAC, *Les codifications*, PUF, 2002, p. 68.

<sup>860</sup> Conseil des impôts, *Les relations entre les contribuables et l'administration fiscale*, préc., 2002, pp. 58 et s.

<sup>861</sup> Décret n° 89-647 du 12 septembre 1989 relatif à la composition et au fonctionnement de la Commission supérieure de codification, *J.O.R.F.*, 13 septembre 1989, p. 11560.

<sup>862</sup> Conseil des impôts, XX<sup>e</sup> rapport, préc., p. 58.

<sup>863</sup> Jean-Luc WARSMANN, *Simplifions nos lois pour guérir un mal français : rapport sur la qualité et la simplification du droit*, Rapport au Premier Ministre, Coll. des rapports officiels, La Documentation française, 2009, p. 13 ; lire également, Jean-Luc WARSMANN, *La simplification du droit au service de la croissance et de l'emploi*, Rapport au Président de la République, *J.O.R.F.*, n° 0021 du 26 janvier 2011, Décret du 25 janvier 2011 chargeant un député d'une mission temporaire.

<sup>864</sup> Conseil des impôts, *Les relations entre les contribuables et l'administration fiscale*, préc., p. 58.

<sup>865</sup> Commission supérieure de codification, *Quinzième rapport annuel*, 2004, p. 46.

<sup>866</sup> Voir Conseil des impôts, XX<sup>e</sup> rapport, préc., p. 104 ; Alexandre MAITROT de La MOTTE, « Faut-il réécrire le Code général des impôts ? », préc., pp. 75-96.

*l'administration fiscale publiera le Code Général des Impôts et le Livre de procédures fiscales* »<sup>867</sup>. Autrement dit, les nouvelles dispositions fiscales annuellement élaborées dans le cadre de la loi des finances devront intégrer le Code général des impôts ou le Livre des procédures fiscales. Cette initiative a le mérite de rechercher l'unification du droit, elle vise *a priori* à se conformer à un rythme de codification selon le modèle français. Mais en dépit de son caractère louable, elle pourrait susciter de l'inquiétude quant au rythme d'accroissement du volume des dispositions fiscales que cela sous-tend. En d'autres termes, il y a lieu de craindre, même si on semble en être encore loin, qu'en Côte d'Ivoire le droit fiscal soit touché par le phénomène de la prolifération des normes fiscales à l'image de ce qui a lieu en France. Au désordre des sources du droit, à la méconnaissance des règles applicables, la codification systématique ne paraît donc pas être la meilleure solution. Selon le professeur Philippe Malaurie, « *l'inflation de codes, comme toute inflation, les dévalorise. Codifions, mais sans illusions* » avertit-il<sup>868</sup>.

En réalité, la codification du droit fiscal ne devrait pas se faire selon un rythme prédéfini et calqué sur le rythme de l'élaboration des lois de finances. Elle devrait avoir lieu en fonction de la naissance de situations nouvelles faisant courir au droit fiscal un risque de complexification et de confusion, nécessitant un besoin de simplification pour une meilleure compréhension.

Un tel vœu peut sembler à la fois naïf et irréaliste en raison de l'annualité du rythme d'élaboration des dispositions fiscales issues des lois de finances, il ne paraît pas cependant irréalisable, selon le mode de codification privilégié ; c'est-à-dire, à droit constant ou codification réelle.

Il existe, en effet, non pas une « *mais des codifications, dont l'objet, les méthodes et les justifications ne sont pas les mêmes* »<sup>869</sup>. Elles peuvent toutefois se résumer à deux types de codifications, celle à droit constant, qui est bien plus privilégiée en droit fiscal français<sup>870</sup> et

---

<sup>867</sup> Loi n° 2003-206 du 7 juillet 2003 portant loi de finances de l'année 2003, préc., p. 20.

<sup>868</sup> Philippe MALAURIE, « Rapport de synthèse », in Bernard BEIGNIER (dir.), *La codification*, Actes du colloque des 27 et 28 octobre 1995 (Toulouse), Dalloz, 1996, p. 201.

<sup>869</sup> Philippe MALAURIE, « Rapport de synthèse », préc., p. 201 ; voir aussi, Bruno OPPETIT, *Essai sur la codification*, PUF, 1998, pp. 17 et s.

<sup>870</sup> C'est la codification à « droit constant » qui, selon Guy Braibant, a fait l'objet en France en 1989, d'une relance, Guy BRAIBANT, « La Commission supérieure de codification », in Bernard BEIGNIER (dir.), *La codification*, préc., p. 97.

ivoirien<sup>871</sup> contrairement à la refonte du droit fiscal que nécessiterait une codification novatrice ou réformatrice<sup>872</sup>, dite encore codification réelle<sup>873</sup>.

Mais en ce qui concerne la Côte d'Ivoire, si la méthode privilégiée est celle d'une codification à droit constant, la terminologie de refonte est également utilisée pour désigner la mission dont est investie le ministre de l'économie et des finances en matière de codification.

Le point 1) de l'article 45 de l'annexe fiscale pour l'année 2003 dispose, en effet, qu'il sera procédé à une incorporation de textes législatifs ou réglementaires dans le Code général des impôts et dans le Livre des procédures fiscales par voie de modification, complément ou interprétation. Mais le point 3) précise que le ministre de l'Économie et des Finances est autorisé à procéder à une refonte du Code général des impôts en vue d'alléger et de simplifier la présentation de ce code.

On peut donc affirmer que les deux voies de codifications sont privilégiées en Côte d'Ivoire mais avec une plus grande part accordée à la codification dite à « droit constant », dans la mesure où le point 3) précise que *« cette refonte (...) ne devra entraîner aucune modification des taux ni des règles d'assiette et de recouvrement des impositions »*.

À propos de la codification à droit constant, le professeur Philippe Malaurie indique cependant que *« cet énorme travail, parce qu'il est à droit constant, constitue un immense gaspillage de temps et d'intelligence. Peut-être, aurait-on pu faire mieux, et toucher au fond du droit »*<sup>874</sup>.

Cela reste néanmoins discutable. Il est vrai qu'en matière fiscale, la codification à droit constant pourrait se réduire à une compilation de textes, du reste sans tenir compte de la cohésion ou la cohérence interne des codes déjà en vigueur. Cette codification compilation ne correspond pas réellement à une véritable œuvre de codification et pourrait même être source de désordre en raison de risques d'incohérence.

---

<sup>871</sup> Voir article 45, Annexe fiscale pour la gestion 2003.

<sup>872</sup> Guy BRAIBANT, « La Commission supérieure de codification », préc., 97.

<sup>873</sup> *Idem*, p. 201.

<sup>874</sup> Philippe MALAURIE, « Rapport de synthèse », préc., p. 198.

La codification à droit constant ne consiste pas cependant uniquement en une compilation servile de textes juridiques existants. Elle consiste en réalité à marquer une rupture dans les textes applicables tout en maintenant le droit positif en vigueur. Elle privilégie en réalité une modification de la forme ou de la structure, de syntaxe et du langage<sup>875</sup>, sans nécessairement modifier l'esprit de la règle applicable. En cela, la codification à droit constant apparaît comme une codification-adaptation. En tant que telle, elle se révèle une source de stabilité, là où la codification-modification pourrait paradoxalement se révéler un instrument de bouleversement et de déstabilisation par rapport aux prévisions du contribuable.

La codification dite réelle ne saurait donc être de principe. C'est ce qui justifie que la codification à droit constant, du fait qu'elle réserve moins de surprise et favorise la prévisibilité semble avoir les faveurs de certains contribuables bien plus que la « codification réelle ».

Cette forme de codification a été érigée en France, en principe de codification par l'article 3 de la loi du 12 avril 2000<sup>876</sup>. Aux termes de cette disposition, « *la codification législative rassemble et classe dans des codes thématiques l'ensemble des lois en vigueur à la date d'adoption de ces codes.*

*Cette codification se fait à droit constant, sous réserve des modifications nécessaires pour améliorer la cohérence rédactionnelle des textes rassemblés, assurer le respect de la hiérarchie des normes et harmoniser l'état du droit ».*

Cependant, cette disposition se référant à la codification législative, le Conseil d'État français précise, dans un arrêt du 12 février 2007<sup>877</sup>, que le gouvernement n'est pas tenu, dans l'exercice de son pouvoir réglementaire, par un principe de codification à droit constant ; mais que, lorsqu'il institue de nouvelles dispositions dans le cadre d'une codification, il doit respecter le formalisme qui s'impose à l'édition de la nouvelle norme qu'il adopte.

---

<sup>875</sup> Voir CNRS-IDL et Ministère de la justice, *Approche légistique et systémique de la codification*, Rapport final présenté par Daniel BOURCIER, CNRS-IDL et CURAPP, 1998, p. 78.

<sup>876</sup> Loi n° 2000-321 du 12 avril 2000, relative au droit des citoyens dans leurs relations avec les administrations, *J.O.R.F.*, n° 0088 du 13 avril 2000, p. 5646.

<sup>877</sup> CE., 12 février 2007, req. n° 285464. F. AUBERT, « Petites leçons sur la codification à droit constant », *Dalloz actualité*, 5 mai 2007.

C'est en réalité, du respect de cette exigence que dépendra, en grande partie la maîtrise du contenu des dispositions applicables.

## **§ 2 : DIFFICULTÉ DANS LA MAÎTRISE DU CONTENU DES DISPOSITIONS FISCALES APPLICABLES**

Si selon l'adage, *nul n'est censé ignorer la loi fiscale*<sup>878</sup>, encore faut-il celles-ci réunisse les conditions nécessaires pour être connue aussi bien du contribuable, que de l'administration ou même du juge. Or il n'en va pas toujours ainsi<sup>879</sup>. Selon le professeur Jean-Claude Martinez, « *la plupart des contribuables s'y perdent et il n'est pas sûr que l'État lui-même s'y retrouve* »<sup>880</sup>.

Les dispositions du droit fiscal ont la réputation d'être d'un abord difficile (A), notamment en raison de nombreux renvois, qui n'en facilite pas nécessairement la compréhension (B).

### **A. Des textes d'un abord complexe**

La difficulté dans la maîtrise des règles fiscales résulte, pour une grande part, certes d'une mauvaise qualité rédactionnelle mais également d'une mauvaise codification des textes en vigueur. Ce qui rend de plus en plus complexe la lecture et donc la compréhension des textes fiscaux.

Les normes fiscales applicables en France et en Côte d'Ivoire présentent, dans certaines de leurs dispositions, des difficultés de compréhension dues à la fois au contenant (numérotation, et structure des dispositions applicables) et au contenu (la règle édictée).

Une toute première difficulté dans la détermination de la disposition fiscale applicable peut donc se révéler dans la complexité inhérente à la lecture du Code général des impôts et dans

---

<sup>878</sup> Voir Maximilien MESSI, *Nul n'est censé ignorer la loi fiscale*, L'Harmattan, 2007.

<sup>879</sup> Voir notamment Christian LOUIT, « Le droit fiscal et le sourire (ou petites histoires fiscales) », in *Renouveau du droit constitutionnel, Mélanges en l'honneur de Louis Favoreu*, Dalloz, 2007, pp. 1651-1659.

<sup>880</sup> Jean-Claude MARTINEZ, *Lettre ouverte aux contribuables*, Albin Michel, 1985, pp. 83 et s. (particulièrement p. 98).

une moindre mesure en France, du Livre des procédures fiscales qui (à la différence de la Côte d'Ivoire) est présenté d'une manière différente du Code général des impôts. Cette complexité paraît davantage plus grande pour la lecture du Code français que pour la lecture du code ivoirien ; et les difficultés sont différentes dans leur nature.

En effet, aussi anodine que cela puisse paraître, la numérotation des dispositions du Code général des impôts n'en facilite pas la lecture. Elle constitue donc une source de complexité inutile, qui apparaît comme un obstacle majeur dans la lecture et dans la compréhension des règles édictées par le Code.

Ensuite, pourrait se poser le problème de la méthode de lecture, surtout en France, où une même situation ou problématique peut être traitée à la fois par des textes législatifs (dans une partie législative) et réglementaire (dans une partie réglementaire du Code), par le Livre des procédures fiscales et par la doctrine administrative. En outre, comme indiqué précédemment, la taille de la disposition fiscale à lire pourrait constituer un autre obstacle quant à sa compréhension.

Enfin, des règles fiscales étant contenues dans plusieurs autres textes juridiques ou d'autres codes en vigueur qui ne traitent pas de fiscalité en principal, comme cela a été mentionné, les Codes des impôts ont recours à des renvois qui n'en facilitent pas nécessairement la compréhension.

Bien souvent, l'ensemble de ces problèmes se combine et rend inextricable l'abord du dispositif fiscal.

En France, le lecteur du Code général des impôts doit tenir compte à la fois du texte du Code à proprement parler et de celui de ses quatre annexes, en plus des directives européennes et d'autres textes de diverses natures<sup>881</sup>. Il convient néanmoins de préciser que la Côte d'Ivoire n'est pas totalement étrangère à une situation pareille. Elle dispose, en effet, à côté de textes fondus dans les dispositions du Code général des impôts ou du Livre des procédures fiscales, d'autres textes qui y sont insérés par pure compilation. Tel est notamment le cas des codes minier et pétrolier ou du code des investissements, qui ont pour objet non seulement de régir des secteurs particuliers des activités économiques en Côte d'Ivoire, mais également d'inciter à l'investissement dans des secteurs et zones déterminés.

---

<sup>881</sup> Ces derniers textes figurent sous une rubrique « Appendice », dans le Code publié par les éditions Dalloz.

En France, en ce qui concerne les annexes du Code général des impôts, la lecture nécessitera d'avoir à l'esprit la portée de chaque texte, d'autant plus que les quatre annexes ne sont pas de la même nature. Elles sont respectivement constituées de dispositions revêtant la forme de règlement d'administration, de décret en Conseil d'État, de décret simple et d'arrêtés.

Pour ce qui est des directives, plus particulièrement lorsqu'elles ne sont pas encore transposées dans l'ordre juridique interne et qu'elles comportent néanmoins des dispositions différentes de celles prévues en droit fiscal interne, elles peuvent faire naître des incertitudes quant à la détermination de la règle applicable.

Quant aux autres textes (mis en appendice)<sup>882</sup>, il s'agit de dispositions à caractère modificatif ou complémentaire par rapport aux textes codifiés, mais différents de ceux figurant déjà sous les articles du code auxquels ils se rapportent.

Selon le professeur Jean-Claude Martinez, « *le Code général des impôts et le Livre des procédures fiscales comptent plus de 4000 articles. Au rythme de 30 minutes par article, il faut 10 mois pour lire le CGI, des années pour le comprendre et le reste de la vie pour s'en remettre* »<sup>883</sup>. Et comme le précise le professeur Alexandre Maitrot de La Motte, « *nul ne peut prétendre connaître, à un moment donné, la totalité de la législation fiscale applicable* » en France, puisque 20 % du contenu du Code général des impôts sont modifiés tous les ans<sup>884</sup>.

En Côte d'Ivoire, la complexité dans la lecture du Code n'est pas de la même ampleur. Le Code général des impôts est moins volumineux. Si en France, le Code général des impôts et le Livre des procédures fiscales peuvent être présentés séparément ou en un bloc selon les éditeurs (privés)<sup>885</sup>, en Côte d'Ivoire, le Code publié à l'initiative de l'administration fiscale

---

<sup>882</sup> Spécialement en ce qui concerne la France, dans la codification des éditions Dalloz.

<sup>883</sup> Jean-Claude MARTINEZ, *Lettre ouverte aux contribuables*, Albin Michel, 1985, p. 83.

<sup>884</sup> Alexandre MAITROT de La MOTTE, « Faut-il réécrire le Code général des impôts ? », in Jacques BUISSON (dir.), *La sécurité fiscale*, L'Harmattan, 2011, p.76.

<sup>885</sup> En comparaison avec le Code édité par les éditions Francis Lefebvre qui présente en un seul bloc le Code général des impôts, le Livre des procédures fiscales et les directives européennes et autres textes, les éditions Dalloz publient séparément ce même contenu avec des annotations qui en augmentent encore plus le volume. Ainsi, le Code général des impôts de 2013 comporte 3552 pages tandis que le Livre des procédures fiscales de la même année en comporte 1994. Le seul Code général des impôts publié par les éditions Dalloz paraît ainsi plus volumineux que l'ensemble constitué en Côte d'Ivoire par le Code général des impôts, le Livre des procédures fiscales et la compilation des textes de la doctrine administrative.

est présenté en un bloc et comprend à la fois le Code général des impôts à proprement parler, le Livre des procédures fiscales et d'autres textes fiscaux. Il reste cependant moins volumineux que le seul Code général des impôts de France qui dispose de plus de 2000 pages même sans commentaire, alors que le volume de l'ensemble des textes codifiés et répertoriés au sein du Code général des impôts de Côte d'Ivoire est inférieur à 700 pages.

En Côte d'Ivoire, les dispositions qualifiées « *autres textes fiscaux* » sont, comme déjà indiqué, des textes fiscaux qui ne présentent pas une garantie d'exhaustivité ; ils relèvent d'un choix dans les textes et pourraient de ce fait se révéler arbitraires. Il en va d'ailleurs de même pour la France, en ce qui concerne les autres textes contenus dans le Code général des impôts. Ce manque d'exhaustivité pourrait en revanche accroître les incertitudes dans la lecture du Code ivoirien, bien qu'il soit moins volumineux que celui de la France et apparaisse d'une lecture relativement plus facile.

En ce qui concerne les annexes fiscales en Côte d'Ivoire, ils ne sont pas comparables aux annexes du Code général des impôts de France. Il s'agit de textes fiscaux ou de gestion de la politique fiscale, figurant dans les lois de finances et qui ont, en principe, vocation à être codifiés dans le corps du Code général des impôts et du Livre des procédures fiscales. Mais toutes les dispositions des annexes fiscales ne sont pas toujours codifiées, soit parce qu'il n'y avait lieu d'y procéder<sup>886</sup>, soit pour absence de diligence. En revanche, peut être considérée comme annexée au Code général des impôts et au Livre des procédures fiscales de Côte d'Ivoire, cette troisième partie intitulée « *Autres textes fiscaux* ». Elle comprend deux types de textes choisis : des textes législatifs (plus d'une soixantaine) et des textes réglementaires (environ une trentaine).

Hormis la présentation des dispositions fiscales contenues dans les différents codes en vigueur en France et en Côte d'Ivoire, la numérotation des textes juridiques (les articles) constitue un autre facteur d'illisibilité, une source d'incompréhensibilité.

---

<sup>886</sup> Voir par exemple l'article 13 de l'annexe fiscale à la loi n° 89-1332 portant Budget général de fonctionnement pour l'exercice 1990, sur l'exécution des créances et admission en non valeur, ne donne aucune précision sur l'emplacement qu'il devra occuper au sein du Code. On ignore, s'il s'agit d'un régime nouveau ou de la modification d'un régime ou d'une disposition qui existe déjà ; il y a donc le risque que de tels types de dispositions ne soient pas codifiés.

Les contribuables français sont bien plus exposés à l'obstacle de compréhension des textes fiscaux lié à la complication de la numérotation. Le caractère inhabituel ou peu ordinaire du style de la numérotation peut être un facteur de blocage dans la connaissance, la compréhension et la bonne maîtrise des règles applicables.

La conséquence en est que dans certains cas, les règles ne peuvent être facilement mémorisées, dans d'autres cas, elles pourraient être source de confusion.

À titre illustratif, en ce qui concerne la France, l'article 1649 du Code général des impôts et ses suites permettra d'avoir une idée de la nature de l'obstacle à la compréhension des textes lié à une mauvaise numérotation des dispositions applicables.

La numérotation des articles 1649 *quater* E-0 *bis*, 1649 *quater* 0-B *bis* ou *ter*, 1649 *quater* B *bis* et 1649 *quater* B *quater* est à la fois longue et complexe, combinant chiffres arabes, adverbes ou cardinaux multiplicatifs et lettres de l'alphabet français.

Les articles 1649 A *bis* et 1649 *bis* A, par exemple, pourraient être facilement confondus en raison d'une inversion des éléments de la numérotation, alors que le premier traite de la *déclaration des avances remboursables ne portant pas intérêt* et que le second concerne la *déclaration des ventes autres que les ventes au détail*.

D'une autre nature est la confusion pouvant découler notamment des articles 1649 *quater* 0-B *bis* et 1649 *quater* B *bis*. Une inattention dans le détail de la numérotation pourrait donner lieu à confusion, la distinction entre ces deux articles n'étant constituée que par le chiffre « 0 » contenu dans le premier article. Or le premier concerne la *présomption de revenu*, tandis que le second traite de la *transmission des déclarations par voie électronique*.

L'abus des adverbes ou cardinaux multiplicatifs, outre son caractère inélégant dans la numérotation des dispositions fiscales, pourrait avoir un effet rebutant pour un lecteur inexpérimenté.

Si *bis*, *ter* et *quater*, sont par exemple des cardinaux multiplicatifs connus de la plupart des contribuables, *sexies*, *septies*, *octies*, *decies*, *undecies*, *terdecies*, *quindecies*, *octodecies*, *vicies*, *tervicies*, *quatervicies* ou *sexvicies*, notamment, sont en revanche inhabituels et peuvent rendre fastidieuse la lecture au point constituer un sérieux obstacle dans la connaissance du contenu de la disposition applicable.

Le professeur Jean Lamarque qualifie une telle numérotation de « *véritable dédale dans lequel il est parfois difficile à un praticien même chevronné de se retrouver* »<sup>887</sup>.

En Côte d'Ivoire, la référence aux cardinaux multiplicatifs se limite pour le moment à *septies*, à l'article 62 *septies* du L.P.F. Dans sa version de 1997, le Code général des impôts de Côte d'Ivoire comprenait également une présentation aussi complexe que celle de la France.

Il y avait par exemple un article 22 *septies* D qui concernait, à titre de disposition transitoire<sup>888</sup>, un acompte prévisionnel unique appliqué à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

La numérotation figurant dans la version actuelle du Code général des impôts de Côte d'Ivoire paraît moins complexe que la précédente, encore moins que celle du code général des impôts de France. Il n'en demeure pas moins qu'elle reste inhabituelle pour certains contribuables et pourrait constituer un obstacle dans la connaissance des règles auxquelles ils sont censés se soumettre. Les contribuables ivoiriens, moins habitués au type de numérotation pratiqué par les rédacteurs des codes français, sont encore plus concernés par ce facteur que les contribuables français<sup>889</sup>.

La complexité inhérente à la numérotation pourrait encore être accentuée par l'effet des renvois.

## **B. Des renvois à des règles éparses**

En principe, la technique des renvois<sup>890</sup> a pour objet de maintenir une cohérence dans l'élaboration et la mise en œuvre de règles, principes ou concepts prédéfinies. Elle a l'avantage d'éviter une divergence d'approches à propos d'une même question, d'un même concept ou d'une même règle.

---

<sup>887</sup> Jean LAMARQUE, « Sources du droit fiscal, sources internes, codification », *Jurisclasseur Procédures fiscales*, Fasc. 150 : 2008 § 81.

<sup>888</sup> Laquelle durera aussi longtemps que le Code lui-même, avant sa refonte.

<sup>889</sup> En France *bis, ter et quater* ne sont pas inhabituels ; ils apparaissent notamment dans la numérotation des adresses de voiries.

<sup>890</sup> Voir Pierre-André CÔTE, *Interprétation des lois*, Thémis, 3<sup>e</sup> éd., 1999, pp. 94-102.

En Côte d'Ivoire, le 1° de l'article 826 du Code général des impôts dispose, par exemple, que « *la peine contre ceux qui abuseraient des timbres pour timbrer et vendre frauduleusement du papier timbré sera la même que celle qui est prononcée par le Code pénal contre les contrefacteurs de timbres* ». Ce qui suppose une connaissance préalable de l'existence d'une telle règle.

En France, le Conseil des impôts précise que « *plutôt que de redéfinir les mêmes concepts utilisés dans plusieurs articles, est-il plus sûr de faire référence à l'article qui en donne une définition valant pour l'ensemble des autres articles* »<sup>891</sup>.

Les techniques de renvoi semblent en revanche comporter bien plus d'inconvénients que d'avantages en matière fiscale, en raison du recours abusif qui en est fait. En outre, les dispositions fiscales de renvoi n'ont pas toujours la valeur fondamentale ou de principe qui devrait les caractériser.

Si la technique de renvoi peut éviter des redites inutiles, elle permet également de se référer soit à des textes non codifiés, soit à des dispositions non fiscales et contenus de ce fait dans d'autres dispositifs juridiques, soit à des dispositions spécifiques et ou complémentaires, avec parfois des risques de contradiction.

Il en découle une multiplicité de renvois<sup>892</sup> en fonction des spécificités des sources ; ce qui rend difficilement identifiable la disposition fiscale applicable. Ces jeux de renvois aboutissent parfois, en particulier en France, à une confusion telle que la détermination du texte applicable prend des allures d'un véritable "puzzle" ou d'un labyrinthe où la voie de sortie n'est pas toujours atteinte.

Il existe plusieurs modalités de renvois, source de complexité et d'opacité dans l'identification de la règle fiscale, les unes aussi bien que les autres.

Par exemple, au titre de l'impôt français sur le revenu, des avantages fiscaux sont accordés en impôts, en réductions ou crédits d'impôts, dont certains sont plafonnés sur le fondement de l'article 200-0 A<sup>893</sup>.

---

<sup>891</sup> Conseil des impôts, XX<sup>e</sup> rapport, préc., p. 62.

<sup>892</sup> Sur les techniques d'élaboration des textes de renvois, voir par exemple, Catherine BERGEAL, *Rédiger un texte normatif : Manuel de légistique*, préc., pp. 210 et s.

<sup>893</sup> L'imposition des revenus de 2013, voir l'article 73-I-A de la loi n° 2012-1509 du 29 décembre 2012 de finances pour 2013, *J.O.R.F.* n° 0304 du 30 décembre 2012, p. 20859.

Le contribuable, pour connaître notamment le régime fiscal de ses crédits d'impôts et savoir s'ils sont ou non concernés par le plafonnement des avantages fiscaux, devra consulter au moins une vingtaine de dispositions fiscales sur la seule base du petit b) du point 2 de l'article 200-0 A du Code général des impôts de France, qui dispose :

*« les réductions, y compris, le cas échéant, pour leur montant acquis au titre d'une année antérieure et reporté, et crédits d'impôt sur le revenu, à l'exception de ceux mentionnés aux articles 199 quater B, 199 quater C, 199 quater F, 199 septies, 199 terdecies-0 B, 199 quindecies, 199 octodecies, 199 vicies A, 199 tervicies, 200, 200 bis, 200 quater A, 200 sexies, 200 octies, 200 decies A, 200 undecies, 238 bis et 238 bis 0 AB et aux 2 à 4 du I de l'article 197, des crédits d'impôt mentionnés au 1<sup>o</sup> du II de la section 5 du chapitre 1<sup>er</sup> du présent titre<sup>894</sup>, et du crédit d'impôt correspondant à l'impôt retenu à la source à l'étranger ou à la décote en tenant lieu, tel qu'il est prévu par les conventions internationale ».*

En Côte d'Ivoire, la pratique des renvois à des dispositions multiples du Code général des impôts n'est pas aussi fréquente qu'en France. Plusieurs renvois se réfèrent en revanche assez régulièrement à l'OHADA ; ce qui permet de renforcer l'argument selon lequel, bien que le droit de l'OHADA ne soit pas encore consacré en matière fiscale, il la régit indirectement.

Par exemple, l'article 36 du Code général des impôts de Côte d'Ivoire dispose que, *« les contribuables visés à l'article 34-1<sup>o</sup> sont tenus de fournir leurs états financiers annuels établis et présentés selon le cas, conformément au droit comptable OHADA, au droit comptable bancaire ou au Code de la Conférence Interafricaine des Marchés des Assurances (CIMA) ».*

Les dispositions de renvoi peuvent se référer à des textes contenus, soit dans le corpus auquel elles appartiennent, soit dans un autre dispositif. Si dans le 1<sup>er</sup> cas, il est plus facile de retrouver la disposition, ceci ne constitue cependant pas une garantie d'effectivité de l'existence du texte de renvoi notamment en raison du caractère fortement mouvant des dispositions fiscales, particulièrement en France. Il n'est pas alors exclu que le Code fiscal renvoie à des dispositions devenues sans objet ou caduques.

---

<sup>894</sup> C'est-à-dire du titre 1<sup>er</sup> de la première partie du livre 1<sup>er</sup> du Code général des impôts de France.

Encore plus complexes sont les cas de renvois sur renvois, qui peuvent donner lieu à un éloignement par rapport au texte initial et par conséquent par rapport à la problématique de départ.

Pour comprendre par exemple le contenu de l'article 5 du Code général des impôts de France, il faudrait consulter au moins cinq dispositions. En effet, l'article 5 renvoie à l'article L. 3231-12 du Code du travail, qui renvoie lui-même à l'article L. 3231-4 du même code, ce dernier faisant lui-même référence à l'article L. 3231-2 du même code du travail.

En Côte d'Ivoire par exemple, la lecture de l'article 55 du Code général des impôts au sujet de l'imposition des bénéficiaires par anticipation nécessite de se référer à l'article 286 du même Code qui exige à son tour le recours à l'article 287 du même dispositif.

Il existe des cas de renvois multiples ; c'est-à-dire qu'une disposition du Code général des impôts renvoie à une série de dispositions à l'intérieur d'un même dispositif ou de dispositifs différents<sup>895</sup>.

Par exemple l'article 8 du Code général des impôts de France renvoie à plusieurs dispositions au sein du Code lui-même et à des dispositions contenues dans d'autres textes juridiques. L'ensemble de ces textes se réfère à des régimes juridiques différents en fonction des types de sociétés dont il est traité. Ainsi, le 3° de l'article 8 dispose notamment que « *des membres des sociétés à responsabilité limitée qui ont opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes dans les conditions prévues au IV de l'article 3 du décret n° 55-594 du 20 mai 1955 modifié ou dans celles prévues par l'article 239 bis AA (...)* ».

En Côte d'Ivoire, on pourrait notamment citer l'article 110 et plus particulièrement, le point 9 de cet article qui dispose : « *ne peuvent ouvrir droit au bénéfice des dispositions qui précèdent :*

- *les investissements réalisés dans le cadre de l'article 28 du présent Code;*
- *les investissements réalisés par les entreprises qui bénéficient des dispositions du Code des Investissements et du Code minier ».*

---

<sup>895</sup> Voir par exemple l'article 8 *quater* du Code général des impôts de France.

Il existe en outre des renvois à caractère successif et d'autres à caractère simultanés.

Par le moyen des renvois successifs, un article du Code général des impôts se réfère à une première disposition sur la base d'une autre ou en rapport avec une autre ou encore dans les conditions définies par une autre, en général au sein d'un même dispositif ou dans des dispositifs différents.

Par exemple, l'article 14 A du Code général des impôts de France dispose que « *sont également compris dans la catégorie des revenus fonciers les revenus distribués par un fonds de placement immobilier mentionné à l'article 239 nonies au titre de la fraction du résultat mentionnée au 1° de l'article L. 214-107 du code monétaire et financier, relative aux actifs mentionnés aux a et b du I de l'article L. 214-92 du même code détenus directement ou indirectement par ce fonds* ».

En Côte d'Ivoire, s'agissant du droit fixe dû au titre des formalités d'enregistrement, l'article 445 du Code général des impôts dispose qu'« *il est perçu aux taux réglés par les articles 703 à 709, 765 et 766* » du Code général des impôts ; or ces articles se réfèrent à au moins quatre types de prélèvements différents les uns des autres. Le défaut de précision peut donc conduire à des erreurs, l'un quelconque des droits fixes pouvant être appliqué à une situation à laquelle il n'aurait pas dû, en raison de la différence des régimes juridiques qu'ils ont vocation à régir.

Il arrive que l'article du Code général des impôts renvoie simultanément à plusieurs dispositions contenues en général dans des dispositifs différents et faisant l'objet de régimes juridiques différents, qui renvoient eux-mêmes bien souvent à d'autres dispositions.

En France, pour connaître par exemple les charges déductibles sur la propriété urbaine, en vue de la détermination du revenu net imposable, il faudrait parcourir plusieurs codes, dont les dispositions pourraient elles-aussi procéder à des renvois vers d'autres dispositions.

Le 1° du I, de l'article 31, renvoie simultanément à des dispositions contenues dans le code de l'urbanisme (articles L. 313-1 à L. 313-3), le code du patrimoine (l'article L. 642-1), le code de la construction et de l'habitation (l'article L. 411-2), le code monétaire et financier (article 239 *nonies* et le *a* du 1° du II de l'article L. 214-140 du code monétaire et financier), le code de la sécurité sociale (article L. 341-4 du code de la sécurité sociale), le code de l'environnement et à un décret d'application.

En Côte d'Ivoire, le niveau de complexité est apparemment moindre à ce stade.

Par exemple, en matière de remboursements de taxes sur la valeur ajoutée, l'article 383 *bis* renvoie successivement au Code des investissements, à une convention conclue entre une société et l'État de Côte d'Ivoire sur une période déterminée<sup>896</sup>, à un arrêté ministériel ainsi qu'aux codes minier et pétrolier.

La complexité et l'opacité dans la détermination de la disposition fiscale applicable deviennent encore plus préoccupantes, lorsque ce sont des dispositifs non fiscaux qui déterminent les règles ou le régime fiscal applicable, et que ces dispositifs procèdent à des renvois en dehors du Code général des impôts ou du Livre des procédures fiscales. Cette hypothèse est peu fréquente en Côte d'Ivoire.

Par exemple, en France, par rapport au régime fiscal du contrat qui organise le régime juridique des particuliers accueillant des personnes âgées ou handicapées, l'article L. 442-1 du Code de l'action sociale et des familles dispose<sup>897</sup> : « (...) *la rémunération ainsi que les indemnités visées aux 1° et 2° obéissent au même régime fiscal et de cotisations sociales obligatoires que celui des salaires. Cette rémunération, qui ne peut être inférieure à un minimum fixé par décret et évolue comme le salaire minimum de croissance prévu à l'article L. 141-2 du code du travail, donne lieu au versement d'un minimum de cotisations permettant la validation des périodes considérées pour la détermination du droit à pension conformément aux dispositions du premier alinéa de l'article L. 351-2 du code de la sécurité sociale.*

Il peut également être difficile de déterminer la norme fiscale applicable, lorsqu'elle apparaît comme prise dans l'état du temps et vacille entre besoin de stabilité et exigence d'adaptabilité.

---

<sup>896</sup> Article 5-2 de l'annexe fiscale à l'ordonnance n° 2008-381 du 18 décembre 2008 portant loi de finances pour 2008, qui dispose : « *les exonérations relatives aux frais généraux exposés par la Société Ivoirienne de Raffinage jusqu'en 2020 dans le cadre de la Convention conclue le 26 décembre 2007 avec l'État de Côte d'Ivoire* ».

<sup>897</sup> Voir l'article 80 *octies* du Code général des impôts qui renvoie à cet article.

## **SECTION 2 : LE TEMPS ET L'IDENTIFICATION DE LA NORME FISCALE**

Le temps exerce sur l'environnement fiscal une influence de nature à susciter des incertitudes sur le choix de la norme fiscale applicable<sup>898</sup>. En effet, celle-ci pourrait ne pas nécessairement correspondre à son temps ou subir une trop forte variation sans laisser le temps au contribuable de s'y adapter. Ce qui pose le problème de l'adéquation entre la norme et le temps, dans le processus d'identification de la règle fiscale applicable (§ 1).

Par ailleurs, en même temps qu'elle est perçue comme une nécessité, la mutabilité des règles fiscales (tant législatives, réglementaires que jurisprudentielles) apparaît, à certains égards, comme une menace potentielle pour la stabilité et la prévisibilité de la règle applicable. L'identification de la norme fiscale se trouve ainsi entre recherche de l'adéquation de la norme par rapport à son temps, mutabilité, stabilité et adaptabilité du droit applicable (§ 2).

### **§ 1 : DE L'ADÉQUATION ENTRE LA RÈGLE FISCALE ET SON TEMPS**

S'il est indispensable que la règle fiscale évolue en fonction des besoins, à la fois de l'État et des contribuables personnes physiques et morales, il reste capital que cette évolution doive se faire concomitamment avec le niveau de progrès de la société<sup>899</sup>. Ce niveau n'étant pas comparable d'un État à un autre, la norme fiscale pourrait se retrouver hors de son contexte et par conséquent, inadaptée.

---

<sup>898</sup> Voir notamment quelques écrits sur le temps en droit, Jean CARBONNIER, « Le temps du droit, un an et un siècle », in *Flexible droit : pour une sociologie du droit dans sa rigueur*, 10<sup>e</sup> éd., Paris, LGDJ, 2001, pp. 210 et s. ; Jean-Pierre GRIDEL, *Introduction au droit et au droit français : notions fondamentales, méthodologie, synthèse*, 2<sup>e</sup> éd., Dalloz, 1994, pp. 763 et s. (Essai sur le temps et le droit) ; Astrid MARAIS, « Le temps, la loi et la jurisprudence : le bon, la brute et le truand », in *Au-delà des codes, Mélanges en l'honneur de Marie-Stéphane Payet*, Dalloz, 2011, pp. 382-437 ; *L'avenir du droit, Mélanges en l'honneur de François Terré*, Dalloz, 1999 ; Farouk MECHRI, « Voyage dans l'espace du temps juridique », in *Philosophie du droit et droit économique : quel dialogue ? Mélanges en l'honneur de Gérard Fajot*, Frison-Roche, 1999, pp. 427 et s. (qui montre la différence entre le temps ordinaire et le temps juridique et en particulier l'effet de l'irréversibilité du temps ordinaire sur le temps juridique).

<sup>899</sup> Voir Jean-Etienne-Marie PORTALIS, *Discours préliminaire du premier projet de Code civil*, 1801, pp. 15 et s. (version numérique, disponible sur « [http://www.mafr.fr/IMG/pdf/discours\\_1er\\_code\\_civil.pdf](http://www.mafr.fr/IMG/pdf/discours_1er_code_civil.pdf) »)

Ce décalage par rapport au cadre contextuel pourrait notamment s'appliquer au cadre spatial, dont la problématique a déjà été traitée et dont la reprise ne présenterait pas, de ce fait, un véritable intérêt. L'accent sera donc davantage mis, ici, sur l'aspect temporel de la question. Il importe cependant de préciser que l'identification de la norme fiscale pourrait être d'autant plus complexe que le droit supranational s'applique concomitamment avec les dispositions fiscales dans un cadre interne enchevêtré. Cette situation due à un foisonnement des cadres communautaires entre eux et avec le droit interne, aboutit souvent à une illisibilité, source d'insécurité juridique.

Telle est la situation à laquelle donne lieu notamment la vocation des dispositions de l'OHADA, celles de l'UEMOA, celles de la CEDEAO et de bien d'autres organisations sous-régionales, en Afrique de l'ouest, à vouloir régir le cadre interne.

En ce qui concerne l'aspect temporel, une série de questions mériterait d'être posée, dont certaines ont un caractère classique et donc bien connu.

Faut-il immédiatement appliquer la loi fiscale nouvelle ou au contraire faire survivre la loi ancienne à sa propre suppression ? Convient-il d'appliquer immédiatement un acte administratif de nature fiscale ou au contraire subordonner cette application à la réalisation d'un certain nombre de conditions préalables ? Le juge compétent en matière fiscale est-il tenu de se conformer à sa propre ligne de conduite ou peut-il s'en démarquer à sa guise<sup>900</sup> ? Somme toute, quand est-ce qu'il convient de mettre en exécution une norme fiscale (norme législative, réglementaire ou jurisprudentielle) ? Par ailleurs, la norme applicable est-elle toujours en adéquation ou répond-t-elle toujours aux exigences de son époque ?

En définitive, le rapport entre la norme et son temps (A) pourrait avoir pour effet de placer le contribuable en dehors du temps de la norme, ou contraire, maintenir la norme en dehors de l'époque du contribuable (B).

---

<sup>900</sup> Voir notamment, Philippe NEAU-LEDUC, « L'ère du temps (...) », in Martial Chadefaux, Florence Deboissy et Christophe de LA MARDIÈRE (dir.), *Écrits de fiscalité des entreprises (...)*, préc., p. 72, § 10.

## **A. Le rapport de la norme fiscale au temps**

En matière fiscale, tout comme dans la plupart des disciplines juridiques, la problématique du temps implique la recherche de l'équilibre entre plusieurs impératifs parfois contradictoires ou difficilement conciliables : une nécessité de célérité et un besoin de pérennité, un souhait de continuité et un désir de rupture, la constance ou le changement ; « *le conservatisme et le changement, le statisme et la mobilité* »<sup>901</sup>.

Le législateur en matière fiscale doit être dans « l'ère du temps »<sup>902</sup> afin de proposer la norme facilement identifiable pour une application adéquate.

Il en va de même en particulier pour le juge compétent en matière fiscale. Il doit lui aussi rechercher un équilibre dans la détermination et dans la mise en œuvre de la règle fiscale applicable. Si pour ce faire il est amené à se référer à des règles législatives et/ou réglementaires préexistantes, il peut lui-même être conduit à produire des normes jurisprudentielles, lesquelles devront à la fois intervenir dans le temps convenable et tenir compte du temps d'évolution des règles fiscales, constamment en mouvement. Sa décision devra, en outre, s'inscrire dans un temps légalement défini, faute de quoi, la règle pourrait être inapplicable.

De même, le contribuable devra, lui-aussi, déterminer dans le temps, la règle en vigueur afin de faire valoir à temps son droit notamment sur le fisc, qui est lui-même tenu du respect du temps dans la mise en œuvre des règles prédéfinies, soit à titre autoritaire, soit dans le cadre d'un différend l'opposant au contribuable.

En définitive, la norme fiscale ne saurait s'affranchir du temps, dans sa mise en œuvre.

La détermination du temps, celui de la norme, celui de son application ou le temps de l'action en vue de la mise en œuvre, celui de la connaissance de son contenu, le temps de la prise de décision, tels sont autant de temps nécessaires pour la détermination et l'effectivité de la mise

---

<sup>901</sup> Thierry BONNEAU, *La Cour de cassation et l'application de la loi dans le temps*, PUF, 1990, p. 2 ; voir aussi, Georges RIPERT, *Les forces créatrices du droit*, Paris, LGDJ, 1955 (chapitre 1<sup>er</sup>, pp. 1-69).

<sup>902</sup> Philippe NEAU-LEDUC, « L'ère du temps (...) », préc., p. 69-75.

en œuvre de la norme applicable. La somme de ces temps doit contribuer à permettre au contribuable de bâtir ses prévisions.

En ce qui concerne le juge, avant de trancher, il est conduit à clairement identifier la norme qui s'applique au cas qui lui est soumis. Il doit y consacrer suffisamment de temps, sans trop en faire pour autant ; il doit y consacrer le temps nécessaire. Cette idée est fort judicieusement exprimée par M. Yann Aguila, qui indique que « *le juge doit rechercher un équilibre entre deux impératifs, parfois contradictoires : il faut prendre le temps de juger, mais il faut juger à temps* »<sup>903</sup>. Cette même idée est également reprise dans un rapport de la chambre administrative de la Cour suprême de Côte d'Ivoire, qui indique que « *sans doute, le juge doit prendre le temps de juger et consacrer à chaque affaire le temps qui lui est nécessaire, il ne doit pas prendre, pour autant, trop de temps pour juger ; il faut qu'il juge en un temps raisonnable* »<sup>904</sup>.

En effet, la précipitation de même que la lenteur de la justice dans la prise de décision peuvent être source d'injustice et facteur d'insécurité juridique.

Le temps peut donc être à la fois un allié et un ennemi ou un obstacle dans l'identification de la norme applicable. Il apparaît par exemple comme un obstacle lorsque son écoulement, notamment par l'effet de la prescription, ne permet plus au contribuable ou même au fisc de faire valoir un droit, et même de connaître le droit applicable et donc d'identifier la norme applicable, notamment en raison d'une fin de non recevoir.

Une illustration en est donnée, en ce qui concerne la Côte d'Ivoire, à travers l'exemple suivant, qui paraît assez éloquent.

Dans un différend opposant l'État de Côte d'Ivoire à la société CODIVAL, celle-ci indique que « *les parties ont engagé en cours d'instance des pourparlers transactionnels qui ont abouti à un règlement amiable total et définitif de leur litige et sollicite pièces à l'appui, l'homologation de leur transaction. [Mais] l'État de Côte d'Ivoire intimé, fait valoir que le*

---

<sup>903</sup> Yann AGUILA, « Le juge et le temps », (Préface), in Simone Gaboriau, Hélène Pauliat (réun.), *Le temps, la justice et le droit*, Entretiens d'Aguesseau, Actes de colloque organisé à Limoges les 20 et 21 nov. 2003, Pulim, 2004, p. 7. La formule a été reprise dans la thèse de Damien CONNIL, *L'office du juge administratif et le temps*, Coll. « N. Bibl. de thèses », Dalloz, 2012, pp. 33-223.

<sup>904</sup> CACS, *Rapport de l'année judiciaire 2012-2013*, p. 42 (accessible sur [www.consetat.sndi.ci](http://www.consetat.sndi.ci)).

*directeur général des impôts n'étant pas habilité à transiger en son nom, le protocole d'accord passé entre ce dernier et la société CODIVAL, ne lui est pas opposable »<sup>905</sup>.*

Le pourvoi formé par l'État ivoirien intervient cependant « 10 mois après la signification de la décision en cause [et ne respecte pas de ce fait] le délai prévu par la loi », qui indique à l'article 208 du Code de procédure civile commerciale et administrative que, « le pourvoi doit être formé au plus tard dans le délai d'un (1) mois à compter du jour de la signification de la décision entreprise ».

Il aurait été enrichissant, en l'espèce, de savoir si le directeur général des impôts pouvait valablement engager l'État de Côte d'Ivoire dans des négociations transactionnelles entre l'administration fiscale et un contribuable. Si une telle prérogative paraît aller de soi, elle ne figure pas expressément dans le droit positif ivoirien. L'intervention de la chambre administrative de la Cour suprême sur le fond de la question aurait donc permis d'indiquer la règle applicable si l'écoulement du temps n'y avait fait obstacle.

Le problème posé à travers cet arrêt mérite cependant un grand intérêt, d'autant plus qu'il ressort du décret n° 67-345 du 1er août 1967, ainsi que le rappelle la chambre administrative de la Cour suprême dans une autre affaire, que « toute action portée devant les Tribunaux de l'ordre judiciaire et tendant à faire déclarer l'État créancier ou débiteur pour des causes étrangères à l'impôt et au domaine doit, sauf exception prévue par la loi, être intentée à peine de nullité, par ou contre le Ministre chargé des Finances ou l'Agent que celui-ci aura spécialement délégué à cet effet »<sup>906</sup>.

En d'autres termes, pour ce qui relève du domaine de l'impôt, outre le ministre chargé des finances, une autre autorité, et en l'occurrence le directeur général des impôts pourrait bien être valablement saisi d'une action en justice ou en répondre tout aussi valablement.

Une autre question en rapport avec la problématique du temps dans la détermination de la règle fiscale applicable porte sur l'immédiateté dans la mise en œuvre de la norme fiscale nouvelle. Peut-elle être systématiquement considérée comme source d'insécurité juridique ?

---

<sup>905</sup> CACS, arrêt n° 12 du 29 mars 2000, pourvoi n° 99-382 CASS/AD du 06 juillet 1999.

<sup>906</sup> CACS, arrêt n° 56 du 30 novembre 2005, pourvoi n° 2002-048 CIV du 08 février 2002, *État de Côte d'Ivoire c/ Société Drocolor et autres*.

A *priori*, une réponse négative s'impose, la sécurité juridique n'étant pas l'équivalent de l'intangibilité ou de l'immobilisme, contrairement à la description qui a souvent pu en être faite par certains auteurs<sup>907</sup>.

En principe, la loi nouvelle est donnée pour être d'application immédiate<sup>908</sup>, aussi bien en France qu'en Côte d'Ivoire. À ce principe est souvent opposé en guise d'exception le respect des droits acquis, qui est lui-même bien souvent confondu avec le principe de non-rétroactivité, qui pour rappel, a une valeur législative<sup>909</sup>. L'une des raisons de cette confusion est, comme l'explique le Doyen Roubier, que « *dans le plupart des législations modernes, la règle de la non-rétroactivité est le plus souvent formulée dans le sens du respect des droits acquis* »<sup>910</sup>. Or l'application d'une loi nouvelle à un droit acquis ne porte pas nécessairement atteinte à ce droit et n'est pas nécessairement rétroactif<sup>911</sup>. En effet, comme le relève Patrice Level, la doctrine des droits acquis, porte sur un effort de localisation des faits juridiques dans le temps, paramètre qui était souvent ignoré par les partisans de la théorie du respect des droits acquis<sup>912</sup>.

Dans l'arrêt de principe par lequel la Cour de cassation française prend en compte le respect des droits acquis, cette même confusion avec la règle de non-rétroactivité semble transparaitre. La cour de cassation indique, en effet, « *que si toute loi nouvelle régit, en principe, les situations établies et les rapports juridiques formés dès avant sa promulgation, il est fait échec à ce principe par la règle de la non-rétroactivité des lois formulée par l'article 2 du Code civil, lorsque l'application d'une loi nouvelle porterait atteinte à des droits acquis sous l'empire de la législation antérieure* »<sup>913</sup>.

C'est donc pour remédier à cette situation que le Doyen Roubier met en avant le concept de situation juridique, qui avait alors intégré la jurisprudence française<sup>914</sup>. Mais la plupart des auteurs restent réticents à l'idée d'utiliser ce concept pour traiter de la question des droits

---

<sup>907</sup> Voir par exemple, François OST, « Les multiples temps du droit », in François Terré et alii, *Le droit et le futur*, PUF, 1985, pp. 115-153.

<sup>908</sup> Ce principe est pris en compte, de très longue date, notamment en doctrine. Voir par exemple, Charles AUBY et Charles Frédéric RAU, *Droit civil français*, 5<sup>e</sup> éd., pp. 98 et s (cité par Patrice LEVEL, *Essai sur les conflits de lois dans le temps : Contribution à la théorie générale du droit dans le temps*, Paris, LGDJ, 1959, p. 70)

<sup>909</sup> Le législateur peut donc y déroger.

<sup>910</sup> Paul ROUBIER, *Le droit transitoire : Conflits des lois dans le temps*, Dalloz-Sirey, 1960, 2<sup>e</sup> éd., p. 91.

<sup>911</sup> Patrice LEVEL, *Essai sur les conflits de lois dans le temps (...)*, préc., p. 73.

<sup>912</sup> *Idem*, p. 74.

<sup>913</sup> Cass. Ch. réun., 13 janvier 1932, *Bull.*, n° 11.

<sup>914</sup> Voir Paul ROUBIER, *Le droit transitoire*, préc., p. 181 et pp. 204 et s.

acquis<sup>915</sup>. Le professeur Thierry Bonneau explique cette réticence par le fait que « *la notion de droits acquis caractérise une philosophie subjective, individualiste, alors que la notion de situation juridique est liée à une philosophie objective, sociale* »<sup>916</sup>.

En réalité, tandis que le respect de la non-rétroactivité suggère qu'une règle nouvelle ne régit pas une situation qui lui serait antérieure, le respect des droits acquis commande de ne pas porter atteinte aux droits ou aux acquis juridiques devenus définitifs<sup>917</sup>. La théorie des droits acquis est alors présentée comme une limite à l'effet immédiat de l'entrée en vigueur de la loi nouvelle.

La jurisprudence ivoirienne se montre particulièrement attentive au respect des droits acquis. C'est cette protection qui, comme déjà précisé (en introduction), a justifié le recours au principe de sécurité juridique et par la même occasion, son entrée dans l'ordre juridique ivoirien. En revanche, qu'ils soient ou non mis en rapports avec le principe de sécurité juridique.

Outre les lois nouvelles, la chambre administrative de la Cour suprême ivoirienne pose également le principe de l'application immédiate des décisions administratives tout en respectant les droits acquis. En effet, dans l'une de ses décisions, la chambre administrative précise que « *les décisions des autorités administratives sont, sauf exception, d'application immédiate ; que, si les dispositions de l'article 76 de la loi sur la Cour Suprême autorisent le sursis à l'exécution desdites décisions lorsqu'elles sont attaquées en excès de pouvoir, cette faculté est, selon ce texte, admise à titre exceptionnel* »<sup>918</sup>. Il s'agit en réalité d'une application du privilège du préalable dont jouit l'administration.

En revanche, les droits acquis ne sont pas présentés en droit ivoirien comme des droits inamovibles ou inviolables.

Les décisions émanant de l'administration fiscale ivoirienne sont donc en principe d'application immédiate. Ce principe peut cependant être excepté par la condition posée implicitement par la chambre administrative de la Cour suprême, dans son autre décision du

---

<sup>915</sup> Voir notamment E.-L. BACH, « Conflits des lois dans le temps », *Jurisclasseur*, 1971, n° 43.

<sup>916</sup> Thierry BONNEAU, *La Cour de cassation et l'application de la loi dans le temps*, préc., p. 20.

<sup>917</sup> Sur ces questions, voir notamment Jacques PETIT, *Les conflits de lois dans le temps en droit public interne*, LGDJ, 2002 (voir en particulier les pp. 27 et s., 134 et s. et 592 et s.).

<sup>918</sup> CACS, arrêt n° 11 du 23 avril 2008, req. n° 2007-400 S/EX du 26 octobre 2007, *LBTP c/ Adou Eric Euloge*.

23 avril 2008 relative au principe de sécurité juridique (arrêt « *Association du quartier Houphouët-Boigny* »<sup>919</sup>).

En effet, les décisions de l'administration fiscale ne doivent pas priver « *d'effets, même temporairement, des actes administratifs créateurs de droits devenus définitifs* »<sup>920</sup>. En d'autres termes, l'immédiateté dans la mise en œuvre des décisions de l'administration ne doit pas porter atteinte aux droits subjectifs des particuliers devenus définitifs.

La sécurité juridique commande par ailleurs que la mise en œuvre immédiate de la loi (prise au sens large) tienne compte des prévisions du contribuable et en particulier de leur caractère raisonnable ou non<sup>921</sup>.

Cette interrogation pourrait en susciter bien d'autres : la norme de source législative, réglementaire ou juridictionnelle modifie-t-elle substantiellement le droit dans son fonctionnement ou dans ses effets ? S'applique-t-elle au droit substantiel ou au droit processuel, auquel cas, les dispositions nouvelles sont en principe d'application immédiate, selon la jurisprudence de la Cour de cassation française<sup>922</sup>.

La norme porte-t-elle atteinte aux droits des contribuables ou remet-elle en cause leurs prévisions légitimement et raisonnablement bâties ? Il faudrait donc faire la part entre le temps applicable au droit fiscal objectif et celui du droit fiscal subjectif ; en d'autres termes, il convient de considérer le rapport du temps à la sécurité juridique dans ses aspects objectifs et subjectifs.

L'intervention de la loi nouvelle n'est susceptible d'être source d'insécurité juridique que lorsqu'elle porte atteinte aux prévisions légitimement bâties par le contribuable ou lorsqu'elle a un caractère d'autant plus surprenant qu'elle ne laisse nullement le temps à ses destinataires de se ménager un comportement afin d'en faire une bonne réception. D'où l'exigence de mesures transitoires y compris en matière de revirement de jurisprudence<sup>923</sup>.

---

<sup>919</sup> Voir CACS, arrêt n° 12, 23 avril 2008, Req. n° 2007-121 REP du 12 avril 2007, préc.

<sup>920</sup> *Ibidem*.

<sup>921</sup> Voir Thomas PIAZZON, *La sécurité juridique*, préc., p. 350.

<sup>922</sup> Voir Cass. civ., 2<sup>e</sup>, 4 juin 1980, *Bull. civ.*, I, n° 106, p. 108 ; civ., 2<sup>e</sup>, 7 mai 2003, *Bull. civ.*, Avis, n° 2, p. 3.

<sup>923</sup> Voir Nicolas MOLFESSIS (dir.), *Les revirements de jurisprudence*, préc., pp. 7 et s.

C'est, en effet, par le biais d'une exigence de règles transitoires que la sécurité juridique a été consacrée comme principe par le Conseil d'État français. Mais l'insertion de telles dispositions ou d'une telle exigence dans les textes fiscaux peut-elle réellement constituer un rempart contre l'insécurité ? En outre, quelle devrait être la durée raisonnable d'une disposition transitoire, lorsque cette précision ne figure pas dans le texte de la loi elle-même ?

Un autre inconvénient de tels types de dispositions transitoires peut être le risque que la situation de transition ne perdure, comme c'est le cas en Côte d'Ivoire ; il peut également arriver que la disposition transitoire, une fois devenue caduque, reste maintenue au sein de la Constitution.

Le maintien de dispositions transitoires qui ne donnent aucune précision sur le terme de la transition peut être source de désordre.

L'exemple le plus significatif est une fois de plus fourni par la Constitution ivoirienne 2000, qui dispose à son article 130 : « *jusqu'à la mise en place des autres institutions, les institutions établies continuent d'exercer leurs fonctions et attributions conformément aux lois et règlements en vigueur* ».

Cette disposition conduit, dans ses effets, à vider la nouvelle Constitution de sa substance. En effet, tout en prévoyant de nouvelles institutions, ce texte maintient les anciennes sur la base des textes préexistants. La nouvelle Constitution se trouve ainsi privée de ses effets quant à la mise en place des institutions nouvellement établies.

De telles dispositions peuvent également donner lieu à un vide juridique face auquel le juge peut se trouver démuné, ou contrainte de créer des règles non expressément en conformité avec les dispositions légales préexistantes ou à élaborer.

Dans l'une de ses décisions, la chambre administrative de la Cour suprême se trouve ainsi contrainte de pallier une situation de vide juridique, « (...) *par dérogation et pendant une période transitoire qui prendra fin par décret non encore intervenu (...)* »<sup>924</sup>.

La gestion de la période transitoire peut également être source de complexité lorsque plusieurs dates d'entrée en vigueur sont prévues comme c'est souvent le cas en France. Un exemple est fourni par la loi organique relative aux lois de finances. Publiée en 2001, son entrée en vigueur a été fixée par son article 67 au 1<sup>er</sup> janvier 2005. Or cette date ne consacrait en réalité

---

<sup>924</sup> CACS, arrêt n° 28 du 25 juin 2008, req. n° 2007-046 REP du 22 février 2007, *Véi Bernard c/ Conseil national de l'ordre des pharmaciens (CNOP)*.

qu'une « entrée en vigueur partielle », l'entrée en vigueur définitive n'étant effective que deux ans plus tard soit en 2007, comme le précise le professeur Matthieu Conan<sup>925</sup>.

La problématique des règles transitoires réside en réalité dans leur capacité à concilier une situation en passe de devenir ancienne avec une réalité nouvelle et appartenant soit à deux époques différentes, soit à une même époque.

## **B. Le rapport de la norme fiscale à son époque**

La norme applicable pourrait être en déphasage avec son époque, soit en raison de sa vétusté caractérisée souvent par l'anachronisme du langage utilisé, par rapport au langage de l'époque du contribuable ; au contraire le déphasage pourrait être dû à une précocité ou à une trop grande modernité. Dans tous les cas, la norme en déphasage avec sa réalité est inadaptée et se révèle une source d'insécurité juridique, dans la mesure où elle ne prend pas nécessairement en compte les réalités du cadre spatiotemporel auquel elle est censée s'appliquer.

La vétusté de la norme ou l'anachronisme du langage est généralement la situation qui est dénoncée comme source d'insécurité juridique. La Côte d'Ivoire est concernée par cette situation autant que la France. En revanche, pour ce qui est de la précocité ou la trop grande modernité des règles, elle concerne davantage la Côte d'Ivoire que la France.

Bien des efforts ont certes été accomplis dans chacun de ces États<sup>926</sup> afin de remédier aux inconvénients de la vétusté, mais d'autres efforts restent à déployer pour adapter le langage et le contenu du Code général des impôts à la réalité du contribuable.

Le langage du droit fiscal mérite d'être adapté, certes au regard de sa vétusté mais également en considération de son herméticité.

---

<sup>925</sup> Matthieu CONAN, « La loi organique relative aux lois de finances n'entrera totalement en vigueur qu'en 2007 », *RDP*, n° 1, 2006, pp. 31 et s.

<sup>926</sup> En France, voir l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 relative à des mesures de simplification en matière fiscale et à l'harmonisation et l'aménagement du régime des pénalités, *J.O.R.F.*, n° 285 du 8 décembre 2005, p. 18912 ; Loi n° 2009-526 du 12 mai 2009 de simplification et de clarification du droit et d'allègement des procédures, *J.O.R.F.*, n° 0110 du 13 mai 2009, p. 7920. ; En Côte d'Ivoire,

En France, l'article 1457 du Code général des impôts par exemple, dans sa version antérieure à la loi du 30 décembre 2009<sup>927</sup>, accordaient des exonérations de taxe professionnelle à des activités qui n'avaient plus cours, des activités relevant d'une autre époque<sup>928</sup>.

Il disposait, en effet :

*« sont exonérés de la taxe professionnelle :*

*1° les personnes qui vendent en ambulance dans les rues, les lieux de passage, les marchés, des fleurs, de l'amadou, des balais, des statues et figures en plâtre, des fruits, des légumes, des poissons, du beurre, des œufs, du fromage et autres menus comestibles ;*

*2° les chiffonniers au crochet, les rémouleurs ambulants ».*

De même, en Côte d'Ivoire, le point 28° de l'article 235 du Code général des impôts accordait des exonérations en matière de taxe sur la valeur ajoutée dans le cadre de certaines opérations, ou sur certaines matières comme *« les cendres d'orfèvre, débris et déchets d'or ; les monnaies d'or ».*

Ces articles constituaient donc des dispositions ne régissant aucune situation. Maintenus dans les Codes respectifs, ils ne contribuaient qu'à en maintenir l'image vétuste et complexe, tout en en accroissant inutilement le volume.

En France, le vingtième rapport du Conseil des impôts avait notamment dénoncé la vétusté du langage du Code comme facteur d'inintelligibilité de la norme fiscale. Ce rapport avait même fustigé tout particulièrement l'article 1457 qui ne sera modifié que par l'article 2 de la loi de finances pour 2010<sup>929</sup>, soit sept ans après le rapport susvisé.

En Côte d'Ivoire, la référence aux « cendres d'orfèvre » ou à des « débris et déchet », ou « monnaie d'or » ne figure plus dans le Code général des impôts.

Cependant, certaines dispositions supprimées du Code général des impôts de France continuent de figurer dans le Code ivoirien alors même qu'elles n'ont pas nécessairement un sens spécifique propre au cadre ivoirien.

---

<sup>927</sup> Loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 de finances pour 2010, *J.O.R.F.* n° 0303 du 31 décembre 2009 p. 22856.

<sup>928</sup> De l'époque de « *Balzac* », dira le Conseil des impôts, XX<sup>e</sup> Rapport, préc. p. 59.

<sup>929</sup> Loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 de finances pour 2010, préc.

C'est notamment le cas de la référence aux « *vendeurs en ambulance* ». Aux termes de l'article 75 du Code général des impôts de Côte d'Ivoire, ils sont exclus du régime de l'impôt synthétique ; aux termes du 19° de l'article 280 du même code, ils sont exemptés de la patente ainsi que de la taxe forfaitaire des petits commerçants et artisans (article 3, ordonnance n° 61-123 du 14 avril 1961).

En réalité, la terminologie de « *vendeurs en ambulance* » semble s'appliquer aux " vendeurs ambulants"<sup>930</sup> qui, bien qu'existant dans le tissu économique ivoirien, ne figurent pas en tant que tel dans le Code général des impôts.

D'autres dispositions et la référence à certains prélèvements a également été maintenues alors même qu'elles ne s'adaptent plus au contexte actuel des activités économiques en Côte d'Ivoire, et auraient dû être supprimées ou réaménagées. Ainsi, dans l'ancienne version du Code général des impôts, il était prévu, notamment au titre des taxes aéroportuaires sur titres de recettes, des taxes sur « *des capsules de bouteilles* »<sup>931</sup> ; elles sont maintenues dans l'actuel Code, alors même que la référence à cette taxe aurait pu être réaménagée pour mieux prendre en compte l'activité concernée.

De manière générale, certaines opérations ou activités sont régies par le Code général des impôts de Côte d'Ivoire mais ne sont pas suffisamment prises en compte ou avec justesse. Les professionnels auxquels s'appliquent les prélèvements prévus dans de telles circonstances peuvent avoir le sentiment de ne pas être concernés. L'une des raisons en est que le langage utilisé est celui d'une autre époque et le législateur ivoirien n'ose pas toujours le modifier.

Il en est ainsi par exemple de la référence à *l'alcali*<sup>932</sup>, de l'exonération relative aux « *opérations portant sur les fibres de jute et de sisal* »<sup>933</sup> dans le cadre de la TVA, qui ne semblent correspondre à aucune activité effectivement pratiquée en Côte d'Ivoire.

Il s'ensuit que ceux qui sont supposés accomplir de tels types d'opérations ne doivent probablement pas s'y reconnaître, encore moins dans les textes censés régir "leurs activités".

---

<sup>930</sup> Un telle supposition trouve son fondement dans l'article 3 de l'ordonnance n° 61-123 du 14 avril 1961 à propos de la taxe forfaitaire des petits commerçant et artisans, qui dispose : « *sont exemptés de la taxe forfaitaire les vendeurs en ambulance, dans les rues ou sur les marchés, de journaux, cigarettes, allumettes, fleurs, fruits, légumes, colas, poissons, œufs et autres menus comestibles à l'exclusion des boissons de toute nature* ».

<sup>931</sup> Voir le tableau inséré dans le Code général des impôts de Côte d'Ivoire, correspondant à un certain nombre d'activités issues de l'article 27 de l'annexe fiscale à la loi n° 81-1127 du 30 décembre 1981, ainsi qu'à l'article 34 de l'annexe fiscale à la loi n° 2004-271 du 15 avril 2004.

<sup>932</sup> Au titre des taxes portuaires et aéroportuaires. *L'alcali* ou *alkali* est le nom que l'on donnait aux cendres d'une plante marine dont ont retirait la soude. Il s'agit également d'un vieux mot qui désigne la soude ou le carbonate de sodium : voir les taux et tarifs maxima des taxes locales perçues par les collectivités territoriales, et indiqués à l'article 27 de l'annexe fiscale à la loi n° 81-1127 et l'article 34 de l'annexe fiscale à la loi n° 2004-271, préc.

<sup>933</sup> Voir le 17 de l'article 355 du Code général des impôts.

Dans d'autres hypothèses, les termes utilisés existent bel et bien et les mots sont d'usage mais la réalité désignée paraît bien trop vague et peut être source de confusion. En ayant toujours recours au tableau relatif aux taxes portuaires et aéroportuaires, certains termes mériteraient d'être actualisés et précisés. Tel est le cas par notamment des « *articles de classe* ». On peut se demander de quel type de *classe* il s'agit, il est possible que ce terme s'applique à des classe d'écoles ; dans ce cas, une autre question serait de savoir quels sont plus particulièrement les articles concernés ? Il pourrait également s'agir de "classe de choses" (objet de première ou de seconde classe, article de bonne qualité, de qualité moyenne par exemple) ou de "collection d'objets" telles les classes d'objets verts, des classes de bois notamment. Il est également fait référence, dans ce tableau à des « *articles de mode* » ou des « *articles de papeterie divers* ». Que peut-on considérer comme article de mode ? Pour ce qui est de la papeterie, s'agit-il de toutes sortes de papier ?

La confusion susceptible de naître de tous ces termes peut être un facteur d'incertitude et donc une source d'insécurité juridique.

Le particularisme et la technicité du langage du droit fiscal le rend fortement hermétique, et lui donne un caractère ésotérique. En France, des initiatives sont prises pour remédier à cette situation, afin de rendre plus accessible le langage du droit ; un tel effort devait également être fait en Côte d'Ivoire afin de faciliter la compréhension des textes fiscaux et encourager les contribuables ivoiriens à davantage d'implication dans le paiement de l'impôt.

Il est bien connu que le droit fiscal suscite en général une attitude réfractaire, laissant supposer qu'elle n'est l'apanage que de quelques initiés. Insuffisamment connu des non spécialistes, son caractère hermétique pourrait également constituer une source d'opacité.

## **§ 2 : LA NORME FISCALE ENTRE BESOIN DE STABILITÉ ET EXIGENCE D'ADAPTABILITÉ**

Selon le rapport Fouquet, « *l'instabilité, la complexité et l'effet rétroactif des textes et la tardiveté de leur interprétation par voie d'instructions* »<sup>934</sup>, constituent les facteurs qui, en

---

<sup>934</sup> Olivier FOUQUET, Rapport préc., p. 5.

France (mais également en Côte d'Ivoire), apparaissent au contribuable comme étant les premières sources d'insécurité juridique<sup>935</sup>.

Ces reproches concernent donc essentiellement la qualité de la norme et l'effet du temps. Ainsi, en dehors de la complexité, qui se réfère davantage à la qualité de la norme, l'instabilité, la prévisibilité, l'effet rétroactif et la tardivité de l'interprétation sont en rapport avec le temps.

Si de tous ces facteurs, l'instabilité et la rétroactivité sont généralement les facteurs les plus déplorés par les contribuables comme source d'insécurité juridique, l'adaptabilité de la norme juridique fiscale n'en demeure pas moins une nécessité dont l'ignorance pourrait avoir des conséquences tout aussi déplorables<sup>936</sup>.

La stabilité et l'adaptabilité se réfèrent cependant à deux notions en apparence opposées. La première désigne un besoin de pérennité quand la seconde exprime une nécessité de mutabilité. La stabilité se réfère donc *a priori* à un besoin tendant à préserver les intérêts du contribuable alors que l'adaptabilité serait orientée vers la prise en compte des intérêts de l'État. Vu sous cet angle, la stabilité vise davantage à prendre en compte la sécurité juridique sous un angle subjectif tandis que l'adaptabilité vise l'aspect objectif de la sécurité juridique.

Une telle approche qui pourrait se révéler quelque peu réductrice cache au fond une réalité bien plus complexe au regard des exigences de sécurité juridique en droit fiscal. Elle pose à l'évidence la problématique du compromis entre la durabilité des situations juridiques et la mutabilité d'un droit fiscal en perpétuelle mouvement ; un mouvement bien plus accéléré en France qu'en Côte d'Ivoire, de nouvelles règles apparaissant davantage en droit fiscal français qu'en droit fiscal ivoirien.

---

<sup>935</sup> Voir notamment Bruno GIBERT, *Améliorer la sécurité du droit fiscal pour renforcer l'attractivité du territoire*, préc., pp. 15 et s. ; Conseil d'État, *Sécurité juridique et complexité du droit*, préc., pp. 254 et s. ; Conseil des impôts, *Les relations entre les contribuables et l'administration fiscale*, préc., pp. 68 et s. ; Conseil des impôts, *La concurrence fiscale et l'entreprise*, 22<sup>e</sup> rapport au Président de la République, 2004, pp. 75 et s., il est regrettable de constater qu'aucun rapport similaire n'aie été rendu en Côte d'Ivoire.

<sup>936</sup> Voir notamment Gilles CARREZ, Rapport au nom de la Commission spéciale sur le *projet de loi pour l'initiative économique* : t. II, Articles fiscaux, Rapport à l'Assemblée nationale (France), 12<sup>e</sup> législature, n° 572, Paris, Assemblée nationale, 2003. Voir particulièrement les pages 5, 28, 60-61, 82-83 et s. Voir aussi Gilles CARREZ, *Rapport d'information sur l'application des mesures fiscales contenues dans les lois de finances*, Assemblée Nationale, Commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire, 13<sup>e</sup> législature, n° 3631, Paris Assemblée nationale, 2011.

Le droit fiscal se doit, en effet, de correspondre à son époque ; mais de quelle époque s'agit-il ? Comment concilier besoin de stabilité et exigence d'adaptabilité ? Comment comprendre la notion de stabilité ? La stabilité équivaut-elle à l'immobilisme ? Si oui, la recherche de l'adaptabilité peut-elle avoir un sens face au besoin de stabilité ? Si non, à quoi correspondrait réellement la stabilité de la norme fiscale ?

Concilier le besoin de stabilité (A) et l'exigence d'adaptabilité (B) pour la mise en œuvre des règles fiscales dans un cadre sécurisé, telle est donc la difficulté à laquelle il semble indispensable de faire face.

### **A. Stabilité et sécurité juridique**

Selon le professeur François Ost, « *les partisans de la sécurité juridique et d'un statisme qui ne s'avoue pas toujours comme tel s'opposent (...) aux tenants du progrès juridique et de la mobilité* »<sup>937</sup>. C'est à croire que la sécurité juridique serait opposée au progrès juridique.

En réalité, aussi paradoxal que cela puisse paraître, la stabilité du droit fiscal n'exclut pas sa mobilité. Bien au contraire, la mobilité de la règle peut être une source de sécurité juridique, parce qu'il peut s'agir d'un signe d'adaptabilité, source sécurité juridique. La mobilité peut donc paradoxalement être perçue comme un facteur de stabilité, alors même que dans certains cas, ce qui est pris pour être la stabilité peut se révéler un facteur d'immobilisme et donc une source d'insécurité juridique.

En réalité la notion de stabilité pourrait inviter à l'interrogation suivante : la stabilité doit-elle être perçue comme un immobilisme ou comme une constance ?

La stabilité entendue comme immobilisme et matérialisée par le figement de la norme, pourrait avoir l'avantage de garantir le maintien du droit fiscal en l'état. Ce faisant, elle pourrait se révéler un facteur de sécurité juridique, dans la mesure où elle offrirait au contribuable les moyens de bâtir ses prévisions et d'entreprendre notamment des projets d'investissement, sur le fondement de règles fiscales préexistantes et donc connues.

---

<sup>937</sup> François OST, « Les multiples temps du droit », préc., pp. 115-153.

La stabilité entendue sous cet angle ne peut en revanche avoir qu'une durée limitée pour demeurer un facteur de sécurité juridique. Le droit en général, et le droit fiscal en particulier, ne peut s'accommoder de règles statiques lorsqu'évolue la société à laquelle s'appliquent ces règles.

En outre, les règles de droit fiscal, pour prendre en compte l'évolution de la société et des activités qu'elles sont censées régir, sont difficilement envisageables comme des règles statiques. Cette discipline étant un droit qui se renouvelle, ne serait-ce que par l'effet des lois de finances, il constitue une discipline mouvante ; la stabilité y est donc entendue dans le sens où les changements susceptibles d'intervenir ne doivent pas apporter de bouleversement majeur ou déstabilisant aux régimes juridiques préexistants. Il s'ensuit que la stabilité entendue comme "immobilisme continu" ou "statisme permanent" n'est au fond qu'une source d'insécurité juridique bien plus qu'un facteur de sécurité juridique.

Cette analyse est valable aussi bien pour le droit fiscal formel que pour le droit fiscal substantiel ; elle est valable à la fois en Côte d'Ivoire et en France.

Au plan formel, maintenir des règles nouvelles sous une forme ancienne, reviendrait à mettre « *du vin nouveau dans de vieilles outres* »<sup>938</sup>. La conséquence en est la rupture des outres et la perte à la fois du contenu et du contenant. En d'autres termes, présenter une règle nouvelle sous une forme ancienne ou même reconduire ou reproduire des règles anciennes dans un contexte nouveau peut être déstabilisant pour le contribuable et source d'inaccessibilité et d'inintelligibilité. Selon M. Thomas Piazzon « *tel est le cas, quand la forme demeurée inchangée de la règle ne reflète plus son sens réel en droit positif, notamment parce que la jurisprudence l'a fait évoluer* »<sup>939</sup>, ou parce que l'administration fiscale en a donné une interprétation dans un sens différent du sens original, ou parce que la règle suggérée s'avère inadaptée. Une telle situation s'est notamment produite en France avec la loi organique de 2001 relative aux lois de finances<sup>940</sup> dont « *les anciennes procédures en vigueur sous l'ordonnance organique du 2 janvier 1959 se sont vu reconduites en s'alourdissant et se complexifiant* »<sup>941</sup>.

---

<sup>938</sup> Expression tirée du *Nouveau Testament* (La Bible), Évangile selon Marc II : 22.

<sup>939</sup> Thomas PIAZZON, *La sécurité juridique*, préc., p. 30.

<sup>940</sup> Loi organique n° 2001-692 du 1<sup>er</sup> août 2001 relative aux lois de finances, *J.O.R.F.*, n° 177 du 2 août 2001, p. 12480.

<sup>941</sup> Matthieu CONAN, « La loi organique relative aux lois de finances n'entrera totalement en vigueur qu'en 2007 », préc., p. 31.

La stabilité entendue sous cet angle est donc contreproductive et facteur d'insécurité juridique. On peut se demander si ce ne serait pas en réalité sous cet axe immobiliste que ceux qui critiquent la sécurité juridique comme obstacle au progrès, auraient perçu la notion de stabilité ?

## **B. Mutabilité, adaptabilité et sécurité juridique**

Le droit fiscal est une discipline juridique en proie à de fortes mutations. Son caractère mouvant est dû en grande partie à l'effet des lois de finances (initiales et rectificatives). Celles-ci contiennent généralement, sans avoir l'exclusivité, des dispositions fiscales, qui modifient, suppriment, complètent ou remplacent à un rythme assez soutenu les dispositions préexistantes. Le rythme d'évolution ou de modifications des dispositions fiscales est plus soutenu que celui de la majorité des disciplines juridiques ; il est encore plus soutenu en France qu'en Côte d'Ivoire. Cette accélération pourrait notamment s'expliquer par le niveau de progrès de la France par rapport à la Côte d'Ivoire.

Ainsi donc, à la relative stabilité du Code civil, y compris en Côte d'Ivoire<sup>942</sup>, s'oppose l'extrême mutabilité des dispositions du Code général des impôts, certes moins rapidement en Côte d'Ivoire qu'en France. Selon M. Jean-Marc Sauvé, les modifications intervenues dans le Code pénal, s'évaluent à 41 % de ses dispositions en 9 ans, pour le Code général des collectivités territoriales, 65 % en 7 ans, respectivement pour les codes du travail et de la procédure pénale, 81 % et 94 %, en 13 ans. Mais le plus remarquable reste les modifications intervenues sur le même laps de temps (13 ans) dans le cadre du Code général des impôts, elle s'élève à 144 %, correspondant à des créations, abrogations ou modifications de 3365 articles sur 2341<sup>943</sup>. Le recours aux lois de finances rectificatives comme moyen de modification des dispositions fiscales est, en effet, moins fréquent en Côte d'Ivoire qu'en France. L'accroissement rapide des dispositions fiscales pourrait s'expliquer notamment par le fait de précisions ou d'ajouts effectués par le législateur sur des dispositions ou la suppression de

---

<sup>942</sup> En Côte d'Ivoire, en effet, en dehors de quelques régimes spéciaux, en particuliers dans le cadre du droit de la famille et du droit de succession, le Code civil en vigueur est le Code napoléonienne, qui est pratiquement resté en l'état, en particulier, en ce qui concerne les droits des obligations.

<sup>943</sup> Voir Jean-Marc SAUVÉ, « Combien de temps faut-il pour faire une bonne loi ? », in *Le temps, la justice et le droit*, préc., pp 69-70.

certaines dispositions et leur remplacement par d'autres plus volumineuses ou encore plus longues.

Si l'instabilité peut être un obstacle à la connaissance et à la maîtrise de la règle applicable, « *la stabilité de la norme est* », selon le professeur Bernard Teyssié, « *la clé de son assimilation par le corps social (...)* »<sup>944</sup>. Encore faut-il qu'en matière fiscale, la qualité de la norme soit au service de la stabilité de la règle applicable, afin de permettre au contribuable de prévoir et d'agir en conséquence. En effet, une règle de mauvaise qualité qui présenterait dès lors l'"inconvenient" d'être stable ne serait en réalité qu'une source de tribulation pour ses destinataires ; si tant est qu'elle ne subissait pas de changement en vue d'une amélioration et une adaptation. C'est dire, qu'en soit, la stabilité ne suffit pas toujours à garantir la sécurité juridique.

Par ailleurs, comme l'indique le professeur François OST, « *on ne peut se satisfaire de l'alternative trop simple de la permanence ou du changement* »<sup>945</sup>. Si la stabilité peut se définir comme le caractère de ce qui n'est pas sujet à variation ou à disparition<sup>946</sup>, elle peut également se définir comme le caractère de ce qui se maintient tel quel, sans profondes variations, pendant un laps de temps relativement long<sup>947</sup>.

La stabilité est également entendue comme « *la capacité à conserver ses caractéristiques initiales, à ne pas subir de transformation plus ou moins spontanée* »<sup>948</sup>. Prise sous ces angles, la stabilité peut être source de complexité quant à la détermination de la durée acceptable d'une norme stable ; elle peut en revanche se révéler un facteur de prévisibilité qui exclut les effets inattendus ou de surprises. Elle suppose dans ce cas une variation ou une évolution progressive.

---

<sup>944</sup> Bernard TEYSSIÉ, « L'impératif de sécurité juridique », in *Le monde du droit, Écrit rédigés en l'honneur de Jacques FOYER*, Economica, 2008, p. 997.

<sup>945</sup> François OST, « L'instantané ou l'institué ? L'institué ou l'instituant ? Le droit a-t-il pour vocation de durer ? », in *Temps et droit. Le droit a-t-il pour vocation de durer ?*, Bruylant, 1998, p. 8.

<sup>946</sup> Voir « stabilité », in *Dictionnaire Robert*.

<sup>947</sup> Voir « stabilité », in *Dictionnaire Larousse*.

<sup>948</sup> Voir « stabilité », in *Le Trésor de la langue française informatisée* (sur <http://www.cnrtl.fr>).

Perçue ainsi, la stabilité se réfère à la « *constance dans la conduite* [ou le comportement du législateur ou du juge notamment], *les idées, les choix* »<sup>949</sup>.

Les normes stables sont par conséquent celles qui sont marquées par la constance des règles édictées ou des solutions proposées.

Tout en supposant un maintien dans la durée, la stabilité reste donc favorable au changement que nécessite l'adaptation. C'est donc à juste titre qu'on peut affirmer avec le secrétariat général du Gouvernement et le Conseil d'État français que « *le droit n'a pas vocation à constituer un cadre intangible. Au contraire, il appartient au législateur et au pouvoir réglementaire d'assurer l'adaptation permanente des textes à l'évolution des circonstances de droit ou de fait qui ont initialement motivé leur adoption. Ce principe d'adaptation peut emporter une obligation de révision des textes pour tenir compte de l'évolution des circonstances de droit tout au moins* »<sup>950</sup>.

Elle se distingue par conséquent de la conception statique de la notion de stabilité. Elle suppose une variabilité qui marque une rupture progressive et non brusque et radicale. Ce qui suppose une durée raisonnable. Or la notion de raisonnable est facteur de subjectivité. La difficulté de la stabilité qui s'adapte à la mutation demeure par conséquent la définition d'un critère d'appréciation du caractère raisonnable de la durée.

Si donc, comme le relève le rapport Mandelkern, « *l'instabilité et la complexité s'entretiennent l'une l'autre : c'est bien parce que l'on veut suivre des situations très fines que l'on doit changer perpétuellement ; en sens inverse l'instabilité est une source de complexité, notamment dans la distinction des situations de droit dans le temps* »<sup>951</sup>.

D'un strict point de vue conceptuel, la stabilité de la norme fiscale fait référence à sa durabilité tandis que la prévisibilité se réfère à la possibilité offerte au contribuable de se prémunir contre les méfaits pour le futur d'une règle nouvelle. La stabilité opère par conséquent pour le passé et pour le présent, tandis que la prévisibilité est orientée vers l'avenir. Mais la stabilité, parce qu'elle comporte une idée de constance, est moins encline à de brusques changements. La stabilité de la norme fiscale peut donc permettre au contribuable

---

<sup>949</sup> *Ibidem.*

<sup>950</sup> Conseil d'État et Secrétariat général du Gouvernement, *Guide de l'élaboration des textes législatifs et réglementaires* (« *Guide de légistique* »), « 1.1.1. Questions préalables », § 2, version 12 décembre 2011 (disponible sur [www.legifrance.gouv.fr](http://www.legifrance.gouv.fr)).

<sup>951</sup> Dieudonné MANDELKERN (rapp.), *La qualité de la réglementation* – Rapport du groupe de travail interministériel sur la qualité de la réglementation, Ministère de la fonction publique, 2002, p. 46.

de bâtir ses prévisions sans qu'il ne soit inquiet de l'imminence d'un changement brusque et parfois brutale.

La stabilité, dans cette dernière approche, équivaut par conséquent à une adaptation. Adapter, c'est selon le dictionnaire Larousse, le fait de « *modifier la pensée, le comportement de quelqu'un pour le mettre en adéquation avec une situation nouvelle, ou modifier quelque chose pour l'approprier à quelqu'un, le mettre en accord avec quelque chose* ».

Invité, au cours d'un colloque, à traiter de la question du temps nécessaire pour faire une bonne loi, M. Jean-Marc Sauvé, alors secrétaire général du gouvernement, pose le préalable suivant, qui en dit long sur la question de l'adaptabilité de la règle applicable : « *avant d'aborder le sujet qui m'a été imparti – combien de temps faut-il pour faire une bonne loi ? – je souhaiterais réfléchir quelques instants sur le thème : "Sommes-nous toujours dans le temps de la loi ?" »*<sup>952</sup>.

Pour le Doyen Georges Ripert, « *le droit est la formulation de l'ordre social établi et non la représentation d'un ordre futur, il est la défense du présent et non l'anticipation de l'avenir* »<sup>953</sup>. Au contraire, écrit François Rigaux, « *la valeur fondamentale du droit est la prospective. Si le droit a un sens, c'est de nous offrir un projet de société future, et de contribuer, par les méthodes qui sont les siennes, à le réaliser* »<sup>954</sup>.

Ramenée à la matière fiscale, cette interrogation pose le problème de l'adéquation entre le contenu de la norme fiscale applicable et son adaptabilité à sa période de référence. L'idée d'adaptation de la norme fiscale sous-tend *a priori* une démarche tendant à la faire évoluer afin de la mettre en adéquation avec l'évolution de la société. On pourrait cependant poser la question du sens de l'évolution de la norme fiscale applicable.

En effet, l'évolution peut être entendue soit dans le sens de la progression, soit dans celui de la régression. La progression correspond à une "évolution en avant" alors que la régression est une forme d'évolution mais en arrière. Le fait de recourir à des régimes juridiques ou à des dispositions anciennes pour régir des situations nouvelles pourrait être assimilé à un retour en arrière ou "évolution en arrière". De même, le maintien de certaines dispositions de la

---

<sup>952</sup> Jean-Marc SAUVÉ, « Combien de temps faut-il pour faire une bonne loi ? », in *Le temps, la justice et le droit*, préc., p. 61.

<sup>953</sup> Georges RIPERT, *Les forces créatrices du droit*, préc., p. 10.

<sup>954</sup> François RIGAUX, *Introduction à la science du droit*, Bruxelles et Paris, éd. Vie ouvrière, 1974, pp. 370 et s.

Constitution ivoirienne de 1960 pourrait être interprété comme une régression, et donc comme une "évolution en arrière".

Par ailleurs, l'inadéquation du régime juridique consisterait à insérer dans un ordre juridique des dispositions en vigueur dans d'autres systèmes par souci de prévoir des dispositions identiques ou comparables d'un État à un autre. Or une règle ou un régime fiscal applicable dans un État, en l'occurrence en France, ne s'adapte pas nécessairement aux réalités d'un autre État, la Côte d'Ivoire, en ce qui nous concerne.

En tout état de cause, la règle applicable doit être celle qui répond réellement au besoin et au niveau de progrès de la société.

Il est par ailleurs évident que l'adaptabilité de la norme fiscale est une nécessité. Elle implique cependant l'idée d'une atteinte à la règle ou à la situation fiscale préexistante. Mais cette atteinte est-elle nécessairement source d'inconvénient ou de gêne pour le contribuable ? Les développements précédents ont permis de montrer qu'une réponse négative s'offre à une telle interrogation.

Enfin, l'idée d'évolution inhérente à l'exigence d'adaptabilité nécessite de s'interroger sur l'adéquation entre le rythme d'adaptation à la fois satisfaisant pour l'État et supportable pour le contribuable.

L'évolution de la norme fiscale, comme expression ou manifestation du besoin d'adaptabilité, laisse supposer que la règle applicable doit nécessairement connaître une progression dans sa mise en œuvre. Une telle opinion paraît d'autant plus légitime que les droits fiscaux français et ivoirien fonctionnent sur la base d'un principe d'annualité comme indiqué précédemment. Le Code général des impôts de France dispose ainsi : « *il est établi un impôt annuel unique sur le revenu des personnes physiques désigné sous le nom d'impôt sur le revenu* » (article 1 A) ; l'article 12 du même Code précise, « *l'impôt est dû chaque année à raison des bénéfices ou revenus que le contribuable réalise ou dont il dispose au cours de la même année* » (article 12).

De même, en ce qui concerne la Côte d'Ivoire, l'article 1<sup>er</sup> du Code général des impôts dispose qu'« *il est établi un impôt annuel sur les bénéfices des professions commerciales, industrielles, artisanales, des exploitations forestières ou agricoles et des entreprises minières (...)* », tandis que qu'il ressort des dispositions de l'article 237 : « *il est établi un impôt général sur le revenu qui frappe le revenu net global annuel (...)* ».

L'annualité de la fiscalité peut et doit certes favoriser l'adaptabilité du droit fiscal, sans nécessairement entraîner une modification inattendue et donc déconcertante pour le contribuable.

La stabilité se réfère enfin à une idée d'équilibre qui rappelle celle d'un funambule. Tout en se déplaçant sur sa corde, le funambule se tient en équilibre et doit sa survie à sa stabilité sur la corde sur laquelle il se trouve suspendu en dépit des mouvements qu'il peut être amené à exécuter. Son déplacement sur la corde (son évolution) n'est pas rendu possible que par sa capacité à se tenir en équilibre (stable).

Ramenée à la réalité de la matière fiscale, la stabilité du droit fiscal ne s'oppose pas à son déplacement ou à son mouvement, c'est-à-dire à son évolution. Celle-ci étant entendue comme une constance, s'avère utile, voire indispensable à la stabilité de la règle d'une règle en adéquation avec son époque.

Si l'évolution est envisageable à la fois en arrière et en avant, on pourrait se demander le sens d'évolution convenable. De prime abord, on aurait tendance à préférer une évolution allant de l'avant ; ce qui correspond d'ailleurs en principe au progrès. Cependant, lorsque la règle est en avance sur le temps du peuple auquel elle est censée s'appliquer, une "évolution en arrière" peut être un facteur d'adaptabilité et garantir une réelle adéquation entre le contribuable et son droit (la règle de droit qui lui est applicable).

En ce qui concerne le rythme de l'évolution, on pourrait également poser la question du rythme adéquat. Quel est par ailleurs le rythme supportable ou à quelle vitesse devrait se faire le mouvement de l'évolution en matière fiscale (sous entendu de l'"évolution en avant") ?

Trop lente à s'adapter / à évoluer, la norme fiscale peut être délaissée par le contribuable, qui chercherait d'autres voies afin de répondre à ses besoins immédiats ; trop rapide, elle n'est pas nécessairement suivie par le contribuable. Toute la difficulté de l'adaptabilité de la norme fiscale réside donc dans l'équilibre de son évolution.

L'adaptabilité de la norme fiscale n'implique pas son accélération. Lorsque la norme fiscale accélère, elle ne peut pas toujours être suivie par le contribuable. L'accélération de la norme applicable peut véhiculer une idée de vitesse accrue. Elle peut de ce fait être un facteur de productivisme normatif tout aussi accru, qualifié d'inflation législative par certains auteurs. Une vitesse accélérée dans la production des règles applicables peut donner lieu à des textes

de moins utilité, des textes circonstanciels et parfois inapplicables en dehors des circonstances qui ont été à la base de leur élaboration.

La vitesse accrue dans le rythme de production de la norme peut avoir pour effet de faire appliquer immédiatement les règles nouvelles sans nécessairement donner lieu à une période transitoire, souvent nécessaire au contribuable pour prendre connaissance de la règle applicable et s'y adapter.

Ce « *rythme accéléré de mutation des textes et des lois qui, souvent, tiennent plus des décrets « improvisés » que des « lois établies et permanentes* »<sup>955</sup>, pour emprunter l'expression du professeur Ost, constitue l'une des principales sources de confusion et de juxtapositions de règles applicables, qui rend difficile l'identification de la règle applicable.

En définitive, la stabilité n'implique pas nécessairement le maintien des dispositions en l'état, pas plus que le progrès ou l'évolution ne suppose nécessairement une accélération dans le rythme de production de la règle applicable.

---

<sup>955</sup> François OST, « L'accélération du temps juridique », in Philippe GÉRARD, François OST, Michel Van de KERCHOVE (dir.), *L'accélération du temps juridique*, Séminaire interdisciplinaire des Facultés universitaires Saint-Louis (Bruxelles), Bruxelles, Facultés universitaires Saint-Louis, 2000, p. 10.

## CHAPITRE 2

### AMÉLIORER LES RELATIONS ENTRE L'ADMINISTRATION ET LE CONTRIBUABLE

Les relations entre l'administration et le contribuable sont au cœur de la problématique de sécurité juridique<sup>956</sup>. Tout porte à croire que l'exigence de sécurité juridique vise essentiellement à protéger exclusivement le contribuable<sup>957</sup>. En effet, l'administration est « naturellement » forte ; c'est l'émanation, l'expression et la personnalisation de la puissance étatique. Elle détient donc de larges pouvoirs et on peut légitimement redouter qu'elle n'en use au-delà de ses prérogatives légalement définies<sup>958</sup>. Il serait cependant naïf de n'avoir du contribuable que la vision d'un simple administré voué à une observance servile des exigences étatiques, une sorte de "victime"<sup>959</sup> à la merci de l'administration fiscale.

En matière fiscale, la question de la sécurité juridique s'apprécie d'ordinaire en mettant aux prises administration et contribuable, en opposant leurs intérêts respectifs. Ainsi, la notion de sécurité juridique est classiquement appréciée en matière fiscale en opposant administration et contribuable, tout en considérant celui-ci plus digne de protection que celle-là. Ce qui peut aisément se comprendre dans la mesure où l'administration en tant que puissance publique détient de larges pouvoirs en vue de la mise en exécution des règles de droit<sup>960</sup>.

---

<sup>956</sup> Voir Gilles NOËL, « Relations entre l'administration fiscale et les contribuables. – amélioration des relations – Renforcement de la sécurité juridique », *Jurisclasseur Procédures fiscales*, avril 2012.

<sup>957</sup> Voir notamment dans ce sens, Jacques BUISSON, « La sécurité de l'administration vis-à-vis du contribuable », in Jacques Buisson (dir.), *La sécurité juridique*, L'Harmattan, 2011, p. 179 ; Frédéric DOUET, « Les paradoxes de la sécurité juridique en matière fiscale », *Droit de la famille*, n° 6, juin 2003, chron. 19.

<sup>958</sup> Voir notamment Jean-Claude MARTINEZ, « La protection de l'administration fiscale contre les contribuables », in *Service public et libertés : Mélanges offerts au professeur Robert-Édouard Charlier*, Paris, éd. de l'Université et de l'enseignement moderne, 1981 pp. 449-473.

<sup>959</sup> « Souvent présenté comme victime de la « voracité et de l'acharnement » du fisc » : Jean-Baptiste GEFROY, *Grands problèmes fiscaux contemporains*, PUF, 1993, p. 548.

<sup>960</sup> Elle dispose notamment de moyens normatifs (aussi bien dans la production que dans l'application de la règle fiscale), de moyens de contrôle et de moyens coercitifs (notamment à travers les sanctions administratives et pénales) ainsi que de pouvoirs de redressement (qui peuvent souvent avoir un caractère d'office). Voir notamment Jean-Baptiste GEFROY, *Grands problèmes fiscaux contemporains*, préc., pp. 511 et s.

Mais une telle vision, du reste caricaturale, considère en réalité l'administration et le contribuable non pour ce qu'ils sont, mais pour ce qu'ils font<sup>961</sup>. Ils sont donc perçus, à travers le prisme de leur rôle respectif et non au moyen de la réalité de leur condition<sup>962</sup>.

Il convient de rappeler que la sécurité juridique désigne un état de quiétude conféré en droit par l'accessibilité d'une norme prévisible et stable, et la fiabilité d'un système juridique, au regard de la protection des personnes, de leurs droits et de leurs biens. Or administration (État) et contribuable sont tous deux des personnes<sup>963</sup>. En tant que telles, elles sont pareillement exposées au danger de l'insécurité juridique. La notion de sécurité juridique ne concerne donc pas que le contribuable. Elle s'applique également à l'administration<sup>964</sup>. Toutefois, les dangers auxquels sont exposés le contribuable au plan juridique ne sont pas nécessairement les mêmes que ceux redoutés par l'administration fiscale. Il n'en demeure pas moins que le besoin de sécurité recherché par le contribuable ne diffère en rien de celui éprouvé par l'administration. En effet, l'état de quiétude auquel renvoie la notion de sécurité juridique est un besoin recherché aussi bien par l'administration que par le contribuable (Section 1). Il ne peut toutefois y être favorablement satisfait qu'à condition qu'administration et contribuables manifestent de la bonne foi dans leurs relations mutuelles (Section 2).

## **SECTION 1 : LA SÉCURITÉ JURIDIQUE : UN BESOIN RECHERCHÉ À LA FOIS PAR LES CONTRIBUABLES ET PAR L'ADMINISTRATION FISCALE**

Il est évident de rechercher et d'affirmer le besoin de sécurité juridique tel qu'éprouvé par le contribuable (§ 1). En revanche, il est moins évident d'appliquer ce besoin à l'administration fiscale. En effet, en raison des pouvoirs liés à son statut d'autorité de puissance publique,

---

<sup>961</sup> De surcroît cette vision part du préjugé selon lequel, les relations entre l'administration fiscale et le contribuable seraient toujours des relations tendues. Ce qui ne correspond pas forcément à la réalité. En France notamment, dès les années 1870, Émile-Justin Minier, fer de lance de la réforme de la fiscalité, mettait déjà un accent particulier sur la nécessité de pacifier les relations entre l'administration et les citoyens : Émile-Justin MENIER, *L'impôt sur le capital, son application, ses avantages, ses conséquences*, Paris, Guillaumin, 2<sup>e</sup> éd., 1872, pp. 18 et s.

<sup>962</sup> Voir notamment Jean-Claude MARTINEZ, *Le statut de contribuable*, t. I : *L'élaboration du statut*, Paris, LGDJ, Paris, 1980, pp. 29 et s.

<sup>963</sup> Si le contribuable peut être une personne physique ou morale, l'administration fiscale est un service de l'État, personne morale de droit public.

<sup>964</sup> Voir Jean-Pierre LIEB et Richard HEURTIER, « Propos introductif », in Jacques Buisson, *La sécurité fiscale*, L'Harmattan, 2011, pp. 16 et s.

l'administration fiscale est très souvent désignée, à tort ou à raison, comme étant la source même des facteurs d'insécurité juridique auxquels se trouvent exposés les contribuables. Dans ces conditions, il peut sembler paradoxal d'invoquer un besoin de sécurité juridique au profit de cette même administration fiscale (§ 2).

### **§ 1 : LE BESOIN DE SÉCURITÉ JURIDIQUE DU CONTRIBUABLE**

Si le contribuable est celui en faveur duquel il paraît plus évident de rechercher les risques d'insécurité juridique, le besoin de sécurité juridique, tel que ressenti par lui, est en revanche moins évident à exprimer, en raison de son caractère polysémique. Le mode d'expression du besoin de sécurité juridique (A) est donc diversifié, prenant en compte des considérations d'ordre temporel ou contextuel, ou des exigences liées au contenu et à la qualité des normes applicables. Il conviendrait cependant de relativiser (B) la portée de l'attention presque unanime mobilisée par le besoin de sécurité juridique au profit du contribuable.

#### **A. Le besoin de sécurité juridique du contribuable : être à l'abri des effets de surprises**

La quiétude et la sérénité recherchées par le contribuable à travers notamment l'accessibilité, la prévisibilité et la stabilité de la norme, ainsi que la fiabilité du système juridique et/ou fiscal pourraient se résumer comme suit : être à l'abri des effets de surprises.

La sécurité est ainsi présentée comme un droit au non-bouleversement<sup>965</sup>. Si cette formule semble conforme à l'expression du besoin de sécurité juridique du contribuable, elle mérite d'être davantage précisée. En réalité, la sécurité juridique n'est pas hostile, en tant telle, au bouleversement, surtout lorsque les règles préexistantes s'avèrent ambiguës et inappropriées. Le bouleversement peut alors être une nécessité. En revanche, si le besoin de sécurité juridique doit s'analyser comme un droit au non-bouleversement, il doit s'agir d'un bouleversement inattendu et inespéré. C'est donc le caractère surprenant et inespéré du

---

<sup>965</sup> Karim SID AHMED, *Droits fondamentaux du contribuable et procédures fiscales*, t. 1, *Les droits d'origine non procédurale du contribuable*, L'Harmattan, 2007, p. 67 ; voir aussi, OCDE, *Droits et obligations des contribuables. Description de la situation légale dans les pays de l'OCDE*, OCDE, 1990, p. 14, qui, pour décrire le droit à la sécurité juridique indique que « les contribuables doivent être informés de façon certaine et sans équivoque des conséquences fiscales que pourraient entraîner leurs actions ».

brusque changement qui est porteur de source d'insécurité juridique. Il est vrai cela est davantage exprimé par la notion d'imprévisibilité mais tout facteur d'imprévisibilité n'est pas nécessairement source d'insécurité juridique. Ce qui est imprévu devrait en réalité être source de désagrément et de bouleversement inespéré pour être facteur d'insécurité juridique. C'est donc la crainte de la surprise qui suscite la quête de l'exigibilité. Emile Justin Menier indiquait déjà : « *un peuple qui fait ses affaires lui-même n'a pas besoin qu'on arrive à sa bourse par surprise, lorsqu'il s'agit de lui demander sa contribution aux dépenses générales nécessaires* »<sup>966</sup>.

La surprise est un état dans lequel se trouve une personne qui est frappée par quelque chose d'inattendue ou qui est prise à l'improviste<sup>967</sup>. Elle suppose une absence de dispositions préalables à l'égard du sujet qui en fait l'objet. La surprise crée donc une situation nouvelle en principe non planifiée. La soudaineté qui en est le propre laisse le sujet concerné dans une situation où sa marge de manœuvre est réduite faute d'avoir notamment eu le temps de prendre des dispositions appropriées à la situation nouvelle. L'effet de surprise peut avoir l'inconvénient de remettre en cause des espérances légitimement fondées ou non<sup>968</sup>. Il peut également porter atteinte aux prévisions du contribuable, fondées sur un droit préexistant et remis en cause par la règle nouvelle. L'effet de surprise comporte donc tout aussi bien un facteur psychologique qu'un paramètre temporel. Son pendant psychologique est empreint de subjectivité<sup>969</sup> car il ramène à un ressenti personnel<sup>970</sup>. Quant à l'aspect temporel, il s'insère dans des notions qui peuvent être considérées comme des corollaires du principe de sécurité juridique. C'est donc en réalité cet effet de surprise qui est déploré à travers des notions telles

---

<sup>966</sup> Dans les années 1870. Émile-Justin MENIER, *L'impôt sur le capital, son application, ses avantages, ses conséquences*, préc., p. 18.

<sup>967</sup> Voir définitions proposées par les dictionnaires Larousse et Le Nouveau Petit Robert.

<sup>968</sup> Seule la protection des espérances légitimement fondées est recherchée notamment à travers le principe de confiance légitime qui a tendance à s'insérer discrètement dans l'ordonnement juridique français. Voir notamment, CE, 3<sup>e</sup> s.-s., 23 juillet 2011, n° 334902, où il ressort que « *le décret attaqué ne méconnaît pas, en tout état de cause, les principes de confiance légitime et de sécurité juridique* ». Soutenir que ces principes n'ont pas été méconnus, c'est insinuer que leur respect est admis.

<sup>969</sup> La subjectivité entendue ici dans le sens du droit subjectif ne doit pas avoir une connotation péjorative. Selon le Doyen Bonnard, « le droit subjectif est le pouvoir d'exiger de quelqu'un, en vertu d'une règle de droit objectif, quelque chose à laquelle on a intérêt, sous la sanction d'une action en justice, le contenu de la chose exigible étant fixé immédiatement, soit par le droit objectif, soit par un acte individuel ». Voir Roger BONNARD, « Les droits publics subjectifs des administrés », *R.D.P.*, 1932, vol. 49, p. 707.

<sup>970</sup> Il n'est cependant pas exclu que le malaise soit généralisé.

la rétroactivité, l'instabilité, le défaut de mesures d'informations préventives<sup>971</sup> ou de mesures transitoires<sup>972</sup>. En réalité, les notions telles notamment la non-rétroactivité, la prévisibilité ou la préservation des droits acquis ne sont que des traductions de ce besoin : être assuré du droit au non-bouleversement inattendu, c'est-à-dire, être à l'abri des effets de surprises.

Cependant, toute surprise ne devrait pas nécessairement se traduire comme une source d'insécurité juridique. Une surprise peut être agréable ou désagréable. A priori, seule une surprise désagréable devrait être facteur d'insécurité, en ce qu'elle porte atteinte aux intérêts et prévisions du contribuable. C'est pourquoi la surprise redoutée par celui-ci est au fond celle qui est porteuse de désagrément. Or la surprise peut être considérée comme désagréable dès lors qu'elle remet négativement en cause une situation préétablie, un droit ou un avantage ; peu importe son caractère actuel ou imminent, réel ou espéré. Il va donc de soi que perçu de la sorte, tout effet de surprise n'est pas nécessairement digne d'intérêt au plan juridique. Seule une surprise portant atteinte à une situation légalement prévue ou à une espérance légitimement fondée pourrait être prise en compte, à condition de ne pas donner lieu à la protection d'un droit abstrait ou hypothétique.

La rigueur de la démarche devrait en revanche exiger que tout effet de surprise même légitimement fondé ne soit pas systématiquement constitutif de facteur d'insécurité juridique. En effet, la crainte de l'effet de surprise au profit du contribuable ne doit pas constituer un obstacle à l'évolution du droit et par conséquent du système fiscal ou juridique. Il est par exemple connu qu'il n'y a aucune légitimité ou aucun droit à maintenir une situation illégale<sup>973</sup>. Et même la légalité d'une situation ne doit pas être un motif de perpétualisme. Si l'intérêt du contribuable mérite d'être préservé, celui de la société y compris de l'État, n'est pas pour autant dénué d'intérêt. C'est de la conciliation de ces deux types d'intérêts que peut naître une véritable prise en compte de la notion de sécurité juridique dans une perspective à

---

<sup>971</sup> Sophie BOISSARD, « Comment garantir la stabilité des situations juridiques individuelles sans priver l'autorité administrative de tous moyens d'action et sans transiger sur le respect du principe de légalité? (...) », préc., p. 107. Voir dans le même périodique, Bertrand MATTHIEU, « Réflexions en guise de conclusion sur le principe de sécurité juridique », p. 166.

<sup>972</sup> Voir CE Ass., 24 mars 2006, *Sté KPMG et autres*, n<sup>os</sup> 288460 et s. ; CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> SSR 16 novembre 2011, n<sup>o</sup> 344972 ; CE, 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> SSR, 23 décembre 2011, n<sup>o</sup> 334523.

<sup>973</sup> S'agissant des droits acquis par exemple, Mme Crouzatier-Durand indique que « *la notion de droit acquis, comme fondement de l'interdiction du retrait des actes administratifs, est caractéristique du droit français. Dans d'autres systèmes juridiques tels que le droit allemand ou le droit communautaire, la limitation du pouvoir de retrait est fondée sur les notions de droits subjectifs et « d'avantages similaires »* ». Florence CROUZATIER-DURAND, *La fin de l'acte administratif unilatéral*, L'Harmattan, 2003, p. 146.

la fois particulariste et généraliste. C'est donc au prix de cette conciliation que peut être assuré à la fois la protection de l'intérêt des particuliers et la préservation de l'ordre juridique dans la prise en compte de l'effet de surprise comme moyen d'assurer le respect du principe de sécurité juridique.

Encore qu'en ce qui concerne le besoin de sécurité juridique des contribuables, qui est d'emblée visée dans la quête de la problématique de sécurité juridique, elle devrait être relativisée.

## **B. La nécessité de relativiser la portée du besoin de sécurité du contribuable**

Si de nouvelles mesures fiscales peuvent être mal perçues par le contribuable lorsqu'elles bouleversent ses prévisions, ce n'est pas toujours qu'il est pris au dépourvu de la rédaction de la norme fiscale. Bien souvent d'ailleurs, il se trouve en amont de nouveaux textes applicables. C'est donc bien souvent, face à un contribuable négociateur ou averti, dont le consentement est nécessairement requis (1), que se trouve une administration, quant à elle, confinée (2) à un cadre imposé par le législateur. L'exigence de prévisibilité, source de sécurité juridique, se trouve donc prise en compte.

### **1. De l'implication du contribuable dans l'élaboration de normes fiscales**

Si l'exigence de prévisibilité participe du respect de la sécurité juridique, l'implication (directe ou indirecte) du contribuable dans l'élaboration de la norme pourrait être considérée comme répondant à une telle exigence. Le principe du consentement à l'impôt peut, en soi, être perçu comme répondant à cette exigence. Selon le professeur Xavier Cabannes, « *le consentement à l'impôt est sans nul doute la clé de voûte de la démocratie représentative* »<sup>974</sup>. Il a valeur constitutionnelle, aussi bien en France qu'en Côte d'Ivoire. C'est probablement le meilleur moyen de tenir le contribuable au fait de la nouvelle règle applicable. En France, le consentement à l'impôt tire son origine de l'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme, à laquelle se réfère le préambule de la Constitution<sup>975</sup>. Aux termes de cet article,

---

<sup>974</sup> Xavier CABANNES, « L'État, le Parlement et le consentement à l'impôt », *RFFP*, n° 77, 2002, p. 227 ; voir également sur le sujet, André BARILARI, *Le consentement à l'impôt*, Paris, Presse de Sciences po, 2000.

<sup>975</sup> Le préambule de la Constitution ivoirienne du 3 novembre 1960, se réfère également à la Déclaration française de droits de l'homme et du citoyen de 1789.

« les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement (...) ». Il reste vrai cependant que cette formule ne doit pas faire illusion. « *Le consentement dont il s'agit ne peut être regardé que comme le consentement de la communauté des citoyens. Seul le consentement de la Nation à l'impôt est constitutionnellement requis ; le consentement individuel de chaque contribuable pris isolément ne saurait l'être* »<sup>976</sup>. Ce que tient à préciser le Conseil constitutionnel selon lequel, « *les dispositions de l'article 14 de la Déclaration de 1789 sont mises en œuvre par l'article 34 de la Constitution et n'instituent pas un droit ou une liberté qui puisse être invoqué, à l'occasion d'une instance devant une juridiction, à l'appui d'une question prioritaire de constitutionnalité sur le fondement de l'article 61-1 de la Constitution* »<sup>977</sup>.

S'il est clair que l'expression de son consentement par le contribuable ne saurait se faire à titre individuel, il est permis de se demander s'il peut s'exprimer par le moyen d'un référendum, le peuple ou la Nation étant alors celle qui s'exprime directement. Une telle possibilité n'étant pas expressément exclue, ni par les dispositions de la Constitution française, ni par le Conseil constitutionnel<sup>978</sup>, elle reste en principe une voie officiellement ouverte au contribuable.

Dans l'hypothèse ivoirienne en revanche, la Constitution ne se référant plus à la Déclaration française des droits de l'homme<sup>979</sup>, seul son article 61 reste le fondement du principe du Consentement à l'impôt. Or aux termes de cette disposition, c'est « *l'Assemblée Nationale [qui] vote la loi et consent l'impôt* »<sup>980</sup>. Ce texte tranche donc avec toute éventuelle hésitation

---

<sup>976</sup> Jean LAMARQUE, Olivier NÉGRIN, Ludovic AYRAULT, *Droit fiscal général*, LexisNexis Litec, 2009, p. 264.

<sup>977</sup> Cons. const., 18 juin 2010, décis. n° 2010-5 QPC, *J.O.R.F.*, 19 juin 2010, p. 11149. Voir également Michel BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, Paris, LGDJ, 2007, 8<sup>e</sup> éd. p. 42.

<sup>978</sup> Rien dans la Constitution ne s'y oppose clairement selon Jean-Baptiste GEOFFROY, op. cit., pp. 37 et s.

<sup>979</sup> La succession des crises à la fois politiques, sociales et économiques en Côte d'Ivoire a envenimé ses relations avec la France. Le souhait de s'affranchir du poids de l'ex-colonisateur s'est parfois exprimé par la négation de tout symbole à caractère tutélaire. Là où « *le peuple de Côte d'Ivoire [proclamait] son attachement aux principes de la démocratie et des droits de l'homme, tels qu'ils ont été définis par la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, par la Déclaration universelle de 1948* » (Constitution issue de la Loi n° 60-356 du 3 novembre 1960), ce même peuple « *proclame son adhésion aux droits et libertés tels que définis dans la Déclaration Universelle des Droits de l'Homme de 1948 et dans la Charte africaine des Droits de l'Homme et des Peuples de 1981* ». L'allusion faite à la Déclaration française des droits de l'homme s'est donc vue substituer les références à la Charte africaine des Droits de l'Homme.

<sup>980</sup> Remarquons que cette disposition se sert en réalité de la notion de consentement de l'impôt (même si la préposition « de » n'y apparaît pas) pour désigner le consentement à l'impôt. Rappelons que la différence entre ces deux notions est clairement donnée par le professeur Cabannes en ces termes : « *le consentement à l'impôt est l'autorisation donnée par le Parlement à la perception de l'impôt (...). Le consentement de l'impôt est l'acceptation (morale, psychologique) de l'impôt par le contribuable* ». Voir Xavier CABANNES, art. cit. note

sur la possibilité pour le contribuable de consentir individuellement à l'impôt. La Constitution ne s'oppose pas en revanche à l'éventualité de recourir à un vote direct du peuple (c'est-à-dire des contribuables) notamment par voie référendaire. L'article 43 de la Constitution énonce en effet que « *le Président de la République, après consultation du bureau de l'Assemblée Nationale, peut soumettre au référendum tout texte ou toute question qui lui paraît devoir exiger la consultation directe du peuple* ». Ce qui n'exclut donc pas de soumettre un texte fiscal au vote par referendum. D'ailleurs l'on peut convenir avec M. Heckly, que « *un tel système aurait l'avantage de permettre aux électeurs de manifester clairement leurs préférences en matière fiscale* »<sup>981</sup>.

Toutefois, avant que le Parlement ne consente à l'impôt, le consentement *de* l'impôt par le contribuable semble être requis. En effet, un sentiment bien ancré dans la pratique de la légistique fiscale<sup>982</sup> veut qu'une norme fiscale ne soit « *bien acceptée et comprise que si elle a pu être expliquée, discutée voire conçue et bâties avec les contribuables eux-mêmes. Cela se traduit par un recours croissant aux consultations externes préalables aux grandes réformes, mais aussi (...) par l'organisation de consultations publiques sur des projets d'instruction administratives* »<sup>983</sup>. Mais au-delà des consultations, ont souvent eu lieu en marge du cadre légalement prévu, des négociations notamment avec des associations professionnelles et donc corporatistes. Et si en France, il fut une époque où la puissance du roi se mesurait « *à sa capacité à taxer lourdement ses sujets sans avoir à négocier pour obtenir leur accord* »<sup>984</sup>, aujourd'hui la négociation semble avoir été érigée en règle et le défaut de négociation, en scandale. M. Martinez précise d'ailleurs non sans regret que « *pour telle hypothèse, la négociation sera informelle ; pour telle autre elle interviendra dans le cadre de commissions*

---

n° 3, p. 226. Il aurait donc mieux valu rédiger l'article 61 de la Constitution ivoirienne comme suit : « *l'Assemblée Nationale vote la loi et consent à l'impôt* ». Voir également André BARILARI, *Le consentement à l'impôt*, Les Presses de Sciences Po, 2000 ; Philippe MILLAN, *Le consentement à l'impôt*, Th., Paris, 1996 ; André BARILARI, *Le consentement à l'impôt*, Presse de SciencesPo, 2000.

<sup>981</sup> Christophe HECKLY, *Rationalité économique et décisions fiscales*, Paris, LGDJ, 1987, p. 352.

<sup>982</sup> La légistique étant entendue comme « *l'art de faire un droit « de qualité » [entendu comme un droit] conçu en s'efforçant d'adopter le point de vue du sujet de droit, en faisant l'expérience de se mettre à sa place* ». Voir pour cette définition, le Courrier Juridique des Finances et de l'Industrie (CJFI), n° spéc. : La légistique ou l'art de rédiger le droit, Direction des affaires juridiques (DAJ-MINEFE), La Documentation française, juin 2008, p. 5.

<sup>983</sup> Jean-Pierre LIEB, Richard HEURTIER, « Propos introductifs à la sécurité juridique en matière fiscale », préc., pp. 21 et s.

<sup>984</sup> Nicolas DELALANDE, *Les batailles de l'impôt, consentement et résistances de 1789 à nos jours*, Seuil, 2011, p. 25.

*mixtes, permanentes ou circonstanciées* »<sup>985</sup>. Même si la démarche semble légitime, qui s'inscrit dans la vision de mieux faire accepter une règle nouvelle dont le respect serait ainsi garanti auprès des contribuables, elle reste fort discutable. Elle porte en principe atteinte aux Constitutions respectives de la France et de la Côte d'Ivoire en ce qu'elle viole le droit réservé au parlement. Ensuite, la particularité de la loi est la généralité et l'impersonnalité. L'élaboration de lois de nature corporatiste perd cette spécificité. La loi devient alors subjective et sa personnalisation en donne un caractère d'ordre privé. Enfin, constitue une contractualisation de la loi, le fait de négocier avec le contribuable son propre statut. Cette négociation qui conduit le contribuable à prendre part à l'œuvre du législateur à travers la détermination de son propre statut en fait, pour ainsi dire, un législateur de fait. Il pourrait dès lors être considéré comme « contribuable-législateur ».

Une illustration assez révélatrice de cette situation se trouve clairement définie dans le système fiscal ivoirien, notamment à propos du statut juridique et fiscal du contribuable exerçant dans le domaine pétrolier. Le législateur a prévu en effet un cadre dans lequel « *un contrat pétrolier est négocié, sous l'autorité du Président de la République, pour le compte de l'État, par le gouvernement* » (article 17 Code pétrolier<sup>986</sup>). Toutefois, le j) de l'article 18 du même Code précise que : « *le contrat pétrolier doit notamment fixer (...) les clauses fiscales, douanières et financières, ainsi que les règles comptables spécifiques des opérations pétrolières, y compris de tenue éventuelle des livres et registres en devises étrangères* ». Plusieurs remarques s'imposent à la lecture de ces dispositions, qui ne peuvent toutes être relevées dans le cadre de cette étude.

Il est tout d'abord à noter que les cadre fiscal, douanier et financier qui sont censés être fixés d'autorité et de manière unilatérale par le législateur, soient abandonnés à la négociation entre l'exécutif et le contribuable, cela viole clairement l'article 71 de la Constitution ivoirienne. En vertu de cette disposition, « *la loi fixe les règles concernant (...) l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toute nature* », y compris en matière pétrolière<sup>987</sup>. Non seulement, ces matières ne ressortissent pas à la compétence de l'exécutif, encore moins, du domaine contractuel.

---

<sup>985</sup> Jean-Claude MARTINEZ, *Le statut de contribuable*, préc. p. 155.

<sup>986</sup> Issu de la Loi n° 96-669 portant Code pétrolier.

<sup>987</sup> Même si cette précision (celle relative aux impositions applicables aux activités et produits pétroliers) n'apparaît expressément dans le texte constitutionnel, une disposition légale ne saurait déroger à la Constitution, Loi fondamentale.

En outre, en raison de l'effet relatif des contrats tel qu'énoncé par l'article 1165 du Code civil, que partagent la France et la Côte d'Ivoire, « *les conventions n'ont d'effet qu'entre les parties contractantes ; elles ne nuisent* » ni ne profitent aux tiers<sup>988</sup>. Il s'ensuit, qu'il y a en principe autant de contrats que contribuables (exploitants pétroliers) ; autant de cadres juridiques et fiscaux que contrats<sup>989</sup> ; autant d'inégalités possibles que de cadres juridiques existants. Au regard de ce qui précède, il semblerait qu'il faille relativiser le danger qui menacerait le contribuable et considérer avec plus d'intérêt la prévenance dont il semble faire l'objet.

## **2. Une administration parfois confinée**

En dépit des manquements du contribuable (a), l'administration semble n'avoir souvent d'autre choix que de veiller à sécuriser le cadre qui lui est réservé, afin de lui assurer davantage de sécurité (b).

### **a. Une administration confinée face aux agissements du contribuable**

En prenant en compte les conséquences que certains actes de résistance fiscale pourraient avoir sur le fonctionnement de l'État et sur ses prévisions de recettes fiscales ( $\alpha$ ), on pourrait se demander si l'administration se trouve toujours en position de force face aux contribuables. De même, lorsque ces derniers ont la possibilité de bénéficier de remises et de transactions gracieuses ( $\beta$ ), il convient de relativiser la vision manichéiste des relations entre le contribuable et l'administration fiscale.

#### ***a. Des actes de résistance fiscale et leurs effets***

La résistance fiscale désigne non seulement les formes organisées et collectives<sup>990</sup> d'opposition au prélèvement fiscal<sup>991</sup>, mais elle « *peut aussi désigner l'attitude d'opposition*

---

<sup>988</sup> La formulation exacte en est la suivante : « *les conventions n'ont d'effet qu'entre les parties contractantes ; elles ne nuisent point au tiers, et elles ne lui profitent que dans le cas prévu par l'article 1121* ».

<sup>989</sup> C'est donc tout naturellement que l'article 69 du Code pétrolier prévoit que les titulaires de contrats de cessions prévus à l'article 14, sont tenus d'acquitter une redevance annuelle dont le taux ainsi que les règles d'assiette et de recouvrement sont précisés par le contrat de concession.

<sup>990</sup> Voir Michel BOUVIER, Marie-Christine ESCLASSAN, *L'administration fiscale en France*, Coll. « Que sais-je ? », PUF, 1988, pp. 93 et s.

déclarée d'un individu à l'impôt, soit qu'il refuse de s'y soumettre en acceptant de subir les sanctions prévues par la loi, soit qu'il rende le prélèvement pratiquement impossible par une stricte limitation de ses revenus, de son capital et de sa consommation »<sup>992</sup>. En tout état de cause, elle traduit le refus de l'autorité et du pouvoir fiscaux. Ce refus de la souveraineté fiscale peut s'exprimer sous différentes formes, selon l'époque et le lieu.

En France, dès la fin du XVI<sup>e</sup> siècle, de violentes révoltes et agitations s'emparent des campagnes et des villes. Sous fond de contestation à l'égard de l'introduction d'impôts nouveaux ou de l'alourdissement des charges fiscales préexistantes, ces révoltes finissent par s'étendre à la quasi-totalité du royaume sous Louis XIV<sup>993</sup>. Tel un événement cyclique, ces mouvements de révoltes de l'impôt ou à l'égard de la souveraineté fiscale se reproduisent au fil des siècles jusqu'à l'époque contemporaine<sup>994</sup>. L'extension de la gabelle<sup>995</sup>, l'augmentation de la taille<sup>996</sup>, l'opposition aux 45 centimes<sup>997</sup>, pour ne citer que ces exemples sont autant

---

<sup>991</sup> C'est-à-dire notamment la grève de l'impôt, les mouvements de protestation ou d'insurrection fiscale, les actions des groupes d'intérêts ou de défense des contribuables et même des conflits que l'on pourrait qualifier de « guerre fiscale ».

<sup>992</sup> Pierre BELTRAME, « La résistance à l'impôt et le droit fiscal », *RFFP*, n° 5, 1984, p. 21. (Ce numéro de la *RFFP* est entièrement consacré à la question de la résistance à l'impôt).

<sup>993</sup> Voir Dominique BORNE, « "Vive le roi sans gabelle", les révoltes contre l'impôt en France du XVII<sup>e</sup> au XX<sup>e</sup> siècle », *RFFP*, n° 5, 1984, p. 9-19.

<sup>994</sup> Notamment avec le mouvement du poujadisme (dès juillet 1953), du nom d'un commerçant Pierre Poujade qui s'oppose avec succès à un contrôle fiscal. Son attitude fait des émules parmi les commerçants, se crée alors l'Union des commerçants et artisans (UDCA) qui s'étend à la quasi-totalité de la France avec pour seul objectif : rendre impossible les contrôles fiscaux. Ce mouvement a été suivi quelques années plus tard (à partir de 1968) par le mouvement de Gérard Nicoud (un petit cafetier de l'Isère). Naît alors un mouvement de petits commerçants dénommés, Comité d'initiative et de défense (CID) qui deviendra CID-UNITI et qui usera parfois d'actions très violentes pour contester l'autorité fiscale. Voir Michel BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, préc., p. 154 ; Dominique BORNE, art. cit., pp. 16 et s. ; Jean-Baptiste GEFROY, *Grands problèmes fiscaux contemporains*, préc., pp. 558 et s.

<sup>995</sup> Il s'agit d'un impôt indirect, prélevé sur le sel, monopole d'État sous l'Ancien régime. Elle a été étendue en 1541 aux provinces de l'Ouest du Royaume et a engendré dès l'année d'après (1542), de vives et sanglantes révoltes. Voir Dominique BORNE, art. cit., p. 10. Voir également Julien-Hyacinthe Marnières GUER, *Mémoire sur la gabelle*, Paris, Laurent, 1789 ; M.S.P. [Saint-Poncy], *La gabelle, épisode de l'histoire de la Guienne, en 1548*, Gruzel, 1844.

<sup>996</sup> La taille était un impôt roturier qui au départ, avait été voté pour deux ans afin de pourvoir à l'entretien de l'armée. Mais il continua d'être prélevé au-delà de ce délai et même rendu perpétuel par l'ordonnance de 1445. Il était d'autant plus arbitraire que par exemple tous les bourgeois de Paris en étaient dispensés. D'abord fixé à 1. 200. 000 francs par l'ordonnance d'Orléans, le montant de la taille n'a cessé d'augmenter jusqu'à l'admissible auprès des contribuables. Voir Victor CANON, *Précis d'histoire de la Finance publique française depuis ses origines jusqu'à nos jours*, BNF, 1905, pp. 29 et s. ; Jean-Baptiste GEFROY, op. cit., p. 558 ; Dominique BORNE, art. cit., p. 10.

<sup>997</sup> Avec une dette publique de 5 milliards de francs au 24 février 1848, le gouvernement provisoire promulgue plusieurs décrets pour faire face aux dépenses publiques. Ces mesures partent de la création d'un emprunt à la mise sous séquestre du domaine privé de l'ex-famille royale en passant par la vente des diamants et de l'argenterie de l'État. Mais face à leur insuffisance à résoudre la crise, deux autres décrets sont pris dans un vain espoir d'y parvenir. L'un demandait l'avance de la totalité des contributions de l'année courue, l'autre instaurait sur les quatre contributions directes un impôt extraordinaire de 45 centimes par francs. Les 45 centimes

d'illustrations qui confortent dans l'idée selon laquelle « *les manifestations collectives d'opposition à l'impôt sont une constante de l'histoire fiscale* »<sup>998</sup>.

En Afrique, en général<sup>999</sup>, et en l'occurrence en Côte d'Ivoire, la résistance à l'impôt est d'abord apparue comme un facteur de rejet de la domination coloniale. En effet, l'autorité du colonisateur se mesurait à sa capacité à soumettre les peuples conquis et à les assujettir à l'impôt. En témoignent les instructions prises par le gouverneur Angoulvant<sup>1000</sup> dès le 26 novembre 1908, qui permirent de définir sa conception du principe d'autorité. « *Le principe d'autorité, disait-il, s'inspire du but à atteindre, but qui se caractérise ainsi qu'il suit : soumettre tous les éléments hostiles ; gagner les hésitants ; encourager la masse qui, toujours, peut être attirée à nous par l'intérêt, en attendant qu'elle le soit un jour par la sympathie ; asseoir en un mot, notre autorité de telle sorte qu'elle soit indiscutable ; traduire, enfin, ces résultats par des effets tangibles, tels que la perception intégrale de l'impôt (...)* »<sup>1001</sup>. La perception de l'impôt était donc pour le colonisateur le symbole d'une mission accomplie : « *nous voulons le désarmement complet et le paiement de l'impôt arriéré* »<sup>1002</sup>. Pour les colonies en revanche, c'était la marque d'une abdication et de l'allégeance à l'autorité coloniale. Les peuples conquis qui acquittent l'impôt s'en sentent plus tributaires que redevables. La soumission au pouvoir fiscal colonial leur apparaît comme l'invalidation du pouvoir fiscal traditionnel, qui avait semble-t-il, valeur sacrée<sup>1003</sup>. La fiscalité à l'occidental qui est alors méconnue des populations dites indigènes finit par s'imposer à eux contre leur gré ; fiscalité d'autant moins connue qu'« *une fois la somme nécessaire au produit de l'impôt (...) rassemblée et versée, le numéraire disparaît* » et la vie reprend son cours<sup>1004</sup>. Le poids de la colonisation rendait les États africains étrangers à eux-mêmes et justifiait la

---

équivalent donc en réalité à 45 % de l'ensemble de ces quatre contributions (100 centimes correspondant à 1 franc). Voir Victor CANON, op. cit., pp. 230 et s.

<sup>998</sup> Jean-Claude MARTINEZ, *Le statut de contribuable*, préc., p. 333.

<sup>999</sup> Voir Jean-Baptiste FOTSING, *Le pouvoir fiscal en Afrique : Essai sur la légitimité fiscale dans les États d'Afrique noire francophone*, Paris, LGDJ, 1995, pp. 134 et s.

<sup>1000</sup> Gabriel Angoulvant, Gouverneur de la Côte d'Ivoire de 1908 à 1917, gouverneur de l'Afrique occidentale française de 1916 à 1918.

<sup>1001</sup> Extrait de « La pénétration de la Côte d'Ivoire », une publication du Comité de l'Afrique française, sous la présidence du Prince Auguste D'Arenberg, 1909, p. 11.

<sup>1002</sup> Gabriel AGOULVANT, *La pacification de la Côte d'Ivoire, 1908-1915 : méthodes et résultats*, Paris Émile Larose, 1916, p. 335.

<sup>1003</sup> Voir notamment Jean-Baptiste FOTSING, op. cit., pp. 97 et s. et sur la sacralité du pouvoir fiscal, voir pp. 21 et s.

<sup>1004</sup> « *L'indigène y vit de son mil, de son karité, fabrique ou travaille le fer de ses outils (...)* » Raphaël ANTONETTI, *La Côte d'Ivoire, porte du Soudan*, Comité de l'Afrique française, 1921, pp. 12 et s.

résistance à l'impôt comme symbole du refus à l'égard de ce produit d'importation. Mais à cette forme de résistance traditionnelle « *qui aspire à chasser le colonisateur pour rétablir l'ordre antérieur à la conquête* »<sup>1005</sup>, se substituera une résistance fiscale de type moderne. Démocratie, liberté et droit des peuples à disposer d'eux-mêmes seront les valeurs nouvelles justifiant une résistance à l'impôt. En outre, la trop grande pression fiscale combinée au sentiment d'une expropriation par l'administration créent des comportements de résistance à l'impôt. Dans les villages par exemple, on ne se sent pas vraiment concerné par les charges fiscales, surtout lorsqu'on a le sentiment que celles déjà acquittées ne servent nullement à couvrir les besoins de la population<sup>1006</sup>.

En tout état de cause, la résistance à l'impôt, entraîne la réaction des pouvoirs publics. Souvent réprimés, les attitudes de contestation du contribuable sont toujours prises en compte par les pouvoirs publics. Toutefois cette prise en compte a nécessairement des implications sur la qualité de la norme applicable. Quelques rares fois les actes de résistance ont paradoxalement été à l'origine de l'amélioration des relations entre l'administration et le contribuable<sup>1007</sup>. Mais bien souvent, la qualité de la norme applicable a été sacrifiée, sous prétexte de satisfaire aux intérêts du contribuable ou d'assurer une meilleure sécurisation de la règle applicable. C'est ainsi qu'à la simplicité des règles rigides, a souvent été substituée l'apparente souplesse de règles parfois incompréhensibles<sup>1008</sup>. En définitive, de par ses actes de résistance, le contribuable joue souvent un rôle, certes indirect mais nécessairement actif dans la multiplication des facteurs d'insécurité en matière fiscale même si souvent, certaines de ses erreurs sont tolérées notamment sur l'exigence du législateur.

### ***β. Possibilités de remises et de transactions gracieuses***

En raison du développement qui sera consacré à la juridiction gracieuse, seule l'hypothèse de la transaction sera étudiée en l'espèce. Toujours est-il que l'objectif est de montrer que le

---

<sup>1005</sup> Jean-Baptiste FOTSING, *Idem*, p. 134.

<sup>1006</sup> Ceux qui paient ont le sentiment qu'en dépit de leurs efforts, rien n'est fait pour mettre à leur disposition des infrastructures (routes, hôpitaux, écoles...). Ceux qui ne paient pas se confortent à l'idée que leurs efforts auraient été vains et n'auraient servi qu'à assouvir les désirs des dirigeants politiques.

<sup>1007</sup> L'exigence du consentement à l'impôt à l'issue de la révolution française qui fustige l'arbitraire du pouvoir royal, en est une parfaite illustration.

<sup>1008</sup> Pour plus de détails sur ces implications, voir Pierre BELTRAME, « la résistance à l'impôt et le droit fiscal », *RFFP*, n° 5, 1984, pp. 21-34.

contribuable n'est pas systématiquement dans une relation de dominant à dominé avec l'administration fiscale.

La transaction est un mécanisme qui tire sa source du droit civil<sup>1009</sup>. Elle est, en effet, définie par l'article 2044 du Code civil français également à l'usage en Côte d'Ivoire comme « *un contrat par lequel les parties terminent une contestation née, ou préviennent une contestation à naître* ».

Régie en fiscalité française par les articles L 247 et suivant du L.P.F., elle est prévue dans la fiscalité ivoirienne par les articles 201 et suivants du L.P.F.

Les techniques transactionnelles sont envisagées<sup>1010</sup> en cas de pénalités (amendes fiscales, majorations d'impôts) ou d'intérêts de retard<sup>1011</sup>. Et la transaction ne porte que sur ces pénalités, jamais sur le principal de l'impôt auquel s'appliquent les sanctions ou intérêts de retard.<sup>1012</sup> Assez rare dans la pratique, elle ne suppose pas toujours une contestation de la part du contribuable<sup>1013</sup>. Elle traduit en réalité « *la nécessité de prendre en compte deux situations particulières du contribuable : d'abord, dans certaines circonstances, lui accorder le droit à l'erreur*<sup>1014</sup>, *d'autre part prendre en compte les difficultés matérielles qu'il peut rencontrer* »<sup>1015</sup>.

C'est toutefois par voie de négociation contractuelle que l'administration accède éventuellement à la demande du contribuable. Or en raison du principe de la légalité de l'impôt, il n'appartient pas en principe à l'administration de négocier un contrat avec le contribuable afin de réduire le montant des charges qui lui incombent (impositions ou pénalités le cas échéant)<sup>1016</sup>. Partant, l'on peut considérer que le législateur déroge au principe

---

<sup>1009</sup> Martin COLLET, *Droit fiscal*, PUF, 2007, p. 211.

<sup>1010</sup> Voir le 3° de l'article L. 247 du L.P.F. français ainsi que l'article 202 du L.P.F. ivoirien.

<sup>1011</sup> Ce ne sont pas des sanctions même si le contribuable peut le ressentir comme telles (parce qu'il s'agit tout de même de pénalités). Ils ne servent qu'à compenser le préjudice financier subi par l'administration du fait du recouvrement tardif de sa créance. Bien que ne pouvant dans ce cas faire l'objet ni de remise gracieuse, ni de modération, ils peuvent faire l'objet de transaction. Dans ce sens, CAA Douai, 15 juin 2000, req. n° 962966. Voir la terminologie appropriée entre sanction, pénalité et intérêt de retard. Voir Ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 relative à des mesures de simplification en matière fiscale et à l'harmonisation et l'aménagement du régime des pénalités.

<sup>1012</sup> Martin COLLET, op. cit., *Idem*.

<sup>1013</sup> Quoiqu'il ne soit pas exclu qu'une telle contestation puisse exister sur le montant des pénalités ou des intérêts de retard. Voir en revanche Martin COLLET, op. cit., *Ibidem*.

<sup>1014</sup> Il s'agit de la procédure dite de « rappel simple ».

<sup>1015</sup> Jean-Baptiste GEFFROY, op. cit., p. 614.

<sup>1016</sup> Dans le même sens, Frédéric DOUET, *Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français*, préc., p. 23.

de la légalité des charges fiscales dans l'intérêt du contribuable. C'est du moins l'idée qui ressort de la technique transactionnelle.

Toutefois, la rigueur de l'analyse commande de considérer objectivement la transaction dans ses effets, afin de savoir si au-delà du message apparent, il n'y aurait pas lieu de rester circonspect face à sa fonction protectrice pour le contribuable.

Issue du droit civil, la technique transactionnelle voudrait que l'accord passé entre les parties ait l'autorité de la chose jugée et ce, en dernier ressort. En d'autres termes une fois la transaction effectuée, aucune autre voie de recours ordinaire n'est ouverte aux parties en cas de contestation éventuelle survenant ultérieurement, à l'exception de la voie de pourvoi en cassation. Et même dans cette hypothèse, la transaction ne peut être attaquée pour cause d'erreur de droit, ni pour cause de lésion (article 2052 du Code civil). Il en a été déduit par certains auteurs que la transaction assure une « *sécurité juridique absolue* » puisqu'elle cristallise le litige<sup>1017</sup>. Or en tant que contrat, la transaction suppose de la part des parties d'être suffisamment éclairées par rapport à leurs engagements consignés dans la convention. En outre, cette technique ne nécessite pas pour le contribuable de se faire assister par un conseil. Il n'est donc pas exclu qu'il ne sache pas vraiment ce à quoi il s'engage. Or selon l'article L. 251 du L.P.F. français, « *lorsqu'une transaction est devenue définitive après accomplissement des obligations qu'elle prévoit et approbation de l'autorité compétente, aucune procédure contentieuse ne peut plus être engagée ou reprise pour remettre en cause les pénalités qui ont fait l'objet de la transaction ou les droits eux-mêmes* ».

Il n'est pas sûr qu'une transaction soit une source infaillible de sécurité juridique. La cristallisation du litige, rend justement inattaquable tout point de contestation ayant fait l'objet de transaction. Si une amende était contestée dans son principe même, vu que l'administration jouit du privilège du préalable<sup>1018</sup>, un contribuable pourrait bien préférer transiger avec elle plutôt que de devoir acquitter intégralement une somme dont il ne parviendrait peut-être à prouver le caractère injustifié.

---

<sup>1017</sup> Frédéric DOUET, op. cit., p. 24.

<sup>1018</sup> « *C'est-à-dire le pouvoir de l'administration de prendre elle-même une décision sans avoir recours à l'autorité juridictionnelle* », Christian MARGUET, « L'assistance au contribuable », *RFFP*, n° 5, 1984, p. 123.

### **a. Dans la quête du meilleur cadre sécurisé pour le contribuable**

En dehors des mesures de garantie prévues pour le contribuable ( $\alpha$ ), ce dernier a la possibilité d'avoir recours à des intermédiaires pour être assisté voire représenté ( $\beta$ ).

#### *a. Des mesures de garantie*

La plupart des mesures de garantie en faveur du contribuable s'inscrivent dans le cadre des règles de contrôle fiscal. C'est ce qui explique que certains détails seront volontairement occultés.

Dans l'un ou l'autre des systèmes fiscaux ivoirien et français, des garanties sont expressément prévues à l'intention du contribuable ; garanties dont la violation donne en principe lieu à sanction.

Ces garanties ont pour objet de préserver le contribuable d'éventuels arbitrages de l'administration fiscale. Celle-ci sera donc tenue dans certains cas de se conformer aux effets de ses propres erreurs d'interprétation ou d'appréciation, pourvu que le contribuable s'y soit légitimement fié. Dans d'autres cas, il s'agira pour elle de se conformer à des règles préétablies, émanant du législateur et qui limitent l'exercice de son autorité.

Les garanties en faveur du contribuable sont donc principalement de deux ordres : celles imposées dans le cadre des interprétations de la loi et celles limitant le pouvoir de l'administration fiscale.

Dans la première catégorie se trouvent essentiellement, comme on le sait, les garanties du contribuable à l'égard des changements de doctrine administrative<sup>1019</sup> ainsi que celles visant à garantir au contribuable la qualification d'une opération envisagée : le rescrit fiscal<sup>1020</sup>.

La seconde catégorie est réservée aux autres types de garanties qu'il serait inopportun de citer en détail. Ce sont essentiellement des garanties prévues en matière de contrôle fiscal. Elles partent de l'exigence d'un envoi préalable d'avis de vérification aux limites imposées à l'administration quant à la possibilité d'exercer son droit de reprise. Il s'agira également de la possibilité offerte au contribuable de se faire assister d'un conseil ainsi que l'obligation pour

---

<sup>1019</sup> Celles-ci sont prévues par les articles L 80 A, L 80 B du L.P.F. (en France) et l'article 21 du L.P.F. (en Côte d'Ivoire).

<sup>1020</sup> En France, les articles L 64 B et L 80 B du L.P.F.

l'administration de le lui indiquer dans certains cas. Entrera également dans cette catégorie, la priorité devant être accordée à la procédure contradictoire afin de permettre au contribuable de se défendre<sup>1021</sup>.

En fin de compte, bien que systématiquement pris pour la victime, le contribuable jouit à bien des égards et même paradoxalement, il semblerait que ce soit parfois lui qui « mène le jeu ». En plus d'être suffisamment éclairé dans bien des cas, il bénéficie des faveurs du législateur, du juge et même parfois de l'administration elle-même<sup>1022</sup>.

Rechercher le meilleur cadre juridique protecteur au profit du contribuable, cela est légitime. Mais en dépit de cette légitimité il y a lieu de craindre qu'à l'inverse l'administration ne se trouve elle-même confinée à un cadre restreint ; en particulier dans l'hypothèse française où le rôle du juge ainsi que le poids du cadre européen sont de véritables facteurs dirimants. Or si dans bien de situations, notamment en présence du juge, l'administration fiscale et le contribuable sont souvent placés sur un strict pied d'égalité, il ne figure nulle part dans le dispositif fiscal ivoirien ou français une disposition consacrée à la protection ou à la garantie de l'administration, ne serait-ce qu'à l'égard des influences du cadre européen. Si la crainte de l'arbitraire reste justifiée au profit du contribuable, il y a également lieu de craindre qu'un légalisme excessif au profit de ce même contribuable ne constitue une entrave à l'autorité administrative. Encore que le contribuable a souvent la possibilité de bénéficier d'assistance fiscale.

### ***β. Des possibilités d'assistance***

Le contribuable n'est pas aussi désemparé face à l'administration fiscale que l'opinion commune semblerait vouloir le faire admettre. Pour certains auteurs, il serait même à « armes égales » avec l'administration, aussi bien en savoir qu'en pouvoir, voire plus fort qu'elle. « *Si personnellement le contribuable n'a pas un savoir fiscal équivalent à celui du fonctionnaire, nombre de conseils fiscaux peuvent lui fournir une assistance qui rétablit l'équilibre* », dira

---

<sup>1021</sup> C'est ainsi qu'en France les articles L. 47 et s. du L.P.F. traitent des « *garanties accordées au contribuable en matière de vérification* », quand la Côte d'Ivoire prévoit un chapitre sur le même sujet (article 15 à 26 du L.P.F. ivoirien).

<sup>1022</sup> Pour qualifier ces différentes situations, M. Martinez parlera de contribuables « cendrillons », dont les moyens se seraient accrus et de contribuables « gullivériens » dont la stature se serait également accrue. Voir Jean-Claude MARTINEZ, « La protection de l'administration fiscale contre le contribuable », préc. p. 447-473.

M. Martinez<sup>1023</sup>. Ces conseils fiscaux ne sont pas nécessairement des professionnels du conseil. Il pourrait s'agir d'associations professionnelles prodiguant des informations ou des conseils à leurs adhérents. Mais il peut également s'agir de véritables professionnels du conseil en matière fiscale<sup>1024</sup>.

Il convient néanmoins de relativiser la portée de ces possibilités de conseils. En effet, tout contribuable ne peut recourir à l'assistance de toute sorte de conseil. Le caractère éventuellement onéreux de la démarche constituerait un obstacle notamment pour les particuliers ne disposant pas nécessairement de moyens financiers suffisants. En raison de ce caractère onéreux, il semblerait qu'une telle assistance soit plus ouverte aux entreprises qu'aux particuliers.

Dans certains cas, la faculté d'être assisté d'un conseil est même érigée en obligation par le législateur. Il en va ainsi notamment en matière de contrôle fiscal. Dans le cadre d'une vérification de comptabilité par exemple, l'avis de vérification délivré par l'administration doit obligatoirement mentionner la faculté pour le contribuable de se faire assister d'un conseil de son choix, sous peine de nullité de la procédure<sup>1025</sup>. En dehors des hypothèses de contrôle fiscal, l'assistance du conseil peut également s'inscrire dans le cadre de la gestion fiscale<sup>1026</sup>. Cette assistance peut consister, dans le cadre de la fiscalité impérative, à orienter le contribuable dans ses choix de gestion. L'interprétation des dispositifs fiscaux pourrait en revanche lui permettre de mieux éclairer le contribuable dans ses choix notamment pour mieux opérer ses options fiscales, le cas échéant<sup>1027</sup>.

L'assistance apportée au contribuable peut d'ailleurs provenir de l'administration elle-même. Il en va ainsi notamment des consultations de l'administration fiscale à l'initiative du contribuable, dans le cadre des procédures de rescrit.

---

<sup>1023</sup> Jean-Claude MARTINEZ, « La protection de l'administration fiscale contre le contribuable », préc., p. 452.

<sup>1024</sup> Il s'agit notamment de l'avocat, du conseil juridique et fiscal, du notaire, de l'universitaire, d'organisations syndicales (qui sont en général au fait des informations concernant leurs corporations), et de spécialiste de la comptabilité tels le comptable, l'expert-comptable, le commissaire aux comptes.

<sup>1025</sup> Article 15 L.P.F. ivoirien ; article L. 47 L.P.F. français.

<sup>1026</sup> Dans ce sens, Christian MARGUET, art. cit. pp. 121-129.

<sup>1027</sup> Même s'il est tentant de rapprocher la décision de gestion de l'option fiscale, il convient de les distinguer. Voir dans ce sens, Arnaud AGOSTINI, *Les options fiscales*, LGDJ, 1982, pp. 36 et s.

Les centres de gestion agréés<sup>1028</sup> sont un autre cadre pouvant permettre aussi bien à l'administration qu'à des experts, d'apporter leur assistance aux contribuables. L'adhésion à ces centres procure des avantages aux adhérents dans une logique d'incitation fiscale.

L'article 1649 quater C du CGI français précise en effet que les centres de gestion ont pour objet « *d'apporter aux industriels, commerçants, artisans et agriculteurs une assistance en matière de gestion et de leur fournir une analyse des informations économiques, comptables et financières en matière de prévention des difficultés économiques et financières (...)* ». Il s'agit donc de véritables outils d'assistance au contribuable, mais ils sont tournés vers les entreprises.

Il en va de même dans l'hypothèse ivoirienne où l'article 14 du décret relatif aux Centres de gestion agréés<sup>1029</sup> énonce : « *les Centres de Gestion Agréés ont à l'égard de leurs adhérents une mission d'assistance à la gestion, à la formation aux finances, à la fiscalité et à la tenue de la comptabilité* ». Or aux termes de l'article 1<sup>er</sup> du même décret, il est précisé que leur objet « *est d'apporter une assistance aux petites et moyennes entreprises nationales* ». En revanche, les centres de gestion tels qu'existant en Côte d'Ivoire, auraient pu prendre en compte les réalités ivoiriennes marquées par un véritable manque de culture fiscale afin d'être ouverts aux particuliers. Ce qui, en dehors des mesures incitatives qui accompagnent ce type de dispositif, aurait pu être également un moyen d'incitation au civisme fiscal.

## **§ 2 : L'EXPRESSION DU BESOIN DE SÉCURITÉ JURIDIQUE DE L'ADMINISTRATION**

Il ne vient pas toujours à l'esprit d'envisager la question de la sécurité juridique du côté de l'administration fiscale. Or dans un arrêt *Fantask A/S e. a c/ Industriministeriet (Erhvervministeriet)* du 2 décembre 1997, la Cour de justice précise que la « *sécurité*

---

<sup>1028</sup> En France, la loi n° 2008-1425 du 27 décembre 2008 a dû procéder à une restructuration des activités de ces centres de gestion. Désormais, les associations de gestion agréées ainsi les centres de gestion qui n'étaient pas habilités à tenir la comptabilité de leurs adhérents ont la possibilité de se transformer en associations de gestion et de comptabilité (Agec). Il existe donc désormais à côté des centres de gestion agréés (pour les entreprises industrielles, commerciales, artisanales et agricoles), des associations de gestion agréées (pour les professions libérales et des titulaires de charges et offices). L'ensemble de ces structures forme les organismes de gestion agréés.

<sup>1029</sup> Décret n° 2002-146 du 11 mars 2002 abrogeant le décret n° 99-51 du 20 janvier 1999.

*juridique protège à la fois le contribuable et l'administration* »<sup>1030</sup>. En effet, les deux acteurs majeurs du monde fiscal sont l'administration et le contribuable. Dans certains cas c'est l'administration fiscale qui définit ou précise les règles du jeu et se trouve de ce fait en position de force ; dans bien des situations, aussi paradoxal que cela puisse paraître, c'est elle qui se trouve en position de faiblesse et mériterait d'être mise à l'abri de facteurs d'insécurité<sup>1031</sup>. Précisons avec le professeur Xavier Cabannes que les personnes publiques, et notamment l'administration fiscale, peuvent aussi être des victimes<sup>1032</sup>. Encore plus paradoxale peut être la situation qui conduit l'État à se retourner contre lui-même, notamment lorsqu'une collectivité territoriale jouissant d'une autonomie financière<sup>1033</sup> attire l'État en justice pour se sortir par exemple du piège des « emprunts toxiques »<sup>1034</sup>. Dans des cas extrêmes<sup>1035</sup>, sa condition peut même nécessiter une mobilisation tendant à lui octroyer aide et secours<sup>1036</sup>. C'est dans cette dynamique que se situe l'article 92 de la loi de finances pour

---

<sup>1030</sup> CJCE, 2 décembre 1997, aff. C-188/95, *Fantask*, § 48.

<sup>1031</sup> Frédéric DOUET, « Les paradoxes de la sécurité juridique en matière fiscale », préc.,

<sup>1032</sup> Xavier CABANNES, « L'exercice de l'action civile par les personnes publiques : une action au service de l'intérêt public, *RDJ*, 2005, n° 1, p. 125.

<sup>1033</sup> Sur les critiques à l'égard de l'autonomie financière, Voir notamment Matthieu CONAN, « L'autonomie financière des collectivités territoriales », *AJDA* 2012, pp. 759 et s. ; Xavier CABANNES, « Trente ans après ou à la recherche de l'autonomie financière des collectivités territoriales », *BJCL*, n° 4, 2012, pp. 266 et s. ; Xavier CABANNES, « Les collectivités et la tentation de la LOLF : nécessité, effet de mode ou piège ? », in *Revue juridique polynésienne*, 2009, pp. 123-137 (précisément pp. 133 et s.), voir également dans *BJCL*, n° 1-2009, pp. 2 et s. ; Olivier GOHIN et Xavier CABANNES, « Compétences et ressources des communes », *Pouvoirs*, n° 95, 2000, pp. 55-68.

<sup>1034</sup> Sur cette question, voir notamment William GILLES, « Le département financeur », *AJDA* 2011, pp. 1842 et s., qui préconise, d'une part, un assouplissement du poids des contraintes financières pesant sur les départements, afin d'apaiser les relations parfois tumultueuses qu'ils peuvent entretenir avec l'État, et d'autre part, d'accroître les marges de manœuvre des départements afin de leur garantir de meilleures conditions dans la libre administration dans l'espace territorial qui est le leur ; voir également, Xavier CABANNES, « Le département de la Seine-Saint-Denis avait-il conscience des risques portés par les emprunts structurés qu'il contractait ? », obs. sous TGI Nanterre 8 février 2013, *Département de la Seine-Saint-Denis c/ Société Dexia Crédit Local « Fixil », Département de la Seine-Saint-Denis c/ Société Dexia Crédit Local « Dualys Optimise », Société Seine-Saint-Denis c/ Société Dexia Crédit Local « Dual », *BJCL*, n° 2, 2013, pp. 125 et s.*

<sup>1035</sup> Notamment où insécurité juridique et crise économique s'entremêlent.

<sup>1036</sup> Le professeur Xavier Cabannes, dans un cadre allant bien au-delà du problème de sécurité juridique, observe à juste titre que le contribuable a une grande part de responsabilité dans la crise que traverse l'État. Celui-ci, à force d'avoir toujours répondu favorablement aux sollicitations du contribuable pour des besoins de diverses natures, et parfois secondaires, a fini par s'épuiser et à être lui-même dans le besoin. Quoi de plus normal pour le contribuable de lui « renvoyer l'ascenseur » notamment par la création d'une caisse d'amortissement de la dette publique ; qui pourrait être alimentée par des dons définitifs et sans contrepartie fiscale. Xavier CABANNES, « Folle idée ! », *Mélanges en l'honneur de Pierre Beltrame*, Aix-en-Provence, (France) : PUAM, 2010, pp. 139-144. Cette idée n'est pas aussi folle qu'elle pourrait paraître. En effet, Levellois, maire de Paris préconisait également pour une meilleure implication du citoyen dans la vie publique, « (...) un procédé d'impôt mutualiste, et pour ainsi dire, bénévole, appelé non seulement à rapporter des sommes importantes à notre Ministère des finances, mais destiné à offrir au monde, sous les traits de bonne Semeuse, un procédé nouveau de pacification universelle ». Ernest LEVALLOIS, *L'État, c'est nous...*, Librairie universelle, 1911, « Introduction », p. XII.

2014<sup>1037</sup> qui crée un fonds de soutien destiné aux collectivités territoriales et à leurs groupements, aux établissements publics locaux, aux services départementaux d'incendie et de secours ainsi qu'à certaines collectivités d'Outre-mer et de la Nouvelle-Calédonie, afin d'amoindrir les effets de ces emprunts à risques. Mais ce fonds n'est pas destiné à couvrir tous les prêts à risque, seuls les prêts les plus risqués sont pris en compte, selon les précisions apportées par un décret du 29 avril 2014<sup>1038</sup>. Si des théories semblent se dessiner autour du besoin de sécurité juridique éprouvé par l'administration, des précisions sont préalablement nécessaires sur la question (A). Au demeurant, s'il est vrai que l'insécurité redoutée ou ressentie par l'administration au plan juridique peut être provoquée dans bien des cas par le contribuable (B), d'autres facteurs d'insécurité non imputables au contribuable mériteraient d'être relevés (C).

### A. Nécessaires précisions autour de la question

Le professeur Jean-Claude Martinez abordait déjà la question de « *la protection de l'administration contre le contribuable* » dans les mélanges offerts au professeur Charlier<sup>1039</sup>. Plus tard, le professeur Jacques Buisson traitera de « *la sécurité de l'administration vis-à-vis du contribuable* »<sup>1040</sup>. Sous des apparences de similitudes, ces deux contributions cachent en réalité des logiques différentes. Si les deux auteurs opposent administration et contribuable, le premier dépeint une administration parfois démunie face à un contribuable fort. En revanche, le professeur Jacques Buisson montre une administration forte ou en position de force, tant elle a su, avec le concours du législateur, se prémunir contre les agissements du contribuable.

---

<sup>1037</sup> Loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, *JORF*, n° 0303 du 30 décembre 2013 p. 21829. À propos de cette loi, voir Julien MARTIN, « Un fonds de soutien, mais sans validation législative, pour les emprunts des collectivités territoriales : à propos de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014 (journal officiel 30 décembre 2013), et de la décision n° 2013-685 DC du Conseil constitutionnel, du 29 décembre 2013 (journal officiel 30 décembre 2013) », *Revue de droit bancaire et financier*, n° 1, janvier 2014, étude 2.

<sup>1038</sup> Décret n° 2014-444 du 29 avril 2014, relatif aux fonds de soutien aux collectivités territoriales et à certains établissements publics ayant souscrit des contrats de prêt ou des contrats financiers structurés à risque, *JORF* du 2 mai 2014, p. 7554. Sur les précisions apportées par ce décret, voir notamment, Julien MARTIN, « Précisions sur le fonds de soutien aux collectivités territoriales et aux établissements publics ayant souscrit des emprunts à risque », *Revue de droit bancaire et financier*, n° 4, juillet 2014, comm. 129.

<sup>1039</sup> Il aborde cette question dès 1981, à la suite de la publication de sa thèse sur « *le statut de contribuable* », un an plus tôt. Jean-Claude MARTINEZ, « La protection de l'administration fiscale contre les contribuables », in *Service public et libertés : mélanges offerts au professeur Robert-Édouard Charlier*, Paris (France) : éd. de l'Université et de l'enseignement moderne, 1981 pp. 449-473.

<sup>1040</sup> Lors d'une journée d'études organisée en octobre 2009. Voir op. cit., p. 7.

Selon le professeur Jacques Buisson, « *la sécurité de l'administration vis-à-vis des contribuables semble donc bien assurée* »<sup>1041</sup>.

Le professeur Martinez, pour justifier sa démarche, soutient en revanche que « *devant l'ascension des contribuables, l'administration fiscale piétine* ». Il parvient à cette observation après avoir dénoncé une « *hypocrisie à se préoccuper de la protection des contribuables, lorsqu'il est demandé parallèlement au fisc d'intensifier la lutte contre la fraude fiscale* »<sup>1042</sup>. Les exigences de l'efficacité fiscale seraient, selon lui, difficilement compatibles avec le souci de la protection des contribuables. Devrait-on en déduire que l'efficacité d'un système fiscal ne peut se faire qu'aux dépens des intérêts du contribuable ? Cela reste fort contestable. Il est vrai que si l'on inscrit les relations entre le fisc et le contribuable dans des rapports d'antagonismes, il n'appartient pas à l'un des adversaires (contribuable ou administration) d'assurer la protection de l'autre. Dans ce cas, l'incompatibilité dénoncée par le professeur Martinez se justifie. Or, les relations qui existent entre l'administration et le contribuable ne sont pas censées être vouées au conflit. En outre, la protection des contribuables n'a nullement pour objet de légitimer la fraude, ni de la couvrir. D'ailleurs, la lutte contre les fraudeurs ne visent-elle pas à établir la justice fiscale en protégeant les non-fraudeurs, c'est-à-dire d'autres contribuables ? L'incompatibilité dénoncée par le professeur Martinez entre efficacité fiscale et souci de protection des contribuables n'a donc pas lieu d'être. Par conséquent, une démarche consistant à défendre la protection de l'administration à l'égard ou contre les agissements du contribuable se justifie ; en revanche le mobile y ayant conduit le professeur Martinez pourrait en entacher l'efficacité.

Quant au professeur Jacques Buisson, il commence par dénoncer l'attitude consistant à vouloir toujours protéger le contribuable sans jamais s'imaginer que l'administration puisse éprouver un besoin de protection. Pour justifier que des mécanismes de protection ont été prévus à l'intention de l'administration par le législateur à l'égard du contribuable, il affirme : « *l'administration a donc l'obligation de se prémunir contre un risque lourd de conséquences, à savoir le risque de non-paiement de l'impôt par les personnes qui en sont débitrices. La sécurité de l'administration vis-à-vis des contribuables suppose en*

---

<sup>1041</sup> Jacques BUISSON, « La sécurité de l'administration vis-à-vis du contribuable », préc., p. 188.

<sup>1042</sup> Jean-Claude Martinez, op. cit., pp. 448 et 449.

*conséquence que soient mis à sa disposition des moyens lui permettant de récupérer les dettes d'impôts de ces mêmes contribuables »<sup>1043</sup>.*

Cette aspiration à la sécurité juridique au profit de l'administration fiscale peut bien souvent échapper à l'observateur qui n'établit pas nécessairement un tel rapport entre ces deux facteurs. En effet, on aurait tendance à soutenir que le régime juridique du sursis de paiement (prévu à l'article L. 277 du L.P.F. français) de même que les techniques de recouvrement forcé<sup>1044</sup>, visent particulièrement à garantir la solvabilité du contribuable au profit de l'administration fiscale<sup>1045</sup>. Ainsi, la solvabilité du contribuable est un gage de sécurité pour l'administration fiscale. Les techniques ainsi exposées par le professeur Jacques Buisson en faveur de la prise en compte de la sécurité juridique au profit de l'administration fiscale montrent bien que les exigences de sécurité juridique peuvent bel et bien être prises en compte par le législateur, mais sous d'autres appellations. Ce qui ne favorise pas véritablement l'élaboration d'un principe de sécurité juridique qui soit autonome.

Au demeurant, les deux thèses précédemment exposées, montrent qu'au-delà de la fragilité apparente du contribuable et du pouvoir quelque peu fragilisé de l'administration, il importe de considérer deux personnes qui peuvent l'une et l'autre éprouver des besoins de protection à l'égard du phénomène d'insécurité juridique. Loin d'opposer systématiquement administration et contribuable ou de rechercher les malheurs de l'un exclusivement dans les agissements de l'autre, il convient donc d'apprécier la condition de chacun de ces sujets de droit fiscal avec toute l'attention requise.

## **B. Des agissements visant à priver l'administration de la cotisation d'impôt**

Si pris individuellement, le contribuable peut avoir des agissements répréhensibles à l'égard des finances de l'État (1), constitué sous forme de groupes (2), les pressions exercées par lui ne sont pas toujours de nature à assurer la sécurité de ses relations avec l'administration.

---

<sup>1043</sup> Jacques BUISSON, op. cit., p. 182.

<sup>1044</sup> Il s'agit notamment du privilège d'action d'office, l'avis à tiers détenteur, la contrainte judiciaire, la solidarité fiscale, le privilège du trésor, l'hypothèque légale.

<sup>1045</sup> Voir notamment Jacques BUISSON, *Le sursi au paiement de l'impôt*, Th. Paris 5, LGDJ, 1996.

## 1. L'insécurité due aux actes individuels des contribuables

Payer moins d'impôt, voire ne pas en payer du tout, tel pourrait se résumer la devise du contribuable ordinaire. Ce qui peut sembler légitime, l'impôt étant une ponction effectuée sur ses ressources ; et le respect des obligations fiscales, en général perçu comme une contrainte, même pour le contribuable non imposable<sup>1046</sup>.

Mais une telle logique peut donner prétexte à rechercher la voie la moins imposée. Ce qui n'a rien de mal en soi et est tout aussi légitime, d'autant plus qu'il n'y a pas de raison de payer plus d'impôt lorsque l'on peut en payer moins en toute légalité<sup>1047</sup>. Le respect de la légalité est cependant l'obstacle contre lequel est susceptible de buter le contribuable qui, pour éviter de supporter la charge de l'impôt, se cache du fisc, n'acquitte que peu ou pas du tout sa dette fiscale, ou se livre délibérément à la fraude<sup>1048</sup>. Si de tels agissements ne sont pas nécessairement en faveur de l'administration, ils ne sont pas tous condamnables pour autant. Il convient d'en relever quelques-uns et de lever les équivoques les concernant afin de mieux apprécier la responsabilité du contribuable dans la dégradation de ses relations avec le fisc.

### a. L'évasion fiscale comme facteur d'insécurité juridique

Selon le professeur Frédéric Douet, en droit fiscal, « *la sécurité juridique consiste à garantir aux contribuables le montant des impositions mises à leur charge de telle manière que chacun d'entre eux puisse prévoir et compter sur ce résultat. Cette question est traditionnellement abordée sous l'angle des contribuables. Il ne faut toutefois pas oublier que l'évasion fiscale s'exerce au détriment de l'État, étant entendu que celui-ci n'a pas d'intérêt propre autre que l'intérêt général. Les services fiscaux sont donc également victimes de l'insécurité fiscale* »<sup>1049</sup>.

La notion d'évasion fiscale qui est souvent évoquée pour dénoncer la soustraction du contribuable à ses engagements vis-à-vis de l'administration fiscale, mérite d'être mieux élucidée en dépit des efforts déjà effectués dans ce sens. Cette notion suscite en réalité des

---

<sup>1046</sup> À titre de rappel, le fait pour un contribuable d'être non imposable ne le dispense pas de se conformer à ses obligations déclaratives ; ce qui constitue en soi une contrainte.

<sup>1047</sup> Voir dans ce sens, Thierry AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, Bruxelles, Larcier, 2<sup>e</sup> éd., 2003, 547 p.

<sup>1048</sup> Voir notamment Jean-Baptiste GEFROY, op. cit., p. 563.

<sup>1049</sup> Voir Frédéric DOUET, « Les paradoxes de la sécurité juridique en matière fiscale », préc.

interrogations<sup>1050</sup> sur les liens qu'elle entretient avec d'autres concepts tels que la fraude, l'abus de droit ou l'acte anormal de gestion. Les efforts de clarification de la part de certains auteurs en vue de déterminer le contenu réel de la notion d'évasion fiscale, n'en restent pas moins insatisfaisants.

Selon le professeur Martinez, « *au sens intermédiaire, le plus fréquemment retenu par les auteurs, l'évasion permet d'éviter l'impôt selon trois modalités.*

*Soit la loi fiscale aménage elle-même l'évasion par un régime fiscal de faveur (...).*

*Soit plus simplement, le contribuable s'abstient d'accomplir l'activité, l'opération ou l'acte taxable (...).*

*Soit enfin l'évasion se produit par la manipulation des failles du système fiscal. Elle se ramène alors à l'habileté fiscale ou au choix de la voie la moins imposée »<sup>1051</sup>.*

En dépit de leur intérêt certain, aucun des effets ainsi attribués à la notion d'évasion fiscale « *par les auteurs* » ne saurait emporter une totale adhésion.

Tout d'abord, il peut être déconcertant de considérer qu'il y a une évasion dans l'application d'un régime fiscal de faveur. En effet, l'application d'un régime de faveur, parce qu'elle correspond à un choix offert par le législateur lui-même, ne peut pas être considérée comme une évasion, fut-elle légale<sup>1052</sup>, du contribuable<sup>1053</sup>. Encore que la notion de légalité dans le concept d'évasion peut prêter à confusion. Admettre en effet que la loi aménagerait elle-même l'évasion, c'est la prendre pour complice de celle-ci<sup>1054</sup>. Même si des failles de la loi peuvent permettre au contribuable de se réfugier dans le flou ou le vide juridique, l'on ne saurait parler d'évasion légale ; encore moins lorsqu'une option est proposée au contribuable.

---

<sup>1050</sup> En raison de confusions dues en partie à l'imprécision du concept d'évasion fiscale. Ce manque de précision s'explique quant à lui par une absence de référence légale à la notion d'évasion en droit fiscal, donnant lieu à une pluralité de conceptions doctrinales de la même notion.

<sup>1051</sup> Jean-Claude MARTINEZ, *La fraude fiscale*, coll. "Que sais-je ?", PUF, 1984, n° 2180, p. 7.

<sup>1052</sup> Pour M. Martinez, il n'y aurait pas rupture entre légal et illégal en matière de fraude, mais continuité. Il définit donc trois zones allant de l'illégal au légal en passant par une zone grise. L'application des régimes de faveur tout comme l'abstention ferait partie de la zone légale avec l'erreur et le respect de la loi. Voir *Idem*, p. 10.

<sup>1053</sup> M. Cozian qui n'en tire cependant pas toutes les conséquences quand il admet avec M. Martinez la notion zone légale dans le concept d'évasion fiscale. Le contribuable ne s'évade pas lorsqu'il choisit un mode d'imposition plutôt qu'un autre. Il ne fait qu'accepter une offre que lui fait le législateur. Autrement, en reprenant l'allégorie du détenu évadé, proposée par M. Cozian, l'on devrait admettre qu'un contribuable qui opte pour un régime de faveur ressemblerait à un évadé qui ne trouve d'autre refuge qu'une autre prison, puisque la fiscalité optionnelle n'est pas une fiscalité d'exemption.

<sup>1054</sup> La loi n'organise aucune évasion. Voir dans ce sens Jean-Baptiste GEFFROY, *op. cit.*, p. 563.

Ensuite, que le contribuable s'abstienne d'accomplir une activité, une opération ou un acte taxable, cela ne peut être pris pour un acte d'évasion fiscale. La question d'une telle qualification se poserait toutefois si la réalisation de tels événements taxables se pose comme le respect d'une obligation fiscale. En d'autres termes, pour qualifier d'évasion fiscale l'abstention du contribuable, encore faudrait-il que la loi lui impose une obligation de faire. Une évasion suppose un acte volontaire et donc un choix de la part du contribuable. Si donc celui-ci n'a pas le choix, il ne peut non plus avoir les moyens de s'évader. Or en général le contribuable s'abstient d'accomplir un acte imposable, faute d'avoir suffisamment de moyens de se satisfaire. Par ailleurs, lorsqu'il a le choix d'accomplir un acte, une opération ou une activité taxable et qu'il s'en abstient, cela peut s'expliquer par un manque d'intérêt pour lui et non par une volonté d'évasion. Par exemple, un non-fumeur qui s'abstient d'acheter de la cigarette ne le fait pas pour échapper au droit de la consommation qui frappe ce produit. C'est simplement qu'il ne fume pas.

Enfin l'évasion se ramènerait à l'habileté fiscale ou au choix de la voie la moins imposée. Mais il faut reconnaître avec M. Masson que la fraude exige elle-aussi de l'habileté sans être pour autant de l'évasion fiscale. Par ailleurs l'optimisation fiscale qui nécessite elle-aussi de l'habileté ne saurait être qualifiée ni de fraude, ni d'évasion fiscales. Quant au choix de la voie la moins imposée, il ne peut être reproché au contribuable de ne pas payer plus d'impôt quand la loi lui permet d'en payer moins. Il s'agit d'un choix légitime.

M. Cozian, dans la préface de la thèse de M. Masson, consacrée à l'évasion fiscale, explique à titre illustratif que « *l'appel de la liberté étant irrésistible, n'encourt aucune sanction le prisonnier qui s'évade à la faveur d'une porte ou d'une fenêtre ouverte* ». De même un contribuable qui s'évaderait à la faveur d'une brèche ouverte dans la loi, serait dans la légalité. Mais pour reprendre cette allégorie, convenons tout d'abord qu'une porte ou une fenêtre ouverte par inadvertance n'est pas une invitation à la fuite adressée au prisonnier<sup>1055</sup>. C'est pourquoi, profitant de cette faille, lorsqu'il parvient à s'évader, l'administration pénitentiaire ne lui donnera pas acte de son évasion en l'attribuant à sa propre responsabilité. Des poursuites seront alors engagées à l'encontre du fugitif dans la mesure où il sera considéré comme créant de l'insécurité non seulement pour lui-même mais également pour

---

<sup>1055</sup> D'ailleurs, interpellé le gardien de prison sur de telles failles peut contribuer à changer le regard porté sur sa condition, surtout s'il estime être injustement emprisonné.

les autres. En outre, il ne pourra que rester en fuite<sup>1056</sup> aussi longtemps qu'il sera sous le coup de la loi, sauf reddition de sa part. Tous les moyens seront donc déployés pour l'appréhender et l'incarcérer à nouveau afin qu'il se conforme à la loi qui lui exige de purger sa peine. Une fois arrêté, même s'il n'encourt légalement aucune sanction du seul fait de son escapade, l'on peut aisément deviner que sa nouvelle condition de détention et de surveillance sera plus durcie que la précédente. Ce, parce qu'il n'était pas prévu qu'il s'octroie la liberté dans de telles conditions.

De même l'évasion fiscale, en dépit des failles qui seraient exploitées par le contribuable, suppose que son attitude ne soit pas prévue par le législateur. En d'autres termes, la définition qui convient à l'évasion fiscale est au fond celle attribuée à la fraude fiscale par M. Margairaz. Il y a donc évasion fiscale « *lorsqu'on applique des procédés permettant d'échapper à un impôt, alors que le législateur n'avait pas [intentionnellement] prévu d'échappatoire* »<sup>1057</sup>.

En réalité, la difficulté d'appréhension de la notion d'évasion fiscale vient d'une catégorisation introduite en doctrine entre évasion fiscale interne et évasion fiscale internationale. Au fond, cette distinction est d'autant plus malaisée que s'agissant de la répression de l'évasion fiscale en droit interne, les auteurs ont recours à d'autres notions telles que l'abus de droit et l'acte anormal de gestion<sup>1058</sup> qui sont des notions autonomes et non des modalités d'évasion fiscale. Tel ne semble pas être le cas en ce qui concerne la lutte contre l'évasion fiscale dite internationale, où sont réprimées des modalités ou techniques d'évasion. Il semblerait donc que la terminologie d'évasion fiscale en tant que pratique répréhensible ne convienne qu'à l'évasion fiscale dite internationale. Celle-ci consiste à soustraire une matière imposable à la compétence d'une juridiction fiscale.

Les moyens mis en œuvre pour lutter contre l'évasion fiscale dite internationale, sont plus importants en France qu'en Côte d'Ivoire. Il n'empêche que ces moyens s'avèrent souvent inefficaces, tant les techniques d'évasions fiscales sont protéiformes. Sans entrer dans le détail

---

<sup>1056</sup> Il ne sera donc pas libre de ses mouvements même étant parvenu à s'évader de sa cellule.

<sup>1057</sup> Voir André MARGAIRAZ, *La fraude fiscale et ses succédanés : comment échapper à l'impôt*, Paris, LGDJ, 1971, p. 28.

<sup>1058</sup> Voir en cela Charles Robbez MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, Paris, LGDJ, 1990, pp. 186 et s., Jean-Baptiste GEFFROY, op. cit., pp. 567 et s.

de leur énumération, il importe de préciser que le dispositif de lutte mis en œuvre notamment en France concerne aussi bien les États<sup>1059</sup> que les personnes (article 238-0 A du CGI)<sup>1060</sup> ; en ce qui concerne les personnes, sont visées les personnes physiques et les personnes morales (article 13 bis et 209 B du CGI)<sup>1061</sup> ; sont également pris en compte un ensemble de pratiques et montages visant à soustraire la matière imposable à la juridiction d'un État donné au profit d'un autre État dont les conditions d'imposition seraient jugées plus favorables. Pour éviter ainsi que les échanges intragroupes ne donnent lieu à des pratiques d'évasion fiscale, la fixation de prix de transfert pratiqués en leur sein est régie par l'article 57 du CGI<sup>1062</sup>.

En Côte d'Ivoire, il n'existe pas de véritable régime fiscal de lutte contre l'évasion fiscale. Aux termes de l'article 259 du CGI par exemple, « *le contribuable qui, encaissant directement ou indirectement des revenus à l'étranger, ne les a pas mentionnés dans sa déclaration, est réputé les avoir omis et il est tenu de verser le supplément d'impôt correspondant, ainsi que la majoration du droit en sus* ». La terminologie employée est imprécise, qui fait allusion à des revenus encaissés à l'étranger. Un non-résident qui encaisserait des revenus en dehors de la Côte avant de s'y installer serait-il imposable sur lesdits revenus ? A supposer d'ailleurs que cette disposition s'adresse au résident, comment faire la preuve d'un tel encaissement ? Il s'agit probablement de revenus perçus de l'étranger sur le territoire ivoirien.

Il convient en tout cas de privilégier des moyens de lutte préventive plutôt que répressive ainsi que le préconisent certains auteurs afin de pouvoir mieux lutter contre le phénomène d'évasion fiscale<sup>1063</sup>. Qu'en est-il de l'économie souterraine ?

---

<sup>1059</sup> Encore qu'un État en tant que sujet de droit international, est une personne morale. Mais la distinction entre État et personne répond en l'occurrence du souci de distinguer entre l'État en tant qu'entité juridique constituée d'une population, d'un territoire et d'une autorité et la personne en tant qu'autre personne morale ou physique à l'intérieur de l'État.

<sup>1060</sup> Voir Raphaël COIN, « Répression de l'évasion fiscale internationale : lutte contre les États et territoires non coopératifs (CGI, art. 238-0-A) », *In Jurisclasseur fiscal*, Impôts directs traité, 2010, Fasc. 3725, Cote 01, 2011.

<sup>1061</sup> Voir Xavier CABANNES, « L'imposition des revenus des personnes physiques provenant d'entités établies à l'étranger bénéficiant d'un régime à fiscalité privilégiée », *La Semaine Juridique Entreprise et Affaires*, n° 24, juin 1999, pp. 1042 et s.

<sup>1062</sup> Pour des détails sur des techniques mises en œuvre par les contribuables pour échapper à l'impôt, voir Bernard CASTAGNÈDE, « Lutte contre la fraude ou l'évasion fiscale internationale : la nouvelle donne », *RFFP*, 01 avril 2010 n° 110, pp. 3 et s. ; Tout le n° 110, avril 2010 de la *RFFP* est consacré à la question de « l'évasion fiscale internationale ».

<sup>1063</sup> Michel BOUVIER, « Lutte contre l'évasion fiscale internationale : répression ou prévention ? », *in RFFP*, 2010, 01 avril 2010 n° 110, note éditoriale, p. V.

## **b. L'économie souterraine, source d'insécurité juridique pour l'administration fiscale**

A priori, on ne verrait pas de rapport entre l'économie souterraine et les exigences de sécurité juridique. Or l'économie souterraine est un moyen efficace de priver l'administration fiscale de recettes fiscales espérées. Sous le vocable d'économie de l'ombre, le Fonds monétaire international (FMI) établit une similitude entre « *économie souterraine, informelle ou parallèle* »<sup>1064</sup>. Un tel amalgame n'est que l'expression de la difficulté à définir le concept d'économie souterraine<sup>1065</sup>. Plus d'une trentaine de terminologies allant de l'expression « économie non officielle » à « économie illégale » en passant par « économie non déclarée » ou « économie occulte » ont été proposées pour appréhender le phénomène<sup>1066</sup>. Il importe toutefois de préciser que le concept d'économie souterraine fait appel à une double conception économique et juridique qu'il convient au préalable de distinguer.

Au plan économique, le concept d'économie souterraine désigne l'ensemble des activités de production de biens ou de services, licites ou illicites et qui ne font l'objet d'aucune déclaration. Dans cette approche, la notion de production est d'autant plus déterminante que toute activité non productrice ne doit pas être prise en compte dans le cadre de la définition du concept. L'économie souterraine est donc nécessairement liée à l'économie de marché<sup>1067</sup>. Il s'ensuit que toutes « *les activités situées hors des frontières de la production de biens et de services sont exclues : travail domestique des individus à l'intérieur de leur foyer, travail volontaire non rémunéré au service d'administrations privées (bénévolat), activités illicites*

---

<sup>1064</sup> Friedrich SCHNEIDER avec la collaboration de Dominik ENSTE, « sous la protection de l'ombre : la croissance de l'économie souterraine », in *Dossiers économiques*, n° 30, FMI, 2002.

<sup>1065</sup> Il est même souvent confondu avec le travail « au noir » qui n'est qu'un aspect de l'économie souterraine. Voir dans ce sens, Philippe BARTHÉLEMY, « Travail au noir et économie souterraine : un état de la recherche », in *Travail et emploi*, n°12, 1986, pp 25-33. En France les mesures qui ont été prises pour lutter contre le travail dissimulé restent insuffisantes pour venir à bout du phénomène. Voir la loi n° 97-210 et le décret n° 97-213 du 11 mars 1997 relatifs respectivement au renforcement et à la coordination de la lutte contre le travail illégal.

<sup>1066</sup> Pour une présentation de la situation, voir Jean-Charles WILLARD, « L'économie souterraine dans les comptes nationaux », in *Économie et statistique*, n° 226, novembre 1989, p. 36.

<sup>1067</sup> Bernard FORTIN (dir.), *L'économie souterraine au Québec : mythes et réalités*, Les Presses de l'Université Laval, 1996, pp. 7 et s. L'économie de marché a trois composants selon cet auteur : la production de biens et services légaux déclarés ; la production de biens et services légaux non déclarés ; et la production de biens et services illégaux. Ce qui se résume en activités économiques légales et illégales d'une part et en activités économiques déclarées et non déclarées d'autre part.

*non productives (vols, cambriolage, racket) »*<sup>1068</sup>, ne participent pas de l'économie souterraine.

Le substantif « économie » ne doit cependant pas limiter le phénomène à la seule sphère économique. Selon le Conseil des prélèvements obligatoires, « *l'économie souterraine regroupe l'ensemble des activités légales mais non déclarées aux administrations en charge du recouvrement des prélèvements obligatoires ainsi que l'ensemble des activités illégales qui génèrent des revenus dans l'économie* »<sup>1069</sup>. Ce qui ne constitue pas en tant que telle une définition même cela permet d'en savoir la structure.

Au plan juridique, il serait convenable de définir l'économie souterraine comme un ensemble d'activités licites ou illicites qui génèrent des revenus et des capitaux, sans être régulièrement déclarées, bien que ne bénéficiant d'aucune exemption d'obligation déclarative. Elle regroupe donc outre des activités de production, des transferts de revenus ou de capitaux, qui échappent au contrôle des autorités administratives. L'économie souterraine intègre dès lors, aussi bien des activités criminelles que celles simplement clandestines<sup>1070</sup>.

Elle se distingue en cela de l'économie informelle. Celle-ci relève des activités « *d'unités économiques produisant des biens et des services travaillant à petite échelle, avec un faible niveau d'organisation et une faible division entre capital et travail. (...) Ces petites unités de production se caractérisent avant tout par le non-enregistrement de l'unité elle-même ou des travailleurs qui y sont employés, et ce, souvent par défaut ou incapacité des systèmes administratifs* »<sup>1071</sup>. Tandis que l'économie souterraine comporte une idée de clandestinité, l'économie informelle renvoie à une idée de désorganisation. S'il est vrai que le manque d'organisation inhérent à l'économie informelle peut créer les conditions de la mise en œuvre ou du développement de l'économie souterraine, ces deux phénomènes ne doivent pas être confondus, pas plus qu'ils ne doivent l'être avec le concept d'économie parallèle. Encore que celle-ci, puisqu'elle désigne un marché « où des biens et services légaux sont produits et

---

<sup>1068</sup> Jean-Charles WILLARD, art. cit. p. 35 et s. Voir également Pierre LEMIEUX, « L'économie souterraine : causes, importance, options », in *les Cahiers de l'institut économique de Montréal*, novembre 2007, p. 5.

<sup>1069</sup> Voir Conseil des prélèvements obligatoires (CPO), *La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*, Rapport, Document français, 2007, p. 4.

<sup>1070</sup> Cette définition se rapproche de la définition dite extensive selon laquelle « *l'économie souterraine regroupe aussi bien les activités légales réalisées illégalement (fraude fiscale, trafics clandestin) et les activités conventionnellement exclues de la sphère productive (travail domestique, entraide)*. Philippe BARTHÉLEMY, « Économie souterraine et structures industrielles dans les pays de la Communauté Européenne », in *Société, région et développement*, n° 5, 1997, p. 4.

<sup>1071</sup> Komi DJADÉ, *L'économie informelle en Afrique subsaharienne*, L'Harmattan, 2011, p. 13.

échangés dans des conditions illégales »<sup>1072</sup>, constitue un sous-ensemble de l'économie souterraine. C'est-à-dire que toute économie parallèle relève de l'économie souterraine mais toute économie souterraine ne se réduit pas à l'économie parallèle.

L'économie souterraine concerne à la fois les employeurs et les salariés. Elle s'étend aussi bien à des employés de la fonction publique qu'à ceux du secteur privé. Elle concerne tout à la fois « *des cadres moyens, des employés de bureau et des ouvriers qui tentent d'échapper à l'impôt au moyen de divers procédés* »<sup>1073</sup>.

L'économie souterraine peut prendre plusieurs formes. Elle peut consister en la :

- « *déclaration partielle de revenus gagnés dans l'économie régulière ;*
- *non-déclaration de revenus gagnés du fait d'une participation à temps partiel à l'économie souterraine ;*
- *non-déclaration de revenus gagnés à temps complet dans l'économie souterraine ;*
- *non-déclaration de revenus gagnés dans le cadre d'activités criminelles* »<sup>1074</sup>.

Toutes ces modalités convergent vers une même finalité : se cacher de l'État et du fisc. Hormis son aspect criminel dont l'objectif premier est la fuite de la répression pénale, cette forme d'activités est organisée autour de la fraude fiscale par dissimulation de revenu imposable, que la plupart des auteurs assimilent à tort à de l'évasion fiscale.

Selon M. Barthélemy, « *quel que soit le pays étudié [au sein de la Communauté européenne, y compris la France], certains secteurs ne sont jamais cités comme étant des viviers d'activités souterraines. L'industrie lourde, les industries extractives situées en amont du processus productif se prêtent mal à l'informalité pour plusieurs raisons : les coûts d'entrée dans ces industries sont considérables, les clients sont des entreprises de transformation qui achètent des matières premières ou des produits intermédiaires sur lesquels, elles récupèrent la T.V.A. (leur propension à fraude est faible)* »<sup>1075</sup>. Mais cette affirmation ne perçoit qu'un seul aspect

---

<sup>1072</sup> Pierre LEMIEUX, art. cit., p. 5.

<sup>1073</sup> Randal DODD, « Économie souterraine et évasion fiscal aux USA », *RFFP*, n° 5, 1984, pp. 70 et s.

<sup>1074</sup> Randal DODD, *Ibidem*.

<sup>1075</sup> Philippe BARTHÉLEMY, art. préc., pp. 5 et s.

de la question, et d'un seul point de vue. Elle n'est donc que partiellement fondée. En effet, le problème est ici perçu du point de vue de l'employeur et non du salarié, qui une fois sorti du cadre de l'entreprise peut exercer une activité parallèle qu'il ne prendra pas nécessairement le soin de porter à la connaissance de l'administration. En plus, l'erreur d'appréciation ou le défaut de prise en compte de la question dans sa globalité, pourrait provenir de la confusion faite entre le caractère souterrain de l'économie et son « *informalité* ». Il est clair que si l'on considère qu'économie souterraine et économie informelle désignent la même réalité, tout secteur non propice à l'informalité de l'économie ne peut non plus être propice à l'économie souterraine.

Par ailleurs, ajoute M. Barthélemy, « *quel que soit le pays cité, d'autres activités [seraient] systématiquement citées comme étant des terrains propices au développement de l'économie souterraine. (...) ces activités forment le noyau dur de l'informalité* »<sup>1076</sup>. Il est vrai que le secteur informel est propice à l'économie souterraine mais elle n'y est pas irrésistible. C'est-à-dire que l'on n'est pas irrémédiablement porté vers l'économie souterraine juste parce que l'activité exercée relève du secteur informel. D'ailleurs à propos des secteurs désignés par l'auteur comme relevant de l'informalité (les activités domestiques et les services aux ménages suivis de l'agriculture et du tourisme), ne conviendrait-il pas de parler d'activité du secteur primaire (et donc non informel) pour les deux dernières. Encore que tout travail à domicile ne relève pas systématiquement du secteur informel<sup>1077</sup>. Il faut néanmoins reconnaître avec M. Barthélemy que la structure, non pas de l'industrie uniquement comme il semble l'insinuer, mais de l'économie toute entière peut créer les conditions d'une économie souterraine.

En tout cas en Côte d'Ivoire, c'est surtout la structure de l'économie, et quelquefois l'attitude de certains agents de l'administration fiscale, peu scrupuleux<sup>1078</sup>, qui favorisent le développement de l'économie souterraine.

Du point de vue structurel, la précarité des conditions d'activité caractéristique du secteur informel<sup>1079</sup> est, en effet, source de disparité du paysage économique. De petites unités de production éparses et non enregistrées parce que non maîtrisées dans leurs activités ; ou lorsqu'elles sont répertoriées, les salariés quant à eux ne le sont pas tous. Des commerces

---

<sup>1076</sup> Philippe BARTHÉLEMY, art. préc., p. 6.

<sup>1077</sup> Komi DJADÉ, op. cit., p. 13.

<sup>1078</sup> Ce point fera l'objet d'un développement ultérieur.

<sup>1079</sup> Komi DJADÉ, op. cit., pp. 13 et s.

ambulants, la contrefaçon, la contrebande, pour ne citer que ces exemples qui ont pour effet de remettre en cause les prévisions budgétaires<sup>1080</sup>.

Un autre facteur dont la gravité ne semble que très peu perçue tire certes son origine de l'urbanisme mais a un effet holistique, c'est-à-dire un effet d'ensemble. Il s'agit du défaut d'adressage du territoire ivoirien, qui accentue la fraude fiscale ou l'économie souterraine. Il est vrai que l'acte uniforme de l'OHADA relatif au droit commercial général exige du commerçant personne physique ou morale une immatriculation au registre du commerce et du crédit mobilier (articles 44 et suivant). Mais le système d'adressage<sup>1081</sup> va bien au-delà de l'exigence d'immatriculation qui ne concerne que le commerçant<sup>1082</sup>. Il a une valeur structurante aussi bien pour la société que pour le cadre économique. Il permet en l'occurrence en matière fiscale de mieux repérer le contribuable afin d'établir de meilleures relations avec lui. Dans sa conscience collective en effet, ce dernier très souvent mal identifié, se sait à tort ou à raison difficilement accessible par le fisc. Pour réduire les effets de l'économie souterraine, il importerait donc d'engager une véritable réforme en matière d'aménagement du territoire qui intègre un système d'adressage normé<sup>1083</sup>.

## 2. Des actions collectives

La force motrice du contribuable semble être sa capacité à influencer son propre cadre juridique. Cette force est décuplée quand ses intérêts sont défendus à travers des actions

---

<sup>1080</sup> Sur tous points, voir notamment Komi DJADÉ, *L'économie informelle en Afrique subsaharienne*, L'Harmattan, 2011, 249 p.

<sup>1081</sup> Les contribuables, en particulier les personnes physiques, ont certes des boîtes postales, mais celles-ci sont toutes regroupées au sein de la poste. Tant que le contribuable ne se déplace pas, il n'a donc pas l'information qui lui est adressée. Ce qui peut poser des problèmes de preuve de la réception des plis postaux de nature fiscale.

<sup>1082</sup> Il suffit de savoir comment sont indiquées les adresses pour en avoir une idée. Des agents de l'administration fiscale appelés à exercer un droit de visite pourraient par exemple se voir indiquer le lieu à visiter en ces termes en guise de précision : « le vendeur ambulant à qui vous devez rendre visite habite non loin de tel « maquis » (une forme de restaurant ivoirien). Une fois devant le « maquis », allez tout droit vers le gros baobab avec beaucoup de feuillages où chantent souvent de nombreux oiseaux. Arrivés à proximité du baobab, prendre la rue à gauche, du côté de la maison inachevée. Une fois au bout de la rue vous verrez une maison peinte en rouge. Arrivés à cet endroit, demandez à voir à M. Pély ». Ainsi donc s'il ne se trouve personne pour les renseigner à propos de M. Pély, ils auront fait tout ce parcours en vain. Par ailleurs, il suffira que la maison inachevée choisie pour repère ait été entre temps construite ou que l'arbre ait été abattu mettant fin au chant des oiseaux, ou enfin que le propriétaire de la maison rouge décide de la repeindre en blanc, et le vendeur ne pourra pas être repéré.

<sup>1083</sup> Une tentative avait déjà été engagée dans ce sens avec la commune de Treichville mais le projet n'a pu aboutir en raison d'un choix de système peu intelligible. En témoigne par exemple une adresse telle que « Avenue 16 rue 12 ».

menées par des représentants d'intérêts catégoriels, surtout quand ceux-ci sont quelquefois aidés par des alliés administratifs<sup>1084</sup>. L'impact de cette influence a pu faire dire à M. Heckly : « *la fiscalité n'est sans doute pas le meilleur moyen de changer la société. Elle subit l'influence des structures sociales plus qu'elle n'agit sur elles* »<sup>1085</sup>. Les actions des groupements de contribuables peuvent être classées en deux catégories essentielles. Certaines peuvent être violentes (à l'instar des révoltes et protestations à l'égard du système fiscal), et d'autres pacifiques.

Le législateur ivoirien a prévu à l'article 177 du L.P.F. que « *quiconque, par voies de faits, menaces ou manœuvres concertées, aura organisé ou tenté d'organiser le refus collectif de l'impôt ou la résistance collective à la loi fiscale, sera puni d'une amende de 1 000 000 à 20 000 000 de francs et d'un emprisonnement de un mois à deux ans* ».

Bien que les voies de fait ainsi que les menaces et manœuvres concertées puissent justifier de prévoir des sanctions dont doivent répondre leurs auteurs, il y a lieu de craindre que la pénalisation de la sanction prévue ne soit un frein à l'expression libre et démocratique du mécontentement du contribuable. Toutefois, la violence et les voies de fait n'étant pas la voie indiquée pour l'expression du jeu démocratique, le mécontentement des contribuables doit pouvoir s'exprimer à travers les voies de droit et non celles de fait.

En dehors de ces hypothèses de méthodes brutales, les associations, syndicats et groupes de pression (ou lobbies) sont autant de groupements dont les agissements qui ne s'expriment ni par voie de fait ni refus collectif, ne constituent pas moins des résistances à loi fiscale généralement envisagée. Leurs actions peuvent donc influencer considérablement le contenu de la règle fiscale applicable, non seulement lors de son élaboration mais également en cours d'application. Rendues légales dans certains cas, restées informelles dans d'autres, les actions collectivement menées par les contribuables à travers leurs représentants sont parfois illégales. La tendance aussi bien en Côte d'Ivoire qu'en France reste cependant d'associer le contribuable au processus d'élaboration de la norme fiscale. « *Dès la phase de conception du texte et dès les premiers arbitrages politiques connus ou annoncés, les contribuables et leurs*

---

<sup>1084</sup> Jean-Claude MARTINEZ, Le statut de contribuable, préc., pp. 154 et s.

<sup>1085</sup> Christophe HECKLY, *Rationalité économique et décisions fiscales*, préc., p. 353. Au contraire Levallois (qui avait été maire du 2<sup>e</sup> arrondissement de Paris) préconisait « le système des groupements, tant en matière législative qu'en matière administrative et économique », comme moyen d'assurer une véritable implication des citoyens dans la vie de leur société. Ernest LEVALLOIS, *L'État, c'est nous...*, préc., 1911, pp. 67 et s.

*représentants, notamment les associations professionnelles demandent à être informés le plus précisément possible et, si possible, consultés sur les projets de textes avant qu'ils ne soient soumis à la représentation nationale, voire transmis au Conseil d'État »<sup>1086</sup>.*

Si en France, cette pratique est devenue indispensable, elle reste informelle. Elle implique les cabinets ministériels ainsi que la direction de la législation fiscale (DLF). Bien que peu connue du grand public selon les termes de Messieurs Jean-Pierre Lieb et Richard Heurtier, cette pratique de la consultation de spécialistes et praticiens ou associations professionnelles « *est une pratique bien ancrée dans les habitudes de travail de la DLF* »<sup>1087</sup>. Cette pratique qui se développe en marge du principe de légalité n'en est pas paradoxalement moins efficace ni moins indispensable au système. En outre elle est présente à tous les stades du processus de réalisation et de transmission de la règle applicable. Véritables méthodes para-légales, il conviendrait certainement de leur donner un caractère officiel qui contribuerait à en clarifier le système de fonctionnement. Curieusement présentées comme vecteur indispensable de sécurité juridique, leur caractère informel est cependant susceptible d'en ternir la crédibilité ; même si le rédacteur de la norme fiscale a quelquefois procédé à la légalisation ou en tout cas à l'officialisation de certaines de ces méthodes. « *Les représentants des différentes catégories socio-professionnelles doivent donc pouvoir débattre publiquement des réformes fiscales sur la base d'études économiques prospectives* »<sup>1088</sup>.

Hormis l'influence du contribuable en matière d'élaboration de règles de droit (fiscal), le législateur accorde également à des groupements professionnels le droit d'agir en justice. Aux termes de l'article L. 233 du L.P.F. notamment, « *les syndicats et organismes professionnels ou interprofessionnels peuvent exercer les droits réservés à la partie civile dans les poursuites engagées par les administrations fiscales soit par voie de plainte sur le fondement des articles 1741 et 1743 du code général des impôts, soit par voie de citation directe* ».

En Côte d'Ivoire par exemple, une ordonnance n° 2001-47 du 31 janvier 2001, relative à la redevance professionnelle en matière de café et de cacao, énonce en son article 6 : « *la redevance professionnelle est fixée chaque année, en début de campagne, par décret, sur proposition des représentants des organisations professionnelles agricoles des filières café et cacao* ». Si une telle codification peut être un facteur de stimulation pour le contribuable et si

---

<sup>1086</sup> Jean-Pierre LIEB et Richard HEURTIER, art. préc. pp. 22 et s. Voir également Jean-Claude MARTINEZ, *Le statut de contribuable*, préc., pp. 152 et s.

<sup>1087</sup> *Idem.* pp. 24 et s.

<sup>1088</sup> Christophe HECKLY, op. cit., p. 354.

elle a l'avantage de la formalisation d'une méthode informelle, reste la question de sa conformité avec le principe de légalité. De surcroît son caractère catégoriel en fait une méthode subjective. Il aurait mieux valu définir un cadre global d'expression de l'avis du contribuable. En effet, cette proposition ne doit effectivement être entendue que comme l'avis du contribuable et l'expression de son consentement. Ce qui violerait en l'occurrence la Constitution qui a confié expressément la manifestation de la volonté du contribuable (son consentement) aux représentants du peuple : le Parlement.

Mais les facteurs d'insécurité susceptibles d'être redoutés par l'administration ne proviennent pas forcément du contribuable.

### **C. Facteurs d'insécurité non imputables au contribuable**

Certains agissements de l'administration peuvent constituer des facteurs d'insécurité (1), tandis que c'est parfois dans l'environnement international qu'il faut en rechercher la source (2).

#### **1. Les facteurs d'insécurité imputables à l'administration**

Le premier facteur d'insécurité qui part cependant d'une démarche légitime est celui du souci d'attractivité du territoire. C'est cet objectif qui justifie par exemple des démarches de l'administration fiscale ivoirienne auprès des entreprises étrangères et donne lieu à des concessions sur le fonctionnement de la fiscalité, en touchant souvent à des domaines ne relevant pas de la compétence administrative. Tel est le cas entre autres des concessions faites en matière de législation pétrolière. En outre, à l'issue de l'un de ses échanges avec le mouvement des entreprises de France (MEDEF), celui-ci a affirmé par le biais de ses représentants : « *nous allons proposer au patronat ivoirien, la création d'un observatoire des contrôles fiscaux au sein de la plateforme de concertation permanente entre la Direction générales des impôts et le secteur privé ivoirien* »<sup>1089</sup>. Une telle affirmation tend en apparence à vouloir apporter davantage de clarté et de sécurité à l'environnement des contrôles fiscaux en Côte d'Ivoire. Et pourtant il semblerait qu'elle réponde à une démarche visant sinon à retrouver en Côte d'Ivoire des institutions laissées en France et auxquelles ces entreprises sont

---

<sup>1089</sup> Louis S. AMEDE, dans « La tribune de l'impôt », n° 007, du 15 mai au 15 juillet 2006, p. 9. Cet Observatoire du contrôle Fiscal a été créé par décision conjointe de la Direction Générale des Impôts et la Confédération Générale des Entreprises de Côte d'Ivoire, n°002/DGI/CGECI du 30 novembre 2006.

habituées, du moins à y expérimenter des institutions souhaitées et qui n'ont pu voir le jour en France. Ce qui a pour effet de lui imposer un mimétisme qui ne garantit pas nécessairement l'adaptabilité des mesures nouvelles aux réalités ivoiriennes.

En tout état de cause, même s'il est convenable pour l'administration d'aller à la rencontre des entreprises y compris étrangères, ces rencontres ne doivent pas avoir pour effet de déstabiliser le cadre fiscal, sinon de l'améliorer.

Un tout autre domaine, un autre facteur d'insécurité : la corruption<sup>1090</sup>. Il s'agit de pratiques consistant à détourner ou à trafiquer en l'occurrence la fonction administrative à la satisfaction de besoins personnels. Elle peut être passive ou active. Passive, elle consiste pour une personne à se laisser ou à se faire acheter au moyen d'offres, de promesses, de dons, de présents ou d'avantages quelconques, en vue d'accomplir un acte de sa profession ou de s'en abstenir. Elle est dite active lorsqu'un individu rémunère par les mêmes moyens la complaisance d'un professionnel<sup>1091</sup>. Cette définition s'intéresse aux agissements de l'individu et non à ceux d'institution. C'est dire que la corruption d'un individu, et donc d'un agent de l'administration fiscale, n'implique pas nécessairement la corruption de l'institution administrative elle-même<sup>1092</sup>.

Affirmons cependant avec M. Gouyet que « *c'est une banalité d'écrire que la corruption est un véritable fléau et doit être à ce titre sévèrement réprimée. Les pouvoirs publics l'ont d'ailleurs bien compris et fustigent sans doute plus qu'avant ces comportements déviants intolérables* »<sup>1093</sup>. C'est une réalité aussi bien en France qu'en Côte d'Ivoire.

Vue du côté des agents de l'administration (en particulier dans le cadre de la corruption passive), la question devrait être mise en rapport avec l'exigence de respect de l'éthique, au sein de la fonction administrative. Car c'est de la place accordée aux règles d'éthique que naît le respect des règles déontologiques. Or la déontologie peut se « *définir comme l'ensemble des obligations et des règles de comportement que doit observer une personne dans l'exercice de sa profession, tant à l'égard de ses collègues ou confrères que celui des personnes*

---

<sup>1090</sup> Voir par exemple CACS, arrêt n° 205 du 24 juillet 2013, req. n° 2013-186 S/EX du 7 avril 2013.

<sup>1091</sup> Définition proposée par Gérard CORNU, légèrement modifiée. *Vocabulaire juridique*, Association Henri Capitant, PUF, éd. 2001.

<sup>1092</sup> Pour affirmer qu'une administration est corrompue, il faudrait donc en principe que la pratique de la corruption y ait été érigée en institution ou que des justifications lui aient été trouvées en droit. Ce qui n'est *a priori* le cas ni en France ni en Côte d'Ivoire en tout cas juridiquement parlant. Qu'en est-il des individus au sein de ces administrations ?

<sup>1093</sup> Rémy GOUYET, « Une législation fiscale en « trompe-l'œil » : l'interdiction de déduire les commissions occultes à l'exportation », *LPA*, 16 avril 1997 n° 46, p. 9.

*étrangères à la profession* »<sup>1094</sup>. Donner à l'éthique sa pleine valeur dans la formation des agents de l'administration, et lui donner davantage de moyens d'expression dans le quotidien peut donc s'avérer plus efficace que les mesures déjà prises en vue de lutter contre la corruption<sup>1095</sup>.

En Côte d'Ivoire notamment, le législateur par souci de sévérité à l'égard de la corruption a même assimilé cette pratique à de l'escroquerie en précisant que « *sera considéré comme un délit d'escroquerie et sanctionné conformément aux dispositions de l'article 7 de l'annexe fiscale à la loi n° 67-588 du 31 décembre 1967 portant loi de Finances pour la gestion 1968, le fait pour une personne ou tout organisme de ne pas reverser au Trésor public les retenues effectivement opérées* » (b de l'article 93 du CGI).

## 2. L'environnement international

Les exigences imposées par les besoins d'intégration et le contexte de mondialisation des échanges, impliquent pour les États des concessions qui, lorsqu'elles n'empiètent pas sur leur autonomie (a), entame leur souveraineté (b).

### a. Une autonomie fiscale diffuse

L'autonomie est un pouvoir ; celui de s'autodéterminer. Elle implique une entière capacité à se doter de règles de conduite et à s'y conformer. Au plan fiscal, elle suppose la « *possibilité de définir la nature et les modalités de ses ressources fiscales et d'avoir la légitimité et la puissance nécessaire de les percevoir* »<sup>1096</sup>. L'autonomie est en réalité un attribut de la souveraineté. Elle implique en l'occurrence que le détenteur du pouvoir fiscal soit libre de ses actes. Faute de cette liberté, il n'y a pas d'autonomie ou il n'y a qu'une autonomie partielle. Or une autonomie partielle suppose également une dépendance partielle. La dépendance

---

<sup>1094</sup> Thierry LAMBERT, « Éthique et fiscalité », in *LPA*, décembre 2011 n° 239, p. 6 (qui cite E. Giraud, *Le déclin de la fonction publique*, in *Mélanges Achille Mestre*, Sirey, 1956, p. 251).

<sup>1095</sup> Voir Service central de prévention de la corruption – Rapport 2008, La Documentation française – Paris, 2009 Voir également OCDE, « Manuel OCDE de sensibilisation à la corruption à l'intention des contrôleurs des impôts », OCDE 2009.

<sup>1096</sup> André BARILARI, « La question de l'autonomie fiscale », in *RFFP* n° 80, décembre 2002, p. 78.

implique d'être sous l'influence d'une autorité. L'autonomie requiert en revanche que la compétence fiscale s'exerce de manière discrétionnaire<sup>1097</sup>.

La France, du fait de son appartenance à l'Union européenne, est tenue à l'instar des autres États membres, de se conformer à des obligations tendant à garantir une politique de cohésion au sein de l'Union. Au plan fiscal, cette politique tend essentiellement à faire obstacle à toute mesure à caractère protectionniste ou discriminatoire<sup>1098</sup>.

Même si les conventions fiscales sont souvent vues comme une entorse à une expression pleine et entière de l'autonomie fiscale<sup>1099</sup>, il faut convenir qu'elles usent d'une technique contractuelle entre États, qui suppose un échange de consentements. Tel n'est pas le cas notamment en matière d'harmonisation des politiques fiscales internes. Ce procédé, bien que constituant un véritable levier de la politique intégrationniste au plan communautaire n'en demeure pas moins un réel obstacle pour l'autonomie fiscale de ses États membres.

L'harmonisation consiste en effet pour les instances dirigeantes à décider d'autorité des mesures d'harmonisation auxquelles devront se conformer les États en modifiant leur législation interne en fonction de la directive communautaire. Les parlementaires n'ont alors d'autre choix que t'entériner ces décisions supra-légales sur lesquelles, ils n'ont aucune emprise. Le consentement du citoyen est ainsi détourné au profit des intérêts de la communauté. « *L'harmonisation commence donc par limiter le libre choix des politiques fiscales* »<sup>1100</sup>.

Contrairement à la fiscalité directe qui est moins touchée par le processus d'harmonisation, les politiques internes en matière de fiscalité indirecte (T.V.A. et droits d'accises notamment) sont pendues aux lèvres de l'Europe avant la concrétisation de toute initiative de nature à modifier le régime juridique d'un impôt indirect. « *Des restrictions inattendues au libre exercice des choix fiscaux nationaux en matière de fiscalité directe se sont toutefois développés à l'initiative de la Cour de Justice des Communautés Européennes, qui entend faire assurer en tous domaines, y compris celui de la fiscalité directe, le respect des grands*

---

<sup>1097</sup> Dans ce sens, Jean-Claude MARTNEZ, *Le statut de contribuable*, préc., p. 300.

<sup>1098</sup> Voir sur ce point Bernard CASTAGNÈDE, *Précis de fiscalité internationale*, PUF, 2<sup>e</sup> éd., 2006, pp. 23 et s.

<sup>1099</sup> Voir notamment Bernard CASTAGNÈDE, « Souveraineté fiscale et Union européenne », in *RFFP* n° 80, décembre 2002, p. 54 ; Jean-Claude MARTINEZ, *Le statut de contribuable*, préc., p. 308 § 333.

<sup>1100</sup> Jean-Claude MARTINEZ, *Idem*, p. 309. D'ailleurs cette harmonisation, parce qu'elle consiste « à rapprocher des impôts nationaux de même catégorie », conduit dans l'absolu à soumettre toute la communauté au consentement de l'un des États dont la fiscalité ou l'impôt aura été jugé digne d'être appliqué à tous.

*principes du droit communautaire* »<sup>1101</sup>. Les réformes étatiques répondent dans ces conditions aux besoins de la communauté plutôt qu'à celui de la population. Le poids de la communauté maintient donc aussi bien l'administration, le juge que le contribuable dans l'expectative, dans le manque d'assurance, source d'insécurité juridique.

Au-delà de la question d'harmonisation des politiques fiscales<sup>1102</sup>, notamment dans le cadre d'organisations économiques régionales<sup>1103</sup>, l'autonomie de la souveraineté fiscale des États africains est encore marquée par le poids de la dépendance politique et économique à l'égard des pays développés. En dépit du caractère officiel de leur indépendance politique, ces États restent donc toujours économiquement et parfois idéologiquement dépendants ; tout au moins en partie. Or ce qui est partiellement dépendant n'est pas entièrement souverain.

La Côte d'Ivoire ne fait pas exception à cette règle. Même si la fragilité de sa situation politique déteint nécessairement sur sa politique économique et budgétaire, l'influence des exigences certes communautaires mais surtout internationales, rogne une part non négligeable de son autonomie fiscale ou de l'autonomie de sa souveraineté fiscale, pour employer l'expression de M. Martinez. Mais bien plus, les incertitudes créées par le chevauchement des organisations régionales (en particulier l'UEMOA et la CEDEAO en matière fiscale) constituent de véritables facteurs d'insécurité juridique dans l'ordre interne. Il est vrai qu'il existe au sein de l'UEMOA un organe consultatif (la Cour de justice)<sup>1104</sup> afin de faire face à d'éventuels conflits de compétence, mais il n'est lui-même compétent que pour émettre des avis<sup>1105</sup>. Or il ne semble pas logique qu'une instance de l'UEMOA émette des avis sur des actes de la CEDEAO. En outre, la vocation pour les actes émanant de ces organisations régionales à être d'application directe constitue davantage de facteur d'insécurité aussi bien pour le contribuable que pour l'administration fiscale elle-même. Il existe par exemple un Code minier communautaire au sein de l'UEMOA<sup>1106</sup>, à côté du Code minier d'ordre interne

---

<sup>1101</sup> Bernard CASTAGNÈDE, « Souveraineté fiscale et Union européenne », préc., p. 55.

<sup>1102</sup> Qui comporte les mêmes inconvénients que ceux sus-indiqués.

<sup>1103</sup> À l'instar de l'Union économique et monétaire ouest africaine (UEMOA) ou de la Communauté économique des États de l'Afrique de l'ouest (CEDEAO).

<sup>1104</sup> Voir l'Acte additionnel n° 10/96 portant statuts de la Cour de justice de l'UEMOA et le Règlement n° 1/96 portant règlement de procédures de la Cour de justice de l'UEMOA.

<sup>1105</sup> Joseph ISSA-SAYEGH, « Conflits entre droit communautaire et droit régional dans l'espace OHADA », *Ohadata*, D-06-05, p. 2.

<sup>1106</sup> Issu du Règlement n°18/2003/CM/UEMOA du 23 décembre 2003.

ivoirien<sup>1107</sup>. L'incertitude, source d'insécurité juridique, peut émaner de dispositions à l'instar de l'article 20 du Code minier communautaire qui énonce : « *la fiscalité applicable aux titulaires de titres miniers relatifs à la petite mine et à l'exploitation minière artisanale ainsi que les avantages qui leurs sont concédés font l'objet d'un texte communautaire spécifique* ». Or aux termes de l'alinéa 2 de l'article 4 du Code minier ivoirien, « *la recherche et l'exploitation de substances minérales sont autorisées en vertu d'un titre minier, à l'exception toutefois de l'exploitation artisanale et semi-industrielle de ces substances ainsi que l'exploitation de matériaux de carrières (...) qui sont sujettes à une autorisation* ». Autrement dit, « *l'autorisation d'exploitation artisanale (...) ne confère à son bénéficiaire aucun droit particulier pour l'obtention subséquente d'un titre minier* » (alinéa 2, article 44 du Code minier ivoirien). En tout état de cause, le fait pour l'instance communautaire de s'arroger tout un pan de la fiscalité interne des États, est de nature à porter atteinte à la souveraineté des États membres.

#### **b. Une souveraineté fiscale compromise**

La souveraineté peut se définir comme le caractère suprême d'une puissance ou d'un organe qui n'est soumis au contrôle d'aucun autre et se trouve de ce fait investi des compétences les plus élevées<sup>1108</sup>. Cette définition doit cependant être relativisée dans la mesure où l'exercice de la souveraineté ne consiste pas en une prime donnée à l'arbitraire. Il s'ensuit que le contrôle susceptible d'être exercé par les organes étatiques (notamment les organes juridictionnels) n'a pas pour effet d'entamer l'expression de la souveraineté. Bien au contraire c'est au nom de la souveraineté elle-même que le souverain, en l'occurrence l'État, peut concéder une partie de son pouvoir à un organe afin que le contrôle exercé par celui-ci assure l'effectivité de sa souveraineté. La souveraineté véritable n'a de limite que celle qu'elle s'impose elle-même. Si donc un organe peut limiter les pouvoirs de l'État au sein duquel il exerce son autorité, il ne pourra en principe qu'imposer la même limite à tout autre État ou organe extérieur. Ce qui implique que la souveraineté soit entière et sans partage<sup>1109</sup>. Si donc l'autorité d'un pouvoir souverain est insuffisante pour contenir celle d'un pouvoir extérieur, la souveraineté perd ce qu'elle a de souverain pour se soumettre à l'autorité d'un suzerain.

---

<sup>1107</sup> Issu de la Loi n° 95-553 du 17 juillet 1995.

<sup>1108</sup> Définition tirée du *Vocabulaire juridique* de Gérard CORNU, Quadrige/ PUF, 2001.

<sup>1109</sup> Voir dans ce sens, Jean-Claude MARTINEZ, *Le statut de contribuable*, préc., pp. 291 et s.

En France, une fois de plus les exigences communautaires entament l'exercice de la souveraineté et constituent un véritable facteur d'insécurité juridique pour l'administration fiscale. Telle est notamment l'hypothèse « *des restrictions inattendues au libre exercice des choix fiscaux nationaux en matière de fiscalité directe* » qui s'est développée à l'initiative de l'Union européenne<sup>1110</sup>. La poursuite d'une compétence fiscale européenne qui explique de telles actions restrictives, est au fond un véritable frein à l'exercice de la souveraineté fiscale des États de l'Union européenne, en l'occurrence la France. Il en va de même des exigences du Code de conduite adopté par la résolution du 1<sup>er</sup> décembre 1997<sup>1111</sup>, en matière de fiscalité des entreprises. Elle vise à lutter contre la concurrence fiscale dommageable au sein de l'Union européenne mais en imposant une règle de conduite aux États, laquelle réduit considérablement l'exercice de leur souveraineté fiscale tout en créant de l'hésitation dans la détermination de choix fiscaux suffisamment clairs pour un engagement résolu de la part de l'administration fiscale.

Dans l'hypothèse ivoirienne, la tendance est à la satisfaction des exigences de l'accord multilatéral sur l'investissement (AMI). Pour rappel, cet accord implique, entre autres, le libre-échange dans un cadre de partenariat et la levée des mesures de protection dont bénéficiaient les marchés africains. Désormais pour assurer l'attractivité du territoire ivoirien<sup>1112</sup>, le mimétisme s'est renforcé au détriment de l'expression de la souveraineté fiscale. Le mimétisme, c'est le comportement qui consiste à reproduire plus ou moins inconsciemment les attitudes, le langage, les idées d'un milieu ou d'un autre individu auquel l'on veut ressembler. Au plan fiscal, il s'agit donc d'une reproduction des institutions et pratiques fiscales existant en particulier en France. Cette initiative peut émaner de l'administration fiscale elle-même, elle peut être commandée par des exigences d'un pouvoir externe, qui peut d'ailleurs être de fait ou de droit. Les pressions exercées notamment sur l'administration fiscale ivoirienne suite au contrôle fiscal d'une entreprise française donnent une idée du niveau d'influence du cadre international<sup>1113</sup>.

---

<sup>1110</sup> Bernard CASTAGNÈDE, art. préc., p. 55.

<sup>1111</sup> J.O. EU, n° C 002 du 06/01/1998 pp. 1-6.

<sup>1112</sup> Qui de surcroît s'est employé à faire fuir certains investisseurs étrangers par l'effet de conflits sociaux et politiques.

<sup>1113</sup> Le fisc ivoirien avait été fustigé d'être un « *instrument de lutte contre les intérêts français en Côte d'Ivoire* ». En raison de la gravité d'une telle accusation, les responsables de l'administration fiscale ivoirienne s'étaient déplacés en France, afin d'y rencontrer les chefs d'entreprises pour avoir l'occasion de rehausser l'image de

## **SECTION 2 : L'EXIGENCE DE BONNE FOI : UNE CONDITION DE SÉCURISATION DES RELATIONS**

« *La bonne foi est une notion qui peut intervenir dans toutes les situations de la vie civile, dès l'instant qu'une personne manifeste une intention par des faits ou des actes quelconques ; mais elle n'existe et n'acquiert d'efficacité, en droit, que dans la mesure où le législateur a tenu à lui faire jouer un rôle positif* »<sup>1114</sup>. La convivialité des relations entre l'administration fiscale et le contribuable dépend du sentiment que l'exigence de bonne foi est respectée par tous. Le respect de la bonne foi vaut donc aussi bien pour le contribuable (§ 1) que pour l'administration fiscale (§ 2) même s'il n'implique pas nécessairement les mêmes obligations de part et d'autre.

### **§ 1 : LA BONNE FOI DU CONTRIBUABLE : UNE EXIGENCE DE PROBITÉ**

La probité est généralement recherchée du côté de l'administration. Il ne faudrait pour autant pas l'exclure de la sphère du contribuable. Au sens générique, la probité se définit comme la qualité d'une personne qui observe parfaitement les règles morales et respecte scrupuleusement ses devoirs ainsi que les règlements auxquels il est tenu<sup>1115</sup>.

Le respect de la moralité inhérente à la notion de probité rend difficile son interprétation et sa sanction en droit positif. Or lorsque l'inexécution d'une obligation ne donne lieu à aucune sanction juridique, il s'agit normalement d'un simple devoir ou d'une obligation morale. Pour être juridiquement sanctionnées, les règles morales doivent donc en principe être érigées en droit positif<sup>1116</sup>.

---

l'administration fiscale ivoirienne, ainsi ternie ; ce qui nécessitait de se soumettre à des exigences. Voir l'article de Louis S. AMEDE, *La tribune de l'impôt*, n° 007, mai -juillet 2006, pp. 9 et s. ; voir aussi, le quotidien « Notre voie » du 25 février 2009, l'article de Gomon EDMOND, « *Contrôle fiscal en Côte d'Ivoire : Feh Kessé exhorte les opérateurs aux voies de recours* ».

<sup>1114</sup> Emmanuel KORNPROBST, *La notion de bonne foi : application au droit fiscal français*, LGGJ, Paris, 1980, p. 7.

<sup>1115</sup> Voir le dictionnaire Larousse.

<sup>1116</sup> La frontière entre droit et moral n'est pas aussi tranchée qu'il paraît ainsi que le montre Piaget dans une étude portant sur « les relations entre la moralité et le droit ». Jean PIAGET, *Études sociologiques*, Droz, Genève, 2<sup>e</sup> éd. 1977, pp. 172-203.

La probité, fait en effet appel à une exigence de respect<sup>1117</sup> sans faille (c'est l'idée d'une personne qui observe parfaitement des règles) ainsi qu'à une attitude poussant à juger avec une extrême délicatesse de conscience et de rigueur (il s'agit d'un respect scrupuleux des devoirs et des règlements) avant d'agir. Mais la perfection qui caractérise la probité peut s'avérer utopique, si l'on y voit une exigence d'infaillibilité à l'égard des résultats du comportement du contribuable. Au fond, le scrupule à se conformer à ses obligations fiscales n'est pas nécessairement un gage de certitude quant au résultat escompté. L'exigence de perfection qu'implique le concept de probité s'applique donc, non pas au résultat à atteindre mais à la moralité de celui dont la probité est exigée. La probité en matière fiscale est donc un recours à la moralité, au profit du droit. Mais la probité implique la loyauté. Celle-ci se définit comme la fidélité à ses engagements.

Il s'ensuit que l'exigence de probité désigne en droit fiscale l'obligation pour le contribuable de se conformer à ses obligations fiscales sans rechercher le moyen de les contourner ni par ruse, ni par tromperie. C'est pourquoi le respect de la probité exige le rejet de l'abus de droit (B) et exclut toute fraude (C). Mais avant, il convient de préciser qu'un cadre est offert au contribuable afin d'exprimer sa bonne foi (A).

#### **A. La possibilité de régularisation comme cadre d'expression de la bonne foi**

La régularisation est un mode de procédure. Il ne s'agira donc que relever au sujet de ce mécanisme, les aspects liés à la bonne foi. En France, l'article L. 62 du L.P.F. énonce en son alinéa 1<sup>er</sup> : « *au cours d'une vérification de comptabilité et pour les impôts sur lesquels porte cette vérification, le contribuable peut régulariser les erreurs, inexactitudes, omissions ou insuffisances dans les déclarations souscrites dans les délais, moyennant le paiement d'un intérêt de retard* ».

Quant à l'alinéa 1<sup>er</sup> de l'article 24 du L.P.F. ivoirien, il prévoit que « *le contribuable de bonne foi qui désire spontanément réparer une omission, rectifier une erreur ayant conduit à une insuffisance dans les éléments servant de base au calcul des impôts dont il est redevable peut saisir les services compétents de l'administration des Impôts en vue de leur soumettre les déclarations rectificatives appropriées* ».

---

<sup>1117</sup> Piaget montre d'ailleurs que le respect tient une place déterminante dans la construction de la moralité et du droit. Il affirme à cet effet : « *si l'on admet que l'obligation morale tire sa source, non pas du processus héréditaire ou inné, mais des consignes ou exemples émanant des personnes respectées, le fait moral constitue lui aussi un rapport bilatéral, et même un double rapport lorsque le respect devient mutuel* ». op. cit., p. 181.

Le domaine de la régularisation semble plus vaste en Côte d'Ivoire qu'en France où elle n'est en principe réservée qu'à la sphère de la vérification de comptabilité<sup>1118</sup>. Ce qui suppose qu'elle n'est ouverte qu'aux contribuables astreints à la tenue d'une comptabilité. Il en va autrement en Côte d'Ivoire où cette spécification n'est pas apportée. Mais dans la législation fiscale de chacun de ces États, la foi est posée comme préalable à toute possibilité de régularisation.

En France, cette bonne foi semble être appréciée dès lors qu'est entamée la procédure de vérification mais avant que ne soit délivrée au contribuable une proposition de rectification<sup>1119</sup>. En d'autres termes, dès que le contrôleur de l'administration découvre une irrégularité, le contribuable peut se proposer spontanément de la réparer, en lui adressant une demande. Mais cette réparation n'est pas systématique, encore faut-il que « *la régularisation ne concerne pas une infraction exclusive de bonne foi* ». En d'autres termes, il y a des infractions sur l'effectivité desquelles la bonne ou mauvaise foi du contribuable n'a aucun impact. Il s'agit des infractions non intentionnelles. Cela veut donc dire que la bonne foi bien qu'indispensable à la normalisation des relations entre contribuable et administration, n'est pas exclusivement suffisante à régler toutes les situations. En tout cas, elle ne semble pas suffisante en France pour mettre le contribuable à l'abri des sanctions. À sa bonne foi, le contribuable doit donc joindre sa diligence à l'égard de ses obligations fiscales.

La spontanéité du contribuable à se « repentir » avant délivrance de l'avis de redressement, ne le dispensera pas cependant d'acquitter « *l'intégralité des suppléments de droits simples et des intérêts de retard* ». Ce qui n'est pas nécessairement de nature à encourager l'initiative spontanée du contribuable à dévoiler ses manquements.

En Côte d'Ivoire en revanche, la compensation peut avoir lieu même pour les contribuables non astreints à une tenue de comptabilité. Elle s'offre donc au contribuable personne physique. En revanche, contrairement à l'hypothèse française, la bonne foi du contribuable ivoirien supposera qu'il engage une action auprès de l'administration avant même toute procédure de contrôle. Ce qui n'est pas évident et risque d'aboutir à une présomption de

---

<sup>1118</sup> Des règles spécifiques existent néanmoins. Voir notamment dans le cadre de la taxation de l'aviation civile (article 302 bis K, II et IV du CGI).

<sup>1119</sup> Cela ne signifie certainement pas que l'administration fiscale française soit fermée à toute démarche du contribuable, antérieure à toute vérification de comptabilité et visant à la rectification d'erreur de sa part.

mauvaise foi du contribuable. En effet, découvrir une erreur par lui-même, suppose de la part du contribuable qu'il procède à un contrôle postérieur à sa déclaration d'impôt. Ce qui est fort peu probable dans la mesure où le contribuable ne « s'auto-traçasse » pas en principe une fois accomplies les formalités déclaratives.

En outre, « aucune insuffisance de même nature » que celle pour laquelle la transaction est sollicitée, ne doit être relevée chez le contribuable par l'administration au cours des trois années précédant sa démarche. En d'autres termes, le contribuable qui a l'habitude de se tromper ne peut être que de mauvaise foi. Deux fois suffisent donc pour l'administration ivoirienne à présumer cette habitude.

En revanche, la bonne foi du contribuable semble pouvoir être toujours prouvée sans tenir compte de la nature de l'infraction commise. Il n'y a donc pas lieu de distinguer entre infraction intentionnelle ou non. La spontanéité du contribuable semble l'emporter sur la qualification de son agissement. C'est de cette spontanéité que se présumera donc sa bonne foi. Cependant, il n'est pas sûr que sa spontanéité soit suffisante pour couvrir un abus de droit dans ses agissements.

## **B. Le rejet de l'abus de droit, gage de bonne foi et source de sécurité juridique**

Abuser, c'est tout d'abord, faire un mauvais usage ou un excès dans l'usage d'une chose. Abuser d'un droit, c'est donc en faire un usage soit dans un cadre inapproprié à son exercice, soit au-delà des prérogatives qu'il confère. Dans la première hypothèse, celui qui se rend coupable d'abus, détourne son droit de sa finalité alors que dans la seconde, il accomplit un acte qui outrepassé son pouvoir. Dans l'un ou l'autre cas, il exerce un droit outre son droit ou sans droit.

« Abuser » signifie dans un autre sens, « tromper, égarer quelqu'un en faisant illusion, le duper, le leurrer »<sup>1120</sup>. Dans cette perspective, l'acte d'abus présuppose nécessairement l'existence d'une intention de nuire. Partant, l'abus ne s'inscrit plus dans l'expression d'un droit mais dans sa négation en y portant atteinte. Abuser, c'est alors agir à l'encontre du droit.

---

<sup>1120</sup> Dictionnaire Larousse.

En réalité, ces deux sens ne sont pas exclusifs l'un de l'autre. L'abus de droit peut être défini comme le fait pour une personne de détourner son droit de sa finalité ou de l'exercer au-delà des prérogatives qu'il confère, avec une intention de nuire.

Empruntée au droit civil, cette notion avait d'abord été limitée par le législateur français à l'hypothèse de l'abus de droit par simulation<sup>1121</sup>. Ce qui supposait que l'administration établisse au préalable la preuve d'actes juridiques fictifs ou déguisés de la part du contribuable. Cette tâche s'avérait souvent difficile voire impossible, sans que le contribuable ne soit pour autant irrépréhensible des faits ou actes qui lui sont reprochés. En vue de contourner cet obstacle, le Conseil d'État a d'abord accordé la possibilité à l'administration de prouver que l'acte litigieux visait un but exclusivement fiscal, celui d'éluder ou atténuer les charges fiscales imputables à l'intéressé. Il a ensuite introduit dans le droit fiscal, la notion de fraude à la loi<sup>1122</sup>, ultérieurement codifiée par le législateur pour ne plus constituer qu'une modalité de l'abus de droit.

Désormais, « *afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles* » (article L. 64 du L.P.F.).

En vertu de cette disposition la notion d'abus de droit s'étend désormais à tous les impôts<sup>1123</sup>, peut importe que l'acte d'abus émane ou non d'un contrat, d'une convention, ou d'un acte unilatéral, sont également concernées les décisions de portée générale ou spécifique<sup>1124</sup>.

L'abus de droit embrasse un champ bien plus vaste en France qu'en Côte d'Ivoire. Ce qui va de soit. L'article 25 du L.P.F. ivoirien relatif à la question n'est rien d'autre que la

---

<sup>1121</sup> Voir Martin COLLET, *Droit fiscal*, PUF, 2007, 1<sup>er</sup> éd., pp. 234 et s. ; Florence DEBOISSY, *La simulation en droit fiscal*, Paris, LGDJ, 1997, pp. 273 et s.

<sup>1122</sup> CE, sect., 27 septembre 2006, req. n° 260050, *Sté Janfin*.

<sup>1123</sup> Dans sa rédaction antérieure au 1<sup>er</sup> janvier 2009, le champ d'application de la procédure de répression des abus de droit était limité traditionnellement aux droits d'enregistrement, à l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés et aux taxes sur le chiffre d'affaires.

<sup>1124</sup> Sur tous ces points et explications, voir le commentaire sous l'article L. 64 du L.P.F. français, qui fait état de la résorption de la fraude à la loi par l'abus de droit. Collectif Dalloz, *Code de procédures fiscales*, Dalloz, 18<sup>e</sup> éd., 2011.

reproduction d'une ancienne version de l'article L. 64 du L.P.F. français qui figurait à l'article 1649 *quiquies* B du Code général des impôts<sup>1125</sup>.

Cette disposition (article 25 du L.P.F. ivoirien) énonce : « *ne peuvent être opposés à l'administration fiscale les actes qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention à l'aide de clauses :*

- *qui donnent ouverture à des droits d'enregistrement ou à une taxe de publicité foncière moins élevés;*
- *ou qui déguisent soit une réalisation, soit un transfert de bénéfices ou de revenus;*
- *ou qui permettent d'éviter, en totalité ou en partie, le paiement des taxes sur le chiffre d'affaires correspondant aux opérations effectuées en exécution d'un contrat ou d'une convention.*

*L'administration est en droit de restituer son véritable caractère à l'opération litigieuse ».*

Le texte paraît d'autant plus explicite qu'il n'est pas opportun de relever qu'il n'est que « l'antithèse » du texte actuellement en vigueur en France. C'est-à-dire que contrairement à celui de la France, il ne concerne que le domaine contractuel (il n'est toutefois pas sûr que dans la pratique l'administration ne se restreigne qu'à ce domaine) et à un certain nombre d'impôts et de faits explicitement énumérés dans le texte. Il faudrait tout de même préciser qu'en Côte d'Ivoire, « *en cas de désaccord sur les redressements notifiés sur le fondement du présent article, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis de la Commission mixte paritaire prévue à l'article 94. L'administration peut également soumettre le litige à l'avis de la Commission. La partie qui ne se conforme pas à l'avis de la Commission supporte la charge de la preuve* » (L.P.F., article 25)<sup>1126</sup>. C'est donc cette Commission qui joue presque le même rôle que le Comité consultatif pour la répression des abus de droit, devenu comité de l'abus de droit fiscal.

---

<sup>1125</sup> Disposition en vigueur depuis une loi de 1963 (loi n° 63.1316 du 27 décembre 1963) et qui sera ultérieurement codifiée à l'article L. 64 du L.P.F. français (en septembre 1981) dans sa version antérieure à la réforme issue de la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008, art. 35-I et IX, applicable aux propositions de rectifications notifiées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2009. Voir également M. MASSON, op. cit., pp. 208 et s.

<sup>1126</sup> Des développements sont prévus par rapport à cette commission ainsi qu'à ses compétences et ses attributions.

### **C. L'exclusion de la fraude comme manifestation de la bonne foi et source de sécurisé juridique**

En France, parmi les dispositions consacrées à la lutte contre la fraude fiscale, l'article 1741 du CGI peut être considéré comme le texte de base. Énonçant certes les sanctions pénales encourues par les contribuables convaincus de fraude, cette disposition énumère, non de manière exhaustive, les actes constitutifs de fraude fiscale. Ainsi, sera passible de sanctions pénales (peine d'amende et d'emprisonnement) quiconque se sera frauduleusement soustrait ou aura tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts, dans l'une des hypothèses suivantes :

- soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits ;
- soit qu'il ait volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt ;
- soit qu'il ait organisé son insolvabilité ou mis obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de l'impôt ;
- soit en agissant de toute autre manière frauduleuse.

Ces hypothèses ont été quasiment reproduites à l'identique par le législateur ivoirien au 1° de l'article 171 du L.P.F. Seule n'y figure pas le cas de la dissimulation partielle des revenus du contribuable. Ce qui ne signifie pas pour autant qu'il n'ait pas été pris en compte, la dernière hypothèse (qui figure également dans le texte ivoirien) étant une hypothèse résiduelle, c'est-à-dire susceptible d'englober toutes les autres hypothèses non expressément énumérées.

Il serait en l'occurrence hors de propos d'étudier le régime juridique des fraudes fiscales ou des sanctions dont elles sont passibles. De nombreuses études ainsi que des rapports y sont consacrés auxquels il serait convenable d'avoir recours à cet effet<sup>1127</sup>.

---

<sup>1127</sup> Voir notamment, CPO, *La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*, préc. ; Gérard LÉONARD et Charles de COURSON, *Les fraudes et les pratiques abusives*, Rapport de la Mission parlementaire au Premier Ministre, Documentation française, 1996 ; Jean-Pierre BRARD, *Rapport d'information sur la fraude et l'évasion fiscales*, 11<sup>e</sup> législature, n° 1105, Assemblée Nationale, 1998 ; sur la fraude sociale. Voir notamment, Dominique TIAN, *Rapport d'information sur la lutte contre la fraude sociale*, n° 3603, Mission d'évaluation et de contrôle des lois de financement de la sécurité sociale, Commission des affaires sociales, Assemblée Nationale, 2011. Voir aussi Bulletin du Ministère de la justice et des libertés, Circulaire du 8 mars 2012 relative aux instructions générales de politique pénale NOR : JUSD1207067C. ; Pour la Côte d'Ivoire, voir notamment *La Tribune de l'impôt*, n° 010, relatif à la « Lutte contre la fraude fiscale et douanière », septembre-octobre 2007; n° spéc. 008, consacrée aux nouvelles dispositions de l'annexe fiscale relative aux impôts 2006, juillet-août-septembre 2006,

Il serait en revanche opportun de préciser qu'aussi bien en France et même en Europe qu'en Côte d'Ivoire, des mesures sont mises en œuvres afin de freiner la pratique de la fraude fiscale.

Pour ce qui est de la France, le rapport du Conseil des prélèvements obligatoires a précisé la mise en place un fichier européen des opérateurs défaillants à la T.V.A. et d'ouvrir aux autres administrations fiscales européennes des bases de données dont disposent les administrations fiscales françaises<sup>1128</sup>. Sur le modèle de ce qui existe en matière de police et de justice, ce même rapport propose la mise en place d'une structure de coordination et de renseignements en matière de fiscalité à dimension européenne afin de faciliter la circulation de l'information entre les administrations fiscales tout en animant un réseau d'alerte en matière de fraude à la T.V.A.<sup>1129</sup>.

En ce qui concerne la Côte d'Ivoire, face à la pratique des achats ou ventes sans factures, à l'utilisation de plusieurs carnets de factures par un même contribuable, à la fraude au numéro de compte contribuable ainsi qu'à la pratique des exportations fictives, le législateur ivoirien a dû réagir à travers deux mesures complémentaires<sup>1130</sup>. L'une met à la charge de tout commerçant ou prestataire de services, une obligation générale de facturation<sup>1131</sup>. L'autre institue une obligation d'utilisation de factures normalisées pour l'effectivité de la première mesure<sup>1132</sup>. Et pour renforcer le dispositif, l'article 13 quater du L.P.F. énonce : « *le défaut de délivrance d'une facture normalisée entraîne à l'égard du contribuable, outre le retrait et la confiscation des documents non normalisés, l'application de l'amende prévue à l'article 168*

---

p. 44 et 48 ; n° 006, « informatique, comptabilité et audit fiscal », janvier-février-mars 2006, p. 48 et s. (à propos de la facture normalisée).

<sup>1128</sup> CPO, rapport préc., p. 251.

<sup>1129</sup> *Idem*, p. 253.

<sup>1130</sup> Voir l'article 27 de l'annexe fiscale à la loi de finances pour la gestion 2005. L'usage de la facture normalisée est effectivement entré en application dès le 1<sup>er</sup> novembre 2005. Voir *La Tribune de l'impôt*, n° 006 préc., p. 48.

<sup>1131</sup> Article 144 alinéa 1<sup>er</sup> du L.P.F. : « *tout industriel, commerçant ou artisan qui livre un bien, ainsi que tout prestataire qui fournit des services pour les besoins d'un autre professionnel ou d'un consommateur ordinaire est tenu de lui délivrer une facture* ».

<sup>1132</sup> Article 145 alinéa 1<sup>er</sup> du L.P.F. « *les contribuables doivent obligatoirement utiliser des factures normalisées dont les conditions d'éd. et de gestion sont déterminées par arrêté du Ministre des Finances* ».

*du Livre de procédures fiscales* ». En dépit du caractère louable d'une telle initiative, ces efforts restent toutefois insuffisants<sup>1133</sup>.

En tout état de cause, la problématique de la fraude fiscale est une question de notoriété juridique, c'est-à-dire assez longtemps et bien connue de tout système juridique. Le rappel de quelques maximes et adages consacrés au sujet permettent d'en témoigner. Le tout premier, non pas chronologiquement mais en raison de sa célébrité, est probablement « *fraus omnia corrumpit* », la fraude corrompt toute chose<sup>1134</sup>. Il s'ensuit que le succès des relations entre administration et contribuable ne peut faire bon ménage avec des pratiques frauduleuses susceptibles d'émaner en principe du contribuable. Faute de définition par le législateur de la notion de fraude fiscale, la délimitation de la question est fort peu aisée. Jossierand y verra d'ailleurs « *une entité dont chacun parle et que nul ne connaît* »<sup>1135</sup>. Il suffit de savoir que des théories comme celle de la « *fraude légale* »<sup>1136</sup> ont pu être développées, sachant que la fraude est par essence illégale, pour se rendre compte de toute la confusion que suscite la question.

En guise de définition justement, Sénèque y voyais, et c'est la seconde maxime, « *la recherche d'un but illégal par un moyen légal* » (*fraus, per jus ad injuriam pervenire*)<sup>1137</sup>. En cela, la fraude partage avec l'abus de droit et la simulation la légalité des moyens mis en œuvre mais s'en distingue néanmoins par la nature du but recherché, celui-ci n'étant pas nécessairement illégal. Toute maxime qu'elle puisse être, la définition descriptive de Sénèque n'en reste pas moins insatisfaisante. La fraude peut en effet consister en « *un agissement illicite par l'emploi de moyens illégaux* »<sup>1138</sup>. En outre, le but recherché par l'acte frauduleux

---

<sup>1133</sup> En outre les textes de renvoi indiqués par l'annexe fiscale ne correspondent pas aux textes codifiés. Les dispositions auxquelles renvoie le 4<sup>e</sup> point de l'article 27 de l'annexe fiscale et qui sont censées créer de nouveaux articles 129 bis et 129 ter, sont en réalité contenues dans les articles 144 et 145 du L.P.F. Ils ont peut-être été déplacés, ce qui aurait dû être indiqué au lecteur, ou la codification n'a pas suivi les indications de l'annexe fiscale. Ce qui peut être source de désordre.

<sup>1134</sup> Voir Laurent BOYER, « Sur quelques adages : notes d'histoire et de jurisprudence », *Bibliothèque de l'école des chartes*, 1998, vol. 156-1, pp. 13-76 ; voir également José VIDAL, *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français : le principe «Fraus omnia corrumpit* », Dalloz, 1957.

<sup>1135</sup> Louis JOSSERAND, *Les mobiles dans les actes juridiques du droit privé*, Dalloz, 1928, n° 171.

<sup>1136</sup> À l'instar du Doyen Georges VEDEL, *Cours d'institutions financières*, Paris, le Cours de droit, 1962, p. 275 ; C. SCAILTEUR, *La fraude légale in Diritto pratica tributaria*, Padova, 1955, n° 6 (tels que cités par Jean-Claude MARTINEZ, dans la fraude fiscale, préc., p. 6).

<sup>1137</sup> Cette maxime est attribuée à Sénèque, qui signifie : la fraude consiste à atteindre un but illégal par un moyen légal. Voir Gérard CORNU, « *Maximes et adages de droit français* » in *Vocabulaire juridique*.

<sup>1138</sup> Gérard CORNU, *Vocabulaire juridique*, préc.

peut être légal sans correspondre pour autant à la réalité. C'est notamment le cas d'un contribuable qui sous-évaluerait ses revenus pour être non-imposable. En soi, la non-imposabilité n'a rien d'illégal ; seuls les moyens mis en œuvre pour en bénéficier seraient illégaux dans le cas présent. Cette maxime n'appréhende donc en réalité la fraude que partiellement, et correspond semble-t-il à ce qui sera qualifié plus tard de fraude à la loi selon la distinction proposée par les bartolistes<sup>1139</sup> entre fraude à la loi (qui porte atteinte à un intérêt d'ordre général) et fraude à la personne (qui porte atteinte à un intérêt particulier). Mais cette classification subit souvent la critique d'être imprécise dans la mesure où toute fraude à l'homme porterait également atteinte à la loi<sup>1140</sup>. Ce qui revient à dire que cette typologie ne décrit en réalité que la seule fraude à la loi. Il n'empêche qu'elle n'est pas du tout dénuée de sens. Pour remédier donc à la critique qui est faite à cette théorie, ne conviendrait-il pas de parler de fraude directe ou indirecte à la loi. La fraude indirecte étant en réalité la fraude à la loi par atteinte à une personne ainsi qu'à ses droits et à ses biens. La fraude directe restant alors la fraude à la loi au sens strict<sup>1141</sup>.

Une autre classification, celle-ci proposée par Gaudemet, distingue entre dissimulation, disqualification (fraude volontaire) et fraude involontaire, comme variantes de la fraude fiscale<sup>1142</sup>. Et c'est à ce stade qu'interviendra la dernière maxime qui prouve la difficulté dans la définition de la notion de fraude. En effet selon cette maxime, « *fraus significat, inventum et consilium* »<sup>1143</sup>, c'est-à-dire que *la fraude suppose le résultat et l'intention*. Toute fraude est donc nécessairement un acte de volonté témoignant d'une mauvaise foi chez son auteur<sup>1144</sup>.

---

<sup>1139</sup> De Bartole ou Bartolus de Saxoferrato, jurisconsulte italien du XIV<sup>e</sup> siècle. C'est cette classification qui a permis de faire la distinction entre fraude à la loi et fraude à la personne. Voir Laurent BOYER, art. cit., p. 24. Pour plus de détails sur Bartole, voir Aimé RODIÈRE, *Les grands jurisconsultes*, Édouard Privat, 1874, pp. 240 et s.

<sup>1140</sup> Voir Florence DEBOISSY, op. cit., p. 65.

<sup>1141</sup> C'est-à-dire, telle que dégagée par les Bartolistes.

<sup>1142</sup> Sur la foi du report fait par M. MASSON, op. cit., p. 86.

<sup>1143</sup> Il s'agit d'une maxime attribuée à CUJAS. Voir Gérard CORNU, *vocabulaire juridique*. Pour des détails sur l'éminence des apports de Cujas, voir Aimé RODIÈRE, qui dira de lui : « *de tous les jurisconsultes postérieurs à ceux de Rome païenne, Cujas est certainement le plus célèbre, et sa célébrité, que trois siècles révolus n'ont fait qu'augmenter, est basée sur des titres irrécusables* ». op. cit., pp. 285 et s.

<sup>1144</sup> C'est cet acte de volonté qui est certainement qualifié d'« élément moral » par M. MASSON (op. cit., p. 87) probablement en rapport avec la classification faite par le droit pénal entre élément légal, matériel et moral. Mais il convient en réalité de parler d'élément volontaire ou d'intention délictueux plutôt que d'élément moral. Ce, de peur que la moralité dans « élément » dit moral ne soit confondue avec la moralité entendue comme le caractère de ce qui est conforme aux principes et à l'idéal de conduite. Or celle-ci ne peut être un prétexte à la fraude. Cette précision terminologique est d'autant plus nécessaire que le reproche fait par M. MASSON à la thèse de M. Gaudemet se justifie elle aussi par une crainte de confusion terminologique.

Dans le même sens, le Conseil des prélèvements fiscaux soutiendra que « *la fraude suppose un acte intentionnel de la part du contribuable, décidé à contourner la loi pour éluder le paiement du prélèvement* »<sup>1145</sup>.

Il existe de la fraude, bien d'autres définitions non satisfaisantes dont il n'apparaît pas opportun de dresser ici une liste panoramique du reste sans intérêt.

Pour les besoins du respect de l'exigence de bonne foi, il est convenable de retenir simplement avec M. Cornu que la fraude est tout acte de mauvaise foi, tromperie ou acte accompli dans le dessein de préjudicier à des droits que l'on doit respecter<sup>1146</sup>. Cette définition est certes extensive mais elle répond au besoin immédiat qui vise à ne pas qualifier de fraude les actes qui ne sont pas inspirés par la mauvaise foi. L'intérêt de cette définition est donc de distinguer notamment la fraude de l'erreur qui est par essence un acte involontaire et donc dénué de mauvaise foi. Ce qui n'exclut pas une remise en cause d'un tel acte ; mais non pas sur la base d'une intention frauduleuse imputable au contribuable. C'est pourquoi notamment « *en cas de contestation des pénalités fiscales appliquées à un contribuable au titre des impôts directs, de la taxe sur la valeur ajoutée et des autres taxes sur le chiffre d'affaires, (...) la preuve de la mauvaise foi et des manœuvres frauduleuses incombe à l'administration* » (article L. 195 A du L.P.F. français)<sup>1147</sup>.

Quant au Livre des procédures fiscales ivoirien, il prévoit « *Les droits et pénalités réclamés au contribuable par avis de mise en recouvrement sont immédiatement exigibles. Le contribuable peut contester l'imposition par voie de réclamation contentieuse. Dans ce cas, la charge de la preuve incombe à l'administration en ce qui concerne les redressements n'ayant pas reçu l'accord exprès ou tacite du contribuable* » (le 3 de l'article 22 du L.P.F.).

La loyauté caractéristique de la bonne foi est cependant perçue par certains auteurs comme devant être fondamentalement dissociée de la notion de fraude.

M. Kornprobst fait ainsi remarquer qu'« *il existe une différence fondamentale entre le comportement déloyal et le comportement frauduleux : (...) la déloyauté n'implique jamais une intention d'écarter une loi particulière ; en ce sens, le but poursuivi par l'intéressé est*

---

<sup>1145</sup> CPO, *La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*, préc., p. 2.

<sup>1146</sup> Gérard CORNU, *vocabulaire juridique*.

<sup>1147</sup> Voir le professeur Martin Collet qui soutient que cette disposition n'a pas une véritable portée. La charge de la preuve étant inversée en pratique puisqu'à la moindre demande, le contribuable doit être à même de fournir toutes les informations demandées. Martin COLLET, *op. cit.*, p. 149.

*beaucoup moins précis qu'en matière de fraude* »<sup>1148</sup>. Il n'empêche que la différence entre l'attitude du fraudeur et celle du contribuable déloyale n'est pas aussi tranchée ou fondamentale qu'il paraît. En réalité la manifestation d'une fraude part nécessairement d'un élan de déloyauté. Être loyal, c'est montrer de la fidélité dans l'accomplissement d'un engagement. Or la qualité de contribuable impute à celui à qui elle incombe, l'obligation de se conformer à des engagements d'ordre fiscal. Étant donné que la fraude part nécessairement d'un acte de volonté, le contribuable qui s'y livre pose nécessairement un acte volontaire, celui de se soustraire à ses engagements. La fraude n'est donc qu'une forme d'expression de la déloyauté. Celui qui fraude se rend nécessairement coupable d'acte déloyal ; il ne peut y avoir de fraude loyale.

## **§ 2 : DE LA BONNE FOI DE L'ADMINISTRATION : UNE EXIGENCE DE LOYAUTÉ**

Parler de bonne foi à propos de l'administration peut sembler curieux, dans la mesure où l'obligation de bonne foi n'est imposée de manière expresse qu'en matière contractuelle<sup>1149</sup>. Et l'on imagine mal que l'institution administrative fasse montre d'une absence de sincérité, de franchise et de loyauté, alors même qu'elle est perçue par le contribuable comme un législateur, en raison des règles qu'elle édicte. Pourtant, les marges de manœuvre qui lui sont reconnues (1), peuvent entamer son devoir de loyauté (2).

### **A. Les marges de manœuvre de l'administration**

La substitution de base légale (1) et la validation législative (2), notamment, laissent supposer une large marge de manœuvre de l'administration.

---

<sup>1148</sup> Emmanuel KORNPBST, op. cit., pp. 277 et s.

<sup>1149</sup> Article 1134 du Code civil français également à l'usage en Côte d'Ivoire selon lequel «*les conventions légalement formées tiennent lieu de loi à ceux qui les ont faites. (...) Elles doivent être exécutées de bonne foi* ».

## 1. Possibilité de substitution de base légale et fiabilité de la parole administrative

La substitution de base légale est un principe jurisprudentiel<sup>1150</sup>. Elle tire sa justification du principe (jurisprudentiel) selon lequel, « *l'administration (...) ne peut renoncer au bénéfice des dispositions édictées par les lois fiscales* »<sup>1151</sup>. C'est donc un procédé conçu par le juge administratif, par lequel « *l'administration est en droit, à tout moment de la procédure, et pour la première fois en appel, pour justifier le bien-fondé d'une imposition, de substituer une autre base légale à celle qui avait été primitivement retenue* »<sup>1152</sup>. En d'autres termes, l'administration fiscale est admise à « rattraper » ses erreurs<sup>1153</sup>, tant que subsiste le différend sur lequel elles portent, pourvu qu'en cours d'instance, elle en fasse la demande au juge. Une telle prérogative s'explique par la volonté d'éviter que le contribuable n'échappe à une imposition justifiée, simplement parce que l'administration fiscale aurait commis une erreur, par ailleurs sans véritable gravité.

Par la substitution de motif ou de base légale, l'administration semble être admise à justifier par tous moyens, une imposition dont l'occasion risque de lui échapper ; ce, notamment en raison de l'échéance de la prescription qui affecterait le droit de reprise de l'administration. L'administration n'est donc pas « *liée par les arguments et les motivations qu'elle a d'abord fait valoir pour redresser un contribuable : en cas de recours devant le juge, elle garde la possibilité d'ajuster le tir, en revendiquant une nouvelle base légale à l'imposition litigieuse,*

---

<sup>1150</sup> Martin COLLET, op. cit., p. 175.

<sup>1151</sup> CE, 27 juillet 1936, *Min. des finances c/ X...* : Rec. p. 871; Daniel RICHER, *Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal*, Paris, LGDJ, 1997, p. 355. De par son antériorité à l'indépendance de la Côte d'Ivoire, cet arrêt y est également applicable par l'effet du principe de la succession d'État qui prévoit le maintien des lois, règlements et principe généraux du droit. La Constitution de l'indépendance ivoirienne (Constitution de 1960) prévoyait en son article 76 : « *la législation actuellement en vigueur en Côte d'Ivoire reste applicable, sauf l'intervention de textes nouveaux, en ce qu'elle n'a rien de contraire à la présente Constitution* ». Cette disposition a été maintenue par la Constitution de 2000 en son article 133. Voir également Jean Jacques LECAT, « Environnement juridique et fiscale des affaires en Afrique de l'ouest et en Afrique centrale », 1<sup>er</sup> forum France-Afrique du sud, *Réussir ensemble en Afrique*, Johannesburg, 12-14 novembre 2006, CMS Bureau Francis Lefebvre, pp. 5 et 26 ; pour plus de détails, voir Jean Pierre ANDRIEUX et Jean Jacques LECAT, « Afrique Noire Francophone », in *Dossiers internationaux*, EFL, 1984.

<sup>1152</sup> CE, 8/7 SSR, 22 février 1984, req. n° 27886. Voir la constance de cette jurisprudence à travers les décisions suivantes : CE, 9/7 SSR, 25 novembre 1985, req. n° 39819 ; CE, 7/9 SSR, 30 octobre 1989, req. n° 76150 ; CE, 7/9 SSR, 9 octobre 1991, req. n° 77220 ; CE, 3<sup>e</sup> s.-s., 16 juillet 2010, req. n° 310867.

<sup>1153</sup> Dans le même sens, Daniel RICHER, op. cit., 357.

ou un nouveau motif lié à la base légale »<sup>1154</sup>. Cette facilité pour l'administration à nier en bloc, autant que faire se peut, ses arguments et motivations, pour les remplacer à chaque fois par d'autres fondements juridiques, ne risque-t-elle pas de discréditer la parole administrative ? Le contribuable pourrait en effet avoir le sentiment que la fin (finalité) pécuniaire justifie tous moyens d'impositions à son égard<sup>1155</sup>. Il n'empêche que cette prérogative administrative ne prive pas le contribuable de bénéficiaire du respect des garanties liées aux nouveaux fondements juridiques de substitution ; du moins en principe. En effet, le principe de substitution de base légale peut en lui-même troubler la quiétude d'un contribuable de bonne foi. En outre, de la croyance du contribuable ordinaire, l'administration fiscale jouit d'une expertise certaine<sup>1156</sup>. Il lui serait donc inimaginable qu'en dehors d'éventuelles erreurs matérielles, elle ne sache pas résolument sur quelle base ou sur quel motif engager ses poursuites, sans que cela ne fasse peser sur elle une présomption de déloyauté. Il est vrai que la substitution de base légale a un caractère officiel, mais l'administration fiscale ne fait-elle pas montre d'une négligence coupable, à ne s'imposer aucune rigueur dans la quête du fondement légal convenable à son action<sup>1157</sup> ? Enfin, quand l'administration sait qu'elle a la latitude de « *n'abattre ses cartes qu'au fur et mesure qu'avance la procédure contentieuse, et aussi de rebondir dans les cas où le contribuable aurait trouvé la parade aux motifs d'abord invoqués* »<sup>1158</sup>, n'y a-t-il pas un véritable déséquilibre dans les moyens susceptibles d'être exposés de part et d'autre ? En tout état de cause, la substitution de base légale n'a pas d'équivalent au profit du contribuable, sauf à bénéficier le cas échéant d'une compensation, faisant suite à une demande de sa part. Mais

---

<sup>1154</sup> Martin COLLET, op. cit., p. 175. Il semble néanmoins que le Conseil d'État préfère en droit fiscal la terminologie de substitution de base légale pour désigner à la fois, la substitution de base légale et la substitution de motif légal, lorsqu'il dit : « *considérant que si l'administration peut, à tout moment de la procédure, invoquer un nouveau motif de droit propre à justifier l'imposition, une telle substitution de base légale ne saurait avoir pour effet de priver le contribuable de la faculté, prévue par les articles L. 59 et L. 59 A du Livre des procédures fiscales* ». CE, 3<sup>e</sup> S.-s., 23 novembre 2005, req. n° 263520.

<sup>1155</sup> Faut-il rappeler que la décision qui a fondé le principe de substitution de base légale sur le fait que l'administration ne peut renoncer au bénéfice des dispositions édictées par les lois fiscales, concernait une imposition supplémentaire portant sur une somme de 100 000 francs, dans les années 1960. Voir décision du CE, 27 juillet 1936, préc.

<sup>1156</sup> Il est vrai que les conseils (juridiques, fiscaux, en matière d'expertise-comptable...) auxquels peuvent avoir recours le contribuable, en particulier les grands groupes de sociétés, sont en principe de véritables experts et qui plus est, n'entretiennent pas naïvement l'illusion d'une administration infaillible. Il n'empêche que l'expert dans son habilité à interpréter la législation fiscale, devra en principe tenir compte de l'acceptabilité par l'administration ; ce par crainte d'être taxé d'abus de droit. L'administration, en dépit de sa faillibilité semble donc avoir la bonne interprétation des textes juridiques, la meilleure interprétation étant celle du juge.

<sup>1157</sup> Il faut tout de même préciser que l'administration n'est pas admise à invoquer n'importe quel moyen pour avoir gain de cause.

<sup>1158</sup> Martin COLLET, op. cit., p. 176.

celle-ci ne bénéficie pas non plus exclusivement au contribuable. Ainsi en est-il de la validation législative.

## 2. La validation législative, « légalisation » des erreurs de l'administration

« La validation législative tend à soustraire au risque d'annulation par le juge un acte ou une série d'actes qui sont généralement des actes administratifs »<sup>1159</sup>. Elle interviendrait soit pour prévenir une annulation encourue par un acte soit pour contourner une annulation prononcée par le juge<sup>1160</sup>. Ce qui signifie que les actes concernés sont entachés d'irrégularité. Elle n'est pas spécifique à la matière fiscale mais elle s'y illustre de manière fort remarquable. Moins développée dans le cadre de la Côte d'Ivoire, le présent développement concerne plus le cadre français. La validation législative permet certes de donner de la validité à un acte invalide à l'origine mais elle n'accorde pas plein pouvoir au législateur en faveur du contribuable. Son champ de déploiement est encadré par le Conseil constitutionnel<sup>1161</sup>.

Elle peut donner le sentiment que l'administration qui ne voulant pas reconnaître son erreur veut inmanquablement avoir de quoi collecter sur les revenus du contribuable ; mais le Conseil constitutionnel précise : « toutefois, un motif purement financier n'est pas de nature à fonder une validation législative »<sup>1162</sup>. Mais la technique de validation en matière fiscale permet de douter de la pertinence d'une telle assertion, dans la mesure où la matière fiscale à une finalité budgétaire. En outre, en matière fiscale, les validations législatives « sont principalement utilisées comme un moyen de contrecarrer le contrôle juridictionnel »<sup>1163</sup>.

---

<sup>1159</sup> Sénat, Service des Études juridiques, Division des recherches et études, *Le régime juridique des validations législatives*, 2006, p. 3.

<sup>1160</sup> Daniel RICHER, op. cit., p. 381.

<sup>1161</sup> Elle est soumise à une triple condition de non-immixtion dans l'exercice du pouvoir juridictionnel, de respect du principe de non-rétroactivité de la loi en matière pénale et de l'existence d'un motif d'intérêt général (décis. n° 80-119 DC du 22 juillet 1980). Sénat, Service des Études juridiques, préc., p. 9.

<sup>1162</sup> Cons. const. 28 décembre 1995, décis. n° 95-369 DC. Voir aussi, Sénat, Service des Études juridiques, préc. 13.

<sup>1163</sup> Daniel RICHER, op. cit., p. 387.

## **B. Le devoir de loyauté de l'administration fiscale**

Le régime juridique de la bonne foi n'est pas expressément pris en compte par le législateur. Cette notion se traduit néanmoins à l'égard de l'administration par une exigence ou devoir de loyauté. D'abord énoncée par le Conseil d'État<sup>1164</sup> (en France), ce devoir sera ensuite repris par la Cour de cassation qui donnera davantage de précisions sur le contenu, à l'occasion de l'affaire *Peysseilier*<sup>1165</sup>. Le Conseil d'État s'inscrira dans la même logique tout en précisant dans une formule de principe : « *si l'administration fiscale, qui est tenue à un devoir de loyauté, ne saurait induire en erreur les contribuables auxquels elle adresse des demandes en application de ces dispositions, elle n'est pas pour autant tenue de les informer expressément de leur caractère non contraignant* »<sup>1166</sup>.

La notion de bonne foi implique donc pour l'administration, une obligation de ne pas faire, mais elle lui laisse également une faculté de faire.

L'obligation de ne pas faire, se traduit pour l'administration, aussi bien dans ses relations avec le contribuable qu'à l'égard du juge.

Elle implique la défense de pousser le contribuable à l'erreur. Cette exigence suppose que l'administration ne doit ni provoquer, ni susciter, ni imposer. Telle est la trilogie qui semble se dégager de la jurisprudence « *Peysseilier* » ; décision de la Cour de cassation ayant prioritairement apporté une précision sur le contenu de la notion de bonne foi<sup>1167</sup>. Provoquer une personne, c'est l'inciter ou la pousser à une action. Susciter, c'est être la cause déterminante d'un événement, d'une situation ou d'une entreprise. Autrement dit sans cette intervention, l'évènement, la situation ou l'entreprise n'aurait pas eu lieu. Enfin, imposer, c'est obliger à subir ou à faire ; c'est donc ne pas laisser le choix, ou empêcher l'expression du consentement.

Par rapport au juge, le devoir de loyauté implique pour l'administration de « *s'abstenir de fournir (...) des éléments d'information inexacts ou tendancieux* »<sup>1168</sup>.

---

<sup>1164</sup> CE, 7/8 SSR, 1<sup>er</sup> juillet 1987 n° 54222.

<sup>1165</sup> Cass. Com., 18 juin 1996, n° 94.17312 *Peysseilier c/ DGI*, Bulletin 1996 IV N° 182 p. 157.

<sup>1166</sup> CE, 10e et 9e SSR, 26 mai 2010, n° 296808, *Beckman*.

<sup>1167</sup> Cass. Com., 18 juin 1996, préc.

<sup>1168</sup> Cass. Com. 7 décembre 2010, n° 10-12152.

Pour ce qui est de la faculté de faire, l'administration n'est pas tenue d'informer le contribuable sur la portée d'une demande d'information, sans que cela ne constitue un acte déloyal. L'administration n'est pas cependant dispensée du respect des obligations d'information qui lui sont légalement imposées. Si donc l'administration ne doit nullement influencer ni infléchir l'initiative du contribuable, rien ne l'oblige par ailleurs à l'informer du caractère contraignant ou non d'une demande d'information qu'elle lui adresse. Sauf si cela lui est légalement imposé, auquel cas, l'acte d'imposition ne serait pas valide et l'administration pourrait engager sa responsabilité.

## **CONCLUSION PREMIÈRE PARTIE**

À l'issue des développements qui précèdent, on est conduit à admettre que la notion de sécurité juridique n'est pas suffisamment prise en compte en tant que principe, en particulier dans la rédaction ou dans l'interprétation de la norme fiscale.

Ce défaut de prise en compte suffisante est sans doute lié à un défaut de consécration suffisante, source de nombreuses hésitations, en ce qui concerne la France, notamment pour le juge constitutionnel ; hésitations qui traduisent les incertitudes sur la véritable nature de la sécurité juridique. En outre, la difficulté à qualifier cette notion, certes admise comme étant une exigence essentielle et une valeur de référence en matière juridique, se trouve dans le fait qu'elle est encore balbutiante dans son expression en tant que principe, à la fois en France, pour le législateur et pour le juge constitutionnel, et en particulier en Côte d'Ivoire, pour l'ensemble du système juridique.

En raison de cette consécration insuffisante, les pouvoirs constituants de même que les législateurs français et ivoiriens ne se réfèrent que très rarement au principe de sécurité juridique lors de l'élaboration des textes fiscaux. Il reste vrai cependant que les exigences de référence du principe de sécurité juridique sont prises en compte, en particulier en France, à travers d'autres notions telles notamment l'objectif de valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi<sup>1169</sup> ; objectif qui n'est pas spécialement visé en Côte d'Ivoire.

Par ailleurs, le défaut de référence directe à la notion de sécurité juridique se révèle également à travers l'interprétation (de la norme fiscale), qui suscite en soi des problèmes de qualification et des difficultés d'ordre méthodologique.

En effet, si les juges français et ceux de la Côte d'Ivoire ne semblent pas directement s'embarrasser des incertitudes exprimées par les différents courants doctrinaux sur les contours et sur l'essence de l'interprétation, leurs décisions n'y sont point insensibles. La référence faite bien souvent par ces juges<sup>1170</sup> ou par les plaideurs<sup>1171</sup> aux notions

---

<sup>1169</sup> Voir notamment Cons. const., 4 décembre 2013, décis. n° 2013-679 DC, Loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, *J.O.R.F.* du 7 décembre 2013, p. 19958, § 27 ; Cons. const., 28 mai 2014, décis. n° 2014-694 DC, Loi relative à l'interdiction de la mise en culture des variétés de maïs génétiquement modifié, *J.O.R.F.* du 3 juin 2014, p. 9208, texte n° 2, § 7 ; Cons. const. 27 mars 2014, décis. n° 2014-692 DC, Loi visant à conquérir l'économie réelle, *J.O.R.F.* du 1<sup>er</sup> avril 2014, p. 6232, § 31.

<sup>1170</sup> Cons. cons., 12 avril 2011, décis. n° 2011-628 DC, Loi organique relative à l'élection des députés et des sénateurs, *J.O.R.F.*, 19 avril 2011, p. 6836 ; Cons. cons. , 30 décembre 1995, Loi autorisant le gouvernement, par application de l'article 38 de la Constitution, à réformer la protection sociale, *J.O.R.F.*, 31 décembre 1995, p. 19111, § 28 ; CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> SSR, 24 novembre 2010, n° 324205 ; CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> SSR, 27 octobre 2010, n° 327163 ;

d'interprétation stricte, littérale, formelle, restrictive ou extensive cache mal l'influence de ces courants, de même que le débat doctrinal qui s'invite ainsi au prétoire<sup>1172</sup>. Ce qui peut se révéler une réelle source de confusion, d'incompréhension et d'incertitude, tout en rendant davantage périlleuse la tâche du juge, au premier chef, et de l'administration à un niveau non moins important.

Quant aux exigences liées à la mise en œuvre effective de la sécurité juridique, elles sont, elles-aussi, confrontées à des obstacles qui en restreignent l'efficacité.

Le premier obstacle se traduit par une difficulté de détermination du contenu<sup>1173</sup> réel d'un principe insuffisamment consacré, plurivoque selon l'espace juridique et selon l'époque ou plus globalement selon des considérations d'ordre temporel.

Cet obstacle se traduit tout naturellement à travers des difficultés d'identification de la norme applicable et la complexité à préserver les relations entre l'administration fiscale et les contribuables. Ces relations doivent certes assurer au contribuable des garanties de protection face à une administration qui peut se révéler toute puissante ; elles doivent cependant préserver les intérêts d'une administration dont la créance fiscale peut se trouver distraite de l'assiette des contribuables qui, dans bien des situations, ne sont pas moins puissants.

Au demeurant, une réelle prise en compte de la notion de sécurité juridique en droit fiscal, devrait, au-delà de l'attitude qui consiste à croire qu'elle va de soi, impliquer tous les acteurs de la puissance dans une réelle dynamique de consécration. Celle-ci suppose, en particulier en droit fiscal, une volonté et une prise en compte des spécificités de ce droit, des particularismes des espaces juridiques, des besoins de l'administration et des attentes des contribuables. Encore, que de profondes refontes réflexions devraient être menées par les différents législateur afin de déterminer avec objectif les contours de ce principe tout en tenant compte de ses aspects protecteurs des intérêts subjectifs ; ce qui peut se révéler une entreprise à la fois audacieuse et périlleuse.

---

CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> SSR, 16 avril 2010, n° 313456 ; Cass. com., 17 janvier 2012, 11-12198 (en France) ; CACS, 30 juillet 2008, req. 2005-186 RET et 2005-188 RET du 13 juillet 2005, arrêt n° 45, *Société El Nasr export-Import c/ l'État de Côte d'Ivoire* ; CACS, 27 avril 1994, pourvoi n° 93-24/REP du 13 septembre 1993, *Société Abidjanaise d'hôtellerie c/ Ministère de l'emploi et de la fonction publique* (en Côte d'Ivoire).

<sup>1171</sup> CAA de Douai, 2<sup>e</sup> ch., 10 mars 2009, n° 08DA000969, *Société Foncière SVH* ; CAA de Douai, 3<sup>e</sup> ch., 19 juin 2003, n° 99DA20226, *S.L.E* ; CAA de Versailles, 1<sup>er</sup> ch., 3 juin 2014, n° 13VE03515 et le même jour, par le même juge, arrêt n° 13VE03516, *Ministre délégué chargé du Budget*.

<sup>1172</sup> Voir notamment, Julien GUEZ, « L'interprétation jurisprudentielle en droit fiscal doit-elle être spécifique ? Retour sur le principe d'interprétation stricte en droit fiscal », *L'année fiscale - 2004*, PUF, 2004, pp. 139-169.

<sup>1173</sup> Chaïm Perelman, compte ainsi la « sécurité juridique » parmi les notions à contenu variable. Voir Chaïm PERELMAN, « Les notions à contenu variable en droit, essai de synthèse », in Chaïm Perelman et Raymond Vander Elst, *Les notions à contenu variable en droit*, Travaux du centre national de recherche de logique, Bruxelles, Établissement Emile Bruylant, 1984, p. 363.



***SECONDE PARTIE***

***LA SÉCURITÉ JURIDIQUE***  
***EN DROIT FISCAL PROCESSUEL***

S'il est courant de distinguer en droit, les règles de *fond* ou règles de droit *substantiel* des règles de *procédure*<sup>1174</sup>, il est assez rare d'aborder la question de la sécurité juridique du point de vue des règles de procédures fiscales. Or la dimension procédurale du droit fiscal se démarque assez nettement des règles de droit fiscal substantielles dont elle est censée constituer le complément. Cette dimension procédurale se distingue également des règles de procédure entendues au sens général et dans la conception qu'en ont la plupart des autres disciplines juridiques. Selon les professeurs Pierre Catala et François Terré, il n'y a « rien d'étonnant à ce que des procédures diversifiées correspondent à des branches différentes du droit substantiel (...) chacune reflétant les caractères propres de la matière qu'elle met en œuvre »<sup>1175</sup>. Aussi, les règles des procédures fiscales reflètent-elles le particularisme du droit fiscal.

En effet, dans une conception courante, les règles de *droit processuel* se réfèrent au droit du procès<sup>1176</sup>, en référence à la racine du terme *processuel*. En revanche, ce terme doit être entendu, ici, en ce qui concerne le droit fiscal, dans un sens différent et bien plus large. Le *droit processuel* désigne, en l'occurrence, le *droit des procédures*<sup>1177</sup> mises en œuvre en droit fiscal. Le droit fiscal, contrairement aux autres disciplines juridiques, qui n'ont en général qu'une forme de procédure, celle qui se déroule devant le juge, prévoit plusieurs types de procédures qui n'impliquent pas nécessairement l'autorité juridictionnelle<sup>1178</sup>. Une grande partie des règles de procédures fiscales se déroule, en effet, devant l'administration fiscale et concerne notamment l'établissement, le contrôle ou le recouvrement des impositions, de même que les sanctions encourues par les contribuables qui enfreignent leurs obligations fiscales. D'où l'intérêt d'étudier la question de la sécurité juridique par rapport à cet aspect du droit fiscal. En effet, l'absence du juge pourrait faire craindre la trop grande présence de l'administration fiscale, avec un risque d'arbitraire à l'égard du contribuable dont la protection est l'une des préoccupations des législateurs fiscaux français et ivoirien.

---

<sup>1174</sup> Martin COLLET, Pierre COLLIN, *Procédures fiscales : contrôles, contentieux et recouvrement de l'impôt*, PUF, 2<sup>e</sup> éd., 2014, p. 1.

<sup>1175</sup> Pierre CATALA, François TERRÉ, *Procédure civile et voies d'exécution*, PUF, 2<sup>e</sup> éd., 1976, p. 16.

<sup>1176</sup> Martin COLLET, Pierre COLLIN, *Procédures fiscales : contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, PUF, 2<sup>e</sup> éd., p. 1 ; Serge GUINCHARD et alii, *Droit processuel : droits fondamentaux du procès*, Dalloz, 7<sup>e</sup> éd., 2013, pp. 4 et s.

<sup>1177</sup> Voir notamment, Emmanuel JEULAND, *Droit processuel général*, Montchrestien, 2<sup>e</sup> éd., 2012, p. 1.

<sup>1178</sup> Que sont notamment, les procédures de détermination forfaitaire et d'évaluation administrative des bases imposables, le contrôle de l'impôt, les remises et transmission à titre gracieux. Sur ces points, voir notamment, Jean-Pierre CASIMIR, *Contrôle fiscal : contentieux, recouvrement*, Groupe revue fiduciaire, 12<sup>e</sup> éd., 2012.

L'intitulé "*Livre des procédures fiscales*" adopté en France pour désigner l'ensemble des règles des procédures applicables en matière fiscale se justifie donc aisément. En Côte d'Ivoire, cet intitulé est légèrement différent ; il s'énonce "*Livre de procédures fiscales*". L'usage du singulier "*de*" en lieu et place du pluriel "*des*" traduit-il une erreur grammaticale ou une omission ? Peu importe, toujours est-il que cet intitulé se réfère, lui-aussi, à plusieurs procédures, quasiment les mêmes que celles prévues en France. C'est pourquoi, par souci de simplicité et d'harmonie, nous parlerons de "*Livre des procédures fiscales*" pour désigner à la fois celui de la France et de la Côte d'Ivoire<sup>1179</sup>.

Dans une approche devenue classique, on a coutume d'étudier la question de la sécurité juridique par rapport à des notions telles que l'accessibilité (matérielle ou immatérielle), qui fait appel à des notions comme la clarté, l'intelligibilité ou la compréhensibilité ; la notion de sécurité juridique s'étudie également par rapport à la notion de la prévisibilité, qui se rattache à des exigences telles que la non-rétroactivité et la stabilité qui, elle-même, fait appel à une exigence d'adaptabilité, comme cela a été vu. Mais conçue de la sorte, la notion de sécurité juridique n'est abordée que sous un seul aspect : la sécurité de la norme juridique, ou la sécurité juridique par la norme. Or au-delà d'une approche par la norme, la sécurité juridique nécessite également une approche par la mise en œuvre de la norme, c'est-à-dire, une approche par la pratique du droit, fiscal en ce qui concerne la présente étude. Le cadre juridique ainsi que la pratique juridique et juridictionnelle doivent donc en principe tenir compte des exigences de sécurité juridique, car il n'y a pas de raison que les règles préservent les garanties de sécurité juridique alors que leur mise en œuvre s'en éloigne. En d'autres termes, la sécurité juridique implique certes la sécurité des textes juridiques mais également la sécurité de leur mise en œuvre, et donc la sécurité de la pratique juridique. La pratique juridique en matière fiscale s'exprime à travers les règles de procédures qui sont à la fois juridictionnelles et extra-juridictionnelles.

Si donc l'ambition de l'introduction et de la première partie de cette étude était, entre autres, de rechercher les fondements et les éléments constitutifs de la théorie de la sécurité juridique, il en va autrement en ce qui concerne la seconde partie. Ici, il s'agira davantage d'analyser de manière concrète les règles et pratiques procédurales en matière fiscale, telles

---

<sup>1179</sup> Néanmoins, l'intitulé "*Livre de procédures fiscales*" sera maintenu en l'état dans les hypothèses où il apparaîtrait dans un texte préexistant.

qu'effectivement mises en œuvre en France et en Côte d'Ivoire, afin d'apprécier si oui ou non, les exigences de sécurité juridique apparaissent à la fois dans les textes et dans les faits, et dans quelle mesure.

La méthode consistera donc, tout d'abord, à comparer les règles des procédures fiscales françaises et ivoiriennes telles quelles, en partant volontairement des textes et des pratiques procédurales tels qu'exposés à travers les Codes respectifs de ces deux États, tels qu'interprétés par la doctrine administrative et par la jurisprudence, et tels que réellement mis en œuvre par leurs administrations fiscales respectives et par leurs juges compétents en matière fiscale.

Ensuite, seront analysées ces règles de procédures en relevant les éléments qui paraissent manquer de clarté, de logique ou de précision, tout en proposant ce qui, à notre sens, paraît convenable, notamment pour une meilleure lisibilité des textes et des pratiques et pour la fiabilité des cadres et systèmes juridiques.

La démarche n'est point sans risque, au moins pour deux raisons. L'une pour des considérations liées à un souci d'originalité et l'autre par crainte d'éloignement par rapport au sujet. Il peut sembler dénué de toute originalité de traiter des mêmes questions que celles déjà abordées dans des ouvrages de droit fiscal. Mais l'objectif est justement de montrer que tels qu'abordés, certains aspects de ces questions peuvent être sources de confusion et facteurs d'insécurité juridique, d'où la nécessité d'une clarification.

En effet, la quête de la sécurité juridique à travers la pratique administrative pourrait s'apparenter à la recherche d'une notion à travers des faits, et donc à la quête du juridique dans du factuel. Grande est alors la tentation de glisser du droit vers le fait, de la sécurité juridique vers la sécurité "tout court" et d'être en dehors du cadre défini par le sujet traité. En réalité, la quête de la sécurité juridique à travers la pratique du droit fiscal vise à rechercher non pas la notion de sécurité juridique mais l'exigence et même les exigences de cette notion dans la mise en œuvre des règles fiscales. Au-delà de ce jeu de mots apparent, il s'agit de rechercher les implications réelles du concept de sécurité juridique à travers les textes de procédures fiscales.

Si la quête de la sécurité juridique se conçoit assez aisément par le moyen des textes fiscaux et des décisions juridictionnelles, il est inhabituel de mener cette quête à travers l'analyse des pratiques de l'administration fiscale. Ces pratiques, censées refléter ou traduire le contenu des textes fiscaux, permettent cependant d'interroger l'environnement juridique afin de rechercher

le niveau de sécurité juridique qu'il offre ou est susceptible d'offrir. Ainsi, une telle recherche porte non plus sur la sécurité juridique telle qu'offerte par les textes mais telle que mise en pratique par le juge et par l'administration : il s'agit de la sécurité ou fiabilité du cadre juridique. Si par conséquent, le terme de *sécurité judiciaire* a été proposé dans l'ordre supranational africain (OHADA) à l'égard de l'autorité juridictionnelle, la sécurité dite *judiciaire* ne traite en réalité que de la crédibilité du juge ou de la fiabilité du système juridictionnel, deux éléments exprimant la notion de sécurité juridique.

Si donc l'analyse des textes de procédures s'est surtout préoccupée de la *sécurité du droit*, l'analyse de la pratique a, quant à elle, pour objet de traiter de la sécurité des procédures, des systèmes, des cadres ou environnements juridiques.

Afin d'entreprendre une analyse "radiographique" qui permettra de mettre en évidence d'éventuelles failles des systèmes fiscaux français et ivoiriens, sources d'insécurité juridique, il convient d'adopter une démarche classique qui s'intéresse à la fois aux règles de procédures gracieuses (Titre 1) et à celles de procédures contentieuses (Titre 2).



## TITRE 1

### SÉCURITÉ JURIDIQUE ET PROCÉDURES NON-CONTENTIEUSES

Les procédures non-contentieuses sont un trait du caractère spécifique de la fiscalité française, sous l'influence de laquelle se trouve la fiscalité ivoirienne. Se déroulant en dehors de l'office du juge, ces procédures sont de celles qui révèlent véritablement les méthodes de l'administration fiscale. Même si elles sont dites non-contentieuses, elles pourraient se révéler réellement tumultueuses. Les procédures non-contentieuses sont en réalité l'occasion pour l'administration fiscale d'être dans la plénitude de l'exercice de son autorité de puissance publique. Elle peut donc être amenée à mettre en œuvre des méthodes et exercer des pouvoirs exorbitants du droit commun dont le fondement, l'objet ou les effets ne sont pas toujours perçus à leur juste valeur. Or la méprise sur le fondement, sur la fonction ou sur la portée de ces méthodes et plus globalement sur les procédures non-contentieuses peut être source désordre et facteur d'insécurité juridique. En effet, l'administration pourrait interpréter une disposition dans un sens inapproprié et appliquer des méthodes surprenantes pour le contribuable. La méconnaissance du fondement des règles applicables, ou une confusion à l'égard de leur objet ou de leur fonction peut donc conduire à élaborer des procédures inadéquates, facteurs d'insécurité juridique.

Il n'est donc pas excessif de craindre l'arbitraire de l'administration dans la mise en œuvre des procédures, même si le juge pourrait être invité à se prononcer *a posteriori* sur certaines méthodes et décisions de l'administration fiscale. Mais la présence du juge ôterait à la procédure son caractère non-contentieux.

Les dispositifs de contrôle fiscal (chapitre 1), qui donnent de larges pouvoirs à l'administration peuvent également dévoiler des méthodes non conformes au respect du principe de sécurité juridique. Mais ces méthodes ne sont parfois qu'une mauvaise traduction ou interprétation du fondement des règles applicables. Le contrôle, lorsqu'il révèle des irrégularités, peut donner lieu à réparation ou au contraire exposer le contribuable à des sanctions dont la détermination de la nature et le régime juridique et fiscal peuvent être source de complexité et de confusion (chapitre 2).



## CHAPITRE 1

### SÉCURITÉ JURIDIQUE ET DISPOSITIFS DE CONTRÔLE FISCAL

Les méthodes appliquées lors d'un contrôle fiscal pourraient donner une idée de la nature des relations entre l'administration fiscale et les contribuables. Il peut notamment s'agir de relations tumultueuses ou apaisées, ou de rapports privilégiant la confiance ou créant au contraire un cadre de méfiance ou de défiance. Le contrôle fiscal tient donc une place d'une extrême importance qui nécessite que les règles qui le régissent présentent des garanties de sécurité juridique, notamment de par leur capacité à préserver la quiétude des contribuables tout en garantissant à l'administration fiscale leur totale adhésion. Force est de constater cependant, comme l'indique M. Drié, que « *l'expression "contrôle fiscal" ne recouvre aucune procédure officielle nommée ainsi par le législateur* »<sup>1180</sup>.

Cette absence de définition pour une notion aussi importante laisse subsister des incertitudes sur ses contours et sur son contenu, et laisse par la même occasion une porte ouverte à de réels risques d'abus.

Il convient dès lors que le contenu véritable en soit préalablement clarifié (Section 1), afin de mieux en analyser les manifestations (Section 2), au regard du respect de l'impératif de sécurité juridique.

#### SECTION 1 : CONTENU DU MÉCANISME DE CONTRÔLE FISCAL

Selon le Bulletin officiel des finances publiques, « *le contrôle de l'impôt a pour objet de s'assurer que les contribuables se sont acquittés de leurs obligations et, le cas échéant, de réparer le préjudice causé au Trésor par les infractions aux dispositions prévues par le Code général des impôts. À cet effet, l'administration détient le pouvoir de vérifier la situation fiscale des contribuables* »<sup>1181</sup>. Aussi, le contrôle fiscal apparaît-il le plus souvent au contribuable contrôlé comme l'aboutissement d'une surveillance dont il aurait fait l'objet afin

---

<sup>1180</sup> Jean-Claude DRIÉ, *Le contrôle fiscal raconté aux dirigeants et à leurs conseils*, LexisNexis, 2<sup>e</sup> éd., 2010, p. 1.

<sup>1181</sup> BOI-CF-DG-10-20120912, § 10.

de détecter chez lui d'éventuelles fraudes ou dissimulations<sup>1182</sup>. Toujours est-il qu'il « *manque encore (...) de transparence. L'administration répugne à jouer cartes sur table. Le contribuable, du coup, se méfie. La sécurité juridique y perd* »<sup>1183</sup>. C'est pourquoi, il serait utile d'en préciser d'emblée les raisons véritables (§1) de sorte à mieux comprendre les objectifs visés par cette procédure (§2).

## **§ 1 : LES RAISONS DU CONTRÔLE FISCAL**

Selon la note officielle de l'administration fiscale ivoirienne consacrée aux règles de contrôle de l'impôt (ci-après « la note contrôle »), « *le système fiscal de la Côte d'Ivoire est un système déclaratif. Il consiste à laisser au contribuable l'initiative de déterminer son impôt dans un esprit de sincérité et de le déclarer sous sa propre responsabilité. En contrepartie, l'administration dispose d'un droit de contrôle. Le contrôle fiscal apparaît ainsi comme le corollaire du système déclaratif [A] et constitue une prérogative de l'administration fiscale [B] pour s'assurer de la sincérité des déclarations souscrites par les contribuables* »<sup>1184</sup>.

### **A. Le contrôle fiscal comme corollaire du système déclaratif**

Le mécanisme de contrôle fiscal tel qu'existant en Côte d'Ivoire, s'est fortement inspiré de celui de la France, qui tire son fondement juridique de l'article L. 10 du Livre des procédures fiscales (L.P.F.). À cette disposition pourrait s'ajouter l'article L. 45 du même livre qui, tout en définissant les pouvoirs des agents de l'administration, les habilite à « *assurer le contrôle et l'assiette de l'ensemble des impôts ou taxes dus par les contribuables* ». Les deux premiers alinéas de l'article L. 10 ont été presque systématiquement repris par ceux de l'article 1<sup>er</sup> du L.P.F. ivoirien qui dispose : « *l'administration fiscale contrôle les déclarations ainsi que les actes et documents utilisés pour l'établissement des impôts, droits, taxes et redevances. Elle contrôle également les documents déposés en vue d'obtenir des déductions, restitutions,*

---

<sup>1182</sup> C'est pour cela que M. Drié fait remarquer que bien qu'ayant évolué dans une certaine idée d'équilibre, la procédure fiscale a du mal à s'implanter à cause du « *ressenti social* » du fait que certains voient presque à travers le fisc un homologue du mythe du « Léviathan ». Jean-Claude DRIÉ, *Procédures de contrôle fiscal, la voie de l'équilibre*, L'Harmattan, 2005, p. 17-18.

<sup>1183</sup> Olivier FOUQUET, « La sécurité juridique en matière fiscale : le fond et la forme », libres propos sur le contrôle fiscal, in *Lamy contrôle fiscal et contentieux*, Lamy SA, mars 2007, 102 et s.

<sup>1184</sup> Note n° 3333/MEMEF/DGI-DLC/nt 023-023/2002-12/ba du 26 décembre 2002, « la note contrôle », in *Doctrine fiscale*, 1996-2002, n° 44, p. 219.

*remboursements, dégrèvements, exonérations et attestations fiscales* ». Cette disposition a été complétée par l'alinéa 1<sup>er</sup> de l'article L. 45 du L.P.F. français. C'est dire d'emblée que la lettre de la procédure de contrôle en Côte d'Ivoire n'est fondamentalement pas différente de celle prévue en France. De même, le mécanisme de contrôle fiscal lui-même se justifierait dans ces deux États par le système déclaratif<sup>1185</sup>. Encore que ce fondement reste discuté en doctrine, certains auteurs, notamment français, estimant que la nature de la fiscalité française n'est pas nécessairement déclarative<sup>1186</sup>.

Ce système consiste à laisser au redevable de l'obligation déclarative<sup>1187</sup>, le soin de porter à la connaissance de l'administration, et en toute responsabilité, les bases devant servir à l'établissement de l'impôt. Le choix d'un tel système procède en réalité de la concession faite par l'administration au contribuable, d'une partie de ses prérogatives : celle de la détermination de l'assiette de l'impôt. C'est donc à juste titre que l'administration exerce un droit de contrôle sur la déclaration du contribuable afin de s'en assurer de la bonne exécution. Mais au-delà de ce besoin de sûreté, le fisc laisse « *au contribuable l'initiative de déterminer son impôt dans un esprit de sincérité* ». En d'autres termes, l'administration, tout en laissant la latitude au contribuable de lui soumettre ses bases imposables, veut pouvoir compter sur la sincérité de ses allégations consignées à travers ses déclarations. Ce qui a fait dire à certains auteurs, que le contrôle fiscal exprime « *la légitime contrepartie* »<sup>1188</sup> de la confiance témoignée par l'administration au contribuable quant à ses déclarations<sup>1189</sup>. D'autres en revanche y ont décelé une « *contrepartie de la liberté laissée au contribuable* »<sup>1190</sup> par

---

<sup>1185</sup> Ce qui va de soi, le système fiscal ivoirien étant inspiré du modèle français. Sur la justification du contrôle fiscal par le système déclaratif, voir notamment Jacques GROSCLAUDE et Philippe MARCHESSOU, *Procédures fiscales*, préc., p. 109 ; Martin COLLET, *Procédures fiscales : contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, PUF 2011, p. 5.

<sup>1186</sup> Voir par exemple, Christophe de LA MARDIÈRE, « La déclaration fiscale », *RFFP*, n° 71, 2000, pp. 113 et s.

<sup>1187</sup> Le contribuable n'est pas toujours redevable de l'obligation déclarative. Il peut volontairement en confier la responsabilité à un représentant (son avocat par exemple) ou le législateur peut en confier la charge à un tiers. Il en va ainsi notamment de la déclaration des opérations sur valeurs mobilières, dont l'obligation incombe à l'établissement payeur, même si au final c'est le bénéficiaire des revenus qui devra acquitter l'impôt. Le débiteur de l'obligation déclarative peut donc être différent du débiteur de l'obligation de paiement de l'impôt, c'est-à-dire le contribuable. Voir notamment article 242 ter du CGI français.

<sup>1188</sup> Voir notamment Jacques GROSCLAUDE et Philippe MARCHESSOU, *Procédures fiscales*, préc.

<sup>1189</sup> La « *confiance dans l'esprit civique des contribuables, [laquelle] (...) n'exclut pas le contrôle* », soutient notamment M. Zelphati. Voir Didier ZELPHATI, « Contrôle fiscal des particuliers », *Dossiers Pratiques Francis Lefebvre*, EDF, 2001, p. 9.

<sup>1190</sup> D'ailleurs, dès les premières pages de l'ouvrage *Quand le fisc vous contrôle*, toute cette idée est résumée en une phrase : « *il y a contrôle parce qu'il y a liberté, parce qu'il y a autodéclaration, par chacun, de ses revenus et parce qu'il y a confiance a priori dans ce qui est déclaré* ». Ouvrage réalisé sous la coordination de Pascal MORIN, *Juris Défi*, 3<sup>e</sup> éd., 2011, p. XVII (introduction). Voir également Roland ATANGA FONGUE, *Contrôle fiscal et protection du contribuable dans un contexte d'ajustement structurel, le cas du Cameroun*, L'Harmattan,

rapport à ses obligations déclaratives. Même si la différence entre ces terminologies paraît anodine, il n'en va pas de même pour les effets susceptibles d'en découler. En définitive, le contrôle fiscal est-il le corollaire du système déclaratif ? Se justifie-t-il au contraire par confiance de l'administration ou bien au contraire par la liberté du contribuable ? Si tant est que le contrôle fiscal a un corollaire (1), celui-ci semble parfois mal perçu en doctrine et le contrôle mal vécu par le contribuable (2).

### 1. Du contrôle fiscal comme contrepartie de la confiance administrative

Une contrepartie, est donnée en échange de quelque chose ; « *c'est une chose qui s'oppose à une autre en la complétant ou en l'équilibrant* »<sup>1191</sup>. En matière fiscale, la contrepartie jouerait donc une fonction d'équilibre mais au prix d'une profonde contradiction. Présenter le contrôle fiscal comme contrepartie de la confiance de l'administration, reviendrait en fait à soutenir qu'en raison de la confiance qu'elle témoigne au contribuable par rapport à sa déclaration, l'administration éprouve le besoin de le soumettre à un contrôle. En d'autres termes, certains contribuables feraient l'objet de contrôles, justement eu égard à la grande confiance dont ils jouissent auprès de l'administration. *A contrario*, cette dernière ne jugerait pas utile de contrôler d'autres contribuables précisément en raison du doute qui pèserait sur le sérieux et la sincérité de leur déclaration. L'incohérence même d'un tel raisonnement suffit à se convaincre que le contrôle fiscal procède moins de la confiance que du doute de l'administration. Ce n'est donc pas la contrepartie de la confiance de l'administration mais bien au contraire le corollaire de ses appréhensions et de ses doutes. Le professeur Martin Collet soutient d'ailleurs que bon nombre de redressements sont opérés après des démarches informelles, « *lorsqu'elles conduisent à confirmer les soupçons qu'avait pu nourrir l'administration en détectant une anomalie, dans les déclarations du contribuable, notamment* »<sup>1192</sup>. Ce qui veut dire que le contrôle fiscal, au-delà de simples doutes est même motivé par de véritables soupçons de la part de l'autorité administrative. Loin de témoigner de

---

2007, p. 16. Voir aussi Frédérique PERROTIN, « Faire face à un contrôle fiscal », *Magazine Gérer*, n° 17 Mai-juin 2010, p. 28.

<sup>1191</sup> *Dictionnaire le Petit Robert*, éd. de 2010, p. 530.

<sup>1192</sup> Martin COLLET, *Procédures fiscales*, PUF 2011, pp. 19-20 ; dans le même sens, voir Thierry LAMBERT, « Hasard et contrôle fiscal », *Gaz. Pal.*, février 2001, pp. 13-20, où l'auteur explique que « *la programmation du contrôle fiscal ne doit rien, ou quasiment rien, au hasard, mais du fait d'incohérence susceptibles d'éveiller ses soupçons* ». Ces propos sont repris par le même auteur dans l'article intitulé : « L'indépendance des procédures concomitantes », in Martial Chadeaux, Florence Deboissy, Christophe de La Martinière (dir.), *Écrits de fiscalité des entreprises (...)*, préc., p. 753.

la confiance en faveur du contribuable, le contrôle fiscal se révèle donc comme un moyen par lequel l'administration veut confirmer ou infirmer ses doutes, voire ses soupçons.

C'est en revanche du système déclaratif que le contrôle fiscal apparaît comme la contrepartie, ainsi que cela ressort de « la note contrôle »<sup>1193</sup>.

S'il y a toutefois lieu de parler de confiance, il convient de la mettre en rapport avec les aptitudes du contribuable à procéder à ses propres déclarations, soit directement soit indirectement par le biais d'un tiers déclarant. Il est, en effet, évident que pour confier au contribuable la responsabilité de procéder lui-même à la détermination de ses bases imposables, l'administration ne pouvait nullement avoir de doute sur ses capacités intellectuelles ou matérielles à y arriver. La confiance manifestée par l'administration ne réside donc pas dans le fait de se fier purement et simplement aux allégations du contribuable mentionnées dans ses déclarations. Elle consiste au contraire à admettre que le contribuable est suffisamment éclairé pour procéder à ses déclarations, de sorte qu'il devra répondre de ses actes en cas de défaillance.

C'est donc en réalité sur un processus démocratique que repose le système déclaratif<sup>1194</sup>. Ce processus consiste à créer un pacte social entre administration et contribuable, qui se caractérise non pas par la liberté déclarative ni par une confiance mutuelle<sup>1195</sup>, mais par la responsabilisation du contribuable. Or la responsabilité implique pour celui à qui elle incombe, de l'assumer scrupuleusement de sorte à répondre de ses actes en cas de manquement. C'est donc par cette logique de responsabilisation que se justifie le contrôle fiscal qui accompagne le système déclaratif et non par la confiance de l'administration vis-à-vis du contribuable.

Certes, l'administration accorde foi aux déclarations du contribuable, mais sur la base d'une « *présomption de bonne foi* »<sup>1196</sup>. Ce qui ne signifie nullement qu'elle lui fasse confiance. La

---

<sup>1193</sup> Voir également Martin COLLET, qui présente le contrôle fiscal comme une contrepartie inévitable du système déclaratif, tout en précisant que « *bien qu'il implique des conséquences désagréables pour les redevables de l'impôt, le système déclaratif repose sur un évident souci de justice fiscale* ». op. cit., p. 5 ; Néji BACCOUCHE, « le contrôle fiscal aujourd'hui », in Sami KRAIEM (coord.), *Regards croisés sur le contrôle fiscal*, Acte de colloque international organisé par le Centre d'études fiscales de la faculté de droit de Sfax, Revue Tunisienne de Fiscalité, 2007, p. 9.

<sup>1194</sup> Jacques GROSCLAUDE et Philippe MARCHESSOU, *Procédures fiscales*, préc., p. 59 ; Martin COLLET, Op cit. p. 6 ; Martin COLLET, op. cit., p. 5.

<sup>1195</sup> Comme le soutiennent notamment Jacques Grosclaude et Philippe Marchessou. Pour ces auteurs en effet, le pacte social en question reposerait sur une sorte de confiance mutuelle entre contribuables et administration. Et cette dernière, sur la base d'une bonne foi présumée laisserait donc l'honneur et la charge au contribuable de lui notifier les bases de sa contribution.

<sup>1196</sup> Jacques GROSCLAUDE et Philippe MARCHESSOU, *Procédures fiscales*, préc., p. 109 ; Il incombe par exemple à l'administration française de prouver la mauvaise foi du contribuable (article L. 195 A du L.P.F. de France).

présomption implique, en effet, une simple supposition, un élan de conviction sans aucune preuve de la véracité ou de la sincérité de ce sur quoi elle porte, en l'occurrence la bonne foi en la déclaration du contribuable. De plus, s'agissant d'une présomption simple, elle admet des preuves contraires. Une présomption de bonne foi n'est donc pas équivalente à une preuve de confiance<sup>1197</sup>.

Qu'en est-il de la justification du contrôle fiscal par la liberté (déclarative) du contribuable ?

## 2. Du contrôle fiscal comme contrepartie de la liberté du contribuable

Le contribuable doit en principe, de sa propre initiative et de manière spontanée, se conformer à ses obligations déclaratives sans nul besoin d'injonction de la part du fisc. Cette initiative spontanée suffit-elle pour autant à affirmer qu'il « *est libre de déclarer les éléments de base de sa situation fiscale* »<sup>1198</sup>; et qu'en contrepartie de cette liberté, l'administration est en droit de le contrôler ?

La question mérite d'être appréciée au moins à un double niveau d'analyse. Au premier niveau d'analyse, des considérations de forme et de fond sont à prendre en compte ; le second n'est en réalité qu'une modalité des considérations sur le fond de la question.

Ainsi, dans la première approche, justifier le contrôle fiscal par la liberté du contribuable à l'égard de la déclaration des éléments constitutifs de sa base d'imposition pourrait insinuer, d'une part, que le choix lui soit laissé de déterminer de manière discrétionnaire les éléments de cette base; et d'autre part, qu'il ne soit nullement soumis à contrainte dans le respect de ses obligations déclaratives.

Vu sous cet angle, pourrait-on affirmer que le contribuable a réellement le choix dans la détermination de sa base imposable ?

Il n'est pas permis de répondre par l'affirmative, dans la mesure où le cadre du système déclaratif est prédéfini par le législateur et précisé le cas échéant par l'administration<sup>1199</sup>. Partant, le contribuable ne procède à ses déclarations que conformément à des dispositions légalement prévues. Par conséquent, il n'a pas le choix d'intégrer dans sa base imposable ou d'en retirer à volonté des éléments qui entreraient dans des champs d'imposition légalement

---

<sup>1197</sup> Voir Christophe de LA MARDIÈRE, « La déclaration fiscale », préc., pp. 136 et s.

<sup>1198</sup> Roland ATANGA FONGUE, *Ibidem*.

<sup>1199</sup> Notamment à travers une instruction publiée au bulletin officiel des impôts (*B.O.I.*) dans le cas de la France.

prédéfinis<sup>1200</sup>. Il a donc l'obligation de déclarer ses bases imposables (soumises à déclaration) et ne peut se dispenser de cette obligation que dans des hypothèses légalement prévues<sup>1201</sup>.

Or une liberté apparaît comme un droit au profit de son bénéficiaire. En tant que tel, ce dernier a la faculté d'y renoncer. Concevoir la déclaration fiscale comme une liberté, impliquerait donc pour le contribuable une possibilité d'y renoncer ; soit en ne procédant pas du tout à ses déclarations, soit en en laissant le soin à l'administration afin que cette dernière le fasse en son lieu et place<sup>1202</sup>.

Or il n'est pas exclu que le contribuable renonce effectivement à se conformer à ses obligations déclaratives, à charge pour lui de répondre de ses actes par des sanctions prévues à cet effet, sans préjudice de l'évaluation d'office susceptible d'être mise en œuvre.

Une attitude consisterait donc à adopter la position selon laquelle le contribuable, en refusant de déclarer, exprime sa liberté et que la sanction qui vient en aval ne serait qu'une conséquence, et en tant que telle, ne dénaturerait en rien la liberté exprimée en amont.

Mais la liberté peut également se définir comme la possibilité d'agir selon ses propres choix sans en référer à une autorité quelconque. Une autre attitude pourrait donc consister à affirmer au contraire que, puisque la liberté exclut la contrainte sous toutes ses formes, la menace de la sanction qui impose une contrainte (morale) et pousse soit à la rébellion, soit à la fraude, est le signe d'une absence de liberté, en dépit d'un défaut de contrainte matérielle ou externe directe.

Ainsi, l'absence de contrainte pourrait laisser supposer la manifestation d'une liberté, mais elle ne suffit pas à parvenir à une telle conclusion et ne promet qu'une pseudo-liberté.

Le système déclaratif s'impose à tous les contribuables, pourvu qu'ils perçoivent des produits ou revenus soumis à déclaration. Il n'est donc pas envisageable qu'au nom de sa liberté, le contribuable se dispense de son devoir de déclaration fiscale. C'est ce qui ressort de l'article 170 du CGI français qui dispose que pour « *l'établissement de l'impôt sur le revenu, toute personne imposable audit impôt est tenue de souscrire et de faire parvenir à l'administration*

---

<sup>1200</sup> Voir dans ce sens Christophe de LA MARDIÈRE, « La déclaration fiscale », préc., pp. 114 et 129 et s.

<sup>1201</sup> Il en va ainsi notamment en France, en matière de revenus de capitaux mobiliers. Le bénéficiaire de tels revenus doit en principe les soumettre au barème général de l'impôt sur le revenu (IR) dans le cadre de ses déclarations annuelles. Cependant depuis 2008, le législateur lui donne l'option entre cette déclaration annuelle et le prélèvement forfaitaire libératoire (19 %) hormis les prélèvements sociaux (12,3 %).

<sup>1202</sup> Même si en France, l'administration fiscale procède depuis (l'année 2006) à des déclarations pré-remplies, celles-ci ne dispensent pas le contribuable d'assurer que les informations y figurant correspondent bien à la réalité.

*une déclaration détaillée de ses revenus et bénéfices, de ses charges de famille et des autres éléments nécessaires au calcul de l'impôt sur le revenu ».*

Une autre approche ou niveau d'analyse consisterait à se demander si la liberté en question réside dans le fait de remplir une déclaration ou dans le fait de fournir des données chiffrées fiables à faire figurer dans la déclaration, afin d'éviter une fixation arbitraire et unilatérale des revenus imposables par l'administration fiscale. À ce niveau on pourrait estimer que le contribuable a la liberté de faire figurer sur sa déclaration les informations dont ne disposerait pas déjà l'administration fiscale ou celles que l'administration aurait omises. Cependant, on ne saurait réellement parler, en tant que telle de liberté. Tout d'abord, en ce qui concerne la France, les déclarations préétablies ôtent au contribuable la liberté sur le choix des informations à porter à la connaissance de l'administration.

En ce qui concerne la Côte d'Ivoire, certains types de prélèvements ne laissent aucune liberté au contribuable. C'est notamment le cas de la perception par anticipation de l'impôt sur le bénéfice applicable à certains contribuables<sup>1203</sup>,

Au demeurant, l'expression consacrée est celle de « *obligation déclarative* ». Il importe de remarquer d'emblée que « liberté » et « obligation » sont antinomiques, car la liberté suppose une absence d'obligation. La déclaration fiscale ne peut donc pas sous le même rapport avoir la nature d'une liberté et le statut d'une obligation. Il ne peut en effet y avoir une obligation à exercer une liberté. Ce qui devrait suffire à affirmer que l'obligation déclarative n'est pas une liberté. Ce n'est donc pas la liberté qui justifie le contrôle fiscal mais une fois de plus, le système déclaratif lui-même qui repose sur la responsabilité laissée au contribuable<sup>1204</sup>. C'est pourquoi lorsque celui-ci se défait de sa responsabilité en cédant notamment à la fraude, il s'expose à des sanctions dont certaines relèvent des prérogatives de l'administration.

---

<sup>1203</sup> CGI, article 55, qui dispose : « *est perçu forfaitairement et par anticipation en même temps que la patente, l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux dû par les transporteurs, les marchands forains et les acheteurs de produits (...)* ».

<sup>1204</sup> Voir Christophe de LA MARDIÈRE, « La déclaration fiscale », préc., p. 114.

## **B. Le contrôle fiscal comme prérogative de l'administration**

Une prérogative pourrait se définir comme « *tout droit subjectif, tout pouvoir de droit, toute faculté d'agir fondée en droit, à l'exclusion d'une maîtrise de pur fait* »<sup>1205</sup>. S'agissant d'une « *prérogative de l'administration* », cela implique d'une part, que le contrôle fiscal est une exclusivité administrative (1). D'autre part, le contrôle fiscal apparaît tout à la fois comme un « *droit* », comme un « *pouvoir* » et comme une « *faculté* » (2).

### **1. De la prérogative de contrôle fiscal comme exclusivité administrative**

La notion de prérogative suppose tout d'abord que le contrôle est un attribut de l'administration fiscale. En d'autres termes, la qualité d'autorité de puissance publique confère à l'administration fiscale le pouvoir de contrôler le contribuable. Le contrôle fiscal apparaît ainsi pour elle comme un outil indispensable en vue de garantir l'accomplissement par tout contribuable de son devoir fiscal.

Mais un attribut, c'est également ce qui appartient en propre à une personne<sup>1206</sup>. Autrement dit, en tant qu'attribut ou prérogative, le contrôle fiscal peut aussi apparaître comme l'apanage de l'administration. Ce qui pourrait se justifier non seulement par la place mais également par le rôle joué par cette dernière dans le cadre de la procédure de contrôle.

C'est, en effet, à l'administration fiscale qu'il appartient de mener la procédure de contrôle depuis la mise en œuvre des moyens d'investigations jusqu'à d'éventuelles sanctions, suite à une découverte d'irrégularités ou d'erreurs à rectifier.

Toutes choses pouvant donner des raisons de soutenir, en dépit des objections susceptibles d'y être opposées, que cette procédure bien que contradictoire, a paradoxalement un caractère « *inquisitorial* »<sup>1207</sup>.

Certes à la différence de la procédure inquisitoire du droit pénal qui s'inscrit dans un cadre contentieux, le contrôle fiscal est une procédure extrajudiciaire. Toutefois dans la conduite de la procédure de contrôle fiscal, l'administration semble jouer un rôle comparable à celui du juge lors du déroulement d'un procès pénal de caractère inquisitoire. En effet, tout comme le

---

<sup>1205</sup> Gérard CORNU (dir.), *Vocabulaire juridique*, Association Henri Capitant, Quadrige/PUF, 2<sup>e</sup> éd., 2001, p. 662.

<sup>1206</sup> Définition issue du Dictionnaire Larousse.

<sup>1207</sup> Pour les critiques du caractère inquisitorial de la procédure fiscale, voir notamment, Jean-Claude DRIÉ, *Procédure de contrôle fiscal* (...), préc., p. 34.

juge-enquêteur<sup>1208</sup>, l'administration dispose d'un pouvoir d'investigation lui permettant de rechercher toute information nécessaire à la réalisation de sa mission de contrôle. En outre, de même qu'en matière de procédure inquisitoire, le contrôle fiscal est principalement une procédure écrite même s'il n'est pas exclu que l'administration, à titre informel et même dans le cadre des débats contradictoires, obtienne oralement des informations de la part du contribuable<sup>1209</sup>. Par ailleurs, bien qu'en principe contradictoire, cette procédure peut avoir des aspects secrets unilatéraux qui rappellent le secret de l'instruction de la procédure inquisitoire. Il en va ainsi notamment en matière de contrôle sur pièces qui ne nécessite pas d'informer préalablement le contribuable concerné et qui se déroule dans le secret des bureaux de l'administration fiscale<sup>1210</sup>. Enfin, lorsque l'administration prend l'initiative de déclencher le contrôle fiscal elle ne consulte ni ne recueille préalablement l'avis du contribuable. Et ce dernier ne peut d'ailleurs ou ne doit nullement lui opposer refus quant au contrôle envisagé par elle.

Si tout ce qui précède est de nature à conforter dans l'idée selon laquelle la fonction de contrôle fiscal appartiendrait exclusivement à l'administration, il convient de souligner que « *le caractère inquisitorial poussé des contrôles fiscaux est souvent contre-productif et pousse à plus de fraude* »<sup>1211</sup> et donc à moins de sécurité juridique.

Or si le contrôle fiscal en tant que prérogative de l'administration vise à garantir la conformité du contribuable à son devoir fiscal, il pourrait à l'inverse s'analyser pour celui-ci comme un droit. En effet, en vertu de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen<sup>1212</sup>, qui a par ailleurs valeur constitutionnelle, l'impôt vise à couvrir les charges publiques à l'aide d'une indispensable contribution commune requise de chaque contribuable. Cette commune contribution « *doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés* ». Cependant, alors que certains contribuables participent volontairement à un tel effort collectif, d'autres s'en dérobent par des pratiques frauduleuses. Le contribuable

---

<sup>1208</sup> Le droit d'enquête n'est limité en matière fiscale qu'aux hypothèses d'atteintes aux règles et obligations de facturations (art. L 80 F à L 80 J L.P.F. français et art. 67 à 70 L.P.F. ivoirien).

<sup>1209</sup> Voir par exemple l'alinéa 3 de l'article 1 du L.P.F. ivoirien « *l'administration fiscale peut demander par écrit ou verbalement tous renseignements (...) qu'elle juge utile* ».

<sup>1210</sup> La tendance est d'ailleurs à une émergence de procédures secrètes à l'instar de la procédure judiciaire d'enquête fiscale, créée par la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009 et codifiée aux articles L. 228 et L. 188 B du L.P.F. en France.

<sup>1211</sup> Néji BACCOUCHE, *Ibidem*.

<sup>1212</sup> L'article 13 de la déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 énonce, « *pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés* », est une disposition de valeur constitutionnelle.

prévenant peut donc avoir intérêt à ce que ses efforts soient reconnus (pas nécessairement récompensés, même si la gratitude est une forme de récompense). Par ailleurs, le contribuable qui a le sentiment d'être plus sollicité que les autres, pourrait éventuellement réclamer un contrôle au nom de la justice et de l'équité fiscale<sup>1213</sup>. Cette possibilité lui est plus ou moins reconnue mais en matière contentieuse<sup>1214</sup>. Enfin, le contribuable prévenant peut avoir intérêt à ce que l'administration vérifie qu'il exécute convenablement les obligations fiscales qui lui incombent de sorte à ne pas être pris pour un fraudeur en dépit de sa bonne foi. Ce qui pourrait ainsi être pour l'administration, l'occasion d'un contrôle fiscal dont la sollicitation n'aura donc pas dépendu de sa volonté exclusive.

La France connaît d'ailleurs à ce sujet une particularité qui n'existe pas encore en Côte d'Ivoire. En effet, dans certains cas spécifiques, le contrôle peut être déclenché sur demande du contribuable lui-même. Mais une telle possibilité de demande est encore très limitée<sup>1215</sup> et elle n'a aucun caractère contraignant pour l'administration fiscale. En outre, elle ne vise pour l'administration qu'à donner une interprétation à une situation qui lui est soumise par le contribuable. Si l'administration reste liée par cette prise de position, elle est néanmoins libre de rapporter son interprétation. Ce qui peut être un véritable facteur d'insécurité juridique tout en ôtant à une telle procédure tout son intérêt pour le contribuable. Il importerait d'en faire une véritable procédure qui prenne en compte à la fois les problématiques complexes et tous les domaines susceptibles de faire l'objet d'un contrôle fiscal.

---

<sup>1213</sup> Un contrôle est également envisageable pour un contribuable qui s'estimerait sous-imposé et réclamerait une appréciation de ses charges fiscales. Même si ce cas est plutôt rare, en août 2011, certains parmi les contribuables français considérés comme les plus fortunés ont réclamé une appréciation de leurs charges fiscales à la suite d'une opinion exprimée dans le New York Times par un riche américain, Warren Buffett (PDG de Berkshire Hathaway), dont la fortune d'alors est estimée à 50 milliards d'euros. Ce contribuable américain a, en effet, clamé dans une sorte de diatribe: *"My friends and I have been coddled long enough by a billionaire-friendly Congress. It's time for our government to get serious about shared sacrifice"* (mes amis [super-riches] et moi avons été suffisamment choyés par un parlement favorable aux milliardaires. Il est temps pour notre gouvernement d'être sérieux s'agissant du sacrifice partagé) : Warren E. BUFFET, « Stop coddling the Super-Rich », *The New Times*, the opinion pages, OP-ED contributor, August 14, 2011.

<sup>1214</sup> Le contribuable qui a le sentiment de payer plus d'impôt qu'il ne faut, peut formuler une réclamation auprès de l'administration. Cette réclamation bien qu'extrajudiciaire entre dans un cadre contentieux.

<sup>1215</sup> Pour les entreprises, elle ne concerne que le crédit d'impôt pour dépenses de recherches (L.P.F., art. L. 13 CA ; B.O.I. 13 L-8-09) ; en dehors de ce cadre, seules les petites et moyennes entreprises peuvent prétendre formuler une demande de contrôle qui ne doit d'ailleurs pas être jugée complexe par l'administration (L.P.F. art. L 13 C ; B.O.I. 13 L-02-06). Quant aux particuliers, le contrôle sur demande est limité pour le moment, et à titre expérimental, aux seules donations et successions jusqu'au 31 décembre 2011 (L.P.F., art. L. 21 B ; BO 13 L-2-11).

## 2. Du contrôle fiscal comme droit, pouvoir et faculté

Le droit, le pouvoir et la faculté peuvent se résumer aux deux premières notions : le droit et le pouvoir. La faculté n'est que l'expression d'une possibilité à travers la liberté dont jouit celui qui peut l'exercer. Elle s'oppose ainsi à la contrainte et se fonde à la fois dans le droit et dans le pouvoir. Il s'ensuit que le titulaire d'un droit ou d'un pouvoir a la faculté de l'exercer ou non. Qui a le droit ou le pouvoir<sup>1216</sup> a donc la faculté.

Quant au droit, il s'agit d'une « *prérogative individuelle reconnue et sanctionnée par le Droit objectif qui permet à son titulaire, d'exiger ou d'interdire quelque chose dans son propre intérêt ou, parfois, dans l'intérêt d'autrui* »<sup>1217</sup>. En tant que tel, le droit va bien au-delà d'une simple faculté qui n'est qu'une propriété fonctionnelle et qui de ce fait, n'est point sanctionnée par le droit objectif. Le droit se sert donc de la faculté comme moyen d'expression. C'est pourquoi le titulaire d'un droit peut ou non user de la faculté d'y avoir recours, comme indiqué plus haut.

Pour ce qui est du pouvoir, il donne à son détenteur l'autorité<sup>1218</sup> d'exercer son droit ou ses droits. Selon Sirey, le pouvoir « *eut toujours pour mission première et principale, le redressement des torts, et le maintien des droits* »<sup>1219</sup>. Le pouvoir de l'administration peut se traduire par une immixtion dans certains aspects de la vie privée et même par des atteintes à la liberté du contribuable. Mais ces atteintes doivent être justifiées par un droit conféré notamment par une disposition légale. Par conséquent, la légitimité d'un pouvoir dépend de sa capacité à être fondé à la fois en droit et sur un droit. Car un pouvoir qui s'exerce sans droit et usurpatoire et anarchique tandis qu'un droit sans pouvoir est apathique.

Le contrôle fiscal s'identifie à la fois comme un pouvoir<sup>1220</sup> et comme un droit<sup>1221</sup>. Il s'agit en réalité d'un droit conféré à l'administration par le législateur. Son exercice est rendu possible

---

<sup>1216</sup> Il ne s'agit ni droit objectif, ni du pouvoir en tant qu'organe.

<sup>1217</sup> Gérard CORNU (dir.), *Vocabulaire juridique*, 8<sup>e</sup> éd., PUF, 2009.

<sup>1218</sup> Le contrôle en tant que pouvoir ne s'exprime pas nécessairement en termes de commandement ou de domination (Herrschaft) qui exigerait une obéissance, comme l'entend en partie la conception Wébérienne du pouvoir. Il ne s'agit pas davantage d'une conception généraliste du pouvoir entendu au sens politique (Macht). Voir notamment Guy ROCHER, « Droit, pouvoir et domination », *Revue Sociologie et société*, vol. 18, n° 1, avril 1986, Montréal, PUM, pp. 33-46.

Par exemple le pouvoir de vérification n'exige pas de l'administration qu'elle exerce une domination à l'égard du contribuable.

<sup>1219</sup> Jean-Baptiste SIREY, « Du droit et du pouvoir », *Recueil général des lois et des arrêts*, t. XXI, 2<sup>e</sup> partie, Paris, Cour de Harlay, n° 21, s.d., p. 105.

<sup>1220</sup> Notamment à travers le pouvoir de vérification.

<sup>1221</sup> C'est par exemple le cas du droit de communication.

par le pouvoir dont se sert l'administration. Le pouvoir confère donc à l'administration l'autorité nécessaire pour l'exercice de son droit. Mais un pouvoir trop étendue peut être source d'abus. Pour éviter des risques de dérives et d'arbitraires, source d'insécurité juridique, le législateur a limité le pouvoir de l'administration, en lui opposant des droits au profit du contribuable. Ces droits qui constituent des garanties susceptibles d'être invoquées contre l'administration par le contribuable, sont à son égard autant de limites dans l'exercice de son pouvoir de contrôle en tant que prérogative.

## §2 : LES OBJECTIFS DU CONTRÔLE FISCAL

Ni le législateur français, ni celui de la Côte d'Ivoire ne définissent les objectifs du contrôle fiscal. Si pour la plupart des auteurs, ces objectifs peuvent se résumer à trois axes principaux<sup>1222</sup>, le contenu n'en est pas pour autant uniformément défini ou fixé. M. Leroy fera d'ailleurs remarquer que « *par son imprécision, quant aux choix concrets à effectuer, l'objectif de contrôle fiscal (...) est équivoque, tout en comportant des caractéristiques spécifiques* »<sup>1223</sup>.

Toujours est-il qu'en France, dans le rapport d'activités de la Direction générale des finances publiques (DGFIP) qui reprend les dispositions d'une circulaire ministérielle en date du 2 novembre 2010, il ressort que « *le contrôle fiscal poursuit trois finalités* :

- *une finalité dissuasive, en étant présent auprès de l'ensemble des catégories de contribuables, pour consolider le civisme fiscal ;*
- *une finalité budgétaire qui vise à recouvrer avec rapidité et efficacité l'impôt éludé ;*
- *une finalité répressive qui sanctionne les comportements les plus frauduleux, sur le plan financier, voire le plan pénal* »<sup>1224</sup>.

---

<sup>1222</sup> Voir notamment, Olivier FOUQUET et Manon SIERACZEK (dir.), *Le contrôle fiscal*, coll. Axe droit, éd. Lamy, 2010, p. 14 et s. ; Jean-Claude DRIÉ, *Le contrôle fiscal raconté aux dirigeants et à leurs conseils*, préc., pp. 8 et s. ; Pascal MORIN (coord.), *Quand le fisc vous contrôle : Les modalités de contrôle, les sanctions, les possibilités de négociation et de recours*, Juris Défi, 3<sup>e</sup> éd., 2011, p. XVIII et s. (introduction) ; Marc LEROY, *Le contrôle fiscal : une approche cognitive de la décision administrative*, Paris, L'Harmattan, 1993, pp. 17 et s. (Cet auteur y voit quatre objectifs).

<sup>1223</sup> Marc LEROY, op. cit., p. 16.

<sup>1224</sup> Direction générale des finances publiques (DGFIP), *Rapport d'activités 2010*, p. 10. La circulaire ministérielle qui a été reprise, émane du Ministre François BAROIN et porte sur les principes d'organisation du contrôle fiscal.

Ces finalités, du fait de leur caractère classique peuvent être considérées comme des objectifs visés par tout système juridique ayant opté pour la déclaration contrôlée, comme c'est le cas en Côte d'Ivoire. La question reste celle des méthodes ou des pratiques mises en œuvre afin d'atteindre ces objectifs. En dehors de la finalité répressive qui fera l'objet d'un développement particulier, il convient de se demander si l'objectif de dissuasion (A) et la finalité budgétaire (B) sont utilisés à bon escient.

### **A. L'objectif de dissuasion**

Si la circulaire et le rapport précités présentent le contrôle fiscal comme un moyen de dissuasion à des fins civiques (1), la quête de l'égalité et de la justice fiscale (2) sont également attribuées à cette même finalité.

#### **1. Le contrôle fiscal : un moyen de dissuasion à des fins civiques**

La philosophie qui sous-tend cette idée est que le fait pour le contribuable de se savoir passible de contrôle fiscal en cas de violation de ses obligations déclaratives, peut être de nature à le dissuader de franchir le pas. Par suite, l'administration en contrôlant les contribuables afin de les dissuader de violer leurs obligations déclaratives, contribuerait précisément à renforcer en eux le civisme fiscal.

Il est vrai que pour « *la cohérence et la pérennité [même] du système déclaratif* »<sup>1225</sup>, exclure le contrôle fiscal n'est nullement envisageable. La peur de se faire contrôler ou d'être trouvé répréhensible à l'issue d'un contrôle fiscal peut donc inciter le contribuable à respecter ses obligations déclaratives. Le caractère dissuasif du contrôle trouve alors tout son sens.

Le danger serait cependant que l'objectif de dissuasion ne conduise à utiliser le contrôle comme moyen d'intimidation ou de menace à l'égard du contribuable. Le Livre des procédures fiscales ivoirien prévoit notamment en son article 14, au sujet du contrôle fiscal, que « *les autorités civiles et militaires et la force publique doivent prêter aide et assistance aux agents de l'administration fiscale dans l'exercice de leurs fonctions* ». Envisager le recours à la force militaire juste pour un contrôle fiscal peut paraître à la fois excessif et déconcertant. Cela donne en effet le sentiment que pour les agents de l'administration fiscale,

---

<sup>1225</sup> Pascal MORIN, *Quand le fisc vous contrôle* (...), préc., p. XVIII.

entreprendre une mission de contrôle, c'est littéralement livrer une guerre au contribuable<sup>1226</sup>. Une telle disposition outrepassé l'objectif de dissuasion pour instaurer un climat d'intimidation et de frayeur. Or à l'article 12 du même livre, il est précisé que dans le cadre du droit de visite, les agents de l'administration fiscale qui y sont habilités par le Directeur général des impôts, « *sont accompagnés d'un officier de police judiciaire ou de toutes autres personnes dont la présence est jugée utile par le Directeur général des Impôts pour le bon déroulement des opérations* ». Il importe de faire remarquer curieusement que la présence de la Police ne semble pas obligatoire en l'espèce. En effet la présence requise au soutien de la mission de contrôle dans le cadre du droit de visite est soit celle de la Police « *ou* » celle de « *toutes autres personnes* ». Il est donc curieux qu'au-delà de la présence policière, le recours à l'armée soit envisageable pour de "simples" contrôles fiscaux en dehors du droit de visite, qui aurait pu pour autant justifier d'éventuels heurts entre administration et contribuable.

La peur du contrôle, loin de créer le civisme fiscal, fragilise le contribuable dans ses relations avec le fisc. L'intimidation, loin de créer la dissuasion, provoque l'évitement et accentue la fraude. Une dissuasion qui suscite l'intimidation et la peur fait donc apparaître le contrôle fiscal comme une « épée de Damoclès » sur la tête du contribuable. Ce qui lui donne toutes les raisons de s'évader pour échapper à la sentence administrative, remettant ainsi en cause l'idée même de responsabilité qui accompagne le respect de l'obligation déclarative.

Par ailleurs, faire peser sur le contribuable la menace du contrôle fiscal à des fins de civisme semble inadéquat. Le civisme suppose en effet « *un dévouement du citoyen pour sa patrie* »<sup>1227</sup>, c'est-à-dire un acte d'adhésion volontaire. Or la menace annihile la volonté et s'oppose donc au civisme. Il est vrai que la peur du contrôle peut conduire le contribuable à se conformer à ses obligations fiscales. Mais la peur peut vicier le consentement du contribuable à l'impôt tout en substituant à son sens de la responsabilité et de civisme, la crainte du gendarme<sup>1228</sup>.

---

<sup>1226</sup> Cette disposition qui fait appel à des militaires dans de simples relations entre contribuable et administration aurait pu se justifier par la situation de crise ayant conduit la Côte d'Ivoire à des conflits armés. Il importe cependant de faire remarquer qu'il s'agit d'une disposition issue d'une loi de 1997 (la loi n° 97-244 du 25 avril 1997 portant Livre des procédures fiscales), période antérieure à la période de conflit en Côte d'Ivoire.

<sup>1227</sup> *Le petit Robert* 2011.

<sup>1228</sup> En cela, l'on pourrait partager l'idée selon laquelle « *la peur du gendarme ralentit l'automobiliste sur la route, et la peur du contrôle et des sanctions pousse le contribuable à un minimum de sérieux et de véracité dans ses déclarations* ». Pascal MORIN, *Quand le fisc vous contrôle (...)*, préc.

## 2. Le contrôle fiscal comme moyen de réparer l'injustice

Si le contrôle fiscal peut apparaître comme un moyen visant à rétablir la justice fiscale, les arguments servant à justifier cette finalité sont souvent fort discutables. En outre, les critères de sélection des contribuables soumis à contrôle ne permettent pas non plus de militer en faveur de cette justice.

Selon le Conseil des prélèvements obligatoires, la fraude « crée (...) des inégalités au détriment des contribuables honnêtes et génère de leur part des frustrations et un mécontentement justifié »<sup>1229</sup>. Cet argument qui est fréquemment évoqué pour dénoncer la fraude sert également à illustrer les manifestations de l'injustice fiscales. Mais est-il convenable de parler d'« inégalité devant la fraude »<sup>1230</sup> ?

L'idée qui sous-tend celle d'une inégalité devant la fraude, est qu'un fraudeur serait plus avantageux qu'un non fraudeur. Ce dernier serait pénalisé du fait que n'ayant pas la possibilité de frauder, ou ayant moins de possibilité que le fraudeur, il supporterait plus lourdement la charge fiscale que ce dernier. Pour illustrer cet état de fait, une comparaison est classiquement établie entre la condition « des salariés dont les revenus ont toujours été mieux connus et mieux contrôlés que ceux des indépendants »<sup>1231</sup>. Cette situation est encore plus marquée dans l'hypothèse ivoirienne où la retenue à la source y compris pour l'imposition des salaires occupe une place de choix<sup>1232</sup>.

Mais admettre qu'un contribuable qui fait preuve de probité à l'égard des charges fiscales qui lui incombent serait pénalisé par rapport à un autre, faute de pouvoir être aussi malhonnête que lui, c'est non seulement donner une prime à la malhonnêteté mais également cacher mal une impuissance à y faire face. En effet, pénaliser, c'est causer un désavantage ou priver d'un avantage. Si l'on considère qu'un contribuable honnête est pénalisé par rapport à un fraudeur, c'est que l'on admet qu'il y a un avantage à se livrer à la malhonnêteté par le moyen de la fraude fiscale.

---

<sup>1229</sup> CPO, *La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*, préc., p. 1.

<sup>1230</sup> Comme l'affirment certains auteurs ? Voir notamment Alexis SPIRE, « L'inégalité devant l'impôt. Différences sociales et ordre fiscal dans la France des Trente Glorieuses », *Revue d'histoire moderne et contemporaine*, 2009/2 n° 56-2, pp. 164-187.

<sup>1231</sup> Alexis SPIRE, « L'inégalité devant l'impôt. Différences sociales et ordre fiscal dans la France des Trente Glorieuses », préc. Voir aussi Marc LEROY, *Le contrôle fiscal, une approche cognitive de la décision administrative*, préc. p. 19.

<sup>1232</sup> Loi n° 67-588 du 31 décembre 1967 portant loi de finances pour l'exercice 1968 qui institue la retenue à la source de l'IGR des salariés. Voir également articles 95, 97, 248 du CGI.

Le fait de poser le problème en termes d'inégalité devant la fraude pourrait donc subséquemment légitimer une quête de l'égalité devant la fraude par souci de justice vis-à-vis des contribuables honnêtes. Dès lors, il ne serait pas surprenant que par souci d'équité, un contribuable réclame un droit à la fraude. Mais serait-ce légitime de donner une prime à la malhonnêteté afin de compenser la frustration d'un contribuable qui ne fait que se conformer à ses obligations légales ? Par ailleurs, doit-on regretter d'être honnête parce que les autres sont malhonnêtes ?

Le contribuable honnête n'est donc pas plus pénalisé que le fraudeur n'est avantagé. L'injustice ne provient donc pas de ce que l'un aurait la « chance » de se livrer à la fraude contrairement à l'autre, mais de ce que l'un supporte en plus de sa propre charge, celle qui incombe normalement à l'autre. Cependant, l'inégalité de charges fiscales ne saurait systématiquement se traduire par une inégalité fiscale. En effet, à une inégalité de facultés contributives doit pouvoir répondre une inégalité de charges fiscales. L'injustice consisterait donc en ce que l'administration n'ait accès qu'à certaines facultés contributives qui supporteraient l'ensemble des charges fiscales. Le contrôle fiscal comme moyen d'établir la justice doit donc veiller à mettre en œuvre des mécanismes adéquats en vue d'appréhender les facultés inaccessibles ou difficiles d'accès. Il en va ainsi notamment pour l'économie dite souterraine par rapport à laquelle le Conseil des prélèvements obligatoires dénonce le fait que « *les comptes nationaux procèdent parfois à des estimations des activités non déclarées mais pas des activités illégales* »<sup>1233</sup>.

Ce qui pose le problème des critères de sélection des contribuables. Il est vrai que le contrôle systématique de l'ensemble des contribuables est inenvisageable non seulement parce que matériellement périlleux, mais aussi parce qu'essentiellement contre productif<sup>1234</sup>. Cependant, ne pas du tout contrôler certains contribuables ou les contrôler bien moins que d'autres qui subiraient quant à eux des contrôles quasi-réguliers peut être vécu comme un facteur d'injustice en dépit de la caractéristique du contribuable vérifié. En effet, selon le

---

<sup>1233</sup> Voir le rapport précité, p. 4. En guise de définition, le Conseil des prélèvements obligatoires explique que « *l'économie souterraine regroupe l'ensemble des activités légales mais non déclarées aux administrations en charge du recouvrement des prélèvements obligatoires ainsi que l'ensemble des activités illégales qui génèrent des revenus dans l'économie* ». En France, des dispositions sont certes prises pour afin de lutter contre le travail dissimulé à travers la loi (n° 97-210) et le décret (n° 97-213) du 11 mars 1997 mais dont l'efficacité reste limitée pour venir à bout des inégalités au regard des charges fiscales.

<sup>1234</sup> Pour systématiquement contrôler l'ensemble des contribuables, si cela est possible, il faudrait probablement établir un planning qui ôterait à la procédure tout son intérêt, tant le contribuable mettrait tout en œuvre pour paraître en règle à l'approche de la date de contrôle.

rapport précité, « *les outils d'analyse-risque des services de contrôle prennent difficilement en compte [les petites entreprises en micro BIC et RSI qui sont] faiblement couvertes par le contrôle sur pièces comme par le contrôle fiscal externe* »<sup>1235</sup>. En Côte d'Ivoire en revanche, ce sont de tels types d'entreprises qui sont le plus efficacement contrôlés les outils de contrôle étant peu efficace pour assurer un contrôle à la dimension des multinationales présentes dans sur ce territoire. Au contraire, les pratiques liées à l'économie dite souterraine sont celles qui posent le plus de problèmes aux services de contrôle. Si donc en Côte d'Ivoire l'ensemble des catégories de contribuable semble ne pas pouvoir être atteint, en France certains contribuables sont plus fréquemment contrôlés que d'autres. Ce qui fait paradoxalement du contrôle fiscal non plus un moyen de réparer l'injustice, mais un facteur d'injustice.

## **B. L'objectif budgétaire**

À travers cette finalité, l'administration précise que le contrôle fiscal vise « *à récupérer le plus rapidement possible des montants de droits éludés par les redevables* »<sup>1236</sup>. Ce qui semble légitime et peut même constituer sous cet angle une manifestation de la justice fiscale. Cependant, et plus particulièrement en Afrique, « *dans la quasi-totalité des contrôles effectués, l'administration réclame des sommes au contribuable vérifié. Ce constat suscite l'inquiétude et doit interpeller les autorités publiques car il peut signifier que pratiquement, tous les contribuables sont des fraudeurs* »<sup>1237</sup>.

En réalité « *la logique budgétaire ou financière impose la recherche du meilleur rendement, afin d'assurer à l'État des ressources pour ses dépenses* »<sup>1238</sup>. Il est certes vrai qu'il serait utopique d'envisager un système fiscal conçu de telle sorte que les contribuables se conforment unanimement à leurs obligations fiscales avec un tel scrupule que l'administration, exempte elle-même de toute erreur, ne trouve aucune raison de modifier les bases d'impositions antérieurement établies.

Toutefois, l'instrumentalisation du contrôle fiscal à des fins de politique budgétaire, peut donner des raisons de croire sinon que la mauvaise foi du contribuable est toujours présumée,

---

<sup>1235</sup> Voir le rapport préc., p. 128.

<sup>1236</sup> Voir le rapport préc., p. 273.

<sup>1237</sup> Néji BACCOUCHE, « le contrôle fiscal aujourd'hui », préc., p. 15-16, § 22.

<sup>1238</sup> Marc LEROY, *Le contrôle fiscal, une approche cognitive de la décision administrative*, préc., p. 16.

du moins que les règles sont toujours élaborées de telle sorte à être violées afin d'assurer la réalisation des recettes budgétaires prévues en amont.

Il ne fait aucun doute que l'objectif budgétaire relève plus d'une estimation que d'une précision mathématique. Ce, parce que « *la prévision des recettes fiscales, élaborée par le ministère chargé des Finances, constitue un exercice marqué par d'importantes incertitudes, liées aux aléas des différentes composantes de la croissance* »<sup>1239</sup>. En outre, l'estimation finale de la prévision des recettes n'étant en principe arrêtée qu'en septembre<sup>1240</sup>, l'administration qui aura pris la mesure de l'inobservation des règles fiscales pourrait aisément en prévoir le montant. Il n'empêche que le fait d'assigner au contrôle fiscal une finalité budgétaire suppose une planification en amont du montant des manquements non encore survenus. De surcroît, « *la recherche du meilleur rendement* » pourrait justifier l'élaboration des pires dispositions<sup>1241</sup>. Les avantages pécuniaires pouvant découler d'un contrôle fiscal ne devraient donc pas être poursuivis comme un objectif mais constatés comme une incidence. Partant, ces retombées financières ne devraient pas être mises en amont et visées telle la poursuite d'un profit mais au contraire être en aval d'un constat d'inefficacité du dispositif de lutte contre l'inobservation des règles fiscales. La démarche convenable serait donc, non pas la budgétisation des effets de l'inobservation des règles fiscales mais leur amélioration afin d'en réduire la violation. Une telle logique conduirait à amoindrir les risques d'aléas de prévisions budgétaires afin d'assurer à l'État davantage de fiabilité dans la réalisation des recettes fiscales, source de sécurité juridique pour l'administration elle-même.

## **SECTION 2 : LES MANIFESTATIONS DU POUVOIR DE CONTRÔLE DE L'ADMINISTRATION FISCALE**

L'administration fiscale peut exercer son pouvoir de contrôle de diverses manières. Elle a également le droit de rétablir l'erreur ou l'omission volontaire ou involontaire du contribuable. Le contrôle de l'administration fiscale ne se limite donc pas à la possibilité d'intrusion que lui confère son pouvoir d'investigation (§ 1), elle met également en œuvre, le

---

<sup>1239</sup> Charles WALINE, Pascal DESROUSSEAUX, Stanislas GODEFROY, *Le budget de l'État, nouvelles règles, nouvelles pratiques*, La documentation Française, Paris, 2006, p. 85.

<sup>1240</sup> Charles WALINE, Pascal DESROUSSEAUX, Stanislas GODEFROY, *Ibidem*.

<sup>1241</sup> Des dispositions servant d'appâts, susceptibles de prêter à des interprétations équivoques et par rapport auxquelles la meilleure compréhension ne serait que celle de l'administration.

cas échéant un pouvoir de rectification (§ 2), dont les effets sont toujours redoutés par les contribuables, en raison de son caractère souvent fortement répressif.

### **§ 1 : LE CARACTÈRE INTRUSIF DU CONTRÔLE PAR LA MISE EN ŒUVRE DU POUVOIR D'INVESTIGATION**

Dans le cadre de ses investigations, l'administration fiscale déploie des prérogatives largement exorbitantes des règles de droit habituellement mises en œuvre. Elle a ainsi le droit mais également le pouvoir de s'immiscer à la fois dans la vie du contribuable et de porter atteinte, mais dans la limite du cadre légalement défini, à des attributs de son droit de propriété. Ainsi, les méthodes de l'administration côtoient bien souvent, au point d'en franchir le seuil, les limites légalement définies. La sécurité juridique s'en trouve alors menacée, l'arbitraire pouvant facilement emboîter le pas à ce qu'il est légalement permis à l'administration de faire dans le cadre de ses recherches d'information (A) et de la mise en œuvre de son pouvoir de vérification (B).

#### **A. La recherche d'informations**

Les informations utiles à l'administration peuvent être recherchées à travers des demandes de renseignements, d'éclaircissements et de justifications (1) mais également à travers des visites et saisies (2), qui ne présentent pas toujours des garanties de sécurité juridique, non seulement dans la détermination de leur objet mais également dans l'effectivité de leur mise en œuvre.

##### **1. Demandes de renseignements, d'éclaircissements et de justifications : davantage de précisions nécessaires**

Si la demande de renseignements (a) reste mal définie quant à son champ d'application aussi bien en France qu'en Côte d'Ivoire, les demandes d'éclaircissements et de justifications (b) méritent davantage de précisions pour éviter tout risque de détournement de procédure<sup>1242</sup>.

---

<sup>1242</sup> Sur la notion de détournement de procédure, voir notamment Raymond GOY, « La notion de détournement de procédure », in *Recueil d'études en hommage à Charles Eisenmann*, éd. Cujas, 1977, pp. 321-338 ; M. Jean RAYNAUD, *Le détournement de procédure*, thèse dactyl., Paris, 1950 ; Marcel BEURDELEY, *Le détournement*

### a. Demande de renseignements

La définition donnée par l'administration fiscale française à la demande de renseignements n'est pas satisfaisante ( $\alpha$ ). Quant à la détermination de son champ d'application, elle reste ambiguë dans l'hypothèse ivoirienne ( $\beta$ ). Les domaines dans lesquels cette procédure présente des similitudes dans les deux systèmes fiscaux, ne sont pas pour autant exempts de critiques ( $\gamma$ ).

#### *a. Définition insatisfaisante dans le cadre français*

Il existe à propos des demandes de renseignements une imprécision terminologique qui pourrait se révéler une réelle source d'insécurité juridique. En effet, l'article L. 10 du L.P.F. français dispose en son alinéa 3 que l'administration des impôts « *peut demander aux contribuables tous renseignements, justifications ou éclaircissements relatifs aux déclarations souscrites ou aux actes déposés* ». Cette disposition légale est de portée générale et ne concerne donc pas exclusivement les demandes de renseignements. Ce qui a permis au fisc d'affirmer que « *le domaine de la demande de renseignements n'est pas fixé par la loi* »<sup>1243</sup>. Il précise en outre qu'il « *s'agit d'une procédure préalable à la procédure officielle de demandes d'éclaircissements ou de justifications* »<sup>1244</sup>. Une telle définition reste critiquable. Il est certes vrai qu'en présentant la demande de renseignements comme préalable à une « *procédure officielle* », l'administration n'entend pas l'identifier à une procédure officieuse. Elle semble insinuer *a contrario* qu'il s'agit d'une procédure non officielle. On pourrait alors se demander s'il n'y a d'officielles que les seules procédures émanant du législateur ou de la loi *stricto sensu*. En d'autres termes, est-ce parce que la demande de renseignements est de source administrative qu'elle perd toute valeur officielle pour n'être que simplement informelle ?

L'absence de référence à cette procédure dans la plupart des ouvrages généraux consacrés au contrôle fiscal, semble le suggérer. Et pourtant, une chose est dite officielle dès lors qu'elle

---

*de pouvoir dans un intérêt financier ou patrimonial*, thèse, Paris, 1928, pp. 106-126, pour cet auteur, le détournement de procédure peut prendre la forme, soit d'une déviation de procédure (emploi détourné de procédure), soit d'une substitution de procédure.

<sup>1243</sup> *Documentation de base* (DB). 5 B-8112 n° 3 du 1<sup>er</sup> août 2001.

<sup>1244</sup> *Ibidem*.

émane d'une autorité publique et revêt de ce fait un caractère tout aussi public<sup>1245</sup>. La demande de renseignements a ainsi une valeur officielle puisqu'elle émane de l'administration fiscale : autorité publique. Peu importe par ailleurs que celle-ci la décrive elle-même comme informelle tout en lui conférant un caractère solennel. En réalité, le fait pour l'administration d'organiser la procédure de demande de renseignements et même de prévoir un imprimé à cet effet<sup>1246</sup>, en formalise la mise en œuvre tout en lui donnant un aspect solennel qui renforce le caractère officiel. La demande de renseignements n'a certes pas la même force contraignante que les demandes d'éclaircissements et de justifications ; elle n'emporte pas davantage les mêmes effets que ces deux types de demandes. Elle n'a pour objet que de recueillir de simples renseignements auprès du contribuable sans obligation pour lui de les fournir. Mais lui nier une valeur officielle pourrait être source d'insécurité juridique car l'administration serait alors libre de fixer de manière arbitraire les règles de ladite procédure. Par ailleurs, en définissant la demande de renseignements comme une « *procédure préalable* », l'administration fiscale la présente ainsi comme un passage obligé vers les procédures de « *demandes d'éclaircissements ou de justifications* ». Il n'en est rien pour autant. L'administration peut, en effet, s'adresser directement au contribuable dans le cadre de l'une ou l'autre de ces procédures précitées sans nécessairement avoir préalablement recours aux demandes de renseignements. C'est ce que relève le Conseil d'État à travers une décision rendue en ses 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> sous-sections réunies. Il précise en effet que « *les dispositions de l'article L. 10 précitées [n'obligent] pas l'administration à demander des renseignements au contribuable avant de procéder aux opérations de contrôle* »<sup>1247</sup>.

Au regard de ce qui précède, il convient donc de redéfinir la demande de renseignements, non pas comme une procédure qui serait préalable à des procédures officielles, mais comme une procédure non contraignante pour le contribuable ; une procédure susceptible de précéder des demandes d'éclaircissements et de justification. Une telle redéfinition aurait l'avantage d'éviter toute ambiguïté comme c'est le cas, en particulier dans l'hypothèse ivoirienne.

---

<sup>1245</sup> Voir notamment Le Nouveau Petit Robert de la langue française 2008.

<sup>1246</sup> La documentation administrative qui traite de la procédure de demandes de renseignements, précise que ces « *demandes de renseignements ordinaires et les convocations des contribuables au bureau sont effectuées à l'aide des imprimés n<sup>os</sup> 754 et 752 prévus à cet effet* ».

<sup>1247</sup> CE, 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> SSR 18 janvier 2006, n<sup>o</sup> 265790.

### ***β. Ambiguïté dans la détermination du champ d'application en Côte d'Ivoire***

Tout comme dans l'hypothèse française, en Côte d'Ivoire la demande de renseignements tire son fondement juridique d'une disposition législative de portée générale. « La note contrôle » énonce en effet que « *l'administration peut, conformément au principe général posé par l'article premier alinéa 3 du Livre de procédures fiscales, demander les renseignements, explications, éclaircissements ou justifications utiles pour asseoir et contrôler l'impôt* »<sup>1248</sup>.

Une approche formelle de la seconde partie de ladite note permet de relever un manque de rigueur<sup>1249</sup> terminologique. Une analyse sur le fond dévoile quant à elle, un manque de clarté dans l'exposé sur le régime juridique applicable.

Tout d'abord au plan formel, alors que la table des matières désigne la seconde partie sous le titre de « moyen du contrôle », le développement y afférent s'intitule « mise en œuvre du contrôle ». Ce qui ne désigne pas forcément les mêmes réalités et pourrait être source d'insécurité juridique. Ensuite, le développement réservé à la « demande de renseignements, éclaircissements ou justifications », est finalement consacré à la « demande d'informations simple » et aux « demandes d'éclaircissements ou de justifications »<sup>1250</sup>. Il faut donc supposer, parce que l'administration ne le précise pas, que la « demande d'informations simple » équivaut à la demande de renseignements énoncée en titre. Il s'ensuit que la demande de renseignements est désignée en Côte d'Ivoire à la fois par la procédure du même nom et par celle dénommée « demande d'informations simple ». Enfin, le fisc semble confondre demande d'informations simple (ou demande de renseignements), et « *demande d'éclaircissements ou de justifications* ». Cela, parce que pour traiter de la suite donnée à une demande de renseignements, elle évoque la sanction réservée à « *une réponse dilatoire, à une demande d'éclaircissements ou de justifications spécifiques* »<sup>1251</sup>.

Cette confusion est encore mieux perçue dans le fond. Contrairement à ce qui est prévu en France pour la demande de renseignements, la demande d'informations dite simple, peut

---

<sup>1248</sup> La note, p. 230.

<sup>1249</sup> Ce manque de rigueur touche même à la pagination de La note. Après la page 229, celle censée être numérotée 230, ne porte aucun numéro. La page marquée du chiffre 230 est en principe la 231.

<sup>1250</sup> Demande (s) d'éclaircissement ou de justifications passe également de singulier à pluriel sans aucune raison particulière, probablement par inadvertance.

<sup>1251</sup> « *Cette première phase d'information aboutit :*

- *soit au classement des renseignements recueillis s'ils sont jugés satisfaisants et propres à justifier les éléments de la déclaration,*
- *soit si le contribuable s'abstient ou refuse de fournir les renseignements demandés, ou donne une réponse dilatoire, à une demande d'éclaircissements ou de justifications spécifiques prévue par les articles 7 à 10 du Livre de procédures fiscales, à une imposition d'office ».*

emporter les mêmes conséquences qu'une demande d'éclaircissements et de justifications. En effet, l'administration affirme d'une part que « *le silence ou le refus de répondre aux demandes de renseignements par écrit entraîne l'application d'une procédure d'imposition d'office* »<sup>1252</sup>. Ce qui signifie que même dans le cadre d'une demande de renseignements, il soit possible de priver le contribuable du bénéfice d'une procédure contradictoire, qui lui donnerait l'occasion de faire valoir ses observations et produire le cas échéant des éléments de preuve<sup>1253</sup>.

Elle précise d'autre part, fort curieusement, que « *le refus ou le silence du contribuable à la suite d'une demande verbale d'éclaircissements ou de justifications n'entraîne pas de sanction* »<sup>1254</sup>. On pourrait alors en déduire que c'est l'attitude du contribuable face à une demande écrite ou orale formulée par l'administration qui constitue le critère de distinction et détermine la procédure applicable. Mieux, c'est le caractère écrit de la demande de l'administration qui détermine la nature de la procédure. Car lorsqu'elle est écrite, le constat est qu'il importe peu qu'il s'agisse d'une demande simple d'informations ou d'une demande d'éclaircissement ou de justification. Le contribuable est tenu d'y répondre au risque de faire l'objet d'une procédure d'office. En revanche, une absence de réponse à une demande orale ne donne lieu à aucune sanction. Mais le fait que ce critère ne soit pas celui affiché par l'administration fiscale ivoirienne peut laisser perplexe ; surtout que pour toute demande verbale « *le service adresse une convocation au contribuable en vue d'un entretien dans les locaux de l'administration* »<sup>1255</sup>. Dans la pratique, il serait fort curieux que le contribuable défère à la convocation du fisc, se rende dans ses locaux, et s'abstienne de répondre à ses interrogations. Dans l'hypothèse ivoirienne, c'est probablement parce que le fisc est assuré de toujours obtenir des réponses du contribuable qu'il n'a pas envisagé de sanction pour les cas de défaut de réponse. En revanche, pour une demande écrite, le contribuable sachant à l'avance ce qui lui est demandé peut fort bien être tenté d'éviter de répondre, d'où la sanction prévue.

En tout état de cause, la distinction entre demande de renseignements et demande d'éclaircissements ou de justifications présente peu d'intérêt dans le système fiscal ivoirien,

---

<sup>1252</sup> La note, p. 230.

<sup>1253</sup> Voir sur ce point, Didier ZELPHATI, *Contrôle fiscal des particuliers*, Dossiers Pratiques Francis Lefebvre, EDF, 2001, p. 61.

<sup>1254</sup> La note, p. 233. Ce qui n'est pas le cas en France, ce type de demande étant toujours écrit et obligeant le contribuable à s'exécuter au risque de subir une procédure d'office.

<sup>1255</sup> La note, p. 230.

puisque le régime juridique en est presque identique. C'est certainement ce qu'a entendu exprimer l'administration en concluant au sujet de la demande d'informations simple, que « *cette première phase d'information aboutit (...) si le contribuable s'abstient ou refuse de fournir les renseignements demandés, ou donne une réponse dilatoire, à une demande d'éclaircissements ou de justifications spécifiques prévue par les articles 7 à 10 du Livre de procédures fiscales, à une imposition d'office* »<sup>1256</sup>. À moins que par le moyen de sa note officielle, l'administration officialise un détournement de procédure qui consisterait à exercer au cours d'une demande de renseignements tous les droits ou pouvoirs liés aux demandes de d'éclaircissements et de justifications sans pour autant offrir au contribuable les garanties nécessaires. Cette remarque n'est-elle pas légitime quand il est envisagé la possibilité d'avoir recours aux prérogatives du droit de communication au cours même d'une procédure de demande de renseignements ? En effet, au sujet de la demande d'informations simple, l'administration précise que « *le refus de déférer à une demande de communication de documents formulée en application des articles 33 et suivants du Livre de procédures fiscales est sanctionné par l'application des amendes fiscales fixées par les articles 57 à 60 du Livre de procédures fiscales* »<sup>1257</sup>.

Toutes ces ambiguïtés semblent être liées à une mauvaise interprétation de textes français qui restent eux-mêmes critiquables en ce qu'ils ont de commun avec les dispositions ivoiriennes.

#### **b. Demandes d'éclaircissements et de justifications**

Ni le législateur français, ni celui de la Côte d'Ivoire n'établissent de critères de distinction précis entre ces deux types de demandes. Il n'empêche qu'en dépit de leurs caractéristiques communes ( $\alpha$ ), leurs conditions respectives de déclenchement ( $\beta$ ) ne coïncident pas nécessairement.

---

<sup>1256</sup> La note, p. 230.

<sup>1257</sup> La note, p. 230. Le domaine de la demande de renseignements étant d'application large, les tiers peuvent même être sollicités pour obtenir des renseignements sur le contribuable. Mais dans ce cas, pour marquer la nécessaire distinction d'avec le droit de communication, l'administration doit éviter d'y faire référence ainsi que le souligne M. Zelphati, contrairement à ce qui a lieu dans « la note contrôle ». Voir Didier ZELPHATI, op. cit., pp. 64-65.

### *a. Caractéristiques communes*

Le silence gardé par le contribuable dans le délai qui lui est imparti pour répondre à une demande écrite ou verbale, peut emporter des effets comparables, qu'il s'agisse de demande d'éclaircissements ou de justifications.

#### **• Les effets du défaut de réponse du contribuable**

En principe, le défaut de réponse du contribuable peut donner lieu à une imposition d'office ; mais il n'en est pas ainsi dans tous les cas, du moins dans l'hypothèse française.

En France en effet, l'article L. 16 du L.P.F. énonce en son alinéa 1<sup>er</sup> : « *en vue de l'établissement de l'impôt sur le revenu, l'administration peut demander au contribuable des éclaircissements. Elle peut, en outre, lui demander des justifications au sujet de sa situation et de ses charges de famille, des charges retranchées du revenu net global* ». Cette disposition qui concerne la demande d'éclaircissements et de justifications en matière de contrôle d'impôt sur le revenu a été étendue à bien d'autres dispositifs. Les articles L. 23 A, L. 69, L. 19 et L. 70 du L.P.F. traitent ainsi de la demande d'éclaircissement et de justification respectivement en matière d'impôt de solidarité sur la fortune (ISF), de bénéfices des entreprises individuelles, de contrôle des déclarations de succession et actes de donation ainsi que de taxes sur le chiffre d'affaires (TCA). Toutefois, si dans le cadre de l'impôt sur le revenu, le défaut de réponse du contribuable donne lieu à une taxation d'office, il en va autrement pour les autres hypothèses.

L'alinéa 3 de l'article L. 23 A en matière d'ISF, les articles L. 55, alinéa 2 et L. 69 en ce qui concerne les bénéfices et l'article R. 19-1 pour ce qui est des successions, excluent la procédure d'office au profit de la rectification contradictoire.

En revanche, l'article L. 70 relatif aux taxes sur le chiffre d'affaires reste problématique en raison de son manque de cohérence. Il énonce que « *les dispositions de l'article L. 69 sont applicables en matière de taxes sur le chiffre d'affaires* ». L'on pourrait en déduire que le défaut de réponse du contribuable en la matière implique une taxation d'office conformément à cet article L. 69. Or ce dernier ne prévoit la taxation d'office qu'à l'encontre des « *contribuables qui se sont abstenus de répondre aux demandes d'éclaircissements ou de justifications prévues à l'article L. 16* », sachant que celui-ci n'est applicable qu'en matière

d'impôt sur le revenu<sup>1258</sup>. Même si une question parlementaire a permis de poser le problème de l'application de l'article L. 70 du L.P.F., la réponse du ministère du Budget<sup>1259</sup> n'a pas permis d'y apporter une solution satisfaisante, de sorte que le problème demeure en l'état. Il mérite donc une clarification soit à l'initiative du législateur ou de l'administration, soit au moyen d'une interprétation du juge administratif.

En Côte d'Ivoire en revanche, les articles 8 à 11 du L.P.F. sont sous la rubrique « demandes d'éclaircissements ou de justifications ».

Et pourtant, l'article 8 énonce : « *en vue de l'établissement des impôts sur les revenus, des taxes sur le chiffre d'affaires et des taxes indirectes, l'administration peut demander au contribuable tous renseignements, explications, éclaircissements ou justifications qu'elle juge utiles* ». Cette disposition appelle une double observation. Tout d'abord, elle semble avoir pour objet d'indiquer que les demandes d'éclaircissements et de justifications sont applicables en matière de fiscalité aussi bien directe qu'indirecte. Ce, parce que les « *impôts sur les revenus* » désignent en réalité les impôts cédulaires qui couvrent *a priori* l'ensemble des impôts directs<sup>1260</sup>. En précisant par ailleurs à côté des taxes sur le chiffre d'affaires, les taxes indirectes, c'est certainement par souci de rendre applicable la disposition à l'ensemble de la fiscalité indirecte, puisque les taxes sur le chiffre d'affaires sont également des impôts indirectes. Cet article étend donc la demande d'éclaircissement ou de justification à un champ d'action bien plus vaste que celui prévu en fiscalité française. Il révèle toutefois un problème récurrent en matière de demande d'informations dans la fiscalité ivoirienne : le manque de clarté. Les domaines respectifs de la demande de renseignements et de la demande d'éclaircissements ou de justifications restent confusément identifiables; c'est la seconde observation. En effet, l'article 8 reprend quasiment les mêmes termes que ceux qui ont servi à

---

<sup>1258</sup> Voir sur ce point, Jean-Pierre CASIMIR, *Contrôle fiscal : contentieux, recouvrement*, Groupe Revue Fiduciaire, 11<sup>e</sup> éd. (éd. 2010), septembre 2009, p. 180.

<sup>1259</sup> Réponse à la question écrite n° 12304 de M. Rémi Herment, publiée dans le *J.O. Sénat* du 21/03/1996, p. 648. Une réponse ministérielle est en principe dénuée de toute valeur juridique. À titre exceptionnelle, elle a valeur de doctrine administrative en matière fiscale. Encore faut-il qu'elle émane du ministère compétent (ministère de tutelle). Le juge reste cependant libre de rendre une décision non conforme à la position du ministère. Voir réponse Mathieu, *J.O. Sénat* du 28/08/1997, p. 2198. Voir également, CE, 30/03/2011, n° 329848, Inédit au recueil Lebon ; CE, 09 mai 2007, n° 294082, Inédit au recueil Lebon ; CE, 16 décembre 2005, n° 272618, Publié au recueil Lebon.

<sup>1260</sup> En Côte d'Ivoire, il y a superposition en matière d'imposition des revenus. À l'imposition des cédules ou impôts cédulaires (catégories d'impôt sur le revenu) vient s'ajouter une imposition globale du revenu à travers l'impôt général sur le revenu (IGR).

l'administration pour définir le domaine de la demande de renseignements<sup>1261</sup>. La méthode est également la même qui consiste pour le législateur, à l'instar du fisc à intégrer au dispositif propre aux demandes d'éclaircissements et de justifications, des références à la demande de renseignements. Sauf qu'en l'occurrence, l'administration fiscale en rappelant le contenu de l'article 8 dans sa note explicative, omet volontairement la demande de renseignements dont la place ne se justifiait plus dans cette disposition.

En outre, les règles françaises relatives à la demande d'éclaircissements et de justifications précédemment énoncées, ont permis de montrer que la procédure d'office en matière de demandes d'éclaircissements ou de justifications n'est de principe qu'en matière de contrôle de l'impôt sur le revenu. Elle reste donc exceptionnelle pour les autres types d'impôts.

En Côte d'Ivoire en revanche, en vertu du 3 de l'article 27 du L.P.F., le défaut de réponse du contribuable emporte de plein droit la procédure d'office, et ce pour tout type d'impôt. Ce qui peut sembler cohérent avec la volonté du législateur de généraliser la procédure de demande d'éclaircissements et de renseignements à toute la fiscalité. L'administration précise néanmoins que « *le refus ou le silence du contribuable à la suite d'une demande verbale d'éclaircissements ou de justifications n'entraîne pas de sanction* »<sup>1262</sup>. Il s'ensuit que c'est le défaut de réponse écrite à une demande écrite qui emporte procédure d'office. C'est ce qu'énonce l'alinéa 1<sup>er</sup> de l'article 11 du L.P.F. ivoirien en ces termes : « *lorsque le contribuable s'est abstenu de répondre à une demande écrite, l'administration arrête d'office les bases d'imposition, sans qu'il soit nécessaire d'adresser une mise en demeure* ». Ce qui confirme définitivement l'analyse selon laquelle, en Côte d'Ivoire, c'est le caractère écrit ou non de la demande qui détermine le sens de la procédure, même si dans la forme il existe une volonté de distinguer entre procédures de demandes renseignements, éclaircissements ou de justifications<sup>1263</sup>.

---

<sup>1261</sup> Ce qui va de soi dans la mesure où la source (entendue comme origine) des règles fiscales de nature législative ou réglementaire est quasiment la même, la loi fiscale étant presque toujours issue de projets de loi (l'exécutif) et non de proposition de loi (le Parlement).

<sup>1262</sup> La note, p. 233.

<sup>1263</sup> Mais au fond, comment envisager, ainsi que cela a été précédemment relevé, que le contribuable une fois « entre les mains du fisc » dans ses locaux se rebelle en refusant de répondre aux questions qui lui sont posées ?

• ***Le caractère écrit ou non de la demande***

Si la demande d'éclaircissements ou de justifications est en principe écrite dans l'hypothèse française<sup>1264</sup>, elle peut être à la fois écrite et verbale dans le système ivoirien.

En France, les agents de l'administration fiscale sont tenus de formuler leurs demandes auprès du contribuable, en usant d'imprimés prévus à cet effet. Ceux-ci « *sont envoyés sous pli recommandé avec accusé de réception* »<sup>1265</sup>. Cependant, aucune précision n'est donnée sur la sanction encourue, faute de se conformer à cette formalité, même s'il semble qu'elle est toujours observée dans la pratique. Il n'est donc pas exclu que cette exigence soit violée, surtout que l'écrit n'est pas exigé dans toutes les circonstances. En matière de succession notamment, l'administration a le choix entre demande verbale et écrite (article R. 19-1), à l'instar de ce qui a lieu en Côte d'Ivoire.

Cependant, la demande orale est en elle-même susceptible de poser un problème de suivi ou de preuve. Il est vrai que l'oralité peut constituer un facteur de célérité et facilité des échanges entre administration et contribuable mais il n'est pas exclu que cela comporte des inconvénients. Le défaut d'écrit peut en effet être handicapant pour assurer le suivi des échanges intervenus entre administration et contribuable, surtout si l'interlocuteur au sein des services de l'administration venait à changer en cours de procédure. La reprise intégrale des explications à laquelle cette situation est susceptible de donner lieu peut s'avérer fastidieuse tout en donnant aux demandes d'informations l'allure d'un interrogatoire. En outre l'oralité pose ordinairement des problèmes de preuve sans exclure une possibilité de mauvaise foi de part et d'autre. Il est donc convenable qu'en raison de la gravité de ses conséquences, cette demande soit formulée par écrit.

En Côte d'Ivoire en revanche, même si la demande d'éclaircissement ou de justification peut être faite verbalement ou par écrit, « *une réponse orale à une demande écrite est assimilée à un défaut de réponse* »<sup>1266</sup>. Ce qui veut probablement dire que s'il peut être répondu par écrit<sup>1267</sup> ou verbalement à une demande orale, il ne peut être répondu que par écrit à une

---

<sup>1264</sup> Voir DB 5B- 8113 n° 1 du 1<sup>er</sup> août 2001.

<sup>1265</sup> Il s'agit des imprimés n° 2172. Voir DB 5B-8113, n° 1 précité.

<sup>1266</sup> La note, p. 233.

<sup>1267</sup> Une réponse écrite à une demande orale pourrait d'ailleurs octroyer au contribuable un délai que ne semble lui accorder une réponse verbale. Encore que dans la pratique, il soit difficile pour l'administration de se

demande écrite. Cela paraît curieux, dans la mesure où la nature des informations demandées par écrit n'est pas différente de celle des informations susceptibles d'être demandée oralement. Ce manque de flexibilité se justifierait en effet si les demandes écrites ne concernaient qu'une catégorie d'informations qui ne peuvent être fournies que par écrit. Or il n'en est rien. Face au choix laissé à l'administration de formuler sa demande aussi bien oralement que par écrit, le contribuable devrait avoir le choix dans la forme de sa réponse. C'est d'ailleurs ce qui a lieu « *pour les demandes de renseignements par écrit, (...) le contribuable est libre d'y répondre selon les formes qui lui conviennent* »<sup>1268</sup>. Toutefois, en raison de son importance, la demande d'éclaircissements ou de justifications devrait être exclusivement écrite, par souci de protection pour le contribuable ; ce dans le délai qui lui est imparti.

• ***Le délai de réponse du contribuable***

Le législateur français ainsi que son homologue ivoirien utilisent une formule analogue pour indiquer le délai de réponse dont dispose le contribuable. Si pour le premier, « *les demandes d'éclaircissements et de justifications fixent au contribuable un délai de réponse qui ne peut être inférieur à deux mois* » (L.P.F., article L. 16 A, alinéa 1<sup>er</sup>), pour le législateur ivoirien, ce délai « *ne peut être inférieur à trente jours* » (L.P.F., article 10)<sup>1269</sup>. Même si la formule semble identique, le délai fixé en termes de mois par le législateur français est moins précis que celui fixé en termes de jour par le législateur ivoirien ; deux mois successifs ne comportant pas nécessairement le même nombre de jours<sup>1270</sup>. Toutefois, dans la computation du délai, l'administration fiscale française apporte des précisions à la formule législative qui manquent au dispositif ivoirien. Si de part et d'autre ce délai « *a pour point de départ la date*

---

contenter de ne poser que des questions ou faire des demandes au contribuable en attendant que celui-ci ne lui réponde que dans un mois.

<sup>1268</sup> La note, p. 231.

<sup>1269</sup> Il s'agit d'un délai minimum qui vise à garantir au contribuable la possibilité de se ménager un temps de réponse. De ce point de vue, le système français semble plus clément sur l'étendue du délai en France (deux mois), par rapport à celui de la Côte d'Ivoire (trente jours). Bien qu'aucun délai maximum ne soit en revanche précisé, il n'est pas sûr que l'agent de l'administration soit libre d'en fixer qui soit largement supérieur à celui indiqué et qui s'étendrait notamment sur plusieurs mois voire sur des années.

<sup>1270</sup> La durée de deux mois successifs peut en effet varier entre 59 et 62 jours, sans compter les jours fériés. La combinaison des mois de janvier et février ou de février et mars peut ainsi correspondre à 59 ou à 60 jours selon que l'année est bissextile ou non. Quant aux mois de juillet et août, ils correspondent à 62 jours.

*de réception ou de remise au contribuable de la demande d'éclaircissements ou de justifications* »<sup>1271</sup>, son terme est différent en fonction du cadre juridique considéré.

En France, le délai « *expire à la fin du jour du deuxième mois portant le même quantième que celui de son point de départ* », en Côte d'Ivoire en revanche, « *tous les délais prévus par le Livre de procédures fiscales sont des délais francs, c'est-à-dire que le jour au cours duquel se produit l'événement constituant le point de départ du délai ainsi que le jour de son expiration ne doivent pas être comptés* »<sup>1272</sup>. De ce point de vu, la computation des délais semble plus souple en Côte d'Ivoire qu'en France. Toutefois tandis que l'administration française a réglé la question des jours fériés, elle a été occultée en procédure fiscale ivoirienne. Mais dans la pratique, lorsque le terme du délai coïncide avec un jour férié, un samedi ou un dimanche, il « *est prolongé jusqu'au premier jour ouvrable suivant* » à l'instar de ce qui a lieu en France<sup>1273</sup>. Il s'agit donc d'une pratique sans fondement juridique en matière fiscale et qui mériterait de ce fait d'être consignée par écrit.

La possibilité d'effectuer des demandes verbales, mérite néanmoins d'être mise en rapport avec le délai de réponse du contribuable. Ce délai n'a été prévu par le législateur ivoirien que pour les demandes écrites (article 10). Ce qui semble logique en raison de la difficulté à accorder un tel délai pour une demande faite verbalement au cours d'un dialogue censé être interactif entre contribuable et agent de l'administration<sup>1274</sup>. Mais cela revient à discriminer entre des contribuables soumis aux mêmes conditions, selon que l'administration adresse à l'un une demande écrite à l'autre une demande orale. C'est certainement pour remédier à cette situation que « la note contrôle » précise que le délai de trente jours dont dispose le contribuable pour répondre, « *a pour point de départ (...) la date de convocation en cas de demande d'éclaircissement verbale* »<sup>1275</sup>. L'on peut d'emblée s'interroger sur la place de la

---

<sup>1271</sup> DB 5B 8113/C/II/2, n° 25 du 1<sup>er</sup> août 2001(France), La note, p. 232 (Côte d'Ivoire).

Ce texte précise en outre que « *si le dernier jour du délai est un samedi, un dimanche, un jour férié ou chômé, le délai est prolongé jusqu'au premier jour ouvrable suivant. Lorsque le quantième du mois de réception de la demande d'éclaircissements ou de justifications n'a pas d'équivalent dans le mois au cours duquel aurait dû expirer le délai de deux mois, (...) le point d'arrivée de ce délai est fixé au premier jour du mois suivant* ».

<sup>1272</sup> La note, p. 221.

<sup>1273</sup> DB 5B 8113/C/II/2, n° 25 du...

<sup>1274</sup> Un tel délai eu été possible en Côte d'Ivoire si l'hypothèse de la demande téléphonique avait été envisagée par le législateur. Or toute demande verbale semble se faire systématique et exclusivement sur convocation du contribuable. Il est plus difficile pour le contribuable de demander un délai, une fois dans les locaux de l'administration et après avoir entendu les demandes qui lui sont faites. Ce qui pourrait paraître suspect.

<sup>1275</sup> La note, p. 232.

demande de justifications verbale dans cette interprétation administrative<sup>1276</sup>. Toujours est-il que cette information ne semble avoir été indiquée que pour montrer que l'hypothèse de la demande verbale qui n'a pas été énoncée par le législateur a bel et bien été prise en compte par l'administration. Ce qui ne résout en rien la question. Comment envisager en effet que le contribuable attende trente jours au moins, pour répondre à une explication qui est attendue de lui séance tenante, c'est-à-dire au cours de l'entretien qui a lieu dans les locaux de l'administration ? Encore que cela pourrait être concevable dans le cadre d'une demande de justifications, qui requiert de constituer des éléments en vue de l'établissement d'un commencement de preuve. Or cette demande a été omise par l'administration, sachant que les demandes d'éclaircissements et de justifications n'obéissent pas forcément aux mêmes conditions de mise en œuvre.

### ***β. Conditions respectives de mise en œuvre***

#### **• *Mise en œuvre de la demande d'éclaircissements***

En France, il n'existe pas de règles générales définissant la mise en œuvre de la demande d'éclaircissements, contrairement à l'hypothèse ivoirienne. De plus, dans les deux systèmes fiscaux, la similarité entre les caractéristiques des demandes d'éclaircissements et de justifications peut être une source de confusion, y compris même pour l'autorité judiciaire<sup>1277</sup>. L'article L. 16 du L.P.F. qui est souvent pris pour fondement juridique, ne concerne que l'imposition des revenus, ainsi que précédemment indiqué<sup>1278</sup>. Il se borne à énoncer en effet que pour « *l'établissement de l'impôt sur le revenu, l'administration peut demander au contribuable des éclaircissements* ». Face à l'imprécision de cette formule, l'administration fiscale indique que les demandes d'éclaircissements visent à « *provoquer les explications du*

---

<sup>1276</sup> Il n'est pas sûr que l'administration ait entendu ne pas prendre en compte l'hypothèse de la demande de justifications. Il s'agit probablement d'une omission involontaire.

<sup>1277</sup> En témoigne une décision de la Cour administrative d'appel de Paris, selon laquelle « *les demandes d'éclaircissements [de même que celles] de justifications ne peuvent légalement porter que sur des mentions portées dans les déclarations de revenus souscrites par le contribuable* ». Or cette interprétation n'est en réalité réservée qu'aux demandes d'éclaircissement à l'exclusion des demandes de justifications. (CAA Paris, 2<sup>e</sup> ch., 2 mars 2000, n° 97PA03642, inédit au recueil Lebon). Il s'agit d'une mauvaise application de l'arrêt de principe rendu par le Conseil d'État quelques années plus tôt. (CE, 8 / 9 SSR, 16 mai 1997, n° 145097 145121, publié au recueil Lebon).

<sup>1278</sup> Voir Jean-Pierre CASIMIR, *Contrôle fiscal (...)*, préc., p. 44.

déclarant sur les discordances relevées »<sup>1279</sup> dans ses déclarations. Autrement dit, cette procédure vise pour l'administration à exiger plus de clarté dans les informations figurant sur la déclaration de revenus du contribuable. Ce qui est donc attendu de ce dernier, ce sont non pas des éléments de preuve mais des précisions, par souci de compréhensibilité<sup>1280</sup>. Toutefois, selon le juge administratif, ces précisions « ne peuvent légalement porter que sur les mentions portées dans les déclarations de revenus souscrites par le contribuable »<sup>1281</sup>. En d'autres termes, les clarifications attendues du contribuable aussi bien sur la forme que dans le fond, ne peuvent concerner que les informations figurant ou susceptibles de figurer sur une déclaration de revenus. L'administration s'attèlera donc à rechercher exclusivement chez le contribuable, des discordances entre<sup>1282</sup> :

- les énonciations des diverses parties de sa déclaration ;
- ces énonciations et celles d'une déclaration antérieure ;
- la teneur de la déclaration et les renseignements dont le service est à même de faire état.

En revanche, pour le contrôle des déclarations de successions, les demandes d'éclaircissements et de justifications obéissent aux mêmes conditions de mise en œuvre. Elles sont déclenchées dès lors qu'il s'agit de « titres, valeurs et créances »<sup>1283</sup> (article L. 19). Elles visent donc un objet commun, de sorte que leur différence ne reste que formelle. Il importerait par conséquent d'y apporter davantage de clarté.

Toutefois leur modalité de mise en œuvre tranche avec ce qui a lieu dans le cadre de l'imposition des revenus. Si en l'occurrence, la demande d'éclaircissement commande de s'attacher aux énonciations figurant sur la déclaration du contribuable, la procédure instituée par l'article L. 19 du L.P.F. impose au contraire de rechercher des informations au sujet de sommes ou de biens « non énoncés dans la déclaration et qui sont présumés faire partie de la succession ». Elle vise en réalité une réintégration d'actif successoral dans le patrimoine du défunt sur le fondement d'une présomption de propriété tirée de l'article 752 du CGI.

---

<sup>1279</sup> DB 5B- 8113 n° 10 du 1<sup>er</sup> août 2001.

<sup>1280</sup> Voir Jean-Pierre CASIMIR, op. cit., p. 505.

<sup>1281</sup> Voir CE, 16 mai 1997, préc. Voir aussi Martin COLLET, op. cit., p. 33.

<sup>1282</sup> Voir DB 5B- 8113 n° 10.

<sup>1283</sup> L'article 14-II de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 qui a été codifié à l'article L. 19 L.P.F. par ajout, a étendu le champ de cette procédure aux biens ou droits placés dans un trust.

S'écarter en cela de l'objet initial de la demande d'éclaircissement et de justification, la présomption de propriété ou d'appartenance instaurée par l'article L. 19 du L.P.F. a suscité de nombreuses critiques, notamment en matière bancaire. Elle consiste à présumer que tout bien ou valeur ayant fait partie du patrimoine actif du défunt un an avant son décès est présumé n'en être pas sorti. *A contrario* les charges et dépenses courantes qui seraient susceptibles de survenir à la suite de son décès ne sont nullement prises en compte par cette même présomption. En outre, elle fait douter de la bonne foi des héritiers et autres ayants-droit, faisant ainsi peser sur eux une présomption de mauvaise foi par le moyen d'une dépréciation de l'actif successoral. La commission Aicardi la taxera de procéder « à l'institution d'une véritable mort civile un an avant le décès effectif »<sup>1284</sup>. C'est pourquoi, la Cour de cassation a entendu en réduire le champ d'action, il importerait de privilégier d'autres moyens de procédure afin de procéder à une réintégration dans le patrimoine successoral.

Enfin, pour ce qui est de la démarche prévue en matière d'impôt de solidarité sur la fortune (ISF), elle est d'autant plus imprécise en matière de demande d'éclaircissement qu'elle énonce simplement : « en vue du contrôle de l'impôt de solidarité sur la fortune, l'administration peut demander au contribuable [...] des éclaircissements »<sup>1285</sup>. Cette disposition mérite donc davantage de précisions afin de mieux la distinguer de la démarche adoptée dans les hypothèses précédemment analysées.

En Côte d'Ivoire, les conditions de mise en œuvre de la demande d'éclaircissement méritent plus de clarté.

Aux termes de l'alinéa 1<sup>er</sup> de l'article 9 du L.P.F., « en vue de l'établissement de l'impôt général sur le revenu, l'administration peut demander au contribuable des éclaircissements ». Cette disposition ne vise que l'imposition des revenus. C'est à croire que la demande d'éclaircissements n'est admise qu'en la matière. Pourtant comme précédemment indiqué, elle est également prévue en matière de fiscalité indirecte, en vertu des dispositions de l'article 8. Mais ces dernières qui traitent à la fois de « tous renseignements, explications, éclaircissements ou justifications » tout en étant réservé à « l'établissement des impôts sur les revenus, des taxes sur le chiffre d'affaires et des taxes indirectes », a une portée générale. Le

---

<sup>1284</sup> Maurice AICARDI, *L'amélioration des rapports entre les citoyens et les administrations fiscales et douanières*, Rapport au Ministère d'État, de l'économie, des Finances et de la privatisation, Paris, La Documentation française, 1986.

<sup>1285</sup> Article L. 23 A L.P.F. français ; voir aussi, Cass. com., 28 novembre 2006, pourvoi n° 05-11671.

spécial dérogeant au général, il peut être admis que l'article 9 qui met spécifiquement en rapport en son alinéa 1<sup>er</sup>, demande d'éclaircissements et imposition de revenu, déroge en principe à l'article 8. Dans ce cas, l'on serait tenté d'admettre que les autres types d'impôts ne peuvent faire l'objet que de la demande de justification. Or tel n'est pas le cas. Il en résulte une remise en cause de l'article 8 (disposition d'ordre général) par l'article 9 (disposition particulière), produisant ainsi un vide juridique aux dépens de la fiscalité indirecte.

Alors qu'en France, il ressort de la documentation de base que les demandes d'éclaircissement « *tendent à provoquer les explications du déclarant sur les discordances relevées (...)* », en Côte d'Ivoire, « *la demande d'éclaircissements est destinée d'une manière générale, à obtenir les explications du contribuable, par exemple sur les discordances (...)* »<sup>1286</sup>. Si donc en France, l'objet même des explications provoquées au moyen de la demande d'éclaircissement est de relever des discordances dans la déclaration d'impôt, la quête de ces discordances n'est qu'incidente dans l'hypothèse ivoirienne, en raison de leur caractère illustratif. La demande d'éclaircissements est simplement présentée comme visant à obtenir des explications. En cela, elle ne se distingue nullement des demandes de renseignements ainsi que des demandes de justifications qui ne dispensent pas d'explications.

- ***Mise en œuvre de la demande de justifications***

En France, le domaine des demandes de justifications visées par l'article L. 16 du L.P.F. est expressément limité par la loi. Celui de l'article L. 19 n'établit pas de distinction avec la demande d'éclaircissement et enfin celui de l'article L. 23 A ne vise que l'actif et le passif du patrimoine du contribuable. Mais dans tous les cas, les justifications supposent, non plus de simples explications mais des éléments de preuve.

En Côte d'Ivoire, cette demande est définie comme visant « *à obtenir des réponses précises, détaillées, comportant les éléments chiffrés nécessaires et assorties s'il y a lieu d'éléments de preuve ou justifications contrôlables* »<sup>1287</sup>. Ce qui ne permet pas vraiment de la distinguer de la demande d'éclaircissements. Sinon, devraient-on admettre que les réponses attendues du contribuable au cours de telle demande peuvent être abstraites et vagues ? Il n'est pas sûr que tel soit l'esprit de commentaire de l'administration. En outre, le but assigné à la demande de justification, relègue curieusement en arrière-plan ce qui en fait l'essence même. En effet, les

---

<sup>1286</sup> La note, p. 231.

<sup>1287</sup> La note, p. 232.

éléments de preuve ou les justifications ne sont requis que « *s'il y a lieu* », c'est-à-dire à titre subsidiaire. Ce qui est fort curieux et remet en cause l'utilité d'une telle demande qui se distingue en France par une démarche inverse : la priorité accordée aux éléments de preuve sur les explications. L'objet et domaine de la demande de justifications doivent donc être clairement définis pour remédier au sempiternel problème de clarté dans la législation fiscale ivoirienne.

Ce qui pose toujours l'intérêt de la distinction entre Néanmoins, ce qui peut sembler en faveur du contribuable c'est que : « *en cas de réponse tardive mais comportant les éléments d'information demandés, il convient néanmoins d'examiner les explications avancées par le contribuable afin d'éviter d'établir des taxations exagérées ou purement formelles* »<sup>1288</sup>. L'on pourrait néanmoins se demander s'il s'agit d'une suggestion, d'une simple opinion ou d'une véritable position administrative. En effet, affirmer qu'une chose est convenable, c'est dire avec subjectivité qu'elle répond aux convenances. Or nul n'est tenu de se conformer à ce qui est convenable, tant que rien ne l'y contraint. Cette phrase ne fait donc aucune obligation à l'administration de tenir compte des réponses tardives du contribuable. En outre, aucune précision n'est donnée sur la marge de tolérance de l'administration, c'est-à-dire que l'on ignore pendant combien de temps elle peut attendre au-delà du délai légal pour prendre en compte les réponses tardives du contribuable. Elle mérite donc une réécriture pour plus de clarté.

## **2. Des risques d'arbitraire dans la mise en œuvre du droit de visite et de saisie**

Si en France le droit de visite et de saisie n'a cessé de faire l'objet de réformes<sup>1289</sup> tendant à assurer au contribuable plus de garanties, en Côte d'Ivoire l'expression même de « droit de visite » peut poser problème puisque cette procédure cache quelques pratiques allant bien au-delà de simples investigations.

Le déploiement du droit de visite et de saisie suppose des présomptions de fraude à l'encontre du contribuable. S'il est cependant un domaine source de graves divergences entre les procédures fiscales ivoirienne et française, c'est bien celui du droit de visite où, sous des apparences de similitudes, se cachent de réelles différences dans les règles applicables. Ce,

---

<sup>1288</sup> La note, p. 232.

<sup>1289</sup> Ordonnance du 30 juin 1945, loi de finances pour 1985 (article 94), loi de finances pour 1987.

non seulement par rapport à la place du juge (a), mais également au regard du déroulement même du droit de visite et de saisie (b).

#### a. La place du juge en matière de droit de visite et de saisie

Si en France la place du juge est au cœur du droit de visite et de saisie, du moins à travers les textes, elle reste en réalité marginale dans l'hypothèse ivoirienne en dépit de la mention qui en est faite par le législateur.

Le droit de visite, parce qu'il porte de graves atteintes aux libertés individuelles et notamment à l'inviolabilité du domicile, fait donc l'objet d'un encadrement tout particulier en France. C'est ainsi que cette procédure est placée dans son intégralité sous le contrôle du juge, c'est-à-dire le juge des libertés et de la détention du tribunal de grande instance dans le ressort duquel sont situés les locaux à visiter<sup>1290</sup>. C'est, en effet, à lui qu'il appartient, par le moyen d'une ordonnance, de décider ou non qu'il soit procédé aux visites et saisies envisagées par l'administration. Cette autorisation préalable et obligatoire n'est cependant accordée qu'à condition que l'administration justifie du bien-fondé de sa demande en précisant la nature et le sérieux des soupçons de fraude pesant sur le contribuable<sup>1291</sup>. Par conséquent, le juge devra « vérifier de manière concrète que la demande d'autorisation qui lui est soumise est bien fondée; cette demande doit comporter tous les éléments d'information en possession de l'administration de nature à justifier la visite »<sup>1292</sup>. Il a donc un véritable pouvoir d'appréciation sur les demandes de visite formulées par l'administration. Il semblerait toutefois que dans la pratique il exerce très peu ce pouvoir et fait systématiquement droit à la demande de l'administration en se contentant d'ailleurs d'apposer sa signature sur une ordonnance rédigée à l'avance par l'administration elle-même. Dans une telle hypothèse, l'administration n'est-elle pas son propre juge ? Auquel cas, se poserait la problématique de l'utilité du rôle supposé être celui du juge des libertés et de la détention.

C'est d'ailleurs probablement en raison de cette pratique que le législateur ivoirien qui agit très souvent par mimétisme à l'égard du législateur français, a semblé ne pas vouloir accorder grande utilité au rôle du juge dans la procédure de visite et de saisie.

---

<sup>1290</sup> Voir le 2 de l'article L. 138 du L.P.F. français. Voir également Martin COLLET, op. cit., p. 43.

<sup>1291</sup> Jacques GROSCLAUDE et Philippe MARCHESSOU, *Procédures fiscales*, préc., p. 149.

<sup>1292</sup> Voir le II de l'article L. 16 B du L.P.F.

Une simple lecture du 2° de l'article 12 du L.P.F. ivoirien est révélatrice d'un aussi grand nombre d'anomalies, que l'on pourrait en venir à se demander si l'expression de droit de visite convient réellement au mécanisme qu'il est censé décrire. Il en ressort en effet que : *« hormis les cas de flagrance, l'exercice du droit de visite dans un domicile privé doit être autorisé par une ordonnance insusceptible de recours du président du tribunal dans le ressort duquel sont situés les locaux à visiter. Le juge statue dans un délai de 48 heures. En l'absence de décision du juge dans ce délai, l'administration fiscale est de droit autorisée à effectuer la visite ».*

Tout d'abord la flagrance, en dehors de la seule mention qui en est faite dans ce texte, n'est nullement traitée dans la législation fiscale ivoirienne. S'agit-il d'une référence au flagrant délit du droit pénal ? Dans ce cas, la flagrance telle qu'entendue par le législateur ivoirien serait différente de la flagrance fiscale prévue dans le cadre français<sup>1293</sup> à l'article L. 16-0 BA du L.P.F. S'agit-il simplement d'une mauvaise reproduction<sup>1294</sup> du 2 de l'article L. 38 du L.P.F. français<sup>1295</sup> ? Il est alors vide de contenu et sans régime juridique dans l'hypothèse ivoirienne. Toujours est-il qu'on serait tenté de conclure que l'ordonnance du juge est obligatoire pour permettre à l'administration d'exercer son droit de visite. Or il n'en est rien, à la lecture du dernier alinéa du paragraphe 2 de l'article 12 précité. En effet, cette disposition autorise de plein droit l'administration à exercer, ce qui pourrait être qualifié non plus de droit mais de pouvoir de visite, faute pour le juge d'avoir pu statuer dans un délai de 48 heures. Encore qu'aucune précision n'est donnée sur le décompte des 48 heures. Courent-elles à partir de la résolution prise par l'administration d'engager un droit de visite ? Ne sont-elles décomptées qu'à partir de la saisine du juge ? Si la demande d'autorisation est effectuée par l'envoi d'un courrier, le juge est-il considéré comme saisi dès cet envoi ou dès l'accusé de réception ? Ce qui pose d'ailleurs le problème de la nature du courrier. Peut-il s'agir d'un courrier simple ou d'une lettre recommandée avec accusé de réception ? Autant d'interrogations, autant de zone d'ombre qui mérite d'être clarifiés. Mais ces préoccupations ne sont-elles pas une autre source d'insécurité mise en évidence dans la plupart des études de droit comparé, qui comportent des mots trompeurs et des idées parfois incompris, comme le

---

<sup>1293</sup> Sur les différences entre flagrance fiscale et pénale, voir notamment, Jacques GROSCLAUDE, « La flagrance fiscale à l'aune de la flagrance pénale », in *Mélanges en l'honneur de Robert Hertzog, Réformes des Finances publiques et modernisation de l'administration*, pp. 253-261.

<sup>1294</sup> Reproduction faite à l'article 36-1° de l'annexe fiscale à la loi de finances n° 2001-338 du 14 juin 2001.

<sup>1295</sup> Le 2 de l'article L. 38 du L.P.F. français qui énonce : *« hormis les cas de flagrance, chaque visite doit être autorisée par une ordonnance du juge des libertés et de la détention du tribunal de grande instance dans le ressort duquel sont situés les locaux à visiter ».*

rèleve si bien le professeur Jean Pradel<sup>1296</sup>. Le fait d'ailleurs de soumettre le juge à un délai et de considérer que le défaut de réponse de sa part dans ce délai vaut autorisation, semble montrer qu'il n'a pas simplement une compétence liée, mais il est lui-même lié à la compétence de l'administration. En d'autres termes, cette disposition laisse planer un doute sur la liberté et l'autorité du juge face au pouvoir de l'administration fiscale ivoirienne. Dans le contexte français, la visite s'effectue sous l'autorité et le contrôle du juge qui l'a autorisée. Il peut même se rendre dans les locaux pendant l'intervention et décider de la suspension ou de l'arrêt de la visite à tout moment<sup>1297</sup>.

Alors qu'en France l'ordonnance du juge est susceptible de recours, ainsi que le déroulement même de la procédure de visite, cette possibilité est inexistante en Côte d'Ivoire. Le contribuable n'a donc d'autre alternative que de subir le pouvoir de visite de l'administration. Il faut néanmoins préciser qu'une possibilité d'appel n'a été introduite en France que dans un passé relativement récent, à la faveur de la réforme portant loi de modernisation de l'économie<sup>1298</sup>. Il n'empêche qu'avant cette réforme, l'ordonnance du juge n'était pour autant pas insusceptible de recours. Le pourvoi en cassation restait une possibilité ouverte au contribuable. Mais il a été jugé par la CEDH comme n'offrant pas de voie de recours suffisamment effective<sup>1299</sup>, d'où l'introduction de la voie d'appel.

Il convient en outre de remarquer d'après le texte précité, que l'autorisation requise du juge ne concerne que « *l'exercice du droit de visite dans un domicile privé* ». Les locaux à usage professionnel ne seraient donc pas concernés par l'autorisation préalable délivrée au moyen d'une ordonnance judiciaire. Une telle distinction qui peut avoir un caractère déstabilisant pour les entreprises, n'existe pas dans l'hypothèse française où le déroulement du droit de visite est entouré certaines garanties.

---

<sup>1296</sup> Jean PRADEL, « Les pièges du droit comparé : quelques applications en droit pénal », in *Droit civil, procédure linguistique juridique : Écrits en hommage à Gérard Cornu*, PUF, 1994, pp. 345-357.

<sup>1297</sup> Voir le 2 de l'article 38 du L.P.F.

<sup>1298</sup> C'est, en effet, l'article 164 de la loi n° 2008-776 du 4 août 2008, qui introduit en son article 164 une possibilité de recours en appel contre l'ordonnance du juge et contre le déroulement même de la procédure. La possibilité de cette action récursoire a été codifiée au IV de l'article L. 38 du L.P.F. français.

<sup>1299</sup> CEDH 21 février 2008, n° 18497/03, *Ravon c/ France*, *Dr. fisc.* 2008, comm. 227, note D. Ravon et Ch. Louit.

## b. Le déroulement du droit de visite et de saisie

En France, les agents de l'administration fiscale sont accompagnés par un officier de police judiciaire. Il s'agit d'une présence obligatoire. Ce qui donne au droit de visite le caractère d'une véritable perquisition et peut paraître excessif à cet égard. L'administration fiscale française peut même pousser l'excès jusqu'à exercer son droit de visite auprès de tiers, pourtant étrangers aux manœuvres frauduleuses dont est soupçonné le principal intéressé. La jurisprudence admet en effet que tout local puisse faire l'objet de visite, pourvu que des pièces et documents liés aux agissements du contribuable soient susceptibles d'y être découverts<sup>1300</sup>. Cette possibilité laissée à l'administration fiscale française met le tiers visité quasiment dans la même posture que le complice d'un acte délictueux dont l'auteur n'est que simplement présumé.

En Côte d'Ivoire en revanche, la présence policière est présentée comme étant facultative et l'officier de police judiciaire comme pouvant être remplacé par « *toutes autres personnes dont la présence est jugée utile par le Directeur général des impôts* »<sup>1301</sup>.

D'une part, aucune précision n'est donnée sur la qualité des personnes pouvant ainsi être autorisées à procéder à l'exercice du droit de visite et de saisie<sup>1302</sup>, ni même sur leur quantité maximale<sup>1303</sup>, pas plus que sur leur mode de désignation (à savoir si elles sont désignées par le Directeur général des impôts lui-même ou si elles peuvent être proposées par les agents de l'administration<sup>1304</sup>), encore moins sur l'étendue de leur pouvoir<sup>1305</sup>. S'il est vrai qu'en France aussi bien qu'en Côte d'Ivoire, des témoins peuvent être sollicités pour les besoins de cette procédure, il n'en demeure pas moins qu'elle est censée se dérouler dans le respect de la vie privée du contribuable.

D'autre part, la latitude à se passer de la présence d'officier de police judiciaire suppose pour l'administration fiscale sinon qu'elle dispose également de pouvoirs de Police, du moins

---

<sup>1300</sup> Sur ces points, voir Martin COLLET, op. cit., p. 41 ; CE, 10 mai 2007, n° 298590.

<sup>1301</sup> Voir le 1° de l'article 12 du L.P.F. ivoirien.

<sup>1302</sup> Ce qui laisse la possibilité de désigner des personnes n'étant pas forcément des spécialistes ; pourvu que leur présence soit « *jugée utile* » sans être nécessairement indispensable.

<sup>1303</sup> Même si cela ressemble fort bien à une hypothèse théorique, un contribuable de condition modeste pourrait ainsi voir débarquer à son domicile un nombre de personnes d'autant plus important qu'il serait insusceptible de les accueillir en raison de la capacité d'accueil de son appartement.

<sup>1304</sup> Auquel cas, il serait légitime de craindre d'éventuelles complaisances dans cette désignation.

<sup>1305</sup> Ces personnes dont la présence est jugée utile par le Directeur général des impôts pourraient-elles, pour les besoins de leur mission, exercer les mêmes prérogatives que l'administration dont les agents pouvant exercer le droit de visite sont quant à eux assermentés (article 123 L.P.F.).

qu'elle puisse accomplir les mêmes actes que ceux relevant de la compétence d'un officier de police judiciaire. Dans la pratique, les agents de l'administration fiscale exercent également des pouvoirs de Police. Il semblerait que cela se justifie par le fait pour eux d'avoir prêté serment préalablement à l'exercice de leur profession. Et un obstacle, un empêchement ou une résistance à l'action des agents assermentés de l'administration fiscale dans le cadre de l'exercice de leurs fonctions peut même donner lieu à fermeture de magasins et établissements pour une durée pouvant aller jusqu'à cinq ans (article 123 du L.P.F.).

Toutefois, le 3° de l'article 12 énonce : « *l'officier de police judiciaire veille au respect du secret professionnel et des droits de la défense* ». Cette disposition fait donc de l'officier de police judiciaire le garant du respect du secret professionnel et des droits de la défense. Devrait-on en conclure qu'en son absence, le législateur donne libre court à l'arbitraire ? Le caractère facultatif de la présence policière est donc source d'insécurité juridique du fait de créer les conditions d'un vide juridique.

Par ailleurs, en France aussi bien qu'en Côte d'Ivoire « *le procès-verbal de visite relatant les modalités et le déroulement de l'opération est dressé sur le champ, par les agents de l'administration* »<sup>1306</sup>. Ce procès verbal doit faire l'inventaire des pièces, documents et marchandises qui auront été saisis par l'administration. Mais le 6° de l'article 12 ivoirien précise que, « *lorsque ces marchandises ou produits ne pourront être conservés sans courir le risque de détérioration ou d'obsolescence, il sera à la diligence de l'administration fiscale procédé à leur vente aux enchères publiques* ».

Ce qui n'est pas prévu par le législateur français en matière fiscale. Le problème reste donc posé dans le cadre de la législation fiscale française. Toutefois, il est prévu en France que « *les objets ou marchandises confisqués ou saisis pour fraude ou contravention ne peuvent être revendiqués par leurs propriétaires* »<sup>1307</sup>. Ce qui ne correspond pas toutefois à l'hypothèse de saisie de biens dans le cadre du droit de visite. Celle-ci se fonde juste sur une présomption simple de fraude. Il appartiendra donc au contribuable de rapporter la preuve de son innocence. En revanche, en Côte d'Ivoire où la question est traitée, la confiscation et la vente du bien suppose que la fraude est déjà constituée. Le pouvoir de vente dont dispose l'administration ivoirienne en matière de droit de visite fait donc présumer d'une présomption irréfragable la culpabilité du contribuable. Il est certes précisé que « *le produit de la vente*

---

<sup>1306</sup> Administration fiscale en ce qui concerne la Côte d'Ivoire (4° article 12 L.P.F. ivoirien)/ administration des douanes et droits indirects pour ce qui est de la France (4° article L. 38 L.P.F. français).

<sup>1307</sup> Article L. 245 du L.P.F.

*sera séquestré entre les mains du Directeur des Domaines pour en être disposé ainsi qu'il sera décidé à la fin de la procédure en cours* » (6° de l'article 12 L.P.F.), mais cela ne suffit pas à garantir au contribuable une présomption d'innocence. Si les marchandises saisies par l'administration ivoirienne sont vendues lorsqu'elles sont menacées de détérioration, les documents pouvant être emportés dans le cadre du droit de communication doivent en principe être restitués.

## **B. Le pouvoir de vérification**

Si en France, la vérification du contribuable va de pair avec la délivrance de la Charte du contribuable vérifié, celle-ci n'occupe pas la même place dans le dispositif fiscal ivoirien (1). En revanche, ces deux systèmes peuvent faire apparaître des similitudes à travers les procédures approfondies de vérification (2).

### **1. La Charte du contribuable vérifié et sa place dans le dispositif fiscal**

La Charte du contribuable vérifié n'est pas nécessairement investie de la même force juridique en Côte d'Ivoire que celle que lui confère le législateur français en matière fiscale. En outre, si la France prévoit deux chartes, qui seraient de différente nature (a), une seule est prévue en Côte d'Ivoire, qui ne coïncide pas nécessairement avec l'une ou l'autre des chartes françaises (b).

#### **a. En France, deux chartes deux mesures**

Il importe impérativement de distinguer la « Charte du contribuable vérifié », de « la charte du contribuable » dite "charte Copé". En réalité la première est une formule elliptique qui se réfère à la « *Charte des droits et obligations du contribuable vérifié* ». Quant à la seconde, elle désigne un « *document de référence dans la relation unissant le citoyen à*

*l'administration fiscale* »<sup>1308</sup>. Mais la prise en compte de chacun de ces documents peut parfois prêter à confusion au risque d'assigner à l'un le rôle attribué à l'autre<sup>1309</sup>.

### *a. La Charte du contribuable vérifié ou Charte des droits et obligations du contribuable vérifié*

Ce document vise à faire connaître au contribuable de manière concrète les garanties dont il bénéficiera tout au long du contrôle dont il aura été avisé. Aux termes de l'alinéa 4 de l'article L. 10 du L.P.F. l'administration doit la remettre au contribuable « *avant l'engagement d'une des vérifications prévues aux articles L. 12 et L. 13* »<sup>1310</sup> ; c'est-à-dire avant toute vérification de comptabilité ou examen contradictoire de la situation des personnes physiques. « *Le défaut de respect de cette obligation est susceptible d'entraîner la nullité de la procédure de vérification et, par suite, l'abandon des redressements effectués ou des rappels d'imposition établis* »<sup>1311</sup>. Mais cette nullité n'est pas systématique en particulier en matière pénale, lorsque l'administration prouve que le contribuable disposait déjà d'exemplaire de la charte toujours en vigueur<sup>1312</sup>.

Quant aux dispositions contenues dans la charte, elles « *sont opposables à l'administration* »<sup>1313</sup>, en vertu du même article. C'est-à-dire que le contribuable peut les invoquer contre l'administration. Selon les professeurs Lamarque, Négrin et Ayrault qui se fondent sur une décision du juge administratif<sup>1314</sup>, cette opposabilité ne concernerait que les « *règles contenues dans la charte qui ne trouvent pas de fondement légal dans d'autres articles du Livre des procédures fiscales ou dans le Code général des impôts* »<sup>1315</sup>. Mais un

---

<sup>1308</sup> Réponse ministérielle à la question portant sur le statut juridique de la Charte du contribuable (Charte « Copé ») 6 février 2007, p. 1294 (mieux préciser la référence).

<sup>1309</sup> Pour éviter cette confusion, la Charte du contribuable vérifié pourrait éventuellement s'appeler « Charte préalable à toute vérification ». Ce qui aurait l'avantage d'éviter toute confusion tout en interpellant à la fois l'attention du contribuable et du vérificateur sur le caractère impératif de sa délivrance préalable, bien que cela figure déjà à l'article L. 10 du L.P.F.

<sup>1310</sup> Article L. 10 du L.P.F. français.

<sup>1311</sup> DB 13 L 1311/A/II/1/C/2°, 1<sup>er</sup> juillet 2002, n° 47.

<sup>1312</sup> Cass. . 21 juin 2000 n° 99-84102.

<sup>1313</sup> Ces dispositions ont été rendues opposables à l'administration à la suite d'une modification de l'article L. 10 du L.P.F., par l'article 8 de la loi dite « Aicardi », modifiant les procédures fiscales et douanières (Loi n° 87-502, du 8 juillet 1987). Loi faisant suite au rapport dit Aicardi. (Maurice AICARDI, *L'amélioration des rapports entre les citoyens et les administrations fiscales et douanières*, préc.) Ce n'est donc que depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1988 que la charte est devenue opposable à l'administration.

<sup>1314</sup> Il s'agit de la décision CE, 10 novembre 2000 précitée.

<sup>1315</sup> Jean LAMARQUE, Olivier NEGRIN, Ludovic AYRAULT, *Droit fiscal général*, Litec, éd. 2009, p. 942-943

autre regard porté sur la décision visée autorise à en donner une interprétation différente et même divergente. Il semblerait qu'il faille la comprendre non pas dans le sens où l'administration ne serait tenue de respecter les dispositions de la charte que "si seulement"<sup>1316</sup> mais bien au contraire, "même si" « *ne trouvant pas de fondement légal dans d'autres articles du code général des impôts ou du Livre des procédures fiscales, [elles] figurent néanmoins dans la charte à la date où ce document est remis au contribuable* ».

La charte du contribuable vérifié jouit d'une opposabilité législative qui ne peut en principe être limitée que par des dispositions d'une norme de même nature ou supra-législative. Admettre donc l'interprétation retenue par M. Lamarque conduirait à affirmer que les règles de la charte trouvant un fondement juridique dans le Livre des procédures fiscales ou le Code général des impôts ne doivent pas spécialement être respectées. L'objet de cette interprétation vise probablement à éviter à la Charte du contribuable vérifié un double emploi ou la dualité qui pénalise « la charte du contribuable » quant à son opposabilité. L'idée serait donc que le code général des impôts et le Livre des procédures fiscales, parce qu'ils constituent des lois, suffisent à assurer le respect des règles partagées avec la Charte du contribuable vérifié qui elles, émanent de l'administration. Or l'interprétation de la loi par l'administration n'est pas toujours fidèle à l'esprit de la règle interprétée<sup>1317</sup>. D'où l'intérêt de la garantie des contribuables contre la doctrine administrative. Ainsi donc, même si une règle figurant dans la charte du contribuable a déjà un fondement légal, elle devra être respectée au même titre que la loi, dès lors qu'elle ne porte pas atteinte aux garanties du contribuable. C'est d'ailleurs la réserve émise par le Conseil d'État en affirmant que bien que devant être respectées, les règles sans fondements légaux contenues dans la charte doivent néanmoins avoir « *pour objet de garantir les droits du contribuable vérifié* »<sup>1318</sup>. En d'autres termes, les dispositions de la charte qui violeraient les droits du contribuable ne devraient pas lui être appliquées.

Une toute autre situation est celle liée au fait que le contenu de la Charte ressortisse au domaine de l'administration. Celle-ci peut donc en modifier le contenu sans nécessairement le faire en fonction des nouvelles règles de nature législative. Ce qui peut constituer un frein à l'efficacité de l'opposabilité<sup>1319</sup>.

---

<sup>1316</sup> Tel que l'entend le Pr Lamarque.

<sup>1317</sup> Une objection pourrait toutefois être soulevée à ce stade. Une interprétation, dès lors qu'elle n'est pas fidèle à norme de référence, peut être considérée comme une règle nouvelle et donc différente de la norme de référence. Mais peut-on alors considérer qu'elle est autonome en dépit de sa différence ?

<sup>1318</sup> CE, 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> SSR, 11 février 2011, préc.

<sup>1319</sup> Voir sur ce point, Martin COLLET, *Procédures fiscales : Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, PUF, 2011, p. 65.

**β. « La charte du contribuable »**

Le communiqué de presse annonçant la publication de « la charte du contribuable » précisait : « *cette charte sera un élément de référence permanent pour les relations entre les contribuables et l'administration. Son contenu engage l'administration et chaque contribuable pourra s'en prévaloir* »<sup>1320</sup>. Or ladite charte est considérée comme non opposable au fisc contrairement à la Charte du contribuable vérifié.

À tout bien considérer, « la charte du contribuable » (charte "Copé") engagerait l'administration c'est-à-dire l'obligerait, sans pour autant lui être opposable. Ce qui semble incohérent et peut être source de confusion pour le contribuable, créant ainsi une situation d'insécurité juridique. Une réponse ministérielle en donne néanmoins l'interprétation selon laquelle, « *au comportement citoyen, loyal et coopératif qui anime le contribuable répondent les principes de simplicité, de respect et d'équité qui guident l'action de l'administration* »<sup>1321</sup>. Partant, « la charte du contribuable » n'engagerait pas plus l'administration que le contribuable. Mais quel sens donner alors à l'avant-propos de ce document qui invite les contribuables à s'en « *prévaloir (...) auprès de l'ensemble des agents de l'administration fiscale* »<sup>1322</sup> ? Selon la même réponse ministérielle, cette phrase ne concerne pas que le contribuable, elle signifie que l'administration et le contribuable peuvent tous deux s'en prévaloir<sup>1323</sup>. En d'autres termes, le contribuable est engagé au même titre que l'administration. Or un engagement n'a de véritable sens qu'à condition d'obliger ceux auxquels elle s'applique, en l'occurrence par le moyen d'une opposabilité. Il en irait autrement à condition d'ôter au terme « engagement » son sens étymologique qui est d'ailleurs de source juridique et implique d'une part l'« *action de mettre en gage, de lier par une convention, un contrat* » et d'autre part l'« *état où l'on est lié par quelque obligation* ». C'est pourquoi dès sa publication, « la charte du contribuable » avait été considérée par

---

<sup>1320</sup> Communiqué de presse du lundi 17 octobre 2005, sur le « Budget et réforme de l'État », Ministère de l'Économie, des finances et de l'Industrie (accessible sur [http://www.minefi.gouv.fr/fonds\\_documentaire/archives/communiqués/2005/c0510171.php](http://www.minefi.gouv.fr/fonds_documentaire/archives/communiqués/2005/c0510171.php)).

<sup>1321</sup> Réponse ministérielle du 6 février 2007 préc. , p. 1294.

<sup>1322</sup> C'est d'ailleurs la même question que se posent deux avocats dans leur article. Caroline CTORZA et Jack MEURANT, « Une Charte du contribuable : pour quoi faire ? », *Les Nouvelles fiscales*, n° 949, Lamy, 1<sup>er</sup> janvier 2006, pp. 21 et s.

<sup>1323</sup> Ce qui va de soi, la Charte du contribuable bien qu'étant un acte unilatéral n'implique pas un engagement unilatéral au préjudice de l'administration fiscale.

certain auteurs comme ayant « *la même fonction qu'une instruction* »<sup>1324</sup>, et opposable de ce fait à l'administration<sup>1325</sup>. Toutefois l'argument ayant servi à en démontrer l'opposabilité n'y voyait curieusement qu'une opposabilité limitée. Ce qui semblait tout aussi incohérent que contradictoire. Les partisans de cette doctrine ont, en effet, estimé que la charte « Copé » absorbait la Charte du contribuable vérifié<sup>1326</sup> tout en restant limitée dans son opposabilité aux seules dispositions intéressant la procédure de vérification. Or d'une part, si « la charte du contribuable » est considérée comme s'appliquant à un domaine plus vaste que celui de la procédure de vérification (au point d'englober celle-ci), il ne serait pas logique de n'en réserver la délivrance qu'aux seuls contribuables vérifiés. Ce qui priverait les autres contribuables des droits et obligations y contenues et serait alors source d'injustice fiscale. L'adresser à des contribuables en dehors de toute procédure de vérification, constituerait en revanche une violation de l'article L. 10 du L.P.F., sauf à en modifier la rédaction. D'autre part, il est sans intérêt de considérer que « la charte du contribuable » et celle du contribuable vérifié forment un seul bloc, en affirmant par la même occasion que les dispositions de la première sont inopposables contrairement à celles de la seconde. Ce qui revient au même que d'affirmer en dehors de toute vision holistique, l'inopposabilité de « la charte du contribuable » contrairement à celle du contribuable vérifié.

Aux termes de la réponse ministérielle citée en référence, l'inopposabilité de la charte "Copé" s'expliquerait par la « *nature duale des principes qu'elle énonce* »<sup>1327</sup>. Cette dualité consisterait pour ladite charte à rappeler en premier lieu et de manière synthétique des règles normatives déjà contenues dans d'autres textes, et qui sont opposables à l'administration de par leur nature. En second lieu, ce document contiendrait des règles de bonne conduite déjà appliqués par les services de l'administration. Mais la Charte des droits et obligations du contribuable vérifié semble elle aussi répondre à la même dualité tout en gardant sa juridicité. De surcroît, il n'est pas exclu que ces règles de bonne conduite qui seraient ainsi ancrées dans la pratique administrative soient par moment violées par les agents de l'administration. Il en va ainsi de l'obligation que s'impose l'administration notamment dans la rubrique "une

---

<sup>1324</sup> Voir notamment Lamy Fiscal-2006, Partie 11 – Contrôle et contentieux de l'impôt, Division 1- Contrôle fiscal, Chapitre 1 : Organisation et règles du contrôle fiscal, n° 7697- Charte du contribuable.

<sup>1325</sup> Voir Caroline TORZA et Jack MEURANT, art. cit., pp. 22 et s. ; voir aussi, Jack MEURANT, « La charte du contribuable et le pouvoir normatif de l'administration fiscale », in *Mélanges en l'honneur de Robert Hertzog, Réformes des Finances publiques et modernisation de l'administration*, pp. 377-388.

<sup>1326</sup> Ce qui est une vision d'autant plus excessive que l'opposabilité de la Charte du contribuable vérifié a fait l'objet d'une codification (à l'article L. 10 du LPP) que ne connaît pas la Charte « Copé » qui cherche sa légitimité par le truchement de la doctrine administrative.

<sup>1327</sup> Voir la réponse ministérielle préc.

administration qui vous simplifie la vie". L'administration énonce, en effet, par la voie de la charte : « nous répondons à tous vos appels téléphoniques. Si nous ne pouvons pas traiter immédiatement votre appel, vous pouvez nous laisser vos coordonnées et nous vous rappelons sous quarante-huit heures »<sup>1328</sup>. Il en va de même lorsque l'administration insiste en énonçant par ailleurs : « nous nous engageons vis-à-vis de vous par nos publications à caractère général » (rubrique : "vous avez droit à la sécurité juridique"). Tous ces engagements seraient donc de pure forme. Comment accorder alors foi à la "parole administrative" si l'administration est admise à garantir au contribuable des « droits creux », c'est-à-dire vides de prérogatives y relatives ?

Qu'en est-il du document appelé « La Charte du Contribuable Vérifié » dans le cadre de la Côte d'Ivoire.

#### b. En Côte d'Ivoire, une charte sans commune mesure

Contrairement au législateur français, celui de la Côte d'Ivoire n'a nullement fait mention de charte de contribuable. Il y existe néanmoins un document intitulé « La Charte du Contribuable Vérifié »<sup>1329</sup>. Mais d'un strict point de vue juridique, cette dernière ne peut être comparée à celle actuellement en vigueur en France. Elle ne peut davantage l'être avec sa version antérieure à l'intervention de la loi « Aicardi »<sup>1330</sup> qui a codifié l'obligation de la remettre au contribuable avant toute vérification.

De par sa finalité, elle se démarque également de la charte « Copé » dans la mesure où celle-ci n'est pas destinée à accompagner la procédure de vérification ; rôle assigné à la charte ivoirienne du contribuable vérifié. Dès la page introductive de celle-ci, il est, en effet, précisé qu'« avant l'engagement d'une vérification générale de comptabilité, d'un contrôle ponctuel ou d'une vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble de personnes physiques, l'administration fiscale remet au contribuable, à titre d'information, le présent document intitulé « la charte du contribuable vérifié » ».

Elle se distingue par ailleurs de la Charte française dans la mesure où l'obligation de délivrance qui la caractérise, a valeur législative parce qu'imposée par la loi (alinéa 4, article 10 du L.P.F. français). Or dans l'hypothèse ivoirienne, cette délivrance relève d'une simple

---

<sup>1328</sup> La charte du contribuable, p. 12.

<sup>1329</sup> Avec les initiaux en majuscule.

<sup>1330</sup> Loi n° 87-502, du 8 juillet 1987.

pratique administrative, dont l'inobservation n'engage pas en principe la responsabilité du fisc.

De même en ce qui concerne les dispositions de la Charte française, alors qu'elles sont issues d'une instruction et rendues par la suite opposables à l'administration par l'intervention du législateur (article L. 10 du L.P.F.), la Charte ivoirienne est juste qualifiée de « *document* » remis « *à titre d'information* »<sup>1331</sup>. La question de son opposabilité n'est abordée ni par le juge, ni par le législateur, encore moins par l'administration fiscale ivoiriens.

Par ailleurs, la phrase figurant en bas de page du sommaire de la Charte française est reprise *in extenso* en guise de note d'avertissement de la Charte ivoirienne. À savoir : « *cette charte n'est qu'un résumé des dispositions les plus couramment mises en œuvre en matière de contrôle fiscal. Pour une information plus complète, vous devez vous référer au Code Général des Impôts et au Livre de procédures fiscales* ». Prise dans le contexte de chacun des deux systèmes fiscaux (français et ivoirien), cette phrase strictement identique n'a pas forcément la même signification ou implication. L'intention inavouée de l'administration ivoirienne en précisant qu'il ne s'agit que d'un résumé est de remettre en cause la juridicité du document afin de lui dénier toute opposabilité. En plus, la position du juge administratif français sur la valeur juridique de la « Charte du contribuable vérifié » dans sa version antérieure à la loi « Aicardi », peut contribuer à conforter l'administration ivoirienne dans cette remise en cause. Cela en raison de l'influence du droit français sur le droit ivoirien et de la tendance quasi systématique à reproduire dans le droit ivoirien les solutions dégagées par le juge français. Or ce dernier indique dans l'une de ses décisions que le requérant ne peut « *invoquer le document dit "charte du contribuable vérifié", institué par une instruction administrative, qui constitue un simple document d'information du contribuable* »<sup>1332</sup>. Ce qui laisse sous-entendre en ce qui concerne la Côte d'Ivoire qu'en indiquant que « la Charte du contribuable vérifié » est un document à titre d'information qui résume le Code général des impôts et le Livre des procédures fiscales, l'administration fiscale ivoirienne entend bien lui conférer une vertu pédagogique à l'instar de celle actuellement en vigueur en France<sup>1333</sup>, sans toutefois lui reconnaître la même force juridique faute d'avoir en cela suivi le législateur français.

---

<sup>1331</sup> Voir introduction de la Charte ivoirienne du contribuable.

<sup>1332</sup> CE, 19 juin 1989, n° 69846.

<sup>1333</sup> Voir Martin COLLET, *procédures fiscales*, préc., § 101.

Mais affirmer qu'un texte en résume un autre ne suffit pas à le décrédibiliser ; bien au contraire. Un résumé, du fait de son caractère synthétique, énonce en réalité l'essentiel de ce qu'il convient d'être pris en compte. C'est donc en l'occurrence la compréhension de l'administration ivoirienne au sujet des textes législatifs fiscaux<sup>1334</sup> relatifs aux procédures de vérification, qui est exprimée à travers la charte ivoirienne. Elle résume par conséquent, certes maladroitement dans bien des cas, la position de l'administration fiscale sur toutes les dispositions visées.

Se limiter à un tel constat ne suffit pas toutefois à démontrer l'opposabilité de ladite Charte. En vertu du 1° de l'article 21 du L.P.F. ivoirien, « *lorsque le contribuable a appliqué des textes dont l'interprétation par l'administration a été publiée au moyen d'instructions, circulaires ou documents ayant une portée générale, l'administration ne peut* » soutenir une interprétation différente. Un document ayant une portée générale suffit donc à fonder la "doctrine administrative"<sup>1335</sup>, c'est-à-dire à lier l'administration. Or la Charte ivoirienne du contribuable, parce qu'elle est officiellement mise à la disposition de tout contribuable faisant l'objet d'une procédure de vérification, a une portée générale. C'est pourquoi elle devrait être considérée comme exposant la doctrine administrative afin de pouvoir lui être opposable à l'instar de la charte française. Il n'est donc pas besoin en principe que la Charte ivoirienne soit issue d'une instruction ou d'une circulaire ou même qu'elle soit codifiée, pour être opposable à l'administration, puisqu'il s'agit bien d'un document de portée générale dont la délivrance doit précéder la procédure de vérification.

En dépit de leur appellation identique<sup>1336</sup> ainsi que la volonté de synthétisation des dispositions relatives aux procédures de vérification par chacune des administrations en l'espèce, ces deux chartes se distinguent non seulement de par leur nature mais également de par leur force juridique.

---

<sup>1334</sup> L'on devrait dire, la compréhension que l'administration donne du texte dont elle est principalement l'auteur. Les lois fiscales ivoiriennes sont rarement, voire pas du tout, à l'initiative de projets de lois. Elles ne sont que le vote de propositions de lois ou parfois issues d'ordonnances du Président de la République, qui par essence portent sur des matières relevant de la compétence de l'Assemblée nationale. Il importe néanmoins de souligner qu'en France également, les propositions de lois sont relativement peu nombreuses en matière fiscale.

<sup>1335</sup> Ce terme est méconnu de la fiscalité ivoirienne.

<sup>1336</sup> En France, la Charte des droits et obligations du contribuable vérifié étant couramment appelée "Charte du contribuable vérifié" tout comme la Charte ivoirienne.

Mais la Côte d'Ivoire a-t-elle besoin d'une charte du contribuable vérifié ? Pourquoi seule la procédure de vérification nécessiterait-elle une charte contrairement aux autres ? Serait-ce toutefois utile de prévoir une charte pour chaque procédure fiscale ? Est-ce d'ailleurs utile de prévoir une charte en plus du Code général des impôts, du Livre des procédures fiscales ainsi que des autres actes constitutifs de la doctrine administrative ?

La Charte française du contribuable vérifié n'était à l'origine qu'un « aide mémoire du contribuable » dont l'envoi était simplement recommandé par l'administration. Cette pratique devenue désuète avait été abandonnée pour être ensuite reprise en vue d'apaiser un mouvement antifiscal<sup>1337</sup>. Elle sera par la suite maintenue et bénéficiera également d'une valeur juridique par la volonté du législateur. Elle visait donc à l'origine à servir de memento au contribuable face à une situation alors redoutée : l'examen de situation fiscale approfondie, qui s'étendra par la suite à la vérification de comptabilité. Elle n'était donc pas indispensable puisque le contribuable lui-même pouvait prendre connaissance des règles applicables à sa situation. En ce qui concerne la Côte d'Ivoire, l'élaboration d'une charte de contribuable répondait plus à un besoin de reprise des instruments prévus en France en matière fiscale. Mais une telle charte n'est pas utile en soi ; surtout qu'elle fait un mauvais résumé de textes eux-mêmes parfois mal rédigés.

## **2. Les procédures de contrôle approfondi**

Pour approfondir l'exercice de leur droit de contrôle auprès des contribuables, les administrations française et ivoirienne usent de procédures de vérifications approfondies, qui sont comparables (a) en particulier au regard du formalisme qui les caractérise. La vérification de comptabilité informatisée mérite en revanche une attention particulière en raison de son inadaptation aux réalités ivoiriennes (b).

### **a. Des procédures de vérification approfondie analogues**

Deux procédures permettent à l'administration d'exercer un contrôle approfondi auprès du contribuable. Il s'agit en principe pour les entreprises de la vérification de comptabilité, et

---

<sup>1337</sup> Voir sur ce point le rappel de M. Christopher CHARLES, dans une étude intitulée « L'évolution de la charte du contribuable vérifié », *Bulletin fiscal Francis Lefebvre*, 1<sup>er</sup> mars 2005, n°3 (3/05), pp. 181-193.

pour les particuliers, de la vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble (VASFE) devenue en France, l'examen contradictoire de la situation fiscale des personnes physiques (ESFP)<sup>1338</sup>. L'expression de « vérification de la situation fiscale des particuliers » permettra de désigner à la fois l'ancienne appellation maintenue par la Côte d'Ivoire et la nouvelle, en vigueur en France.

En dehors de spécificités propres à chaque type de procédure ( $\alpha$ ), elles partagent en principe les mêmes règles d'application. Toutefois, la mise en œuvre de la vérification de comptabilité n'est pas confrontée aux mêmes réalités en Côte d'Ivoire qu'en France. C'est pourquoi seule cette procédure de vérification ( $\beta$ ) fera l'objet d'une étude plus détaillée afin de procéder à une meilleure comparaison. Certaines imprécisions et confusions révéleront ainsi des failles constitutives de facteurs d'insécurité juridique.

#### ***$\alpha$ . La vérification de la situation fiscale des particuliers***

En effectuant respectivement une VASFE (article 5 à 7 du L.P.F.) ou un ESFP (article L 12 du L.P.F.), les administrations fiscales ivoirienne et française visent à vérifier la sincérité et l'exactitude des déclarations effectuées par les particuliers au regard de l'imposition de leur revenu.

En France, le Conseil d'État avait exclu du champ d'application de cette procédure les non-résidents, pourtant passibles de l'impôt en raison de leur revenu de source française<sup>1339</sup>. Ce, parce que sous son appellation originelle (VASFE), c'est la « *situation fiscale d'ensemble* » du contribuable qu'il convenait de prendre en compte. Or cela n'était logiquement pas possible pour un non-résident, en raison d'une absence de vocation pour l'administration à soumettre l'intégralité de son revenu à imposition<sup>1340</sup>. Pour remédier à une telle situation et rendre la procédure applicable à cette catégorie de contribuables, le législateur français en a adapté la dénomination au besoin d'imposition recherché<sup>1341</sup>. Il a ensuite étendu la procédure

---

<sup>1338</sup> La loi n° 96-1182 du 30 décembre 1996 est, en effet, intervenue à la suite des travaux de la commission Aicardi (1987) afin de renforcer le caractère oral et contradictoire de cette procédure par le moyen d'une codification à l'article L. 12 du L.P.F., tout en en modifiant également l'appellation.

<sup>1339</sup> CE, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> SSR, 10 juillet 1996, req. 127892.

<sup>1340</sup> Voir sur ce point Jean-Pierre CASIMIR, *Contrôle fiscal (...)*, 11<sup>e</sup> éd., préc. p. 20.

<sup>1341</sup> Par le moyen d'une loi de finances. Or tout « *projet de loi de finances (...)* est préparé par le Gouvernement dont le monopole en la matière laisse peu de place aux interventions des parlementaires ». Hervé MESSAGE, Michel BERMOND et Jean-Luc MATT, *L'Assemblée nationale et les lois de finances*, mise à jour au 31 août 2010 par Daniel HOCHEDÉZ et Simon CORLEY, sous le titre de *Lois de finances et lois de financement à*

aux non-résidents ayant en France des obligations au titre de l'impôt sur le revenu<sup>1342</sup>. Le problème demeure cependant en l'état, dans la mesure où cette procédure consiste essentiellement en un contrôle de cohérence entre le revenu déclaré par le contribuable et sa situation patrimoniale, de même que celle des membres de son foyer fiscal. Or en raison de son universalité, l'appréciation de la situation patrimoniale du contribuable implique la prise en compte d'une situation d'ensemble, qui est incompatible avec le régime fiscal des non-résidents ; cela en raison de l'obstacle lié à l'extranéité de la souveraineté fiscale dont ils dépendent<sup>1343</sup>. En réalité, la modification apportée par le législateur français dénote une simple volonté de faire échec à la jurisprudence du Conseil d'État<sup>1344</sup> qui privait l'administration de la possibilité d'exercer ce type de contrôle sur les non-résidents. Le texte ayant procédé à un tel contournement est d'ailleurs issu d'une loi de finances dont les dispositions ont été par la suite insérées dans le Livre des procédures fiscales. Or cela est connu, tout « *projet de loi de finances (...) est préparé par le Gouvernement dont le monopole en la matière laisse peu de place aux interventions des parlementaires* »<sup>1345</sup>. Bien qu'émanant du législateur, cette disposition est donc en réalité une œuvre de l'administration fiscale. Toutefois, par souci de cohérence, il conviendrait pour le législateur français de redéfinir le champ d'application ou la méthode d'évaluation de l'ESFP.

En Côte d'Ivoire où le législateur n'est pas intervenu dans le sens d'une telle extension, l'application de la VASFE ne se limite pas pour autant aux seuls résidents fiscaux. Elle vise non seulement « *les personnes physiques passibles de l'impôt général sur le revenu (IGR) ayant une résidence en Côte d'Ivoire. Elle peut s'appliquer également à des personnes ne résidant pas en Côte d'Ivoire à raison de revenus qu'elles y perçoivent* »<sup>1346</sup>.

---

*l'assemblée nationale*, Mis à jour en août, 2010, p. 10 (disponible sur [http://www.assemblee-nationale.fr/connaissance/lois\\_finances\\_lois\\_financement/lois\\_finances\\_financement\\_actualisee.pdf](http://www.assemblee-nationale.fr/connaissance/lois_finances_lois_financement/lois_finances_financement_actualisee.pdf)). Au fond, l'on pourrait en déduire que ce contournement est en réalité le fait de l'administration.

<sup>1342</sup> Alinéa 1<sup>er</sup> de l'article L. 12 du L.P.F. issu du I de l'article 31 de la loi n° 96-1182 du 30 décembre 1996.

<sup>1343</sup> « *Sur quelles bases doit être effectué le contrôle de cohérence entre les revenus déclarés en France et la situation patrimoniale de l'intéressé* » ? S'interroge à ce sujet M. Casimir. Voir CASIMIR, op. cit., p. 21.

<sup>1344</sup> Décision du Conseil d'État n° 127892, préc.

<sup>1345</sup> H. MASSAGE, M. BERMOND et J-L. MATT, *L'Assemblée nationale et les lois de finances*, préc., p. 10. Voir également Pierre Di MALTA, *Finances publiques*, t. 1, *Le budget*, PUF 1999, pp. 77 et s.

<sup>1346</sup> Nasser KOFFI, « La VASFE : vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble », *La Tribune de L'impôt*, n° 006 – du 15 janvier au 15 avril 2006, p. 39. Bien que de manière officielle, la question n'ait été abordée ni par le législateur ni par l'administration fiscale, l'on peut considérer que cet article exprime en réalité la position de l'administration sur la question. En effet, « La Tribune de L'impôt » est une revue trimestrielle ayant pour éditeur la Direction Générale des Impôts (DGI) de Côte d'Ivoire avec pour directeur de publication, le Directeur général des impôts lui-même.

Si en réalité la procédure restait inapplicable aux non-résidents, il eût fallu prévoir une procédure analogue qui leur soit applicable ; ce pour éviter que la VASFE ne soit un instrument d'injustice fiscale, créant de fait une immunité au profit des non-résidents et aux dépens des résidents. À défaut, il eût été convenable de redéfinir l'objet de la VASFE afin de l'étendre aux non-résidents sans se heurter à une incohérence<sup>1347</sup>.

En tout état de cause, en raison de l'obstacle matériel à une vérification de la situation d'ensemble à proprement dite du contribuable non-résident, il convient d'admettre qu'en France aussi bien qu'en Côte d'Ivoire, la dénomination de la procédure n'est que formelle. La vérification de la situation fiscale des particuliers répond donc à un principe de réalité qui veut que l'ensemble des revenus accessibles à l'administration soit passible d'un contrôle approfondi, sans tenir compte de l'attachement territorial du contribuable.

Par ailleurs, tout en reprenant la formulation de l'article L. 12 du L.P.F. français, le législateur ivoirien y a apporté des précisions qui méritent davantage de clarification. En effet, à l'instar du législateur français, celui de la Côte d'Ivoire énonce à l'alinéa 2 de l'article 5 du L.P.F. : *« 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 des membres du foyer fiscal (...) »*. Il ajoute cependant que ce contrôle de cohérence peut également concerner les *« personnes vivant sous le toit du contribuable et celles dont il assure en totalité ou en partie les moyens d'existence »*. Ce qui signifie qu'en dépit de leur appartenance à un même foyer civil ces personnes vivant sous le même toit que le contribuable ou celles qui sont à sa charge ne sont pas systématiquement considérées comme membres de son foyer fiscal. En effet, en vertu de l'article 238 du CGI<sup>1348</sup>, *« le bénéficiaire du revenu est imposé à titre individuel sur ce revenu »*. Et l'imposition du foyer fiscal n'a lieu qu'à titre dérogatoire contrairement au principe de déclaration unique qui renforce en France le principe d'imposition par foyer fiscal<sup>1349</sup>. Même s'il est vrai que le contribuable pourrait être tenté de soustraire de son propre patrimoine des éléments au profit des personnes sus-

---

<sup>1347</sup> C'est ce qu'il conviendrait peut-être de faire par rapport à l'ESFP en ce qui concerne la France.

<sup>1348</sup> Article 238 CGI ivoirien : *« le bénéficiaire du revenu est imposé à titre individuel sur ce revenu. Par dérogation à ce principe, sur option du contribuable notifiée au service compétent, l'imposition peut porter sur les revenus du foyer. Dans ce cas, le chef de famille est imposable tant en raison de ses revenus personnels que ceux de sa femme et de ses enfants mineurs, majeurs incapables, étudiants habitant avec lui. Toutefois, le contribuable peut réclamer des impositions distinctes pour ses enfants mineurs, majeurs incapables, étudiants, lorsqu'ils tirent un revenu de leur propre travail ou d'une fortune indépendante »*.

<sup>1349</sup> Voir article 95, Loi de finances pour 2011, n° 2010-1657, 29 décembre 2010, *J.O.R.F.*, 30 décembre 2010.

indiquées, il n'est pas convenable d'apprécier la situation d'un foyer fiscal au regard d'éléments tirés d'un autre foyer fiscal. Il s'ensuit qu'en prenant en compte la situation des personnes vivant sous le toit du contribuable ou celles dont il assure les moyens d'existence, le législateur fait peser sur le contribuable une présomption de dissimulation de ressources, par une méthode qui ne se justifie pas juridiquement.

### ***β. La vérification de comptabilité***

De même que la vérification de la situation fiscale des particuliers, la vérification de comptabilité « *consiste à s'assurer de la sincérité d'une déclaration fiscale [mais] en la confrontant à des éléments extérieurs* »<sup>1350</sup>. Il s'agit pour l'administration de vérifier sur place « *la comptabilité des contribuables astreints à tenir et à présenter des documents comptables* » (article L. 13 L.P.F. français ou alinéa 1<sup>er</sup> de l'article 2 du L.P.F. ivoirien).

En France, si cette catégorie de contribuables correspond essentiellement à des entreprises, individuelles ou constituées sous formes de sociétés<sup>1351</sup>, des hésitations demeurent encore non seulement sur la détermination exacte du champ d'application de la procédure mais également sur la nature des entreprises astreintes à la tenue d'une comptabilité.

C'est ainsi que par rapport à la société civile immobilière, le Conseil d'État et la Cour de cassation ne partagent pas la même position. Après de longues hésitations, le Conseil d'État, pour accorder au contribuable les garanties liées à la vérification de comptabilité, considère que ce type de société peut faire l'objet d'une vérification de comptabilité dès lors qu'elle est amenée à tenir des documents comptables et à les présenter à toute réquisition de l'administration fiscale<sup>1352</sup>. Quant à la Cour de cassation, elle considère qu'une société civile immobilière de gestion ne peut faire l'objet d'une vérification de comptabilité dans la mesure où son « *activité est purement de nature civile et que ses revenus relèvent de la catégorie des revenus fonciers* »<sup>1353</sup>. Ce qui implique pour l'administration une possibilité de vérifier la comptabilité tenue par de tels types de sociétés sans toutefois leurs assurer les garanties liées à la procédure de vérification de comptabilité. Or ce n'est pas la commercialité de l'activité qui

---

<sup>1350</sup> DB 13 J 43 du 10 août 1998.

<sup>1351</sup> Voir § 1 de la DB 13 J 43 du 10 août 1998. Il s'agit donc en principe de l'ensemble des entreprises imposées à l'IS, à la T.V.A., et à l'IR dans la catégorie des BNC, BIC et BA.

<sup>1352</sup> CE, 7<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> SSR, 18 décembre 1987, req. 66517 ; CE, 3<sup>e</sup> SSR, 9 juillet 2003, req. 230167.

<sup>1353</sup> Jean-Pierre CASIMIR, *Contrôle fiscal* (...), préc., p. 26-27.

l'astreint à la tenue d'une comptabilité, c'est le caractère professionnel de son activité<sup>1354</sup>. C'est ce qui explique que les entreprises soumises à l'IR dans la catégorie des BNC soient passibles de la procédure de vérification de comptabilité, dans la mesure où elles sont astreintes à la tenue d'une comptabilité.

Dans l'hypothèse ivoirienne, l'article 2 du L.P.F. énonce en son alinéa 1<sup>er</sup> : « *l'administration fiscale vérifie sur place la comptabilité des contribuables astreints à tenir et à présenter des documents comptables* ». La note administrative dédiée au contrôle fiscal précise quant à elle que la vérification de comptabilité a « *pour objet d'examiner sur place les documents comptables d'une entreprise (individuelle ou sous forme de société)* »<sup>1355</sup>. Cela exclut donc en principe les particuliers de la possibilité de faire l'objet d'une telle procédure de contrôle. La même note précise en outre : « *au regard des entrepreneurs individuels, il convient d'opérer la distinction entre l'entreprise et l'entrepreneur. L'administration peut vérifier la situation fiscale de ce dernier dans le cadre d'une vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble alors qu'elle ne peut procéder qu'à une vérification de comptabilité en ce qui concerne l'entreprise* »<sup>1356</sup>.

Or le droit commercial ivoirien est régi par l'Acte uniforme relatif au droit commercial général. En vertu de l'article 13 de cet acte uniforme, « *tout commerçant, personne physique ou morale, doit tenir tous les livres de commerce conformément aux dispositions de l'Acte uniforme relatif à l'organisation et à l'harmonisation des comptabilités des entreprises* ». Si la vérification de comptabilité concerne les contribuables astreints à une tenue de comptabilité, une personne physique pourrait donc en faire l'objet dès lors qu'elle a la qualité de commerçant<sup>1357</sup>. Or n'étant pas officiellement considérée comme pouvant faire l'objet d'une telle procédure, le danger serait qu'elle y soit soumise sans toutefois bénéficier des garanties qui l'accompagnent<sup>1358</sup>.

---

<sup>1354</sup> Voir notamment Jean-Pierre CASIMIR, *idem.*, p. 26.

<sup>1355</sup> La note, p. 238 ou 237 (page sans numérotation).

<sup>1356</sup> La note, p. 247.

<sup>1357</sup> Même si dans la pratique une telle hypothèse ne semble pas s'être déjà produite.

<sup>1358</sup> D'ailleurs l'Acte uniforme relatif au droit commercial général définit le commerçant comme « *celui qui fait de l'accomplissement d'actes de commerce par nature sa profession* » (article 2). Il en va ainsi notamment de « *l'achat de biens meubles ou immeubles, en vue de leur revente* » (article 3). L'on pourrait se demander si les commerçants du secteur informel notamment, tiennent de la comptabilité (en ont-ils la culture, les moyens et la technique) ?

## b. La vérification de comptabilités informatisées

En raison de la rapidité des évolutions technologiques, l'adaptation du cadre juridique en matière de vérification de comptabilités informatisées se révèle une véritable préoccupation, quand les moyens de contrôle s'avèrent souvent inefficaces à faire face aux nouvelles techniques informatiques.

En France, le plan comptable, le code de commerce, le code général des impôts, le Livre des procédures fiscales et la doctrine administrative sont de manière classique les sources dont émanent les obligations comptables. Et la quasi-totalité des comptabilités étant tenue au moyen de logiciels comptables<sup>1359</sup> contrairement à la Côte d'Ivoire, un cadre juridique a été spécifiquement défini afin d'apporter davantage de précisions aux règles applicables en la matière.

C'est ainsi que le Livre des procédures fiscales consacre au contrôle de comptabilité informatisée les articles L. 13, L. 47 A, L. 57, L. 74 et L. 102 B. Davantage de précisions ont été apportées à ces dispositions tout d'abord à travers une instruction du 24 juin 2006<sup>1360</sup>. Celle-ci tout en spécifiant le périmètre informatique, expose la teneur des obligations de présentation des documents comptables en cas de contrôle fiscal. Par souci d'adaptation aux évolutions technologiques survenues ultérieurement, l'ensemble de ce dispositif a été complété par l'article 18 de la loi de finances rectificative pour 2007. L'administration fiscale, dans une instruction du 6 mars 2008<sup>1361</sup> « a commenté ces évolutions, en complétant l'instruction du 24 juin 2006 qui conserve toute sa portée »<sup>1362</sup>.

En dépit de ces efforts en vue de répondre aux besoins d'adaptation du cadre juridique des comptabilités informatisées, ces dispositions restent limitées dans leur efficacité.

En effet, même si la presque totalité des entreprises françaises tient des comptabilités informatisées, la mise en œuvre de leur contrôle est souvent difficile voire impossible<sup>1363</sup>. La

---

<sup>1359</sup> Cour des comptes, rapport public annuel 2010, 1<sup>ère</sup> partie : observation des juridictions financières, pp. 180 et s.

<sup>1360</sup> Instruction fiscale relative aux contrôles des comptabilités informatisées n° 12 du 24 janvier 2006, *B.O.I.* 13 L-1-06.

<sup>1361</sup> Instruction n° 30 du 6 mars 2008, *B.O.I.* 13 L-2-08.

<sup>1362</sup> « Vérifications de comptabilités informatisées », *J-Cl. Procédures fiscales*, mars 2008, Fasc. 326.

<sup>1363</sup> Le conseil des prélèvements obligatoires évalue ces cas d'impossibilité à 10 % aussi bien du montant que du nombre des redressements. Voir CPO, *La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*, préc., p. 104.

vérification de comptabilités informatisées n'est donc appliquée que dans un nombre limité de contrôles externes<sup>1364</sup>, certains contribuables restant inaccessibles.

En outre et il en va de même dans l'hypothèse ivoirienne, le caractère « permissif » de la plupart des logiciels comptables est un facteur de risque par rapport au respect du principe de conformité et d'intangibilité des écritures comptables<sup>1365</sup>.

Dans l'hypothèse ivoirienne, ce n'est qu'avec l'élaboration du Livre des procédures fiscales<sup>1366</sup> qu'apparaît la réglementation relative à la tenue de comptabilités informatisées. Ce n'est donc qu'assez tardivement et sur la base du modèle français que cette réglementation a été introduite dans l'ordonnancement juridique ivoirien.

Le législateur ivoirien a donc reproduit, parfois systématiquement, le contenu du texte français sans procéder préalablement à son adaptation aux réalités ivoiriennes. C'est ainsi que les deux premiers alinéas de l'article 2 du L.P.F. ivoirien reprennent presque à l'identique l'énoncé des deux premiers alinéas de l'article L. 13 du L.P.F. français en ces termes<sup>1367</sup> :

*« l'administration fiscale vérifie sur place la comptabilité des contribuables astreints à tenir et à présenter des documents comptables.*

*Lorsque la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés, le contrôle porte sur l'ensemble des informations, données et traitements informatiques (...) »*<sup>1368</sup>.

Il est donc probable que la réglementation ait précédé la pratique de la comptabilité informatisée en Côte d'Ivoire<sup>1369</sup>.

---

<sup>1364</sup> Selon la Cour des comptes, ce contrôle a lieu « dans seulement 4 % des contrôles externes en direction des services fiscaux (21 % en direction du contrôle fiscal) ». Cour des comptes, rapport préc., p. 181.

<sup>1365</sup> Ces problèmes ont été amplement dénoncés par le Conseil des prélèvements obligatoires et par la Cour des comptes. Voir Cour des Comptes, Rapport public annuel 2010, 1<sup>ère</sup> partie : *observation des juridictions financières*, préc., p. 180 et s. ; CPO, *La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*, préc., pp. 102 et s.

<sup>1366</sup> Avec la Loi n° 97-244 du 25 avril 1997. De toutes les sources classiques d'ordre interne précédemment citées dans l'hypothèse française, seul le Livre des procédures fiscales reste applicable dans le cadre de la Côte d'Ivoire.

<sup>1367</sup> La différence de formulation et les précisions qui manquent au texte ivoirien peuvent s'expliquer par des modifications liées à des évolutions survenues dans le cadre français à travers la succession des lois de finances.

<sup>1368</sup> Quant aux deux premiers alinéas de l'article L. 13 du L.P.F. français, ils énoncent :

*« les agents de l'administration des impôts vérifient sur place, en suivant les règles prévues par le présent livre, la comptabilité des contribuables astreints à tenir et à présenter des documents comptables.*

*Lorsque la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés, le contrôle porte sur l'ensemble des informations, données et traitements informatiques (...) ».*

<sup>1369</sup> Ce qui en soit n'est pas condamnable, si du moins cette réglementation visait à inciter le contribuable à avoir recours à ce type de comptabilité. Cela supposerait en revanche que l'administration ait préalablement mis en œuvre des moyens visant à maîtriser une telle procédure ; ce qui ne semble pas avoir été le cas.

Toujours est-il que les dispositions du Livre des procédures fiscales restent insuffisantes pour régir toute la matière de la vérification de comptabilité. Quant aux obligations imposées par le code de commerce<sup>1370</sup>, les règles édictées par le plan comptable ivoirien ainsi que par le Code général des impôts, elles ne correspondaient plus à aucune réalité, en particulier en matière de comptabilité informatisée<sup>1371</sup>.

Pour tenir compte des spécificités des économies africaines et moderniser les règles comptables en les adaptant aux normes internationales, les processus d'intégration africaine<sup>1372</sup> ont permis de mettre en place dans le cadre de l'UEMOA, un plan comptable dénommé système comptable ouest africain (Syscoa)<sup>1373</sup>. Quant à l'instrument d'intégration juridique (OHADA), il a donné lieu à l'élaboration d'un acte uniforme portant harmonisation des comptabilités des entreprises<sup>1374</sup>. Or ces « *deux instruments communautaires contiennent des dispositions distinctes applicables directement et de manière simultanée* »<sup>1375</sup> avec la même force obligatoire au sein des mêmes États<sup>1376</sup>. Il s'ensuit un chevauchement des compétences avec les incohérences qui en découlent. Ce qui remet en cause les efforts de modernisation fournis de part et d'autre à travers ces instruments d'intégration. Il est vrai que les autorités de ces deux instances ont dû se concerter afin de rapprocher le contenu de leurs textes, mais cela reste insuffisant.

Il faut également relever l'incohérence liée au fait que l'OHADA régit la comptabilité des entreprises tout en excluant la fiscalité. Conséquemment, les règles fiscales de contrôle de comptabilités doivent nécessairement avoir recours aux règles et principes de tenue de

---

<sup>1370</sup> Le Code de commerce en vigueur en Côte d'Ivoire est entré en désuétude avec l'application des différents actes uniformes de l'OHADA règlementant le droit des affaires. Ce Code est, en effet, la transposition en droit ivoirien du Code français issu de la Loi du 15 septembre 1807, c'est-à-dire avant même l'indépendance de la Côte d'Ivoire (7 août 1960).

<sup>1371</sup> Voir Arsène COULIBALY, « Informatique, comptabilité et audit fiscal : problématique du contrôle des comptabilités informatisées », *La Tribune de l'Impôt*, n° 006, du 15 janvier au 15 avril 2006, pp. 17 et s.

<sup>1372</sup> Il s'agit du processus d'intégration économique notamment à travers l'UEMOA et du processus d'intégration juridique à travers l'OHADA.

<sup>1373</sup> Issu du Règlement 04/96 du 20 décembre 1996 Relatif au Droit Comptable, il est applicable depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1998. Amendé par le Règlement 07/01 du 20 septembre 2001, il s'applique aux pays membres de l'Union économique et monétaire ouest-africaine (UEMOA), c'est-à-dire outre la Côte d'Ivoire, le Bénin, le Burkina-Faso, la Guinée-Bissau, le Mali, le Niger, le Sénégal et le Togo. Voir notamment Patrick PINTAUX, « Le système comptable ouest-africain (SYSCOA) : l'intégration économique par la comptabilité », *Tertiaire* n° 104/ novembre-décembre 2002, pp. 44 et s.

<sup>1374</sup> Acte uniforme adopté le 22 février 2000 et paru au JO OHADA n° 10 du 20 novembre 2000.

<sup>1375</sup> Cissé ABDOULLAH, « L'harmonisation du droit des affaires en Afrique : l'expérience de l'OHADA à l'épreuve de sa première décennie » *RIDE*, 2004/2 t. XVIII, 2, pp. 197-225.

<sup>1376</sup> En effet, tous les États membres de l'UEMOA sont également parties au Traité de l'OHADA.

comptabilités telles que définies par l'OHADA (à travers l'Acte uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises)<sup>1377</sup>.

Par ailleurs, même si la tenue de comptabilité est imposée au commerçant, personne physique ou morale, dans la pratique le respect de cette exigence est subordonné non seulement à la structure de l'économie ivoirienne mais également à la taille des entreprises concernées. Or avec l'émergence du secteur informel, il serait illusoire d'espérer que de petits entrepreneurs, souvent peu instruits, tiennent une comptabilité dont un grand nombre ignorent même jusqu'à l'existence<sup>1378</sup>. C'est dire que la comptabilité, dans les rares cas où elle est tenue, n'est pas systématiquement informatisée.

Il est vrai que pour tenir compte des réalités africaines, l'UEMOA ainsi que l'OHADA ont prévu "un système minimal de trésorerie" (S.M.T.) appelé également comptabilité de trésorerie. Cette forme de comptabilité ne concerne que les très petites entreprises (T.P.E.). Elle consiste à leur donner « *la possibilité d'utiliser un système comptable très simplifié, fondé sur leurs encaissements et leurs décaissements* »<sup>1379</sup>. Il s'agit concrètement d'amener « *les entreprises du secteur informel à se doter d'une comptabilité minimale pour les intégrer progressivement dans la sphère de l'économie marchande et à permettre à leurs créateurs d'effectuer un suivi rationnel de leur gestion* »<sup>1380</sup> notamment par le moyen d'adhésions à des centres de gestion agréés (C.G.A.). Mais faute d'une réelle incitation fiscale cet objectif n'a pas été atteint et le secteur informel bien qu'important est resté à l'écart du S.M.T.<sup>1381</sup>.

---

<sup>1377</sup> La fiscalité semble d'ailleurs intégrer l'OHADA par de manière indirecte. Voir notamment l'article 92 de l'Acte Uniforme relatif à la comptabilité des entreprises selon lequel, « *sont enregistrées au Bilan et au Compte de résultat consolidés les impositions différées résultant : du décalage temporaire entre la constatation comptable d'un produit ou d'une charge et son inclusion dans le résultat fiscal d'un exercice ultérieur* ».

<sup>1378</sup> Dans un document dédié au « Plan national de mise en œuvre de la convention de Stockholm sur les polluants organiques persistants » (P.N.M.-Côte d'Ivoire), l'État ivoirien résume assez clairement le rapport entretenu par le secteur informel avec la réglementation, en affirmant :

« - *pour la majorité des entreprises du secteur informel la réglementation juridique, sociale et fiscale est considérée comme contraignante et complexe;*  
- *la réglementation est non adaptée à ce type d'entreprise, et la plupart des entrepreneurs ignorent même le contenu des lois et règlements régissant les activités du secteur moderne;*  
- *l'administration perçue comme entité hostile aux travailleurs du secteur informel*  
- *le niveau d'instruction des entrepreneurs est un frein à leur insertion dans un univers juridique et administratif trop complexe* ». Voir PNM - Côte d'Ivoire, 26 mai 2006, p. 21.

<sup>1379</sup> Voir JO de l'OHADA n° 10-4<sup>e</sup> Année/ Système comptable OHADA, pp. 423 et s.

<sup>1380</sup> Patrick PINTAUX, art. préc., p. 51.

<sup>1381</sup> Voir Zubaidur RAHMAN (superviseur) Saidou DIOP et Bella DIALLO (Codirecteurs), Rapport Banque mondiale Respect des normes et codes (« RRNC/ ROSC») en Côte d'Ivoire ou (Côte d'Ivoire- ROSC Comptabilité et Audit), 2009.

## § 2 : *POUVOIR DE RECTIFICATION*

L'administration fiscale jouit d'un pouvoir de rectification ou de redressement que lui confère son droit de reprise (A). Les modalités d'exercice de ce pouvoir (B) peuvent varier selon certaines circonstances.

### A. **Droit de reprise de l'administration**

Le droit de reprise désigne un droit reconnu à l'administration, lui permettant de réparer les omissions partielles ou totales ainsi que les insuffisances, inexactitudes et erreurs qui sont commises dans l'établissement de l'impôt. Peu importe cependant que ces erreurs soient commises par le contribuable ou imputables à l'administration<sup>1382</sup>. Ce droit ne peut toutefois s'exercer indéfiniment. Il s'inscrit dans un délai qui prend fin avec la survenance de la prescription.

Il existe en France plusieurs délais de reprise qui ont été quasiment transposés par le législateur ivoirien dans le Livre des procédures fiscales, sans nécessairement se soucier d'en simplifier la structure<sup>1383</sup>. Si en France, le délai de reprise de droit commun est en revanche indiqué sans véritable ambiguïté, il en va autrement pour ce qui est de la Côte d'Ivoire.

Le Livre des procédures fiscales français dispose, en effet, en son article L. 186 que « *lorsqu'il n'est pas expressément prévu de délai de prescription plus court ou plus long, le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à l'expiration de la sixième année suivant celle du fait générateur de l'impôt* ». Cette disposition permet donc d'affirmer qu'en principe le délai de reprise de droit commun est fixé à six ans. Il peut cependant être déconcertant pour le contribuable qu'en marge de ce délai de reprise de droit commun, il existe de fait un délai de principe qui s'élève lui, à trois ans. Il s'ensuit que le délai de droit commun en est en réalité réduit à un délai d'exception. En effet, « *dans la plupart des cas, le droit de reprise s'exerce au plus tard à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due* »<sup>1384</sup>. Il en va ainsi notamment en matière d'impôt sur le revenu et

---

<sup>1382</sup> Voir notamment Jean-Pierre CASIMIR, *Contrôle fiscal* (...) 11<sup>e</sup> éd., préc., pp.290 et s.

<sup>1383</sup> Il existe en effet en Côte d'Ivoire des délais généraux de prescription ou de reprise à côté de délais spécifiques.

<sup>1384</sup> Martin COLLET, *Procédures fiscales*, préc. p. 80.

d'impôt sur les sociétés (article L. 169 du L.P.F.), de taxe sur la valeur ajoutée (article L. 176 du L.P.F.) ainsi que du droit d'enregistrement (article L. 180 du L.P.F.).

Dans l'hypothèse ivoirienne en revanche où ces délais ont été quasiment repris à l'identiques<sup>1385</sup>, la situation est pour autant encore plus problématique.

En effet, l'article 87 du L.P.F. ivoirien énonce que, « *dans tous les cas où il n'est pas prévu un délai de prescription plus court, le droit de reprise de l'administration s'exerce pendant dix ans à partir du jour du fait générateur de l'impôt* ». Hormis la durée du délai (dix ans) qui marque une légère différence avec la disposition française précitée<sup>1386</sup>, de graves conséquences peuvent être liées à une interprétation stricte de cette disposition.

Tout d'abord, à la différence de la disposition française qui prévoit de retenir le délai de droit commun en l'absence d'un « *délai de prescription plus court ou plus long* », le texte ivoirien lui, prévoit l'application du délai de droit commun juste dans « *les cas où il n'est pas prévu un délai de prescription plus court* ». L'omission de la précision liée à la possibilité d'un délai plus long, comme c'est le cas en France, ne semble pas volontaire. Il en résulte néanmoins que la disposition ivoirienne implique que le délai de prescription ne doive en aucun cas excéder dix ans puisque dans tous les cas où il n'est pas prévu de délai plus court, c'est pendant dix ans qu'il convient pour l'administration d'exercer son droit de reprise.

Ensuite dans « la note contrôle », l'administration fiscale ivoirienne fait une mauvaise interprétation du délai de droit commun. En effet, en matière de droit d'enregistrement et de timbre, le législateur ivoirien prévoit qu'« *il y a prescription pour la demande des droits et pénalités après un délai de cinq ans à compter du jour de l'enregistrement d'un acte (...). Dans le cas contraire, la prescription de droit commun s'applique à compter de la date de l'acte ou de l'événement qui motive la perception des droits et pénalités* » (article 158 du L.P.F.).

Dans un effort de résumé des délais de reprise, l'administration ivoirienne interprète le délai de droit commun énoncé dans cette disposition comme correspondant au délai de prescription

---

<sup>1385</sup> Il est prévu un délai de reprise de trois ans pour les impôts directs et assimilés, c'est-à-dire, l'impôt général sur le revenu, les impôts sur les bénéfices, la contribution à la charge des employeurs, l'impôt synthétique, les contributions foncières, la contribution des patentes et des licences, les retenues à la source (article 84 L.P.F.) ; pour les taxes sur le chiffre d'affaires et taxes spécifiques (article 86).

<sup>1386</sup> Il n'est pas sûr que cette différence tienne à une spécificité ivoirienne. Elle pourrait probablement s'expliquer par les effets de la transposition de la loi française n°63-1316 du 27 décembre 1963 portant unification ou harmonisation des procédures, délais et pénalités en matière fiscale.

trentenaire de droit civil, prévu à l'article 2262 du Code civil<sup>1387</sup> applicable en Côte d'Ivoire. Il s'agit visiblement d'une mauvaise interprétation de cette disposition dans la mesure où même si l'article 158 du L.P.F. prévoit un délai de droit commun sans en préciser la durée, celle-ci apparaît dans l'article 87 précité qui se réfère à un délai de dix ans. Hormis d'ailleurs l'interprétation stricte qui en a été précédemment faite, l'esprit de cette disposition est de se référer au délai de dix ans comme étant le délai de droit commun.

Même si « la note contrôle » lie l'administration fiscale, c'est en réalité dans la mesure où elle serait protectrice vis-à-vis du contribuable. C'est en cela que ce dernier pourrait l'évoquer contre l'administration ainsi que le prévoit l'article 21 du L.P.F. ivoirien. Or une prescription trentenaire est injustifiée en matière fiscale ; les livres, registres, documents ou pièces justificatives ne devant en principe être conservés selon l'article 33 du L.P.F. que pendant six ans afin d'être communiqués à l'administration à sa demande. Une prescription trentenaire s'étend au-delà des délais légaux de conservation des documents par le contribuable et pose par conséquent le problème de la matérialité des preuves. Elle ôte par ailleurs au contribuable toute garantie de protection et laisse planer sur lui le spectre d'un contrôle fiscal susceptible de porter sur une période immémoriale. C'est pourquoi, cette mesure administrative ne devrait pas pouvoir être utilisée contre le contribuable en violation des exigences légales contenues dans le Livre des procédures fiscales<sup>1388</sup>.

## **B. Les modes de rectification**

Toujours appelée dans la pratique de la fiscalité française « procédure de redressement »<sup>1389</sup>, la procédure de rectification a été légalement désignée comme telle à l'issue d'une ordonnance relative à des mesures de simplification<sup>1390</sup>. Visant à adoucir le vocabulaire fiscal<sup>1391</sup> afin de rendre plus acceptable le contrôle fiscal par les contribuables, la nouvelle

---

<sup>1387</sup> Cet article énonce : « toutes les actions tant réelles que personnelles, sont prescrites par trente ans, sans que celui qui allègue cette prescription soit obligé d'en rapporter un titre, ou qu'on puisse lui opposer l'exception déduite de la mauvaise foi » (article 2262 du Code civil applicable en Côte d'Ivoire).

<sup>1388</sup> L'on pourrait même parler en l'espèce d'un détournement de procédure officialisé sous la plume de l'administration.

<sup>1389</sup> Martin Collet, Procédures fiscales, préc. pp. 108 et s.

<sup>1390</sup> Ordonnance n° 2004-281 du 25 mars 2004 relative à des mesures de simplification en matière fiscale.

<sup>1391</sup> Voir Maurice COZIAN, Florence DEBOISSY, *Précis de fiscalité des entreprises*, 35<sup>e</sup> éd., LexisNexis, 2011/2012, pp. 714 et s.

appellation indiquée par l'ordonnance n'a pour autant pas eu « *d'incidence sur le déroulement et le contenu des procédures* »<sup>1392</sup> concernées.

En Côte d'Ivoire en revanche, le Livre des procédures fiscales donne de constater que c'est à propos de la procédure d'office qu'il est fait mention du terme « rectification ». Celui de « redressement » n'apparaît qu'au sujet de la procédure contradictoire. Les termes appropriés sont donc « *rectification* », « *taxation* » ou « *évaluation* » *d'office* mais « *redressement contradictoire* ». Rien n'indique cependant qu'une telle spécification réponde à un besoin particulier. C'est ce qui justifiera une utilisation indifférente de ces deux termes pour les besoins de la présente étude.

### **1. La rectification selon une procédure contradictoire**

En France, dès lors que le contribuable s'est conformé à ses obligations déclaratives, il ne peut en principe faire l'objet que d'une procédure de rectification contradictoire en cas d'erreurs, d'omissions ou de dissimulations. Lorsque le contribuable ne respecte pas ses obligations déclaratives, il ne perd pas pour autant systématiquement le bénéfice de la procédure contradictoire. Cette garantie ne lui sera retirée que faute de déférer dans un délai légalement fixé (un mois), à la mise en demeure dont il aura fait l'objet afin de procéder à sa déclaration<sup>1393</sup>. C'est dire que la procédure de rectification contradictoire est de principe. Toutefois, c'est l'attitude du contribuable face à ses obligations déclaratives<sup>1394</sup> qui contribue à la maintenir ou à la remettre en cause. Mais bien que de principe, cette procédure exclut néanmoins de son champ d'application les impôts locaux et les contributions indirectes (article L. 56 L.P.F.) qui ne peuvent faire l'objet que d'une rectification d'office. En raison de son caractère contradictoire de principe, la procédure de rectification implique pour le contribuable la faculté de se faire assister d'un Conseil de son choix, et mention doit en être faite sur la notification de proposition de rectification, sous peine de nullité de la procédure (article L. 54 B du L.P.F.).

---

<sup>1392</sup> Instruction n° 84 du 18 mai 2004 relative au changement de dénomination de la notification de redressement et de la procédure de redressement contradictoire (*B.O.I.* 13 L-3-04). Voir aussi décret n° 2004-282 du 25 mars 2004 relatif au changement de dénomination de la notification de redressements.

<sup>1393</sup> Mais cette mise en demeure est exclue en matière de taxes sur le chiffre d'affaires ainsi qu'en cas d'opposition à contrôle.

<sup>1394</sup> Ainsi que face aux demandes de d'informations qui lui sont adressées par l'administration (article L. 69 L.P.F.).

En Côte d'Ivoire en revanche, le respect de l'obligation déclarative ne suffit pas à garantir au contribuable une procédure contradictoire.

En effet, hormis l'exclusion de l'impôt synthétique de son champ d'application (l'article 23 du L.P.F.)<sup>1395</sup>, « *tout contribuable dont les revenus déclarés sont notoirement insuffisants pour justifier les éléments de son train de vie* » ne peut bénéficier d'une procédure contradictoire (article 28 du L.P.F.). Faute d'avoir défini les critères de détermination d'une telle insuffisance notoire, l'on peut avoir des raisons de croire que les contribuables concernés sont toujours présumés, d'une présomption irréfragable être de mauvaise foi ou avoir dissimulé une partie de leur revenu.

Par ailleurs, le caractère contradictoire de la procédure consiste simplement à adresser « *au contribuable une notification de redressement par laquelle [l'administration] lui fait connaître la nature du redressement envisagé, et l'invite à lui faire parvenir son acceptation ou ses observations motivées dans un délai de 30 jours à compter de sa réception* »<sup>1396</sup>. En l'occurrence, c'est au contribuable qu'il incombe de motiver ses observations. Si cette disposition s'est inspirée de l'article L. 57 du L.P.F. français, elle s'en est en revanche écartée, dans sa reprise. En effet, si en vertu de l'article L. 57 « *l'administration adresse au contribuable une « proposition de rectification » qui doit être motivée de manière à lui permettre de formuler ses observations ou de faire connaître son acceptation* », en Côte d'Ivoire la motivation par l'administration ne surviendra qu'à l'issue de la persistance des différends l'opposant au contribuable<sup>1397</sup>. Or c'est sur la base des motivations de l'administration que le contribuable est censé formuler ses observations. La contradiction semble donc être de pure forme et limitée à la seule possibilité pour le contribuable d'accepter le redressement ou à défaut d'adresser des observations à l'administration. Par conséquent, dès lors que la procédure de redressement est engagée, peu importe qu'elle soit contradictoire ou non, l'administration procédera au recouvrement des sommes concernées<sup>1398</sup>.

Face à la persistance des désaccords avec le contribuable, elle n'a d'autre choix que de « *confirmer et motiver les redressements* » à la suite d'une notification définitive de

---

<sup>1395</sup> Ce qui peut aisément se comprendre en raison du choix du législateur d'exclure ce type d'impôt du champ d'application de la procédure de rectification contradictoire.

<sup>1396</sup> Le 1<sup>o</sup> de l'article 22 L.P.F.

<sup>1397</sup> 3<sup>o</sup> de l'article 22 du L.P.F. « *Si des observations ont été présentées dans le délai prescrit et que le désaccord persiste, l'administration doit, par une notification définitive de redressements, confirmer et motiver les redressements maintenus* ».

<sup>1398</sup> Ce qui pourrait éventuellement s'expliquer par le privilège du préalable dont dispose l'administration.

redressements<sup>1399</sup>. Les redressements n'ayant suscité aucune contestation seront définitivement acquies au Trésor public. Pour celles n'ayant pas reçu l'accord exprès ou tacite du contribuable, la seule possibilité laissée au contribuable est la voie du recours contentieux (le 3° de l'article 22 du L.P.F.). Par conséquent, les contestations susceptibles de porter sur la rectification dite contradictoire auront juste pour effet d'obliger l'administration à motiver sa décision de redressement, à charge pour le contribuable de porter son désaccord devant une instance judiciaire sachant que cette démarche doit à peine de nullité, être précédée d'un recours gracieux auprès du Directeur général des impôts (article 187 L.P.F.<sup>1400</sup>).

Il n'est donc pas prévu en principe de débat contradictoire qui donnerait l'occasion au contribuable de faire prévaloir ses arguments afin de justifier ou non son attitude. Conséquemment, le contribuable ne peut être assisté d'un conseil à l'instar de ce qui a lieu en France<sup>1401</sup>. Cette assistance n'est envisagée que dans le cadre de l'intervention de la commission mixte paritaire (le 12° de l'article 94 du L.P.F.). Or celle-ci n'intervient à peine d'irrecevabilité qu'en matière de vérification de comptabilité ou de répression d'abus de droit (le 5° de l'article 94 du L.P.F.)<sup>1402</sup>.

Au regard de ce qui précède, il convient d'affirmer que si en France la procédure de redressement contradictoire est de principe, elle suppose pour le contribuable la possibilité de se faire assister d'un conseil de son choix. En Côte d'Ivoire, même si la procédure contradictoire se veut de principe, l'assistance du Conseil est exceptionnelle. Ce qui pourrait conduire à affirmer qu'au fond en Côte d'Ivoire, la procédure de redressement contradictoire emporte des effets d'un rehaussement d'office.

---

<sup>1399</sup> Voir 3° de l'article 22.

<sup>1400</sup> Le 1<sup>er</sup> alinéa de l'article 183 du L.P.F. est ainsi rédigé : « *les réclamations sont, à peine de nullité, adressées par écrit au Directeur général des Impôts ou son représentant, par le contribuable, ses ayants droit, ses mandataires régulièrement désignés, ses représentants légaux justifiant de leurs pouvoirs, ou par toute personne mise personnellement en demeure d'acquitter un impôt qu'elle n'estime pas dû* ».

<sup>1401</sup> Or « *lorsque les redressements intervenaient à la suite d'une vérification de comptabilité, le contribuable restait seul face à l'inspecteur. Pour rompre cet isolement, la loi n° 54-817 du 14 août 1954 (art. 38) a prévu que « toute proposition de rehaussement formulée à l'occasion d'un contrôle fiscal est nulle si elle ne mentionne pas que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix pour discuter cette proposition ou pour y répondre* » ». Voir commentaire sous l'article L. 54 B du Code de procédures fiscales, éditions Dalloz. C'est donc la faculté reconnue au contribuable de se faire assister d'un Conseil de son choix, qui fonde même la procédure de redressement contradictoire.

<sup>1402</sup> Il énonce « *toute demande devant la Commission doit à peine d'irrecevabilité porter sur un désaccord consécutif à une procédure de redressement contradictoire faisant suite à une procédure de vérification sur place de comptabilité ou à une procédure de répression des abus de droit* ». Voir également le 4 de l'article 22 du L.P.F.

## 2. Le redressement selon des procédures d'office

En France, la procédure d'office englobait la taxation, l'évaluation et la rectification.

Initialement prévue à l'article L. 75 du L.P.F., la procédure de rectification d'office a été supprimée par la loi de finances pour 1987 (I de l'article 81)<sup>1403</sup>. La procédure d'office reste donc limitée à la taxation d'office (article L. 66 et suivants du L.P.F.) et à l'évaluation d'office (article L. 73 du L.P.F.).

*« Ces deux appellations correspondent simplement à des dénominations légales différentes utilisées dans les articles L. 66 à L. 74, et non pas à des procédures qui auraient des régimes juridiques différents »*<sup>1404</sup>.

En dépit de leur spécificité consistant en une imposition d'office, la taxation d'office privilégie néanmoins le recours au contradictoire. L'imposition d'office a donc un caractère exceptionnel. C'est pourquoi, elle ne sera en principe applicable *« que si le contribuable n'a pas régularisé sa situation dans les trente jours de la notification d'une « mise en demeure » »* (article L. 68 du L.P.F.)<sup>1405</sup>.

En ce qui concerne la Côte d'Ivoire, elle a conservé les trois formes de procédure d'office ; c'est-à-dire : la taxation, l'évaluation et le redressement d'office qui a pour autant été abandonné par la France. S'il est vrai que cette procédure vise le même domaine que celui qui lui était dédié dans la législation française (la vérification de comptabilité), son champ d'application est légèrement différent. L'administration fiscale ivoirienne est d'ailleurs intervenue à travers une note officielle, pour en préciser les modalités d'applications<sup>1406</sup>.

Selon ladite note, *« la mise en œuvre de ces procédures (...) est indépendante du type de contrôle suivi par l'administration (contrôle sur place ou contrôle sur pièces) »*. Ce qui implique que la rectification d'office qui n'est en principe applicable qu'en matière de vérification de comptabilité soit envisageable dans le cadre d'un contrôle sur pièce. Or la vérification de comptabilité s'inscrit dans le cadre du contrôle sur place. Mais dans son interprétation, l'administration semble insinuer que hormis le défaut de présentation de la

---

<sup>1403</sup> Loi n° 86-1317 du 30 novembre 1986 de finances pour 1987.

<sup>1404</sup> Voir note de commentaire sous l'article L. 54 B du L.P.F.

<sup>1405</sup> Exceptionnellement, il ne sera pas procédé à la mise en demeure notamment si le contribuable ne dispose pas de lieu résidence stable, ou s'il transfère son activité à l'étranger sans déposer de déclaration ou encore en cas de flagrante fiscale ou d'opposition à contrôle (article L. 68 du L.P.F.).

<sup>1406</sup> Voir note n° 1421/MEF/DGI/DGA-2/BC/MA-37 du 16 avril 1998 relative aux procédures de rectification et d'évaluation d'office en matière de contrôle sur pièces (*« La note Procédure d'office »*).

comptabilité, la rectification d'office concerne le défaut de présentation de documents comptables, qui ne nécessite pas un contrôle sur place. En effet, si la comptabilité exige d'être vérifiée dans le lieu où elle est tenue (sur place), les documents comptables, eux peuvent bien être déplacés dans les locaux de l'administration fiscale (pour un contrôle sur pièce). Or le texte de l'article 30 du L.P.F. qui est commenté en l'occurrence<sup>1407</sup>, permet d'affirmer que ces documents ne sont visés que par rapport à un contribuable astreint à la tenue d'une comptabilité. Partant, la procédure envisagée est celle d'une vérification de comptabilité qui se fait sur place même si des documents pourraient à titre exceptionnel être emportés. Il y a donc une incohérence dans la précision qu'a entendu apporter l'administration au dispositif des procédures d'office.

En revanche, le champ d'application de l'évaluation d'office permet de relever une précision que ne semble pas prendre en compte le législateur français.

En vertu de l'article 29 du L.P.F., *«les bases d'imposition sont évaluées d'office lorsqu'un contrôle fiscal n'a pu avoir lieu du fait du contribuable ou de tiers agissant pour son compte ou dans son intérêt»*. Le législateur français se contente en effet d'imputer au contribuable tout agissement de tiers ayant eu pour effet d'empêcher la réalisation du contrôle. S'il est vrai qu'un tel empêchement peut être profitable au contribuable, il n'est pas exclu que le tiers agisse pour son propre compte même si cela peut sembler irréaliste<sup>1408</sup>. Il est donc convenable, ainsi que cela est prévu par le législateur ivoirien de s'assurer préalablement à l'engagement de toute procédure d'office que l'opposition à contrôle par un tiers est bien commandité par le contribuable ou effectué dans son intérêt.

---

<sup>1407</sup> Il ressort du 1° de l'article 30 du L.P.F. que la rectification d'office a lieu *«en cas de défaut de présentation de la comptabilité, de documents comptables, de livres et registres et de tous autres documents que les contribuables sont astreints de tenir»*.

<sup>1408</sup> Un activiste par exemple pourrait bien s'opposer à la mission de l'administration fiscale par motif de résistance à un impôt qu'il conteste alors même qu'il n'est pas concerné par l'imposition envisagée.



## CHAPITRE 2

### SYSTÈME RÉPRESSIF, DROIT FISCAL ET SÉCURITÉ JURIDIQUE

Les problématiques soulevées en matière fiscale par la question de la sanction révèlent de nombreuses imprécisions aussi bien sur la nature même de la fonction répressive que sur le rôle et la relation entre le juge et l'administration fiscale. Elles font également ressortir de nombreuses confusions, non seulement sur le contenu de la sanction telle que mise en œuvre en droit fiscal, mais également sur la qualification ou les implications de l'ensemble des mesures susceptibles d'être prises à l'égard des contribuables.

Par exemple, en 2011, dans le cadre d'une campagne de sensibilisation à la lutte contre les fraudes<sup>1409</sup>, plusieurs administrations françaises se sont concertées pour lancer le slogan suivant : « *frauder c'est voler, celui qui fraude sera sanctionné* »<sup>1410</sup>. Cette analogie entre fraude et vol vise à établir un lien ou une similitude entre soustraction frauduleuse constitutive de vol et agissement frauduleux passible de sanction pénale ou fiscale<sup>1411</sup>. Elle vise donc à faire prendre conscience au fraudeur de la gravité de ses agissements, afin de l'amener à y renoncer. Elle pourrait cependant laisser supposer qu'il est plus légitime de punir le vol que la fraude ; ou que la sanction de la fraude fiscale serait plus efficace ou mieux admise par le contribuable fautif, dès lors qu'il aurait le sentiment de passer pour un voleur. Il est vrai, comme l'indique M. Lopez, « *la fraude est un des délits qui, en termes financiers, fait le plus de victimes. Pourtant le fraudeur fiscal a de tout temps bénéficié d'une très grande*

---

<sup>1409</sup> Fraude à la sécurité sociale et fraude fiscale notamment. Dans son rapport d'activité de 2013, la DGFIP (en France), indique que sa détermination à lutter « contre les fraudes les plus graves s'est traduite par près de 16 200 contrôles fiscaux externes comportant une action répressive (hors examen sommaire) » : voir *Rapport de la DGFIP*, 2013, p. 32.

<sup>1410</sup> Campagne officiellement lancée le 29 août 2011, suite à un communiqué de presse intitulé « Lancement d'une nouvelle campagne de communication grand public sur la lutte contre les fraudes », Paris, le 26 août 2011, n° 033. Cette campagne impliquait à la fois, le ministère du Budget, des comptes publics et de la réforme de l'État, la Direction générale des finances publiques (DGFIP), l'Agence centrale des organismes de Sécurité sociale (ACOSS) et les caisses de sécurité sociale (Caisse Nationale d'Assurance Maladie, Caisse Nationale d'Assurance Vieillesse et Caisse Nationale d'Allocations Familiales), (accessible sur <http://www.economie.gouv.fr/dnlf/campagne-sensibilisation-a-lutte-contre-fraudes-2011> et <http://proxy-pubminefi.diffusion.finances.gouv.fr/pub/document/18/11352.pdf>).

<sup>1411</sup> Selon François Lanvondès, la soustraction frauduleuse du portefeuille de mon voisin autorise ce dernier à porter plainte contre moi pour obtenir ma condamnation. Ce que ne pourrait directement faire l'État sauf à y être préalablement autorisé (en France) par le moyen d'un avis conforme délivré par la Commission des infractions fiscales (CIF). François LANVONDÈS, « Quelques informations et réflexions sur la commission des infractions fiscales (CIF) » in Thierry LAMBERT, *Les sanctions pénales fiscales*, L'Harmattan, p. 107.

*mansuétude de la part du grand public* »<sup>1412</sup>. On peut donc comprendre que l'État durcisse le ton dans la lutte contre ce phénomène. Il y a toutefois lieu de craindre qu'en l'occurrence, la volonté de punir ne justifie des amalgames et en conséquence des méthodes arbitraires, au détriment de l'impératif de sécurité juridique<sup>1413</sup>. Celui-ci suppose, comme déjà indiqué, la fiabilité du système juridique, qui implique, notamment en matière répressive, une nécessaire concordance entre la réalité saisie par le droit et la sanction applicable. Dès lors, il est permis d'émettre des réserves sur l'activité répressive de l'administration, sachant que c'est le juge pénal qui est considéré comme « *le titulaire habituel* » du droit répressif<sup>1414</sup>, c'est-à-dire le juge naturel en matière répressive, selon Claude-Albert Colliard<sup>1415</sup>.

Au demeurant, la mise en œuvre, en France tout comme en Côte d'Ivoire, de la fonction répressive en matière fiscale donne lieu à un réel bouleversement du régime habituel des règles répressives (Section 1). Il en résulte par conséquent des effets sur l'appréciation du contenu véritable du pouvoir répressif au regard des exigences de sécurité juridique (Section 2).

## **SECTION 1 : LE BOULEVERSEMENT DE L'ORDRE HABITUEL EN MATIÈRE RÉPRESSIVE : SOURCE POTENTIELLE D'ABUS**

En raison de son particularisme, le droit fiscal, en France tout comme en Côte d'Ivoire, réserve à l'administration fiscale le pouvoir de sanctionner le contribuable, alors même que ce pouvoir appartient en principe au juge et que l'administration pourrait se retrouver confrontée au contribuable dans le cadre d'un procès. L'expression de "juge-partie" souvent utilisée pour décrire ce type de situation est bien connue ; elle reste cependant inadéquate pour saisir la situation dans toute sa subtilité, s'agissant de la répression fiscale. Le droit de la répression en matière fiscale bouleverse, en effet, le mode habituel de fonctionnement du droit répressif.

---

<sup>1412</sup> Mais ce « grand public » n'est nul autre que le contribuable lui-même (un ensemble de contribuables). Christian LOPEZ, *Droit pénal fiscal*, Paris, LGDJ-Lextenso, 2012, p. 13.

<sup>1413</sup> Y compris à l'encontre des intérêts de l'administration. La sanction jugée excessive ou arbitraire, pouvant être un véritable frein à l'initiative privée, à l'esprit d'entreprise.

<sup>1414</sup> Michel DEGOFFE, *Droit de la sanction non pénale*, Economica, 2000, p. 1.

<sup>1415</sup> Claude-Albert COLLIARD, « La sanction administrative », *Annales de la Faculté de droit d'Aix*, nouvelle série, 1943, n° 36, pp. 3 et s.

Tel est le cas notamment de la répartition anormale du pouvoir répressif entre le juge et l'administration (§ 1) mais également de la difficile transposition des règles de droit pénal en matière fiscale (§ 2).

### **§ 1 : UN POUVOIR DE SANCTION ANORMALEMENT RÉPARTI EN MATIÈRE FISCALE**

Le rôle du juge, autorité habituellement investie du pouvoir de sanction, se trouve, dans les faits, réduit à un strict minimum en matière fiscale, au profit du rôle joué par l'administration. Ce qui peut conduire à s'interroger sur la légitimité du pouvoir de sanction de l'administration fiscale (A), tout en posant le problème de l'effectivité de l'implication de l'autorité juridictionnelle en matière de répression fiscale (B).

#### **A. De la légitimité du pouvoir de sanction de l'administration fiscale**

La question de la légitimité du pouvoir répressif de l'administration en soulève une autre : celle du fondement de ce pouvoir. À ce propos, bien des explications ont été fournies, qui ne donnent pas toujours satisfaction et restent vagues ou confuses sur un certain nombre de préoccupations. Ce qui laisse supposer que le pouvoir de sanction dont jouissent les administrations fiscales française et ivoirienne aurait un fondement illégitime et serait de ce fait une source d'insécurité juridique en soi.

Par exemple, comment en est-on arrivé, en l'occurrence en matière fiscale, à répartir le pouvoir de sanction entre l'administration et le juge, sachant que c'est à ce dernier qu'est en principe attribuée la fonction répressive ? Comment est-ce que la sanction par l'administration fiscale, a-t-elle été alignée sur le régime juridique des autres types de sanctions administratives sachant qu'il n'en a pas toujours été ainsi<sup>1416</sup> ? Pourquoi le pouvoir du juge semble d'autant plus réduit en matière fiscale qu'il ne puisse, en particulier dans l'hypothèse française, engager directement de poursuite à l'encontre du contribuable fautif ? En ce qui concerne le droit fiscal ivoirien, même s'il s'inspire du droit fiscal français, l'histoire de la

---

<sup>1416</sup> Voir Alexis de TOCQUEVILLE, *L'Ancien Régime et la Révolution*, Paris Michel Lévy frères, 1856, pp. 83 et s. ; voir aussi, CE Ass., 27 avril 1979, req. n° 07309, *Yacht Motors Corporation*. C'est à l'occasion de cette décision que M. Austry explique que la haute juridiction administrative assimile implicitement les sanctions fiscales à des sanctions administratives : Stéphane AUSTRY, « Les sanctions administratives en matière fiscale », *AJDA*, 2001, n° spéc., pp. 51 et s.

France et de la Côte d'Ivoire ne coïncident pas nécessairement à tous égards en matière de répression fiscale, en dépit d'un passé colonial commun. On pourrait alors se demander si l'identité dans la structure de leurs systèmes répressifs fiscaux tient nécessairement du mimétisme ou si elle est susceptible de trouver bien d'autres explications.

En tout état de cause, un retour aux origines de la répression fiscale ne permet pas réellement de trouver un fondement véritable au pouvoir de sanction de l'administration (1). Ce qui en rend difficile la justification (2).

### **1. Un pouvoir de sanction sans fondement véritable**

Le terme de fondement peut désigner dans un sens général le moyen par lequel se justifie, ou le motif qui permet d'expliquer l'existence d'une réalité donnée. Dans ce sens l'histoire, davantage que le droit positif, peut donner des éléments d'informations ou servir elle-même de fondement en tant que base d'explication de l'origine et l'évolution d'une institution, d'une notion ou d'un principe. Le terme de fondement peut ainsi être entendu comme un fait ou un élément qui en prouve un autre.

Ce terme peut également s'entendre comme « *la valeur de référence de base sur laquelle repose une règle, une institution, un système juridique et qui en éclaire l'esprit* »<sup>1417</sup>. Dans ce sens, le fondement véritable s'inscrit bien au-delà des justifications historiques (exposées ci-après) pour prendre en compte la raison d'être d'une chose.

Le Conseil constitutionnel français pose la règle selon laquelle « *le principe de la séparation des pouvoirs, non plus qu'aucun principe ou règle de valeur constitutionnelle ne fait obstacle à ce qu'une autorité administrative, agissant dans le cadre de prérogatives de puissance publique, puisse exercer un pouvoir de sanction (...)* »<sup>1418</sup>. C'est à cette décision qu'est souvent attribuée, en France, la source ou le fondement actuel du pouvoir administratif de sanction. Il convient cependant de se référer à un passé plus lointain qui remonte, bien au-delà de la Révolution française, à l'époque de l'Ancien Régime. Durant cette époque, la Côte d'Ivoire qui n'était pas encore organisée sous forme de colonie, mais qui existait en tant que

---

<sup>1417</sup> Gérard CORNU, *Vocabulaire juridique*, Quadrige/PUF, 2011.

<sup>1418</sup> décis. n° 89-260 DC du 28 juillet 1989.

territoire, avait elle-aussi une organisation qui prévoyait un ou plusieurs systèmes de sanctions ; lesquels n'étaient pas nécessairement gage de sécurité juridique<sup>1419</sup>.

**a. Ancien Régime, époque précoloniale africaine et système répressif en matière fiscale**

Certaines informations contenues dans les développements qui vont suivre auraient pu figurer dans l'introduction générale de la présente thèse, notamment en raison de leur caractère historique. Cependant, le choix de les faire figurer ici est volontaire. En ce qui concerne la France, il s'agit non seulement de rechercher outre les origines de la sécurité juridique à travers les règles de sanction, l'évolution dans la répartition des pouvoirs de sanction entre le juge et l'administration et la préservation du contribuable de tout risque d'arbitraire.

Quant à la Côte d'Ivoire, le recours à l'histoire du droit répressif vise avant tout à rechercher à travers les règles coutumières si la préservation de la sécurité juridique apparaît comme une préoccupation, même si la notion était alors ignorée. En effet, la prise en compte des règles coutumières est prévue par les Constitutions successives ivoiriennes<sup>1420</sup>. En plus de la référence à la coutume au sein de l'ensemble de ces Constitutions, celle de 2000 fait obligation à l'État ivoirien de préserver la tradition. Elle dispose, en effet, à l'alinéa 3 de l'article 7 : « *l'État a le devoir de sauvegarder et de promouvoir les valeurs nationales de civilisation ainsi que les traditions culturelles non contraires à la loi et aux bonnes mœurs* ». Or les modes de sanction participent grandement aux règles traditionnelles ou coutumières, notamment à travers le système des chefferies et des royaumes qui sont actuels au sein de la société ivoirienne. Il s'agit également d'exposer des informations parfois ignorées sur les aspects historiques de la fiscalité, des règles de sanction ainsi que sur l'évolution de la question de la sécurité juridique en Côte d'Ivoire.

---

<sup>1419</sup> Il est vrai, comme l'atteste notamment Gaffarel que « *c'est par l'Afrique que commencèrent les véritables voyages de découverte, et c'est en Afrique que (...) les Normands fondèrent la première colonie française* » dès le XIV<sup>e</sup> siècle. (Paul GAFFAREL, *Les colonies françaises*, Paris, Germer Baillière, 1880, p. 9). Il s'ensuit que la colonisation a débuté en Afrique à l'époque de l'Ancien Régime. Il convient toutefois de préciser que ce n'est qu'à partir de la fin du XIX<sup>e</sup> siècle que fut officiellement organisée la colonie ivoirienne. C'est, en effet, en 1883 que s'est effectuée sa réoccupation par le colon. Voir notamment Alexandre MÉRIGNHAC, *Précis de législation et d'économie coloniales*, Recueil Sirey, 1912, pp. 72 et s. Dès lors, l'époque de l'Ancien Régime peut être considérée comme participant de la période précoloniale ivoirienne.

<sup>1420</sup> Voir l'article 37 de la Constitution de 1959 (première Constitution ivoirienne) ; article 41 de la Constitution du 3 novembre 1960, article 71 de la Constitution de 2000.

À l'origine, l'impôt était considéré comme une marque de dépendance et d'infériorité sociale. Il ne relevait pas nécessairement de l'autorité étatique. Il était dû au plus fort qui pouvait être, un empereur, un roi, un conquérant ou même un chef de bande<sup>1421</sup>. Si la période de l'Ancien Régime révèle en France les origines lointaines de la répression administrative y compris fiscale ( $\alpha$ ), elle dévoile en revanche l'existence de systèmes fiscaux et répressifs alors en vigueur au sein de la Côte d'Ivoire précoloniale ( $\beta$ ). Dans l'un ou l'autre cas, la préservation de la sécurité juridique ne semblait pas être au cœur des préoccupations des autorités chargées de la répression ou des "auteurs" des systèmes de répression mis en place.

### *a. L'Ancien Régime et les origines lointaines de la répression administrative en France*

En France, la période correspondant à l'Ancien Régime et qui s'étend sur plus d'un millénaire<sup>1422</sup>, a connu plusieurs variantes<sup>1423</sup>, qui ne sauraient toutes être étudiées dans le cadre de la présente thèse. Cette période offre néanmoins un ensemble d'informations qui permettent de mieux comprendre l'évolution du droit répressif en matière fiscale jusqu'à l'attribution du pouvoir de sanction à l'administration fiscale.

Une première période fut celle d'un pouvoir de sanction diffus, avec un roi sans pouvoir et des féodaux tout puissants.

Seule la féodalité disposait donc de l'ensemble des pouvoirs<sup>1424</sup>, le roi étant alors confiné à un rôle honorifique. Cette période était marquée par une confusion à l'égard du pouvoir de sanction. Chaque seigneur féodal avait un droit de justice et pouvait ainsi prononcer des sanctions dont il fixait lui-même les règles et conditions d'application. Il pouvait donc y avoir

---

<sup>1421</sup> Jules SALVA, *Droit romain : la confiscation. Droit français : les délits fiscaux*, Thèse, LNDJ, 1895, (2<sup>nd</sup>e partie) pp. 2 et s. ; Gabriel ARDANT, *Histoire de l'impôt*, t. I, De l'Antiquité au XVIIIe siècle, Fayard, 1971, pp. 54 et s.

<sup>1422</sup> Le terme "Ancien Régime" recouvre, en effet, plus de mille ans, allant de Clovis (481-511) à la Révolution française de 1789. Voir J.-A. BERNARD, *Histoire de l'Europe et particulièrement de la France, depuis la fin du V<sup>e</sup> siècle, jusqu'à la guerre de Cent ans*, Emmanuel Vitte, éd., 1925, pp. 66 et s.; Maurice DUVERGER, *Les constitutions de la France*, 15<sup>e</sup> éd., Paris, PUF, « Que sais-je ? », 2004, p. 9. C'est d'une volonté de rupture d'avec cette longue période qui précèdent la Révolution française de 1789, ainsi que les systèmes qui en étaient issus, que naît l'expression "Ancien Régime". C'est Alexis de TOCQUEVILLE, qui le premier, l'aurait employée en 1856, dans son livre *L'Ancien Régime et la Révolution*, (préc.). Voir le *Dictionnaire de l'Histoire de la France*, Larousse, éd. 2005, p. 42.

<sup>1423</sup> Voir Maurice DUVERGER, op. cit., pp. 10 et s.

<sup>1424</sup> Avant le XIII<sup>e</sup> siècle. Voir Maurice DUVERGER, op. cit., p. 13.

autant de mesures répressives qu'il était loisible aux seigneurs d'en créer. Aucun texte ne définissait l'organisation des pouvoirs publics, pas plus que leurs attributions<sup>1425</sup>. Chaque seigneur féodal organisait donc les règles applicables sur ses terres<sup>1426</sup>. L'impôt était dû en raison du statut social et tout manquement du "contribuable" à ses obligations fiscales ainsi que tout défaut de paiement pouvait constituer un délit, et donner lieu à des sanctions, pouvant aller jusqu'à la peine de mort<sup>1427</sup>. Cette époque était décrite par certains comme « *ces temps d'anarchie, où les gens puissants abusant de leurs forces, et profitant de l'ignorance et de la timidité des faibles se sont arrogés le pouvoir arbitraire de grever le bien des malheureux d'une multitude de prestations aussi vexatoires qu'injurieuses à l'humanité* »<sup>1428</sup>. C'était donc une période marquée par l'anarchie du pouvoir répressif à laquelle succédera la période de la restriction des pouvoirs seigneuriaux.

Durant cette autre phase qui se situe entre le XIV<sup>e</sup> et le XVII<sup>e</sup>, la royauté procède successivement à l'abaissement des justices seigneuriales. Cet abaissement passe tout d'abord par une restriction des compétences *ratione personae*, au profit d'une compétence territoriale ; ensuite sont restreintes les compétences *ratione materiae* des seigneurs face à ce qui était appelé des « cas royaux » (les seigneurs justiciers ne pouvaient plus connaître des contentieux touchant de près ou de loin au roi, à ses officiers, à son domaine et son administration). Le pouvoir des seigneurs connaît enfin une restriction dans l'exercice du droit de la juridiction, dans le cadre de la procédure dite de « *la prévention* ». Cette procédure supposait, en effet, une affaire relevant en principe de la compétence exclusive et non contestée d'un seigneur justicier, mais dont le juge royal s'était saisi d'office le premier ou avait été saisi par un justiciable. En raison de la compétence seigneuriale, le juge avait la faculté de procéder à un renvoi, mais il s'en abstenait volontiers afin de trancher le litige lui-même sur le fondement de la théorie de la prévention. Celle-ci « *reposait sur une présomption de négligence du juge*

---

<sup>1425</sup> Sous le règne des fils de Clothaire 1<sup>er</sup> par exemple (à partir de 561), l'empire n'avait point de gouvernement, les impôts étaient abolis et les rois tiraient leurs ressources de leurs propres domaines, le peuple était le seul juge ainsi que les commices nationaux, les centuriers étaient chargés de leur propre police et pire, la guerre se faisait sans troupe de ligne, sans états-majors, sans aucun arsenal encore moins des vivres. Pour plus de détails sur tous ces points, voir Jean Charles Léonard SIMONDE DE SISMONTI, *Histoire des français*, t. 1, *Origines*, Paris, Treuttel et Würtz, 1821, pp. 293 et s.

<sup>1426</sup> Voir Maurice DUVERGER, *Les constitutions de la France*, préc., p. 13.

<sup>1427</sup> Voir Jules SALVA, op. cit., pp. 2 et s. ; Gabriel ARDANT, op. cit., pp. 12 et s. ; voir également, Jean-Jules CLAMAGERAN, *Histoire de l'impôt en France*, t. 2, Guillaumin, 1868.

<sup>1428</sup> RENARD, *Précis d'une opération proposée par un patriote du district d'Oratoire sur la féodalité*, Paris, Desenne, 1790.

*seigneurial, trop lent à se mettre en marche ; le juge royal, plus diligent, pouvait donc le devancer, le prévenir (prae-venire) et emportait la compétence »*<sup>1429</sup>.

À cette période, succède celle où les tribunaux ordinaires deviennent d'autant plus indépendants que le roi n'a aucune ascendance sur les juges, qui du reste sont inamovibles<sup>1430</sup>. Le roi « *ne pouvait ni les révoquer, ni les changer de lieu, ni même le plus souvent les élever en grade* »<sup>1431</sup>. Le juge avait donc seul le pouvoir de sanctionner. Mais le contenu des sanctions et leur sévérité à l'égard des administrés demeurent intacts.

Alexis de Tocqueville explique, en effet, que c'est cette indépendance absolue des tribunaux ou plus spécialement cette trop grande indépendance des juges, sur lesquels le roi n'avait aucun pouvoir, qui conduisit ce dernier « *plus que nulle part ailleurs, à leur soustraire la connaissance des affaires qui intéressaient directement son pouvoir, et à créer, pour son usage particulier, à côté d'eux, une espèce de tribunal plus dépendant, qui présentait à ses sujets quelque apparence de justice, sans lui en faire craindre la réalité* »<sup>1432</sup>. Telle se dessinent les origines lointaines du Conseil d'État français.

Il semblerait cependant que la première étape de cette initiative, se soit d'abord illustrée par l'Édit de Saint-Germain-en-Laye<sup>1433</sup>. À l'instigation du cardinal de Richelieu, le roi Louis XIII interdit aux juges judiciaires (c'est-à-dire, la Cour de Parlement de Paris et tout autre Cour) de connaître des affaires qui peuvent concerner l'État, ses administrations et le gouvernement ; c'est-à-dire, toute affaire administrative<sup>1434</sup>. À travers cet édit, le roi s'arrogé tous les pouvoirs ; et à la monarchie modérée se substitue une monarchie absolue.

Par ailleurs, une grande partie des fonctions de la puissance publique est confiée à ceux qui sont principalement chargés de la rentrée de l'impôt, c'est-à-dire les officiers des bureaux de finances. Mais le pouvoir de ces officiers avait également tendance à s'accroître, tant ils devenaient de plus en plus propriétaires de leurs charges. Or pour la monarchie, il était

---

<sup>1429</sup> Pour plus de détails, voir notamment, Philippe SUEUR, *Histoire du droit public français XV<sup>e</sup>-XVIII<sup>e</sup> siècle : la genèse de l'État contemporain. 2/ Affirmation et crise de l'État sous l'Ancien Régime*, PUF, 1989, pp. 168 et s.

<sup>1430</sup> Cette période se situe vraisemblablement avant le XVII<sup>e</sup> siècle puisque c'est le 8 juillet 1641 qu'intervient l'Édit de Saint-Germain par lequel le roi s'arrogé tous les pouvoirs interdisant aux juges judiciaires de connaître les affaires administratives : voir Francis-Paul BENOIT, « Les fondements de la justice administrative », in *Mélanges Marcel Waline, Le juge et le droit public*, t. 2, Paris, LGDJ, 1974, p. 284.

<sup>1431</sup> Alexis de TOCQUEVILLE, *L'Ancien Régime et la Révolution*, 7<sup>e</sup> éd., 1866, Œuvre complète d'Alexis de Tocqueville, Paris Michel Lévy frères, 1866, p. 77.

<sup>1432</sup> Alexis de TOCQUEVILLE, préc., p. 77.

<sup>1433</sup> Le 8 juillet 1641 : voir Francis-Paul BENOIT, « Les fondements de la justice administrative », préc., p. 284.

<sup>1434</sup> Cet édit intervint le 23 février 164. Son contenu en sera rappelé par Louis XIV, le 8 juillet 1661, à la suite de la Fronde parlementaire de 1648. Voir sur ces points, Francis-Paul BENOIT, op. cit., pp. 284 et s.

indispensable que les fonctionnaires chargés de la levée de l'impôt fussent dépendants du pouvoir central, afin de mieux réprimer toute révolte. D'où l'institution des intendants qui seront non seulement chargés d'asseoir et de recouvrer l'impôt, en réquisitionnant au besoin la force publique mais également, ils devaient participer à la répression d'éventuelles émeutes. L'intendant, en tant que fonctionnaire fiscal, avait aussi le statut de chef de police ainsi qu'une fonction judiciaire<sup>1435</sup>.

Les édits et déclarations publiés dans le dernier siècle de la monarchie ainsi que les arrêts du Conseil, devaient alors tous porter la mention suivante : « *Ordonne en outre Sa Majesté que toutes les contestations qui pourront survenir sur l'exécution du présent arrêt, circonstances et dépendances, seront portées devant l'intendant, pour être jugées par lui, sauf appel au conseil. Défendons à nos cours et tribunaux d'en prendre connaissance* »<sup>1436</sup>.

Ce qui constitue une étape décisive dans la structure actuelle de la sanction administrative, et en particulier dans le droit fiscal français sous l'influence duquel se trouve le droit fiscal ivoirien<sup>1437</sup>.

En France, la période de l'Ancien Régime est donc marquée, certes non exclusivement<sup>1438</sup>, mais principalement, par des méthodes oppressives. Selon Gabriel Ardant, « *il s'agit de l'arbitraire, de la désinvolture, de la brutalité avec lesquels l'impôt était assis et recouvré. Faute peut-être de moyen d'évaluation assez précise, les agents du fisc, dans certains cas tout au moins, s'efforçaient d'extorquer du paysan tout ce qu'ils pouvaient en tirer, utilisant les menaces, la prison, la bastonnade* »<sup>1439</sup>. La contrebande du sel pouvant donner lieu à la peine

---

<sup>1435</sup> Voir sur tous ces points Gabriel ARDANT, *Histoire de l'impôt*, préc., pp. 454 et s.

<sup>1436</sup> Alexis de TOCQUEVILLE, op. cit., p. 78.

<sup>1437</sup> La séparation des autorités administratives et judiciaires va donc précéder la consécration ultérieure du principe de séparation des pouvoirs, consacré avec la Révolution française.

<sup>1438</sup> De Tocqueville explique, en effet, que les trente ou quarante années qui ont précédé la Révolution sont marquées par moins d'arbitraire. Certes, « (...) on ne change pas les lois mais on les pratique autrement. (...) C'est principalement dans la perception de tous les impôts qu'on peut le mieux voir le changement qui s'est opéré dans l'esprit de ceux qui gouvernent. La législation est toujours aussi inégale, aussi arbitraire et aussi dure que par le passé, mais tous ses vices se tempèrent dans l'exécution ». Alexis de TOCQUEVILLE, *L'Ancien Régime et la Révolution*, préc., pp. 262 et s. Il convient tout de même de préciser que cette période marquée par le règne de Louis XVI (entre 1774 et 1789), a donné lieu à plusieurs réformes, menées successivement par Turgot et par Necker, notamment en matière financière. Ces réformes qui portaient parfois atteinte à des privilèges féodaux ont fait l'objet de graves contestations. Pour avoir une idée de la philosophie qui a marqué les réformes de ces auteurs, voir notamment Robert Perry SHEPHERD, *Turgot and the six edicts*, The Columbia University Press, 1903, pp. 62 et s. Selon cet auteur, c'est l'*Éloge de Gournay*, œuvre de Turgot, qui aurait influencé ses édits. Voir les concernés eux-mêmes, Anne Robert Jacques TURGOT, *Réflexions sur la formation et la distribution des richesses*, 1766 ; Jacques NECKER, *Dernières vues de politique et de finances (offertes à la Nation française par Necker)*, 1802, pp. 445 et s.

<sup>1439</sup> Gabriel ARDANT, op. cit., pp. 59 et s.

de mort<sup>1440</sup>, alors même que les juges chargés de la prononcer étaient affranchis de tout impôt sur le sel<sup>1441</sup>. La corvée en nature avait quant à elle, valeur d'impôt direct<sup>1442</sup>. Sa conversion en taxe additionnelle à la taille (c'est-à-dire en numéraire plutôt qu'en nature), coûta d'ailleurs le renvoi de Turgot<sup>1443</sup>, alors ministre des finances de Louis XVI. L'impôt sur la consommation, nécessita même vers la fin de l'Ancien Régime, le déploiement de trente mille commis, pour seulement soixante fermiers-généraux<sup>1444</sup>.

Sommes toutes, le système fiscal de l'Ancien Régime se traduisait en France, par ce qu'on pourrait qualifier d'« impôts-sanctions » ou de régime fiscal fortement répressif. Cependant, il ne semble pas que les choses fussent vraiment différentes en ce qui concerne la Côte d'Ivoire.

### ***β. La Côte d'Ivoire précoloniale sous l'ère de l'Ancien Régime : un cadre juridique non sécurisé***

La période correspondant à l'Ancien Régime en France, fournit peu d'informations détaillées sur ce qui sera appelé plus tard la Côte d'Ivoire. Elle n'en fournit pas davantage sur le système fiscal, encore moins sur les sanctions applicables en la matière. De plus, la Côte d'Ivoire semblait moins connue que d'autres colonies<sup>1445</sup>, du moins sous le nom qu'elle porte

---

<sup>1440</sup> Pierre Di MALTA, *Droit fiscal pénal*, PUF, 1<sup>re</sup> éd., 1992, p. 14.

<sup>1441</sup> François-Nicolas MOLLIEN, *Mémoires d'un ancien ministre du Trésor public de 1800 à 1814*, t. 1, Imprimerie de H. Fournier C<sup>e</sup>, p. 19.

<sup>1442</sup> Marcel MARION, *Les impôts directs sous l'Ancien Régime, principalement au XVIIIe siècle*, Édouard Cornély, 1910, pp 113 et s.

<sup>1443</sup> L'édit de février 1776 a aboli la corvée en nature. Mais elle a été réinstaurée par la déclaration du 11 août 1776, soit six mois plus tard. Voir Marcel MARION, op. cit., p. 115 et s.; Théophile DUCROCQ, *Études d'histoire financière et monétaire*, Paul Oudin, 1887, Préface, p. VI.

<sup>1444</sup> La ferme générale était une administration particulière, qui agissait de sa propre autorité en vertu d'un privilège étatique, en vue de l'exploitation des droits de consommation (exemple : le sel, le tabac, les entrées à Paris). Elle contractait avec le gouvernement des baux renouvelables à des époques convenues. Leur activité générait d'énormes profits. En guise de garantie de bonne gestion, la signature d'une quarantaine de fermiers généraux était requise. Ce nombre passera par la suite à soixante (d'où le nombre de soixante fermiers-généraux). Voir "L'Ancienne France" (En-tête), *La justice et les tribunaux : impôts, monnaies et finances*, Coll. Bibliothèque historique illustrée, Paris, Librairie de Firmin-Didot, 1888, pp. 328 et s. ; Théophile DUCROCQ, op. cit., p. 20 ; François-Nicolas MOLLIEN, op. cit., p. 19.

<sup>1445</sup> Notamment le Sénégal et le Gabon, auxquels elle est successivement rattachée (d'abord au Sénégal, dont le comptoir de Saint-Louis est, semble-t-il, le premier à avoir été établi sur les côtes africaines dès 1626, ensuite au Gabon pour être rattaché à nouveau au Sénégal), avant d'être finalement considérée comme une colonie autonome (en 1891), c'est-à-dire dépendant directement de Paris. Voir Robert OLIVIER, « L'organisation judiciaire de la Côte d'Ivoire pendant la période coloniale », *RID*, 1976, n° 1-2, pp. 4-31 ; à propos du comptoir de Saint-Louis, voir Alexandre MÉRIGNHAC, *Précis de législation et d'économie coloniales*, Recueil Sirey, 1912, p. 16.

actuellement<sup>1446</sup>. On pourrait alors conclure que ce territoire était sinon inhabité, du moins coupé de toute réalité juridique et particulièrement fiscale. Certes la bande littorale, plus facile d'accès, a pu être découverte prioritairement par les navigateurs européens<sup>1447</sup> et donner lieu à

---

<sup>1446</sup> Avant d'être officiellement appelée "Côte d'Ivoire" par le décret du 17 décembre 1891 (voir, Robert OLIVIER, art. cit. p. 4), elle a successivement, et parfois alternativement ou même simultanément, été désignée sous des sobriquets, des noms d'emprunt, ou des descriptifs, qui ne facilitent pas toujours la compréhension de son histoire précoloniale. Il s'agissait en réalité d'une pratique courante à cette époque ; elle consistait à désigner les territoires visités par des appellations tenant compte de leurs conditions naturelles, des caractéristiques culturelles des habitants, de la qualité et/ou de l'abondance des produits recherchés et/ou obtenus. L'Afrique noire elle-même était appelée « *Éthiopie pour les grecs, Soudan pour les Arabes et Guinée pour les Berbères* (...) » : Christophe WONDJI, *La Côte ouest-africaine du Sénégal à la Côte d'Ivoire : géographie, sociétés, histoire, 1500-1800*, L'Harmattan, 1985, pp. 18 et s. Quant à la Côte d'Ivoire, elle est d'abord appelée « Côte des Dents », en raison de la « *quantité de dents d'éléphants que l'on y négocie qui est si grande* » : voir, Villault de BELLEFOND, *Relation des côtes d'Afrique, appelées Guinée : avec la description du pays, mœurs et façons de vivre des Habitants, des productions de la terre, et des marchandises qu'on en apporte, avec les remarques historiques sur ces côtes, le tout remarqué par le sr Villault, escuyer sieur de Bellefond, dans le voyage qu'il y a fait en 1666 et 1667*, Paris, Denys Thierry, 1669, p. 164 ; elle est également appelée "Tand-Kust" par les Hollandais, "Côte des Mal-gens" ou "Côte des Bonnes-gens", selon l'expérience vécue par le colon : voir, François-Joseph CLOZEL, « Côte d'Ivoire, notice historique », *Bulletin de la Société de géographie*, 7<sup>e</sup> série, t. XX, 1899, Paris, Société de géographie, 1899, p. 249 ; en ce qui concerne sa désignation par un descriptif, elle a été "La portion de côte comprise entre le Cap des palmes et le Cap Lahou" : voir, Jean-Louis de LANESSAN, *L'expansion coloniale de la France : Étude économique, politique et géographique sur les établissements français d'Outre-mer*, Paris, Félix Alcan, 1886, pp. 422 et s. ; "Côte d'Or", tout comme le Ghana qui a été également désigné sous cette appellation ; ou encore, "Les établissements de la Côte d'Or" : voir, Robert OLIVIER, « L'organisation judiciaire de la Côte d'Ivoire pendant la période coloniale », préc., p. 4 ; pour ce qui est du sobriquet, elle prend le nom de "Côte de Quaqua", à cause du bon accueil que réservaient ses habitants à leurs hôtes en disant semble-t-il, et dans leur salutation apparaissait ce terme "*qua, qua, qua*" : Villault de BELLEFOND, op. cit., p. 180 ; Joseph KI-ZERBO, *Histoire de l'Afrique noire*, Hatier, 1972, p. 214.

<sup>1447</sup> Tout d'abord, il convient d'apporter une précision au sujet d'un débat qu'on pouvait croire définitivement clos et qui, pourtant semble être toujours alimenté parmi les historiens : c'est celui de savoir qui, de la France et du Portugal a eu la primauté de la découverte des côtes occidentales africaines où se trouve la Côte d'Ivoire. N'eût été la reprise par certains auteurs d'une erreur longtemps entretenue par des auteurs portugais sur cette question, une telle précision aurait été sans intérêt pour la présente thèse. Par exemple, M. Terray affirme qu'« *en 1471, les Européens, et en l'occurrence les Portugais, apparaissent pour la première fois sur cette section du littoral du golfe de Guinée qui va devenir la Costa da Mina puis la Côte d'Or* » : Emmanuel TERRAY, *Une histoire du royaume abron du Gyaman*, préc., p. 125 ; Karine Delaunay, précise quant à elle que cette occupation portugaise remonterait à 1482 : Karine DELAUNAY, *Voyages à la Côte de l'Or : Étude historiographique des relations de voyage sur le littoral ivoirien et ghanéen*, AFERA, 1994, pp. 12 et s. Il semble pour autant établi de très longue date et admis par le Portugal, que les français avaient déjà été présents sur ces côtes, un siècle avant l'arrivée des portugais (sous le règne de Charles V). Si certains auteurs situent cette présence en 1339 (notamment Alfred Moulin, Gabriel Angoulvant), d'autres la situent en 1364 (Villault de Bellefond) ou en 1381 (« *Moniteur des colonies* »). Toujours est-il que la présence française sur les côtes africaines remonte au XIV<sup>e</sup> siècle, avec la première visite des dieppois, dans un cadre semble-t-il purement exploratoire et commercial. Encore que cela reste discutable lorsque Gaffarel précise notamment que « *c'est par l'Afrique que commencèrent les véritables voyages de découverte, et c'est en Afrique que nos compatriotes les normands fondèrent la première colonie française* » (Paul GAFFAREL, *Les colonies françaises*, préc., p. 9). Il est vrai que pour des raisons économiques, ces côtes ont dû être abandonnées par les français et occupées par les portugais avant que les français n'y reviennent ultérieurement. Il semblerait cependant que l'établissement définitif des français remonte à 1615 : voir respectivement, Alfred MOULIN, *L'Afrique à travers les âges*, Paris, Paul Ollendorff, 1914, pp. 104 et s. ; Gabriel ANGOULVANT, *La pacification de la Côte d'Ivoire, 1908-1915, méthodes et résultats*, Paris Émile Larose, 1916, p. 9 ; Villault de BELLEFOND, « Remarques sur les côtes d'Afrique ; et notamment sur la Côte d'Or, pour justifier que les français y ont été longtemps auparavant les autres Nations », in *Relation des côtes d'Afrique, appelées Guinée (...)*, préc., pp. 410 et s. ; voir aussi, Petite bibliothèque du « *Moniteur des colonies* », *La Côte d'Ivoire*, éd. Le Moniteur des colonies, 1903, p. 9 ; Jean-Louis BOUTILLIER, *Bouna : Royaume de la savane ivoirienne, princes, marchands et paysans*, Karthala et

des échanges durant plusieurs siècles. Ce qui a souvent pu faire oublier l'arrière-pays, plus difficile d'accès en raison du relief de forêt dense<sup>1448</sup> et de savane arborée et herbeuse<sup>1449</sup>. Même si la pénétration de cette zone par le colonisateur eu lieu bien plus tard, elle n'en était pas moins habitée par un ensemble de peuples<sup>1450</sup>, dont des mouvements migratoires contribueront à densifier la population<sup>1451</sup>. Avant que les frontières ivoiriennes ne fussent donc fixées d'autorité et aléatoirement par le colonisateur<sup>1452</sup>, plusieurs peuples occupaient l'ensemble du territoire correspondant à l'actuel Côte d'Ivoire. Souvent différents par leurs langues, leurs cultures, et leurs mœurs<sup>1453</sup>, ils avaient leur organisation sociopolitique, administrative et judiciaire propres.

À la différence de la France où l'évolution du système répressif en matière fiscale s'est faite de manière presque linéaire, les disparités qui existaient entre ces peuples ne permettent pas réellement d'y relever un système répressif unitaire même si des similitudes pouvaient exister dans la nature des sanctions pratiquées de part et d'autre. Cependant, dans l'ensemble, les sanctions telles que mise en œuvre ne permettait pas de déceler une volonté de préserver

Orstom, 1993, p. 11 ; Alexandre MÉRIGNHAC, *Précis de législation et d'économie coloniales*, préc., pp. 11 et s.

<sup>1448</sup> Voir à ce sujet, Gabriel ANGOULVANT, *La pacification de la Côte d'Ivoire, 1908-1915, méthodes et résultats*, préc., p. 9 ; « La pénétration de la Côte d'Ivoire », Extrait du *Bulletin du Comité de l'Afrique française*, octobre 1909, Comité de l'Afrique française, 1909, p. 2 ; Arthur GIRAULT, *Principes de colonisation et de législation coloniale*, t. 1, Recueil général des lois et des arrêts, 2<sup>e</sup> éd., 1904, p. 257.

<sup>1449</sup> Voir notamment Jean-Louis BOUTILLIER, *Bouna : Royaume de la savane ivoirienne, princes marchands et paysans*, Préc.

<sup>1450</sup> Des sites préhistoriques auraient même été découverts selon l'administrateur Louis Domissy, notamment à Divo et à Lakota (au Sud-ouest). Cité par Emmanuel TERRAY, *L'organisation sociale des Dida de Côte d'Ivoire*, Annales de l'Université d'Abidjan, 1969, Série F, t. 1, Fascicule 2, p. 17 et s. ; voir également François-Joseph CLOZEL, « Côte d'Ivoire », *Bulletin de la Société de géographie*, 7<sup>e</sup> série, t. XX, 1<sup>er</sup> Trimestre 1899, Paris, Société de géographie, 1899, pp. 236 et s.

<sup>1451</sup>. Voir notamment Louis Gustave BINGER, *Du Niger au golfe de Guinée par le pays de Kong et le Mossi*, Paris, Hachette, 1892, 2 tomes ; Claude Helene PERROT, *Les Anyi-Ndenye, et le pouvoir aux 18<sup>e</sup> et 19<sup>e</sup> siècles*, Abidjan : Publications CEDA, Coll. Publications de la Sorbonne, 1982, pp. 51 et s. ; Joseph KI-ZERBO, *Histoire de l'Afrique noire*, préc., pp. 260 et s. ; Emmanuel TERRAY, *Une histoire du royaume abron du Gyaman*, Karthala, 1995 ; Christophe WONDJI, *La Côte ouest-africaine, du Sénégal à la Côte-d'Ivoire (...)*, préc., pp. 105 et s.

<sup>1452</sup> Voir notamment les accords entre la France et la Grande-Bretagne des 10 août 1889, 26 juin 1891, 12 juillet 1893, 14 juin 1898 ainsi que les Arrangements délimitant les possessions françaises et la République du Libéria, des 8 décembre 1892 et 18 septembre 1907, in Ministère des affaires étrangères, *Documents diplomatiques, Afrique : Arrangements, Actes et Conventions concernant le nord, l'ouest et le centre de l'Afrique : 1881-1898*, Paris, Imprimerie Nationale, 1898 ; Arthur GIRAULT, *Principes de colonisation et de législation coloniale*, préc., p. 248.

<sup>1453</sup> Voir notamment L'amiral Fleuriot de LANGLE, qui précisera ultérieurement « qu'il a fallu traiter avec quarante villages pour acquérir les droits de souveraineté épars entre tous les chefs » cité par François-Joseph CLOZEL, *Dix ans à la Côte d'Ivoire*, Paris, Augustin Challamel, 1906, p. 267 et s. ; Karine DELAUNAY, *Voyages à la Côte de l'Or (...)*, préc. p. 9.

juridiquement la sécurité des administrés à l'égard de ce qui pouvait représenter leurs obligations fiscales.

Certains de ces peuples étaient constitués sous une forme étatique, tandis que d'autres avaient une structure plus indépendante, constitués sous forme de sociétés lignagères en dehors de tout système central de type étatique<sup>1454</sup>. Il n'était pas exclu cependant que certains de ces groupes de sociétés aient été constitués sous une forme qu'on pourrait qualifier de "quasi-étatique". Par exemple, la communauté *dida* avait une structure double. Les *dida* occidentaux qui étaient une société segmentaire, étaient à la fois dépourvus de tout système de pouvoir centralisé et de toute institution spécifiquement politique. En revanche, ceux de l'est avait un système de chefferie embryonnaire, dans lequel les pouvoirs exercés par le chef étaient limités<sup>1455</sup>. « *Le village [était alors considéré comme] un corps politique pourvu d'une organisation interne, capable de délibération et d'action collectives ; il est l'unité la plus vaste au sein de laquelle, en cas de conflits, conciliations et compensations sont de règle. Il apparaît donc comme un organisme soumis à des lois [non écrites]. Le village est l'unité souveraine* »<sup>1456</sup>. Mais le chef désigné au sein de ce village, n'est qu'un simple représentant, sans un réel pouvoir de décisions. Les décisions sont prises, le cas échéant, par le Conseil du village et ont donc un caractère collégial. Le chef ne dispose d'aucun moyen de les faire appliquer<sup>1457</sup>. Il en est de même chez les *bétés* (au Centre-Ouest), apparenté aux *dida*. Il existait au sein du village une lignée à laquelle était reconnue la qualité de « maître de la terre »<sup>1458</sup>. Elle avait en tant que tel, le droit d'octroyer des portions de terre. Mais il ne s'agissait que de l'exercice d'un pouvoir de contrôle et de gestion collective, qui n'avait pas

---

<sup>1454</sup> Il en va notamment des Sénoufo au nord de la Côte d'Ivoire. Ils n'avaient dit-on « *le goût ni des grandes conquêtes, ni du pouvoir centralisé. Ce sont des égalitaristes très indépendants* », même si plus tard, sous l'effet d'une influence extérieure, ils édifieront des royaumes centralisés tel Sikasso. Voir Joseph KI-ZERBO, *Histoire de l'Afrique noire*, préc., p. 262. Il en est de même par exemple pour les Bété et Dida, au Centre-Ouest (ce qui est valable pour l'un de ces groupes, l'étant pour l'autre). Voir notamment, Emmanuel TERRAY, *L'organisation sociale des Dida de Côte d'Ivoire*, préc. ; en ce qui concerne les peuples au Sud de la Côte d'Ivoire dit côtiers ou lagunaires (Alladian, Avikam, Ebrié), Marc AUGÉ, *Théorie des pouvoirs et idéologie : étude de cas en Côte d'Ivoire*, Hermann, 1975 ; Jean-Louis BOUTILLIER, *Bongouanou Côte d'Ivoire, Étude socio-économique d'une subdivision*, éd. Berger-Levrault, 1960, pp. 30 et s. ; Claudine VIDAL, « Le royaume abron du Gyaman vu du royaume tutsi du Rwanda : essai d'histoire africain comparée », in *L'Homme*, 1995, t. 35, n° 133, pp. 51-71.

<sup>1455</sup> Emmanuel TERRAY, *L'organisation sociale des dida en Côte d'Ivoire*, préc., pp. 27 et s.

<sup>1456</sup> Emmanuel TERRAY, *op.cit.*, pp. 283 et s. ; Claude MEILLASSOUX, *Anthropologie économique des Gouro de Côte d'Ivoire*, École Pratique des Hautes études- Sorbonne, 1974, pp. 65 et s.

<sup>1457</sup> Voir Jean-Pierre DOZON, *La société bété : Histoire d'une «ethnie» de Côte d'Ivoire*, Paris, éd. Karthala, Orstom, 1985, pp. 27 et s.

<sup>1458</sup> Dozon parle dans ce cas de *dudubeño*. Il semblerait qu'il faille retenir pour une meilleure prononciation, le terme de *dodobégnon* (Propriétaire de la terre) ou de *douto* (Maître des lieux). Voir Jean-Pierre DOZON, *op. cit.*, p. 92.

valeur de pouvoir juridique<sup>1459</sup> et ne pouvait être assimilé à l'exercice d'un droit de propriété<sup>1460</sup>, générateur de source de revenu, contrairement à ce qui avait lieu dans des systèmes étatiques (les systèmes de royauté lignagère par exemple) où le pouvoir d'octroi des terres se justifiait par un droit de propriété royale. Le peuple devait donc payer le tribut au roi, sur les récoltes (les produits issus de la terre étant considérés comme la propriété du roi)<sup>1461</sup>. Il y avait donc une absence de système fiscal à proprement parler au sein des systèmes non-étatiques, contrairement aux systèmes étatiques<sup>1462</sup>. Il n'était pas exclu cependant qu'un village soit tenu de payer à un autre qui l'a vaincu au cours d'un affrontement, un tribut à caractère périodique<sup>1463</sup>. En revanche, des systèmes de sanctions étaient prévus, souvent marqués par la subjectivité, l'arbitraire et une particulière sévérité. Ainsi, certains comportements jugés répréhensibles, y compris à l'égard d'obligations quasi-fiscales, pouvaient donner lieu en guise de sanction, à des amendes parfois à caractère ritualiste<sup>1464</sup>. Mais globalement, la sévérité des sanctions pouvait se révéler disproportionnée par rapport à la gravité du fait réprimé<sup>1465</sup>. D'autres sanctions ne se justifiaient en revanche que par des appréciations d'ordre subjectif fondées sur des jugements de valeurs ou même sur des circonstances aussi aléatoires qu'arbitraires<sup>1466</sup>. Il n'était donc pas exclu que le refus de verser le tribut, qui prenait souvent la forme d'un impôt annuel et régulier, donne lieu aux mêmes types de sanctions. Ces sanctions étaient prononcées par le chef de lignage.

<sup>1459</sup> Jean-Pierre DOZON, *ibidem*.

<sup>1460</sup> Jean-Pierre DOZON, op. cit., p. 291.

<sup>1461</sup> Comparer notamment avec Aboubakar Njiasse NJOYA, « Les objectifs de la politique foncière des rois bamum au XIX<sup>e</sup> siècle, la paix sur les frontières et la sécurité alimentaire », in Claude Hélène PERROT (dir.), *Lignages et territoires en Afrique aux VIII<sup>e</sup> et XIX<sup>e</sup> siècles*, Karthala, 2000, pp. 205 et s.

<sup>1462</sup> Bien que « *L'organisation du travail, l'attribution des terres à cultiver, la circulation des produits se [faisaient] en relation étroite avec la hiérarchie lignagère (...). C'est le chef de lignage qui [distribuait] les terres* », sans toutefois en retirer de ressource financière quelconque. Voir Boniface Gbaya ZIRI, *Problèmes de regroupement des villages bété, Côte d'Ivoire : contribution à l'analyse des obstacles socioculturels au développement*, L'Harmattan, 2005, p. 89. L'homme le plus âgé, en tant que chef de lignage, était considéré comme le propriétaire de la terre. Emmanuel TERRAY, *L'organisation sociale des Dida (...)*, préc., p. 280.

<sup>1463</sup> C'est ainsi qu'un village *Dida* dénommé Bagrouboué exigea d'un autre qu'il avait vaincu (Grobia) de lui offrir annuellement en guise de tribut, une biche rouge, en lieu et place d'un butin de guerre qui lui était proposé. Voir à ce propos, Emmanuel TERRAY, op. cit., p. 309.

<sup>1464</sup> Constituées notamment de manille, animaux (cabri), pagnes... Emmanuel TERRAY, pp. 286 et s.

<sup>1465</sup> En principe, le vol devait donner lieu à restitution ou à défaut, à l'équivalent du bien volé, accompagné d'un cabri à l'intention des villageois. Mais un voleur récidiviste pouvait être vendu comme esclave. Voir Emmanuel TERRAY, *L'organisation sociale des Dida (...)*, préc., p. 286 ; E. DUNGLAS, *Dans la forêt de la Côte d'Ivoire, coutumes et mœurs des Bété*, Paris, Larose, 1939, pp. 8 et s.

<sup>1466</sup> Chez les Bété par exemple, le « chef de famille », c'est-à-dire le plus âgé du lignage, avait le droit de vendre comme esclave (ce qui semblait être la peine capitale), les personnes considérées comme des non-valeurs de la famille. Étaient notamment prises pour telles, les personnes jugées de « *tarées et pouvant transmettre héréditairement leurs tares : simples d'esprit, épileptiques, sourds-muets, estropiés divers, et mêmes les individus très laids* » : E. DUNGLAS, préc., pp. 8 et s.

En revanche, les systèmes étatiques étaient en principe constitués sous forme de royaumes, eux-mêmes inspirés d'autres royaumes ou Empires auxquels ils ont appartenus<sup>1467</sup>. Dans ces types de systèmes, il était en principe institué des prélèvements obligatoires, contrairement aux systèmes non-étatiques. Des sanctions y étaient également prévues mais qui n'étaient pas nécessairement spécifiques à la matière fiscale et qui ne différaient pas tant des types de sanctions appliquées dans les sociétés non-étatiques, particulièrement au regard de leur sévérité. Le droit de prélever des impôts ainsi que le pouvoir de sanction appartenaient d'emblée au roi<sup>1468</sup>, contrairement à la lutte qu'il a fallu mener en France pour reconnaître un tel pouvoir au roi. Plusieurs royaumes de tailles variables occupaient et débordaient parfois le cadre territorial actuel de la Côte d'Ivoire<sup>1469</sup>. On se limitera cependant à trois d'entre eux, à titre illustratif<sup>1470</sup>. Les deux premiers sont les royaumes de Bouna et de Kong (ou *Kpôn* ou *kpôn-Gènè*)<sup>1471</sup>, dans le nord de la Côte d'Ivoire; le troisième, le royaume Agni de l'indénié<sup>1472</sup>, à l'Est : un royaume Akan.

---

<sup>1467</sup> Tel est notamment le cas des royaumes qui serviront en l'espèce à illustrer nos propos. Ils auraient essentiellement appartenu au royaume du Ghana à l'Est, ou à l'Empire du Mali (Empire Manding), au Nord.

<sup>1468</sup> Voir Georges Niamkey KODJO, *Le royaume de Kong (Côte d'Ivoire), des origines à la fin du XIXe siècle*, L'Harmattan, 2006, p. 46.

<sup>1469</sup> Au Nord-Ouest, le royaume de Kong, au Sud-est et à l'Est, le royaume Abron, au Nord-est et à l'Est, le royaume Koulango, le royaume de Nassian (de petite taille), les royaumes Akan. Voir Jean-Louis BOUTILLIER, « les effets de la disparition du commerce précolonial sur le système des productions Koulango », in *Cahier O.R.S.T.O.M.*, série Sciences Humaines, vol. VIII, n° 3, 1971, pp. 243-253.

<sup>1470</sup> Faute d'ouvrages spécialisés traitant de la question des systèmes fiscaux inhérents à la Côte d'Ivoire précoloniale de l'époque de l'Ancien Régime, une interprétation d'ouvrages historiques ou socio-ethnologiques permettra de recueillir des éléments d'informations utiles à l'illustration de nos propos. Trois d'entre eux serviront plus particulièrement d'ouvrages de référence, pour les besoins de la démonstration, en raison du contenu des informations fournies. Il s'agit en l'occurrence de : Georges Niamkey KODJO, *Le royaume de Kong (Côte d'Ivoire), des origines à la fin du XIXe siècle*, préc., p. 23 ; Claude Helene PERROT, *Les Anyi-Ndenye, et le pouvoir aux 18<sup>e</sup> et 19<sup>e</sup> siècles*, préc. ; Jean-Louis BOUTILLIER, *Bouna : Royaume de la savane ivoirienne, princes marchands et paysans*, Préc.

<sup>1471</sup> Voir Louis TAUXIER, *Les États de Kong (Côte d'Ivoire)*, Karthala, 2003 p. 206 ; Mungo PARK, *Voyage dans l'intérieur de l'Afrique, fait en 1795, 1796, et 1797*, Traduit de l'Anglais par J. CASTERA, t. 1, Tavernier, Dentu, Carteret, Paris, An VIII, p. 377 ; Georges Niamkey KODJO, op. cit., p. 6.

<sup>1472</sup> Ou *Anyi-Ndenye*, ou *Anyi-Ndenian* ou encore "*dans le Ndénié*", respectivement selon PERROT, *Les Anyi-Ndenye et le pouvoir aux 18<sup>e</sup> et 19<sup>e</sup> siècles*, préc., Kouamé René ALLOU, *Les populations Akan de Côte d'Ivoire : Brong, Baoulé Assabou, Agni*, L'Harmattan, 2012, pp. 94 et s. ; Maurice DELAFOSSE, *Les frontières de la Côte d'Ivoire, de la Côte d'Or et du Soudan*, Masson, éd., 1908, p. 50 et s. Il existe plusieurs groupes Akan dont les Agni ne constituent qu'une variante. Il existe au sein du groupe Agni, plus d'une dizaine de sous-groupes. Voir Kouamé René ALLOU, *Les populations Akan de Côte d'Ivoire (...)*, préc.. Voir également Koffi SIÉ, *Les Agni-Diabè, Histoire et société*, Thèse, Paris I, Panthéon-Sorbonne, Sous la Dir. de Yves PERSON, octobre 1976, p. 4. Le choix de l'Indénié ne répond à aucun critère prédéfini.

Bien qu'étant deux royaumes limitrophes dans le nord de la Côte d'Ivoire, Kong<sup>1473</sup> et Bouna n'offraient pas nécessairement les mêmes réalités. Si le premier était un véritable centre de commerce<sup>1474</sup>, c'est précisément cette activité qui était mal perçue, en particulier par le clan royal du deuxième. Officiellement, « *le roi ni aucun membre éminent du clan royal, ne peuvent s'adonner directement à des activités commerciales, comme [par exemple] certains membres de l'aristocratie française sous l'Ancien Régime* »<sup>1475</sup>. Ce qui eût été à leur déshonneur, tant le commerce était à leurs yeux, réservés aux *dioulas*<sup>1476</sup>. Les ressources fiscales de Bouna étaient donc de sources sensiblement différentes de celles de Kong, hormis la similitude qu'il pouvait y avoir dans les sanctions en vigueur au sein de ces deux royaumes. En revanche, le royaume Akan de l'Indénié (ou Ndenye) était à la fois proche de Kong de par son commerce, et de Bouna de par ses richesses et ressources fiscales. Il s'en distinguait cependant de par une absence de plénitude dans l'exercice de la souveraineté fiscale, tant il semblait entretenir des relations de vassalité avec le royaume Ashanti dans le Ghana voisin, dont il était issu<sup>1477</sup>. Si donc à Bouna, les ressources fiscales étaient à la fois destinées au roi et à la chefferie<sup>1478</sup>, à Kong, elles étaient en principe réservées exclusivement au roi ; mais dans l'Indénié, elles semblaient distraites entre le clan royal et le suzerain *Ashanti*.

Les ressources de l'Indénié et de Bouna, provenaient à la fois des revenus ou de la force du travail de la population, de la régale (c'est-à-dire, des droits liés au statut de la royauté et des chefferies), ainsi que des produits du sol et du sous-sol.

À Bouna, les prélèvements obligatoires prenaient plusieurs formes : « *impôts, taxes, amendes, prestations et tributs en produits et en main-d'œuvre* »<sup>1479</sup>. Ils étaient repartis entre chefferie territoriale, chefferie supérieure et cour royale. Il n'était pas exclu, ainsi que ce fut le cas au

---

<sup>1473</sup> Lire notamment Louis TAUXIER, *Les États de Kong (Côte d'Ivoire)*, préc.

<sup>1474</sup> La description donnée de Kong durant la période permet d'avoir une idée de son importance. En effet, selon F.-J. Clozel, durant la période coloniale, « *le cercle de Kong occupe toute la partie nord-ouest de la Côte d'Ivoire sur une longueur d'environ 400 kilomètres et sur une hauteur maxima de 300 kilomètres. Sa superficie est donc d'environ 120 000 kilomètres carrés, c'est-à-dire plus du tiers de la superficie totale de la colonie, qui est considérée comme ayant 310 000 kilomètres carrés, et plus du cinquième de la superficie de la France* » : François-Joseph CLOZEL, *Dix ans à la Côte d'Ivoire*, préc., pp. 149 et s.

<sup>1475</sup> Jean-Louis BOUTILLIER, *Bouna : Royaume de la savane ivoirienne, princes marchands et paysans*, Préc., p. 27.

<sup>1476</sup> Terme péjoratif pour désigner les commerçants ; terme qui désigne aujourd'hui à un groupe ethnique.

<sup>1477</sup> Claude Helene PERROT, *Les Anyi-Ndenye, et le pouvoir aux 18<sup>e</sup> et 19<sup>e</sup> siècles*, préc., pp. 95 et s.

<sup>1478</sup> Il existait deux niveaux de chefferies : les chefferies provinciales qui étaient de lignée royale et les chefferies territoriales, de rang moins élevé.

<sup>1479</sup> Jean-Louis BOUTILLIER, op. cit., p. 238.

moins une fois au sein du royaume *Agni*, que les chefs ou notables du roi refusent de faire suite à ses demandes en impôts. Ce qui semblerait inenvisageable en ce qui concerne Bouna<sup>1480</sup>. Les revenus du travail consistaient en des prélèvements effectués sur une partie de la production agricole, de l'élevage, de la cueillette, de la chasse et de la pêche. Chaque cultivateur était ainsi astreint à un impôt annuel sur ses récoltes (d'ignames, de céréales, de 5 à 10% des récoltes de karité). S'agissant des revenus en travail, une partie de la force de travail des communautés villageoises était mise à la disposition des chefferies, notamment au sein de leurs champs de céréales et de tubercules, des placers et mines d'or ; la force de travail pouvait également être mise à la disposition des chefs ou du roi en vue de constructions et d'entretiens de cases ou de réfections de routes. Si ces travaux avaient un caractère volontaire, ils pouvaient également apparaître comme de véritables corvées à l'instar de ce qui avait lieu en France<sup>1481</sup>.

Ces prélèvements étaient justement ceux qui participaient de la fonction régaliennne du clan royal des Agni de l'Indénié (Ndenye). Le professeur Perrot, précise que : « *dans chaque État du Ndenye, le roi et secondairement les chefs de village, tirent de l'exercice du pouvoir certains revenus : ce sont essentiellement des prestations en travail imposées aux sujets, et les amendes payées en espèces par les justiciables de leurs tribunaux. Le roi effectue aussi des prélèvements sur l'or et l'ivoire produits dans le royaume. En tant que souverain, il lui est également loisible de recourir, en cas de difficultés financières, au trésor des chefs de villages qui lui sont subordonnés*<sup>1482</sup>. (...) *D'autres profits gonflent les trésors des rois, provenant de l'exploitation de leurs propres placers, et accessoirement, du commerce* »<sup>1483</sup>.

Dans le royaume de Bouna, les fonctions régaliennes se traduisaient notamment par le maintien de l'ordre, la fonction d'arbitrage et de justice. Des taxes et amendes spécifiques étaient donc perçues auprès de la population à cet effet.

---

<sup>1480</sup> En effet, en dehors des tributs annuels perçus par les chefs sur les villages relevant de leur compétence, ils pouvaient procéder à des prélèvements ponctuels et directs auprès de la communauté villageoise, qui accédaient toujours à la demande.

<sup>1481</sup> Voir notamment Jean-Louis BOUTILLIER, op. cit., p. 239.

<sup>1482</sup> Même si ceux-ci ne répondaient pas toujours aux sollicitations du roi.

<sup>1483</sup> Elle précise cependant que l'appel ne fut pas toujours entendu, et qu'un roi *Ndenye* essuya un refus d'assistance de la part de ses notables. Claude Helene PERROT, op. cit., p. 139.

Des revenus exceptionnels étaient également prévus pour la chefferie, consistant notamment en des prises de guerre (butin et prisonniers<sup>1484</sup>), à la saisie des hommes et animaux errant sur le territoire de la chefferie et du royaume. Enfin, d'autres revenus étaient tirés de l'exploitation directe de la main-d'œuvre servile et des dépendants sur certains domaines de la chefferie : terres, rivières, mines<sup>1485</sup>.

Les revenus fiscaux du royaume de Kong étaient en revanche limités. Si à l'origine le système des prélèvements obligatoires était quasi-inexistant au sein de ce royaume, une série d'impôts va y être instaurée, qui finira par susciter des révoltes, en raison de son caractère arbitraire. Ces impôts allaient, en effet, du *dôlo-songo* (qui signifie littéralement « prix ou tarif de la boisson alcoolisée »), à une sorte d'"impôt pour les ancêtres". Ce dernier qui constituait un impôt ritualiste devait être acquitté tous les cinq jours au profit des *marabouts* du roi<sup>1486</sup>. L'impôt ne semblait donc pas exclusivement réservé au roi, bien que lui étant principalement destiné. Les ressources fiscales provenaient ainsi de sources diverses : à la fois de ressources fiscales à proprement dites, de tributs perçus par le clan royal, d'amendes et même de "revenus" des razzias ; ces dernières étant devenues « *une opération régulière que l'on intégrait à l'activité quotidienne de la société dioula* »<sup>1487</sup>.

Constituaient donc les ressources fiscales, le *dôlo-songo*, qui était d'abord un don gracieux au profit du roi et dont le montant était laissé de ce fait au bon vouloir de l'intéressé. Mais devenu un impôt spécifique sur la consommation<sup>1488</sup>, son montant était toujours sujet à fluctuation, non plus selon le bon vouloir du contribuable mais selon l'arbitraire de la volonté

---

<sup>1484</sup> Les prisonniers étaient perçus comme source de revenu, parce qu'ils étaient soit livrés à des corvées, soit échangés contre de l'or ou d'autres ressources.

<sup>1485</sup> Sur tous ces points, voir Jean-Louis BOUTILLIER, op. cit., pp. 237 et s.

<sup>1486</sup> En effet, en raison d'une forte pratique du syncrétisme religieux, le culte des ancêtres tenait une place importante au sein de la société de Kong. Le roi Kumbi Watara (1750 à 1775) lui-même, convaincu que ses victoires sur ses ennemis étaient dues aux pouvoirs ancestraux, tel que le lui faisaient croire les "karamogo" (chefs religieux, qui étaient en général des marabouts sans véritable connaissance du coran), qu'il consultait régulièrement, leur accordait d'énormes privilèges en nature. C'était donc pour soutenir l'effort royal, que la population acquittait cet impôt. Si le culte des ancêtres était également observé dans l'Indénié, il ne semblait pas donner lieu à imposition. Voir Georges Niamkey KODJO, op. cit., p. 231, Claude Helene PERROT, op. cit., p. 11.

<sup>1487</sup> Ce, même au-delà du XVIIIe siècle. Voir Niamkey KODJO, op. cit., pp. 201 et s.).

<sup>1488</sup> Une sorte de T.V.A. sur la vente de boisson alcoolisée.

royale<sup>1489</sup>. Il avait pour objet, l'entretien des troupes du royaume ainsi que des États alliés. Il servait également à assurer la sécurité des voies dédiées aux caravanes des commerçants.

Cet impôt concernait principalement les débitants de boissons alcoolisées, qui étaient en principe des colporteurs (marchands ambulants). En étaient paradoxalement exonérés les riches négociants étrangers, conformément à une tradition de l'ancien Empire malien, auquel avait appartenu le royaume de Kong.

Plusieurs réformes fiscales furent entreprises<sup>1490</sup>. La première, qui visait *a priori* à établir la justice fiscale ainsi que l'égalité devant l'impôt, a consisté d'une part, à instaurer un taux minimum de 10 % sur la fiscalité applicable aux marchandises destinées à la vente ; et d'autre part, à étendre cet impôt aux riches négociants, qui en étaient exonérés. En réalité ces 10 % correspondaient à la dîme ou "zakkat", impôt musulman dont l'origine remonte à *Mansa* (c'est-à-dire roi) Moussa 1<sup>er</sup>. Une autre mesure a consisté en la création d'un droit de porte ou d'entrée ("*sira-usuru*" ou péage à l'entrée des États de Kong) sur les marchandises "importées". Mais ce sont paradoxalement ces mesures qui ont été trouvées injustes et confiscatoires, en particulier de la part des marchands auxquelles elles s'appliquaient<sup>1491</sup>. En outre, le roi percevait régulièrement un tribut, non seulement auprès de ses vassaux mais aussi auprès de la population<sup>1492</sup>.

Le principe de l'imposition était donc généralement admis ou intégré à la vie de chacun de ces royaumes ; certaines fonctions attribuées à l'impôt, telle la fonction de justice ou d'équité, étaient également perçue comme une nécessité. Or cette fonction participe aujourd'hui de la préservation de la sécurité juridique. En revanche les fondements du principe de la perception de l'impôt sont différents d'un royaume à l'autre.

À Bouna, « *toute l'étendue du territoire est censée être dominée par le roi (...), l'or qui en est extrait lui revient de plein droit quitte à ce qu'il en rende une part à ceux qui ont œuvré pour le recueillir. Aussi est-il du devoir le plus strict pour chaque personne qui extrait de l'or sur le territoire, d'en avertir sans retard le souverain. Celui qui manquerait à cette obligation se*

---

<sup>1489</sup> Il devint un impôt sous le règne de Lassiri Gbombelè entre 1675 et 1700. Voir Claude Helene PERROT, op. cit., p. 64.

<sup>1490</sup> Entre la fin du XVII<sup>e</sup> et le début du XVIII<sup>e</sup> siècle, à l'initiative du roi Lassiri Gbombelè.

<sup>1491</sup> Ce qui pouvait s'expliquer notamment par l'immunité fiscale dont avaient toujours ces riches commerçants.

<sup>1492</sup> Voir Louis TAUXIER, *Les États de Kong*, préc., pp 46, 169, 167 et 235. C'est à croire que ces prélèvements n'étaient pas suffisants pour couvrir l'ensemble des charges fiscales du royaume.

verrait à bref délai en danger de mort »<sup>1493</sup>. La crainte de la mort et la déférence envers l'autorité royale constituaient donc les gages de la souveraineté fiscale. À Kong en revanche, le principe de l'impôt était admis par les contribuables (majoritairement *dioulas*, qui étaient en général musulmans), tant qu'ils avaient le sentiment que leurs charges fiscales contribuaient à garantir leur sécurité, et à mettre à leur disposition des lieux de culte (mosquées). Le manquement à cette double fonction par le souverain, pouvait et était souvent source de révoltes fiscales. La répression de ces actes de rébellion à l'égard des obligations fiscales, pouvait consister en des peines d'emprisonnements, d'amendes ou des coups de fouet sur la place du marché. Chez les *Agni*, l'impôt était certes bien perçu comme un droit du souverain ; mais les contribuables se trouvaient souvent redevables à l'égard d'autorité étrangères. Cependant, les sanctions applicables au sein du royaume pouvaient consister en la vente comme esclave du contribuable insolvable. Il est donc concevable qu'une dette fiscale excessive ait pu donner lieu à une telle sanction à l'égard de plusieurs contribuables<sup>1494</sup>. Cette méthode qui apparaît particulièrement liberticide peut être considérée comme un facteur d'insécurité.

En revanche, il convient de préciser que l'ensemble des règles et pratiques qui viennent d'être exposées avait certes un caractère à la fois coutumier et non-écrit mais elles étaient codifiées dans la plupart des royaumes, c'est-à-dire organisées en système de règles cohérentes. En témoignent les exemples du royaume de *Bouna* et des *Agni* de *l'Indénié*. Ce qui peut être considéré à certains égards comme source de sécurité juridique. La prise en compte des exigences de sécurité juridique peut donc être considérée comme mitigée.

Il convient cependant de relativiser l'effet de cette codification en ce qui concerne le royaume *Agni-Indénié*. En effet, bien que dans ce royaume, le pouvoir de répression appartenait en principe au roi, le pouvoir du roi était remis en cause par l'influence *Ashanti*. Selon le professeur Perrot, « aucun prétexte n'était négligé [par ces derniers] pour frapper d'amende la population locale » *Agni*<sup>1495</sup>. Toute occasion était donc exploitée à des fins d'amende

---

<sup>1493</sup> Jean-Louis Boutillier, op. cit., p. 247.

<sup>1494</sup> En réalité la situation de dette et d'insolvabilité qui pouvait donner lieu à la vente comme esclave semble être celle qui naissait dans les relations d'ordre privé. En outre, une dette avait un caractère solidaire. Chaque membre de la communauté villageoise pouvait donc se voir confisquer ses biens, ou être retenu comme otage jusqu'à extinction de la dette. Cependant, faute de précision, il est permis d'envisager la possibilité de cette sanction dans les relations du contribuable avec le roi ou avec le suzerain *Ashanti* qui sillonnait régulièrement les villages pour percevoir le tribut auprès de la population.

<sup>1495</sup> Voir Claude Helene Perrot, op. cit., pp. 94 et s.

(fiscales) qui, incombait souvent à toute la population villageoise au profit du roi *Ashanti*, en cas d'insolvabilité du fautif supposé. En plus de cette pression extérieure, la population était également astreinte à l'autorité royale qui avait droit de vie et de mort sur chacun d'entre eux, en répression à toute désobéissance, y compris le refus de payer l'impôt ou les amendes mises à leur charge. La souveraineté du royaume *Agni* était donc comprise, le pouvoir du roi réduit et le contribuable livré à un arbitraire.

Il convient de préciser qu'il ne s'agit là que d'une spécificité qui était propres aux *Agni-Ndenie* au sein du grand ensemble des royaumes *Agni*<sup>1496</sup>.

En revanche, au sein du royaume de *Bouna*, il y avait deux modes de procédures applicables à l'égard de tout type d'affaire : l'un ordinaire et l'autre, extraordinaire ; soit en fonction de la gravité des faits, soit en raison du souhait des parties. Les faits considérés comme de moindre importance relevaient de l'instance villageoise. Ceux considérés comme graves étaient en principe de la compétence du chef de division territoriale. Ces deux cadres de compétence participaient de la procédure ordinaire. En dehors de ce mode de procédure, il existait deux autres types de procédures à caractère extraordinaire, et qui se déroulaient devant l'instance royale. Il appartenait aux intéressés d'élever le conflit devant cette instance, soit à l'initiative du demandeur, soit à celle du défendeur. Dans cette dernière hypothèse notamment, le défendeur en quête de crédibilité pouvait prêter serment en mettant en cause un ancêtre ou le roi lui-même. Il s'exposait alors à la peine de mort en cas de culpabilité avérée<sup>1497</sup>. En

---

<sup>1496</sup> Par exemple la peine de mort n'était point appliquée chez les *Agni-Diabè* (un autre groupe *Agni*). La prison était inexistante et l'asile méconnue de ce groupe. La réparation était privilégiée au châtement qui avait un caractère exceptionnel et ne s'appliquait en principe qu'aux captifs (de guerre). La notion de responsabilité y avait cependant un caractère collectif de même que chez les *Agni-Ndenie*. Voir Koffi SIÉ, *Les Agni-Diabè, Histoire et société*, préc., pp. 106 et s.

<sup>1497</sup> En effet, l'instance devant la Cour royale était souvent en proie à des pratiques ritualistes. Dans des différends opposant notamment des individus, l'une des parties pouvait réclamer que l'autre soit exposée à l'épreuve de l'ordalie, à l'instar de ce qui avait lieu dans l'Ancienne France. Dans le cadre de la France, (faute d'éléments d'information en ce qui concerne la Côte d'Ivoire), la pratique consistait par exemple le défendeur à plonger la main dans une chaudière d'eau bouillante ou à enfermer le fer rouge dans sa main et à la découvrir au bout de quelques jours. Si sa main est intacte, cela prouverait son innocence. Voir Ernest LAVISSE, Alfred RAMBAUD (dir.), *L'Europe féodale, les croisades, 1095-1270*, t. II, Coll., Histoire Générale du IV<sup>e</sup> siècle à nos jours, Armand-Collin, 1893, p. 58. Voir également David HOÛARD, qui affirme dans le *Dictionnaire analytique, historique, étymologique, critique et interprétatif de la Coutume de Normandie*, t. 3, 1781, pp. 459 et s. (à propos de la peine). « C'est une erreur de croire que les premiers français et les anciens normands se bornaient à punir les crimes par des compositions en argent. Nous voyons dans le titre 79 des lois ripuaires, dans le capitulaire 10 du I. 2. D'Ansegise, la potence en usage à l'égard des voleurs, et l'amputation de la main l'être pour les parjures. Nos anciennes coutumes, lors même que les compositions et le combat judiciaire et l'ordalie avaient lieu, condamnaient à mort ou l'esclavage ceux qui étaient hors d'état d'indemniser par l'argent la famille offensée ou qui succombaient dans l'épreuve du duel, de l'eau ou du fer chaud ».

revanche, dans le cadre de la procédure ordinaire, « *les condamnations [étaient] très codifiées par la coutume : amendes, sanctions corporelles, corvée de travail<sup>1498</sup>, mort. La gamme des peines [était] prescrite suivant la nature du délit et aussi suivant le statut de la personne en cause* »<sup>1499</sup>. Ce qui conférait en quelque sorte aux sanctions, un caractère prévisible. Et cette prévisibilité pouvait donc être considérée comme un facteur de sécurité juridique, tant la mise en œuvre de la sanction trouvait sa justification dans le respect de ce qu'il est convenu d'appeler en France, le principe de la légalité des délits (ou des incriminations) et des peines. Le caractère prévisible de la sanction, ne suffisait pas cependant à couvrir toute la question du principe de la sécurité juridique. Encore fallait-il que ces sanctions ne soient pas disproportionnées au regard des faits auxquels elles s'appliquaient.

Au sein du royaume *Agni*, même s'il était également prévu une hiérarchisation des sanctions, celles-ci semblaient impliquer les individus moins dans leurs relations avec l'État (le royaume) que dans leurs rapports réciproques. Il s'agissait principalement de sanctions s'inscrivant dans le cadre des relations d'ordre privé.

La codification semblait en revanche absente du royaume de *Kong*, même si toute la gamme des sanctions prévues dans les autres royaumes y avait également cours. Les sanctions pouvaient ainsi aller du paiement d'une forte amende pécuniaire à la vente comme esclave de la personne mise en cause, sans exclure une possibilité de peine de mort. La particulière sévérité<sup>1500</sup> et l'arbitraire du système répressif entachait ainsi la volonté de justice affichée par le roi de *Kong*. Guidées en effet, par la recherche la justice et l'exemplarité, ces sanctions apparaissaient parfois disproportionnées à l'infraction commise, à la dette fiscale non acquittée, alors même qu'elles étaient applicables à toute la population, y compris à la famille royale<sup>1501</sup>, par souci d'équité et de justice. En revanche, les négociants étrangers semblaient jouir d'une attention et d'une protection particulières, qui avoisinaient l'immunité. En outre, certaines méthodes de prélèvements étaient source d'anxiété pour la population, en raison de

---

<sup>1498</sup> La corvée pouvait donc servir à la fois d'impôt et de sanction.

<sup>1499</sup> Jean-Louis BOUTILLIER, op. cit., p. 250 Est-ce peut-être la raison qui justifiait l'impossibilité pour les notables d'opposer un refus aux chefs ou aux rois, qu'il s'agissait de répondre à des besoin d'ordre fiscal ?

<sup>1500</sup> Sous Séku Watara par exemple, au sein de l'armée, « *le moindre manquement était puni de mort* ». Georges Niamkey KODJO, op. cit., p. 92.

<sup>1501</sup> Le roi condamna ainsi son propre fils à dédommager, à hauteur de mille *miqtal*, un négociant qui au cours d'une agression, perdit des biens d'une valeur de cent *mitqal*. Voir Georges Niamkey KODJO, op. cit., p. 127. L'unité monétaire dans le royaume de Kong était celle du monde musulman. Elle s'exprimait à travers des poids et mesures d'origine maghrébines. La valeur du *miqtal* était comprise entre 4 et 5 grammes d'or. 4 *miqtal* équivalaient à environ 18 grammes d'or. Il s'ensuit que 100 *miqtal* valaient environ 450 g tandis que 1000 *miqtal* équivalaient à environ 4,5 kg d'or, soit 4500 g d'or. Voir Georges Niamkey KODJO, op. cit., p. 199.

la violence des méthodes employées. Il en va ainsi, tout particulièrement des razzias, sources régulières de revenus fiscales, que la population percevait comme des sanctions injustifiées.

En définitive, même si la Côte d'Ivoire de l'époque de l'Ancien Régime témoigne de la présence de populations plus ou moins organisées, les systèmes fiscaux ainsi que les sanctions applicables à cette époque, ne permettent pas de conclure que le l'impératif de la sécurité juridique même si, à certains égards des règles pouvant être qualifiées de sécurité juridique étaient recherchées, notamment à travers la systématisation (ou codification) du cadre répressif, ainsi que la quête de la justice à travers les sanctions applicables. Toujours est-il que sous l'ère de l'Ancien Régime en France, ni la France, ni la Côte d'Ivoire ne pouvaient réellement être considérées comme des modèles en matière de sécurité juridique dans la mise en œuvre des sanctions applicables en matière fiscale. Qu'en est-il de la période qui succédera à l'Ancien Régime ?

#### **b. Les manifestations du pouvoir administratif de sanction, depuis la Révolution française jusqu'à la fin de l'ère coloniale**

La période de référence remonte au XVIII<sup>e</sup> siècle (1789) et couvre environ deux siècles. Elle se trouve de ce fait moins étendue que celle correspondant à la période de l'Ancien Régime. Il n'en demeure pas moins qu'elle connaît elle-aussi des variantes et ne se réfère pas nécessairement aux mêmes réalités, selon que l'on considère la France ou l'Afrique. En Côte d'Ivoire, cette période correspond à l'époque coloniale, marquée par la conquête et matérialisée par le bouleversement de l'organisation sociopolitique préexistante<sup>1502</sup>. En France, le mouvement de la Révolution parvint à mettre un accent particulier sur le principe de la séparation des pouvoirs et des autorités. Dans les colonies africaines où ce principe avait également vocation à s'appliquer, en vertu du principe d'assimilation<sup>1503</sup>, il donne en revanche lieu à des applications bien différentes. Le cadre juridique était marqué au contraire

---

<sup>1502</sup> Voir Jean-Louis de LANESSAN, *Principes de colonisation*, Paris, Félix Alcan, 1897, pp. 49 et s.

<sup>1503</sup> Le principe de l'assimilation a eu pour effet de rendre applicables de plein droit aux colonies, les lois métropolitaines entrées en vigueur sous l'empire de la Constitution du 5 fructidor an III (22 août 1794), jusqu'à la Constitution du 22 frimaire an VIII (13 décembre 1799). En réalité, c'est parce que la législation coloniale sous l'Ancien Régime était inspirée par les idées s'assujettissement avec pour conséquence l'assimilation. Voir Arthur GIRAULT, *Principes de colonisation et de législation coloniale*, t.1, préc., p. 160 ; Alexandre MÉRIGNHAC, *Précis de législation et d'économie coloniales*, préc., p. 275. Mais cette applicabilité de plein droit ne semble pas avoir été suivie d'effet dans la pratique.

par une dualité institutionnelle, ou par une superposition d'ordonnements juridiques, selon que les règles étaient applicables au colonisateur ou au colonisé. Le pouvoir avait changé de mains, mais les méthodes étaient parfois restées les mêmes avec leur cortège d'arbitraire et d'injustice. Par exemple, en raison parfois de la pauvreté de la population indigène, le principe de la responsabilité collective coutumière était appliqué par l'autorité coloniale pour pallier l'insolvabilité d'une personne redevable de l'impôt. La peine de mort, en dehors de tout texte pouvait souvent être appliquée pour un acte de désobéissance<sup>1504</sup>.

### ***a. Principe de la séparation et concentration des pouvoirs entre les mains de l'administration***

En France, la dynamique amorcée vers la fin de l'Ancien Régime, se confirme avec le mouvement de la Révolution. L'arbitraire du pouvoir suscite de nombreuses révoltes fiscales, avec leur effet déstabilisateur à l'égard de l'autorité étatique<sup>1505</sup>. D'où la nécessité pour ces autorités de les réprimer avec d'autant plus de vigueur<sup>1506</sup> que les sanctions prononcées servent à intimider toute velléité de révolte. Gabriel Ardant justifie donc l'octroi de pouvoirs de sanction à l'administration, en ces termes : « *il était à craindre que les tribunaux ordinaires habitués à juger les procès des particuliers ne fussent influencés par un état d'esprit généralement hostile au fisc. Cette attitude pouvait s'étendre au jugement des révoltes contre l'impôt, qui risquaient de ne pas choquer l'opinion publique, et celle des magistrats autant que les crimes et délits contre les personnes privées. D'où la solution adoptée par la monarchie : dessaisir la justice, charger les fonctionnaires de statuer sur les procès de caractère fiscal ou sur les crimes de rébellion contre l'impôt* »<sup>1507</sup>.

Ces fonctionnaires deviennent par la suite de véritables magistrats et le Conseil d'État, qui dans son rôle de conseil, ne se limitait qu'à la préparation des décisions du ministre, devient quant à lui, une véritable juridiction. En raison du volume des affaires fiscales, les juridictions

---

<sup>1504</sup> Sur la description de ce phénomène, lire notamment Jean-Louis de LANESSAN, *Principes de colonisation*, préc., pp. 52 et s.

<sup>1505</sup> Voir notamment Nicolas DELALANDE, *Les batailles de l'impôt : consentement et résistances de 1789 à nos jours*, Seuil, 2011.

<sup>1506</sup> Pierre Di MALTA, *Droit fiscal pénal*, préc., p. 17.

<sup>1507</sup> Gabriel ARDANT, op. cit., pp. 468 et s. Ce qui semble en apparence contradictoire avec les explications données par Tocqueville. Il faut au contraire y voir non pas de la contradiction, mais de la complémentarité. Il s'agit donc d'un ensemble de facteurs qui aboutissent à la séparation des pouvoirs et à une exclusivité de la compétence administrative sur tout différend qui touche au pouvoir étatique y compris à certains domaines comme celui de la grande voirie. Voir Alexis de TOCQUEVILLE, op. cit., p. 79.

ordinaires se verront progressivement dessaisies au profit d'autorités administratives. Ces dernières se voyant à leur tour confinées aux affaires administratives, en particulier en matière fiscale<sup>1508</sup>. Les domaines administratifs et judiciaires seront ainsi séparés de fait. Les lois des 16-24 août 1790 ne feront que consacrer juridiquement cette séparation, en interdisant fermement toute immixtion des tribunaux dans le domaine administratif<sup>1509</sup>. Le législateur était à cette époque, selon Édouard Laferrière, plus préoccupé à réprimer les empiétements des tribunaux sur l'administration que de réprimer l'abus contraire<sup>1510</sup>. Cela ne signifiait pas cependant une « *interdiction faite aux tribunaux de connaître des litiges du contentieux de l'administration, mais seulement de confier des fonctions judiciaires à des organes exécutifs et des fonctions exécutives ou législatives à des organes judiciaires* »<sup>1511</sup>.

En Afrique en général et en Côte d'Ivoire en particulier, bien que les tribunaux judiciaires fussent considérés comme juges naturels en matière répressive, bien des hypothèses donnaient déjà compétence judiciaire à l'administration dans la plupart des colonies. Théoriquement, la règle fondamentale de la séparation des autorités administratives et judiciaires, qui domine le système administratif de la métropole était censé inspiré l'organisation coloniale. Il n'a donc pas été trouvé nécessaire d'introduire ou de promulguer spécialement ces textes dans les colonies, en raison de leur caractère général et de leur vocation à s'appliquer, non pas seulement à la métropole mais à toute la France. Cependant, la rigueur qui commandait la séparation des autorités administratives et judiciaires dans la métropole était absente au sein des colonies. L'objectif premier était de soumettre les peuples colonisés, quand au sein de la métropole, il visait à limiter le pouvoir des juges. La sanction n'avait donc pas le même objet et n'était pas non plus soumise au même régime juridique. Dans les colonies, son régime juridique suivait celui du statut des personnes. En métropole en revanche, c'était l'intérêt en

---

<sup>1508</sup> L'intendant Foucault sera ainsi rappelé à l'ordre par le ministre de Louis XIV en charge du contrôle des finances (Jean-Baptiste Colbert). Il avait « *fait arrêter un gentilhomme dans une affaire qui ne regardait pas le recouvrement des derniers du roi* ». Rapporté par Gabriel ARDANT, op. cit., p. 471.

<sup>1509</sup> Il importe de rappeler que cette séparation entre compétences ou pouvoirs administratif et judiciaire ne doit pas être confondue avec la séparation entre autorités administratives et judiciaires intervenue dès le XVII<sup>e</sup> siècle (en février 1641), sous Louis XIII.

<sup>1510</sup> Article 13, Lois des 16-24 août 1790, Titre II : « *les juges ne pourront à peine de forfaiture troubler, de quelque manière que ce soit, les opérations des corps administratifs, ni citer devant eux les administrations pour cause de leur fonction* ». Cité par Édouard LAFERRIERE, *Traité de la juridiction administrative et des recours contentieux*, t. 1, 2<sup>e</sup> éd, Berger-Levrault, 1896, pp. 471 et s.

<sup>1511</sup> Pierre DELVOLVÉ, « Paradoxes du (ou paradoxes sur le) principe de la séparation des autorités administrative et judiciaire », in *Mélanges René Chapus*, Droit administratif, Montchrestien, 1992, p. 136 et s. Voir aussi, Michel TROPER, *La séparation des pouvoirs et l'histoire constitutionnelle française*, Paris, LGDJ, 1980, 251 p.

cause ou la nature de la règle violée qui déterminait le régime de la sanction applicable. Les sanctions administratives applicables aux citoyens français dans les colonies, étaient différentes de celles spécialement réservées aux personnes qui, bien que considérées comme sujets français, n'avaient pas la nationalité française<sup>1512</sup> et étaient donc soumises au régime dit de l'indigénat<sup>1513</sup>. L'impôt était en lui-même souvent perçu à titre de sanction, à l'égard des résistants anticoloniaux<sup>1514</sup>. Il jouait ainsi la fonction d'instrument de domination. L'autorité administrative au sein des colonies, avait pour fonction essentielle, de « *prévenir et repousser toute attaque extérieure, empêcher et réprimer tout soulèvement intérieur, maintenir en un mot au-dedans comme au dehors la domination de la France (...). Partant de ce point de vue, on avait été amené à lui permettre de prendre toutes les mesures qu'il jugerait nécessaires pour conserver la colonie à la France, en forçant au besoin l'obéissance de tous* »<sup>1515</sup>. Et faute de personnel administratif suffisant entre autres, le gouverneur, en sa qualité de chef de tous les services, intervenait dans le domaine du service judiciaire, veillait à l'administration de la justice et se faisait rendre compte périodiquement du fonctionnement du service de la justice. Des fonctionnaires administratifs exerçaient des fonctions qui relèvent en principe de la compétence de l'autorité judiciaire. De même, les juridictions administratives comprenaient à la fois des fonctionnaires de l'administration active et des magistrats de l'ordre judiciaire<sup>1516</sup>. Les administrateurs actifs qui étaient investis de pouvoirs judiciaires (et donc de pouvoirs répressifs) étaient alors considérés comme des « administrateurs-juges »<sup>1517</sup>.

Quant au régime administratif des colonies, il se caractérisait par l'étendue des pouvoirs conférés aux agents locaux. « *Des pouvoirs très larges sont exercés par le Gouverneur sur*

---

<sup>1512</sup> Le statut d'indigénat s'exprimait comme suit : « *qu'y a-t-il donc de changé dans la situation des indigènes par suite de notre colonisation ? Ils sont devenus sujets français, payant l'impôt et obéissant aux fonctionnaires que le Gouvernement envoie dans le pays. Mais c'est seulement en tant qu'administrés et contribuables qu'ils sont considérés comme français. Ils ne sont pas citoyens français, ils ne votent pas* ». Arthur GIRAULT, *Principes de colonisation et de législation coloniale*, t. 1, préc., p. 655.

<sup>1513</sup> Claude-Albert COLLIARD, « La sanction administrative », préc., p. 4.

<sup>1514</sup> Le Gouverneur Angoulvant, dans le cadre de l'action dite de « pacification » de la Côte d'Ivoire, visant à obtenir la reddition d'insurgés ivoiriens, raconte : « *en dehors des sanctions qui interviennent pendant les opérations, il en est d'autres qui ne sont fixées qu'après la victoire, et comme condition de la soumission ; elles sont indispensables et doivent être adéquates à la mentalité de nos sujets. (...) Ces sanctions, les voici énumérées ci-dessous, à la fois dans l'ordre de leur importance et dans celui de leur exigence. (...) Arrestation et internement hors de la colonie des chefs et féticheurs coupables d'avoir fomenté la révolte. Paiement d'une amende de guerre. Acceptation de l'impôt annuel, du portage et des prestations (...)* ». Gabriel ANGOULVANT, *La pacification de la Côte d'Ivoire, 1908-1915 (...)*, préc., p. 195.

<sup>1515</sup> Arthur GIRAULT, *Principes de colonisation et de législation coloniale*, t. I, préc., pp. 390 et s.

<sup>1516</sup> Sur tous ces points, voir Arthur GIRAULT, op. cit. ; Louis ROLLAND, Pierre LAMPUÉ et alii, *Législation et finances coloniales*, Recueil Sirey, 1930, pp. 50 et s.

<sup>1517</sup> Voir Claude-Albert COLLIARD, art. cit., p. 3.

*l'ensemble des services publics ; en principe, et en l'absence de textes, le Gouverneur peut prendre des décisions sans avoir à demander au ministre son autorisation ou son approbation* »<sup>1518</sup>, contrairement au préfet métropolitain dont la décision est strictement limitée à un cadre juridiquement défini. L'article 48 des ordonnances de 1826 et 1827 lui interdisait, cependant, du moins théoriquement toute immixtion « *dans les affaires qui sont de la compétence des tribunaux, de citer devant lui aucun habitant de la colonie à l'occasion de leurs contestations, soit en matière civile, soit en matière criminelle, et enfin de s'opposer à aucune procédure civile ou criminelle* »<sup>1519</sup>. Mais cette interdiction ne semblait pas prendre en compte le statut de l'indigénat. En plus des ordonnances de 1826 et 1827 qui définissent les pouvoirs du Gouverneur, en Afrique de l'ouest, le décret du 6 février 1928, étend davantage ses pouvoirs. Il était ainsi considéré comme le dépositaire de l'autorité du Président de la République. En tant que tel, il jouissait des prérogatives et immunités d'un chef d'État. Il avait un pouvoir réglementaire qui lui conférait le pouvoir de prendre par arrêté des sanctions pouvant atteindre quinze jours d'emprisonnement et cent francs d'amende. Si les pénalités envisagées par le Gouverneur général excèdent celles de droit commun, elles doivent prendre la forme d'un décret. Le gouverneur avait donc le pouvoir d'édicter des sanctions pénales par voie décrétales.

Sommaires toutes, la séparation des pouvoirs tout en figurant dans les textes<sup>1520</sup>, connaissait des applications particulières au sein des colonies. L'administration était, de fait, investie de tous les pouvoirs et la sanction était la règle. L'environnement juridique était donc peu propice à la garantie de la sécurité juridique et par conséquent peu fiable.

---

<sup>1518</sup> Louis ROLLAND et *al*, op. cit., p. 54.

<sup>1519</sup> Texte cité par Arthur GIRAULT, op. cit., p. 393. (Texte qui aurait été, selon le même auteur, expliqué et développé par une importante circulaire du 15 octobre 1853 ayant décidé « *que le gouverneur ne peut ni obliger le ministère public à poursuivre ni s'opposer aux poursuites qu'il voudrait tenter, lui refusant ainsi le droit qui appartient en France au garde des sceaux en vertu de l'article 274 du Code d'instruction criminelle* ».)

<sup>1520</sup> L'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789, « *toute société dans laquelle la garantie des droits n'est pas assurée, ni la séparation des pouvoirs déterminée, n'a pas de constitution* ». Principe repris sous des formes parfois différentes à travers les constitutions successives de la France. Voir à cet effet, Olivier Le COUR GRANDMAISON, *Les constitutions françaises*, éd. La Découverte, 1996. Voir, par exemple, l'article 19 de la Constitution du 4 novembre 1848 (sous la II<sup>e</sup> République), « la séparation des pouvoirs est la première condition d'un gouvernement libre ».

***β. Les manifestations du pouvoir administratif de sanction, entre l'ère révolutionnaire française et au-delà de l'ère coloniale***

En France métropolitaine, entre la Révolution et le système Caillaux<sup>1521</sup>, un régime de sanctions a été mis en place, en fonction des catégories d'impôts. Le pouvoir de sanction fiscale était alors réparti entre le juge et l'administration selon la nature ou la catégorie de l'imposition en cause.

L'administration était ainsi compétente pour prononcer des sanctions à l'égard des violations concernant certains impôts directs. Sa compétence s'étendait également aux droits d'enregistrement et de timbre. En ce qui concerne les impôts directs, ils étaient répartis entre contributions directes à proprement parler (contributions foncières, mobilières, des portes et fenêtres) et taxes assimilées aux contributions directes (taxes sur les voitures, les chevaux, les billards, les cercles et lieux de réunion). En matière de contributions directes, la détermination de l'assiette de l'impôt incombait au contribuable, sur la base de ses déclarations. L'administration était donc fondée à sanctionner les manquements éventuels à ses obligations déclaratives. Il en allait autrement en ce qui concerne les taxes assimilées aux contributions directes. Elles n'étaient pas soumises à déclaration<sup>1522</sup>. Elles étaient assises d'office par les services de l'administration fiscale, de sorte que les sanctions administratives n'avaient pas lieu d'être, en matière d'assiette.

Le juge était, quant à lui, compétent en cas de violations à l'égard des contributions indirectes, des droits d'octroi<sup>1523</sup> et de douane<sup>1524</sup>. L'administration devait donc le saisir des violations qu'elle entendait faire sanctionner.

---

<sup>1521</sup>Période dominée par les quatre vieilles contributions, qui sont des impôts directs (contribution foncière, contribution personnelle-mobilière, contribution des patentes et contribution des portes et fenêtres), en réaction au système de l'Ancien Régime qui privilégiait des contributions indirectes, en dépit de quelques impôts indirects. Voir Michel VOVELLE, *La Révolution française : 1789-1799*, Armand Colin, 2<sup>e</sup> éd., 2011, p. 76 et s.; Jean-Claude DRIÉ, *Procédure de contrôle : la voie de l'équilibre*, préc., p. 20 ; Pierre Di MALTA, *Droit fiscal pénal*, préc., pp. 19 et s.

<sup>1522</sup> La généralisation de la technique déclarative à l'ensemble du système fiscal, n'aura en réalité lieu qu'avec la réforme Caillaux de 1914-1917. Puisque le pouvoir de sanction de l'administration en matière d'assiette ne semble se justifier qu'avec une initiative de la déclaration laissée au soin du contribuable, la généralisation du système déclaratif a pu conduire à une extension du pouvoir de sanction de l'administration fiscale.

<sup>1523</sup> L'octroi était « une taxe locale établie sur la consommation de produits variés dont la gamme englobe les boissons, les comestibles, les fourrages, les combustibles, les matériaux de construction ». Robert LAURENT, « Une source : les archives d'octroi », in *Annales. Économies, Sociétés, Civilisations*, 11<sup>e</sup> année, n° 2, 1956, pp. 197-204.

<sup>1524</sup> Pierre Di MALTA, op. cit., pp. 19 et s.

Un tel dispositif, dont la mise en place en France ne semblait pas nécessairement répondre à des raisons fondamentales, était absent des colonies et donc de la Côte d'Ivoire. En revanche, les administrateurs présents sur ce territoire faisaient également office de juges. Ils pouvaient à ce titre prononcer des pénalités. Ils étaient aussi considérés comme des magistrats instructeurs et étaient à ce titre des auxiliaires du juge de paix<sup>1525</sup> en leur qualité d'officier de police judiciaire. Il semblerait toutefois que les fonctions de juge conférées aux « *administrateurs du Sénégal et dépendances, [s'exerçaient] même à l'égard des européens ou assimilés* »<sup>1526</sup>. Une telle compétence ne semblait pas reconnue à leurs homologues ivoiriens ; bien que la Côte d'Ivoire ait fait partie des dépendances du Sénégal. Les administrateurs ivoiriens n'avaient donc qualité de juges qu'à l'égard des « indigènes », à l'exclusion des européens et assimilés. Ceux-ci ne devaient répondre de leurs actes y compris en matière de violation des règles fiscales, que devant l'instance juridictionnelle ; en l'occurrence le tribunal de paix de Grand-Bassam dont la compétence territoriale s'étendait à toute la Côte d'Ivoire<sup>1527</sup>. En somme, dans la colonie ivoirienne, la compétence de l'administration ou du juge était fonction du statut du justiciable.

Par ailleurs, si en France, les « quatre vieilles » contributions qui avaient été instituées depuis la Révolution, étaient toujours en vigueur, les « indigènes » de la colonie ivoirienne étaient en revanche passibles de l'impôt de capitation ainsi que de la contribution à la patente<sup>1528</sup>.

---

<sup>1525</sup> Sur l'organisation des justices de paix, voir les articles 39 à 44 de loi portant organisation judiciaire. Dans sa rédaction initiale, l'article 1<sup>er</sup> de cette loi disposait : « *dans la République de Côte d'Ivoire, la justice est rendue en matière civile, commerciale, pénale et administrative par la Cour suprême, la cour d'appel, des tribunaux de première instance et des justices de paix* » : Loi n° 61-155 du 18 mai 1961, portant organisation judiciaire, *J.O.R.C.I.*, n° 31 du 1<sup>er</sup> juin 1961, pp. 780-782.

<sup>1526</sup> En vertu de l'article 10 du décret du 22 septembre 1887. Voir Roger VILLAMUR, *Instructions aux administrateurs et chefs de poste en service à la Côte d'Ivoire : sur leurs pouvoirs de répression en matière indigène et leurs fonctions d'officiers de police judiciaire, auxiliaires du juge de paix à compétences étendues*, Paris, Henri-Charles-Lavauzelle, 1901, p. 13.

<sup>1527</sup> Voir les articles 8 et 11 du décret du 16 décembre 1896, cités par Roger VILLAMUR, à la page 14 de l'ouvrage précité. L'alinéa 1<sup>er</sup> de l'article 8 énonce en effet, « *le tribunal de paix de Grand-Bassam connaît en matière de simple police et de police correctionnelle, lorsque le prévenu est d'origine européenne ou assimilée (...)* ». L'article 11 précise, « *la compétence territoriale de la justice de paix de Grand-Bassam comprendra toute la Côte d'Ivoire* ». Il convient de préciser que Grand-Bassam est une ville de la Côte d'Ivoire. Cette précision est d'autant plus importante que dans certains cas, les juridictions dont devaient répondre les justiciables, n'étaient pas nécessairement sur le territoire de la colonie à laquelle ils appartenaient. En témoignent notamment l'Arrêté du Gouvernement de Côte d'Ivoire du 4 juillet 1902, qui en promulguant les décrets des 6 août 1901 et 15 avril 1902, institue à Conakry en Guinée, un tribunal supérieur (d'appel) unique pour la Côte d'Ivoire, le Dahomey (actuel Bénin) et la Guinée. Voir Robert OLIVIER, « L'organisation judiciaire de la Côte d'Ivoire pendant la période coloniale », préc., p. 7.

<sup>1528</sup> L'impôt de capitation a été institué en Côte d'Ivoire par un arrêté datant du 14 mai 1901. Aux termes de l'article 1<sup>er</sup> de cet arrêté, il était dû par tout habitant indigène, homme, femme et enfant âgé de plus de 10 ans. Il s'agissait, ainsi que le décrivent Michelet et Clément, d'un impôt symbolisant la domination coloniale, à l'instar de la signification qui lui était donnée par la Rome antique à l'égard de la Gaule. Il avait donc un double objectif, « *la manifestation de l'autorité par l'impôt, la recherche de ressources propres à couvrir les charges publiques,*

En quête d'une plus grande justice fiscale<sup>1529</sup>, Joseph Caillaux fait en France une proposition<sup>1530</sup> visant à supprimer les « quatre vieilles » contributions et à les remplacer par un système qui combine à la fois impôts cédulaires et impôt général sur les revenus<sup>1531</sup>. Des sanctions spécifiques seront alors applicables selon qu'il s'agissait d'une violation à l'égard de l'impôt sur le revenu (revenu global et/ou revenus cédulaires) ou à l'égard des taxes sur le chiffre d'affaires. Mais la contribution aux efforts de guerre conduira à la création de plusieurs prélèvements à caractère spécifique. Ceux-ci seront source d'inégalités et inciteront à une vague de révoltes, de contentieux et de pratiques frauduleuses. En réactions à la recrudescence des techniques et pratiques frauduleuses, les moyens de luttés seront renforcés<sup>1532</sup>. Des primes seront alors prévues pour les agents du fisc et la loi du 25 juin 1920 portant création de nouvelles ressources fiscales ainsi que celle du 22 mars 1924<sup>1533</sup>, vont envisager des sanctions pénales à l'encontre de toutes pratiques frauduleuses, en plus des sanctions fiscales encourues. C'est l'avènement du cumul des sanctions fiscales et pénales. En Côte d'Ivoire, deux ordres de compétences étaient définis au niveau administratif : les administrateurs coloniaux d'une part et les chefs « indigènes » désignés par ces mêmes administrateurs, d'autre part. Les premiers s'occuperont de recenser la population imposable et de confectionner les rôles d'impositions. Ils avaient également un pouvoir de contrôle

---

*principalement à l'échelon local* » (Alain GANDOLFI, « Réflexions sur l'impôt de capitation en Afrique noire », *RJPOM*, n° 2, avril-juin 1962, Paris, LGDJ, 1962, p. 235). L'impôt des patentes à quant à lui été institué par un arrêté du 22 mai 1901, et ne concernaient que deux catégories de commerçants : les colporteurs et les coupeurs de billes d'acajou. Il sera étendu à l'ensemble des commerçants avec un arrêté du gouverneur général en date du 26 février 1904. Voir Edmond MICHELLET, Jean CLÉMENT, *La Côte d'Ivoire : organisation administrative, financière, judiciaire, régime minier, domanial, forestier, foncier*, Paris, Augustin Challamel, 1906, pp. 95 et s.

<sup>1529</sup> Robert SCHNERB, *Deux siècles de fiscalité française XIXe-XXe siècle : histoire, économie, politique*, Paris, Mouton, 1973, p. 294.

<sup>1530</sup> Le projet Caillaux qui constituera le socle du système fiscal adopté durant la première guerre mondiale est issu d'une réforme proposée par Joseph Caillaux en 1907, alors ministre des finances. Voir notamment à propos des débats concernant le projet d'impôt sur le revenu, Jules ROCHE, *L'impôt sur le revenu*, Paris, Ernest Flammarion, 1910, p. 40 et s. ; Thomas PIKETTY, *Les hauts revenus en France au XXe siècle : inégalités et redistributions, 1901-1998*, Grasset et Fasquelle, 2001, pp. 246 et s.

<sup>1531</sup> Système conservé par la Côte d'Ivoire, ne serait-ce que dans la désignation, impôt cédulaire, impôt général sur le revenu (IGR). Voir le Code général des impôts, article 110 et suivants (pour les impôts cédulaires) ; Livre 1<sup>er</sup>, titre 5<sup>e</sup> (pour l'impôt général sur le revenu).

<sup>1532</sup> Des sanctions spécifiques seront d'ailleurs prévues en fonctions des fraudes pratiquées sur certaines catégories de produits. C'est notamment le cas de la fraude sur le « lait ». Le décret du 24 mars 1924 donnera du lait une définition légale et lui appliquera une sanction spécifique ainsi que sur les produits laitiers. Voir Pierre GUILLAUME, « Combattre la fraude sur le lait : entre économie, hygiène et politique », in *Fraude, contrefaçon et contrebande, de l'antiquité à nos jours*, Études réunies par Gérard BÉAUR, Hubert BONIN, Claire LEMERCIER, Droz, 2006, p. 580.

<sup>1533</sup>. Voir Béatrice TOUCHELAY, « La diffusion et l'application des normes comptables standardisées en France des années 1920 aux années 1960 : l'utopie de la transparence ? » in *Fraude, contrefaçon et contrebande, de l'antiquité à nos jours*, préc., Droz, 2006, pp. 388 et s. ; Pierre Di MALTA, *Droit pénal fiscal*, p. 23 et s.

tendant à vérifier la conformité entre prélèvements effectués et informations figurant aux rôles.

Quant aux chefs « indigènes », ils étaient désignés pour procéder au recouvrement des taxes ou du moins à la collecte des fonds, auprès de la population indigènes, sous la surveillance des administrateurs. Mais cette mission se heurtait parfois à la résistance des populations, du fait de la contestation de l'autorité des chefs, en raison de leur mode de désignation. Ils étaient généralement imposés aux populations, au mépris de leur organisation sociale préexistante et suite à des regroupements de villages n'ayant parfois aucun rapport les uns avec les autres. Un administrateur expliquait ainsi que, « *les chefs de canton sont nommés par le lieutenant gouverneur sur la proposition du commandant de cercle. Pour cette nomination, il n'y a pas et il ne saurait y avoir de règle. Tout dépend des circonstances. Le principe (...) c'est que notre choix est discrétionnaire. Il s'agit d'un échelon de commandement que nous avons créé et que nous imposons, non d'une institution coutumière maintenue par nous* »<sup>1534</sup>. Les populations se retrouvaient donc avec des structures qui leurs étaient étrangères, des représentants qui leurs étaient méconnues et une superposition d'ordre juridique et fiscal. Elles continuaient de fait à obéir et à payer le tribut ou l'impôt à une autorité coutumière qui était formellement démantelée pour autant. Elles ne se soumettaient à l'ordre colonial que par dépit, n'acceptant pas toujours l'impôt du colonisateur. Mais toute résistance était sévèrement réprimée par les administrateurs.

C'est dans ce contexte, qui privilégiait plutôt un rapport conflictuel à une démarche didactique tendant à mieux faire admettre « l'impôt du colonisateur », que la Côte d'Ivoire accèdera à l'indépendance<sup>1535</sup>. Celle-ci une fois acquise, ne marqua point de rupture avec le passé, notamment en matière fiscale<sup>1536</sup>. Bien au contraire, en plus d'avoir hérité de textes préexistants, de nouveaux dispositifs en vigueur au sein de l'ex-métropole ont continué d'être appliqués dans le nouvel État. Ce qui pourrait expliquer en partie, une difficile acceptation de l'idée de civisme fiscal, qui semble apparaître comme ayant été imposée par l'ex-colonisateur, alors même qu'il constitue un vecteur important dans la mise en œuvre de la sécurité juridique.

---

<sup>1534</sup> Passage tiré du Rapport du Colonel Maret : « Colonie de Côte d'Ivoire. Programme d'action économique, politique et sociale » in *Imprimerie du gouvernement*, Abidjan, 1933, p. 185, cité par Boniface Gbaya ZIRI, *Problèmes de regroupement des villages bété (...)*, préc., p. 56.

<sup>1535</sup> Pour rappel cette indépendance lui fut accordée le 7 août 1960.

<sup>1536</sup> Une telle rupture n'ayant pas été préparée par le colonisateur avant l'accession de l'indépendance, il apparaît évident que les conditions de sa réalisation ne semblait pas réunies.

## 2. Le pouvoir répressif de l'administration fiscale : un fondement historique injustifié

C'est en estimant que des sanctions pénales devraient être prises à l'encontre des auteurs des infractions fiscales, qui du fait de leur gravité pouvaient être considérées comme des délits, que le législateur a élaboré la loi du 25 juin 1920 portant création de nouvelles ressources fiscales<sup>1537</sup>. « Mais, dès 1942, le juge pénal fut presque totalement dessaisi de la répression en matière d'infractions aux règles de l'économie dirigée, et les autorités administratives reçurent compétence pour exercer dans presque tous les cas l'intégralité de l'action répressive, et pour prononcer des sanctions définitives »<sup>1538</sup>. Le recours abondant aux sanctions administratives durant la période de Vichy ainsi que pendant l'immédiat après-guerre ont été des facteurs qui ont favorisé leur abandon tant elles étaient évocatrices de périodes douloureuses.

Cependant, selon Mourgeon, si la répression judiciaire se fonde sur la nécessité de maintenir l'ordre et la discipline dans la société par le moyen du châtement, « la répression administrative a pour fondement le maintien de la discipline dans l'institution administrative »<sup>1539</sup>. Le cadre de la sanction administrative serait ainsi plus restreint que celui de la sanction pénale ou judiciaire. Ce que semblait confirmer le Doyen Auby, pour qui la sanction administrative supposait l'existence d'un lien préalable et volontaire entre le sanctionné et l'organe qui sanctionne (l'administration)<sup>1540</sup>. Mais cette exigence de lien préalable ne serait plus d'actualité<sup>1541</sup>. Ce dont il est permis de douter puisque c'est de la créance de l'administration fiscale que pourrait se justifier une sanction à l'égard d'un contribuant fautif.

Pour certains, il est anormal qu'un pouvoir de sanction soit reconnu à l'administration. Pour d'autres en revanche, le juge devrait le lui céder dans bien de domaines. C'est donc l'office du juge qui serait mal adaptée dans de telles hypothèses. Les arguments invoqués au soutien de

---

<sup>1537</sup> Qui a pu être qualifiée de "loi de pénalisation" des sanctions fiscales. Voir Jacques BRURON, *Droit pénal fiscal*, Paris, LGDJ, 1993, p. 15. Voir également F. FRANÇOIS-MARSAL (Ministre des finances), *Les nouveaux impôts : texte officiel et complet de la loi du 25 juin 1920 portant création de nouvelles ressources fiscales suivi de la liste des objets taxés comme objets de luxe*, Etienne Chiron, 1920.

<sup>1538</sup> Jacques MOURGEON, *La répression administrative*, Paris, LGDJ, 1967, p. 88.

<sup>1539</sup> Jacques MOURGEON, *op. cit.*, pp. 22 et s.

<sup>1540</sup> Jean-Marie AUBY, « Les sanctions administratives applicables aux usagers volontaires des services publics », *Mélanges offerts à Jean Brethe de la Gressaye*, Bordeaux, éd. Bière, 1967, p. 69.

<sup>1541</sup> Hubert G. HUBRECHT, « La notion de sanction administrative », *LPA*, n° 8- 17 janvier 1990, pp. 8 et s.

cette position sont notamment des motifs de délai (la sanction administrative répondrait mieux à un besoin de célérité), d'efficacité (il s'agirait d'un instrument de régulation en vue du désengorgement de l'appareil judiciaire). Le choix de la sanction administrative se justifierait en outre, par des motifs d'opportunité<sup>1542</sup> et d'habileté des autorités administratives par rapport au juge, dans certaines affaires où l'intervention de celui-ci apparaîtrait presque comme une intrusion. C'est d'ailleurs ce qu'exprime clairement le Doyen Colliard, en soutenant que « *la sanction administrative remplace la sanction pénale pour des motifs d'efficacité, d'urgence, ou de technicité* »<sup>1543</sup>. L'ensemble de ces arguments sera plus tard résumé par un ministre français de l'intérieur en indiquant que la décision du juge peut paraître inadaptée « *soit que les délais d'une procédure judiciaire soient incompatibles avec la nécessité d'une sanction rapide, donc identifiable et compréhensible ; soit que la masse même des usagers concernés (...) interdise la saisine efficace du juge ; soit simplement que le juge n'ait pas à connaître des motifs pour lesquels la sanction intervient (...); soit enfin que l'administration qui met en œuvre une procédure soit la seule à apprécier la réalité d'un comportement fautif* »<sup>1544</sup>. En définitive, il ne serait pas inconvenant pour l'administration d'exercer une fonction répressive. Au contraire, « *on pourrait être tenté de penser que parce que le droit de punir appartient à l'État et à lui seul, l'infliction d'une sanction administrative ne saurait ressortir qu'à la compétence d'une autorité administrative d'État* »<sup>1545</sup>. Mais le droit de punir de l'État, s'il peut être considéré comme allant de soi, confère-t-il le pouvoir de punir à tous les organes étatiques et en l'occurrence à l'administration (fiscale)<sup>1546</sup> ? Au

---

<sup>1542</sup> Voir notamment M. Moderne, qui explique que les sanctions pénales se sont développées dans des secteurs que les pouvoirs publics ont estimé préférable de soustraire au juge pénal soit en raison de la masse des informations qui rendait peu probable le recours à la justice pénale (serait concerné ici le droit fiscal), soit en raison de la sensibilité des domaines qui se prêteraient mieux à la compétence des autorités administratives, soit en raison d'une nécessité de surveillance et de sanctions spécifiques appropriées à des domaines choisis. Franck MODERNE, *Sanctions administratives et justice constitutionnelle : contribution à l'étude du jus puniendi de l'État dans les démocraties contemporaines*, Economica, 1993, p. 33.

<sup>1543</sup> Voir Claude-Albert COLLIARD, « Les sanctions administratives », préc., p. 13.

<sup>1544</sup> Daniel VAILLANT (Ministre de l'Intérieur entre 2000 et 2002), « Réflexions sur l'action administrative et sa sanction », *AJDA*, 2001, pp. 7 et s.

<sup>1545</sup> Mireille DELMAS-MARTY, Catherine TEITGEN-COLLY, *Punir sans juger? de la répression administrative au droit administrative pénal*, Economica, 1992, p. 38.

<sup>1546</sup> Voir sur la problématique du droit et du pouvoir de sanction de l'État, notamment Pierrette PONCELA, « Droit de punir et pouvoirs de punir : une problématique de l'État », in *APD*, t. 28, Philosophie pénale, éd. Sirey, 1983, pp. 123-134. Voir également la recherche financée en France par le Commissariat au Plan, sous la direction de Pierre LASCOUMES et Cécile BARBERGER, qui faisait remarquer en 1986 qu'« *il existe ainsi en France aujourd'hui 51 codes administratifs, contenant tous des dispositions pénales et donnant des pouvoirs de police judiciaire à 177 catégories d'agents. [Et d'ajouter que] C'est cet ensemble de dispositions que l'on désigne sous le terme de droit pénal administratif* » : Pierre LASCOUMES, Cécile BARBERGER, Thierry LAMBERT...et alii (dir.), *Le droit pénal administratif : instrument d'action étatique : incrimination, transaction*, Commissariat au Plan, 1986, p. 6.

demeurant, pourquoi le pouvoir de l'administration, émanation du pouvoir étatique devrait-il être problématique dès lors qu'il s'agit du domaine des sanctions ? En guise de réponse, l'on pourrait dire, pour sacrifier à la conception répandue, que le principe de la séparation des pouvoirs semble faire obstacle à l'exercice d'une fonction répressive par une autorité administrative. Ce, en raison de la délimitation entre les sphères de compétences respectives des différentes fonctions étatiques, suggérée par le respect de ce principe. Or celui-ci n'est pas, selon le Conseil constitutionnel français, incompatible avec la notion de sanction administrative. C'est par une décision n° 89-260 DC du 28 juillet 1989, qu'il arrête définitivement cette position de principe, en « *considérant que le principe de la séparation des pouvoirs, non plus qu'aucun principe ou règle de valeur constitutionnelle ne fait obstacle à ce qu'une autorité administrative, agissant dans le cadre de prérogatives de puissance publique, puisse exercer un pouvoir de sanction (...)* ».

Mais au regard des fondements historiques de la sanction administrative, il serait difficile de justifier le pouvoir répressif de l'administration fiscale par un fondement tirant sa source du droit<sup>1547</sup>. Ce pouvoir tire en réalité son fondement d'une volonté politique<sup>1548</sup> qui remonte à l'Ancien Régime<sup>1549</sup>. Il découle fondamentalement, non d'une exigence intrinsèque répondant à un besoin d'ordre juridique, mais d'une volonté de réserver à l'administration un domaine de compétence infranchissable par le juge.

Est donc erronée cette conception largement répandue, qui veut tout d'abord que la séparation des autorités administratives et judiciaires date de la Révolution française et qu'elle soit par ailleurs la conséquence du principe de la séparation des pouvoirs, consacré par la Révolution française<sup>1550</sup>. Le professeur Benoit résume fort bien, une telle méprise en ces termes : « *il est évident, que contrairement aux idées reçues, la séparation des autorités administratives et*

---

<sup>1547</sup> Ce en dépit des justifications données notamment par Laferrière, sur lesquelles nous reviendrons ultérieurement. Édouard LAFERRIERE, *Traité de la juridiction administrative et des recours contentieux*, t. I, préc., pp. 671 et s.

<sup>1548</sup> Voir Francis-Paul BENOIT, « Les fondements de la justice administrative », préc., p. 290 ; Roger BONNARD, « La conception matérielle de la fonction juridictionnelle », in *Mélanges Raymond Carré de Malberg*, Recueil Sirey, 1933 p. 7.

<sup>1549</sup> Voir notamment Louis FOUGÈRE, « 1790-1990 : deux siècles de dualisme juridictionnel », *AJDA*, 1990, p. 579.

<sup>1550</sup> Voir notamment dans ce sens Jacques CHEVALLIER, « Du principe de la séparation au principe de dualité », *RFDA*, 1990, p. 712, même si par ailleurs, il précise que cette séparation des pouvoirs n'obligeait pas nécessairement à soustraire les tribunaux ordinaires de la connaissance du contentieux administratif et donc du contentieux fiscal. Voir également Roland DRAGO, « Juridiction administrative et juridiction judiciaire, 200 ans après la loi de 1790 : actualité du principe de la séparation en France et dans les États de la CEE », *AJDA*, 1990, p. 581 ; François TERRÉ, « Perspectives et avenir du dualisme juridictionnel », *AJDA*, 1990, p. 595 ; Cons. const., 23 janvier 1987, décis. n° 86-224 DC, § 15.

*judiciaires ne doit rien au principe de la séparation des pouvoirs. Ces deux principes sont en réalité bien distincts. Il se trouve simplement que le second a rejoint le premier, en France, lors de la Révolution, mais, s'ils coexistent depuis, aucun lien historique ou logique ne permet de rattacher le plus ancien au plus jeune* »<sup>1551</sup>. Le pouvoir de sanction administrative ne saurait donc se fonder sur le principe de la séparation des pouvoirs pas plus que sur la sur la séparation des autorités administratives et judiciaire.

Pour ce qui est ce la Côte d'Ivoire, même si elle témoigne un respect pour le principe de la séparation des pouvoirs, il n'est pas sûr que la crainte de sa violation suscite le même intérêt qu'en France. D'une part, la Constitution ivoirienne n'y fait pas expressément allusion, même si les constitutions successives traitent séparément des fonctions de l'exécutif, du législatif et du judiciaire<sup>1552</sup>. D'autre part, il n'est pas sûr qu'il existe en Côte d'Ivoire un pouvoir judiciaire, en dépit de son énoncé dans la Constitution ; cela, au regard des rapports établis entre l'organisation juridictionnelle et le pouvoir exécutif. En effet, à propos du pouvoir judiciaire, la Constitution précise qu'il « *est indépendant du pouvoir exécutif et du pouvoir législatif* » (article 101)<sup>1553</sup>. Mais cette disposition contraste avec les articles 104 et 105 combinés. Le premier fait du Président de la République à la fois le « *garant de l'indépendance de la Magistrature [et le Président du] Conseil supérieur de la Magistrature* ». Or c'est précisément à l'égard du pouvoir exécutif, et donc du pouvoir du Président de la République que la Magistrature est censée être indépendante, ainsi que globalement la justice en elle-même. Le second (article 105) relègue le Président de la Cour de cassation au rang de Vice-président du Conseil supérieur de la Magistrature. Or la Cour de cassation est inexistante dans l'organisation judiciaire ivoirienne, faute de sa mise en place par la loi organique qui devait y procéder (article 102, alinéa 2 de la Constitution ivoirienne). L'appareil juridictionnel se trouve de ce fait soumis à l'autorité du Président de la République et ne saurait en principe être perçu comme un pouvoir, contrairement aux termes de la

---

<sup>1551</sup> Francis-Paul BÉNOIT, « Les fondements de la justice administrative », préc., p. 283. Voir également Georges VEDEL, « La loi des 16-24 août 1790 : Texte ? Prétexte ? Contexte ? », *FRDA*, 1990, p. 698.

<sup>1552</sup> La Constitution de 1960 employait la terminologie de « pouvoir » pour désigner la fonction exécutive (article 12), et celle d' « autorité » à l'instar de la Constitution française, pour désigner la fonction judiciaire (Titre VII). Quant à la Constitution de 2000, elle fait état de pouvoir exécutif (article 41), de pouvoir législatif (Titre V ; article 71), et de pouvoir judiciaire (titre VIII).

<sup>1553</sup> Ce que rappelle le Président du Conseil constitutionnel ivoirien lors de sa leçon inaugurale du 10 septembre 2012 en insistant sur le fait que « *la Constitution ivoirienne indique très clairement que le Pouvoir judiciaire est indépendant des deux autres Pouvoirs que sont le Pouvoir exécutif et le Pouvoir législatif* ». Leçon publiée sur le site Internet du Conseil constitutionnel (accessible sur <http://www.conseil-constitutionnel.ci/dossier/13613688221.pdf>).

Constitution<sup>1554</sup>. Ce qui laisse en réalité le champ libre au pouvoir exécutif ivoirien et donc à l'administration de s'immiscer dans la sphère du « pouvoir » judiciaire. Mais plus particulièrement, le Livre des procédures fiscales ivoirien, à l'instar de celui en vigueur en France, confère à l'administration un pouvoir de sanction en matière fiscale<sup>1555</sup>. Ainsi, en France tout comme en Côte d'Ivoire, l'administration a la latitude d'exercer des fonctions répressives. L'on est toutefois en droit de se demander si le faisant, elle peut faire montre d'impartialité quand ses propres intérêts sont en jeu, notamment dans des différends qui l'opposent à un contribuable<sup>1556</sup> ? Mais l'on sait que l'impartialité est elle-même une notion plurivoque dont l'approche et le sens sont sujets à variation, selon qu'elle s'applique à l'administration ou au juge<sup>1557</sup>. Il s'agit donc d'une notion incertaine qui ne saurait en tant que telle servir de critère d'adhésion ou non à la fonction répressive administrative. Partant, la crainte tirée d'une absence d'impartialité de la part de l'autorité administrative peut-elle être considérée comme fondée ; d'autant plus que les garanties dont le respect est imposé à l'administration (française) dans la mise en œuvre des sanctions, sont parfois identiques à celles exigées du juge pénal ? Ces garanties ne s'appliquent d'ailleurs pas qu'à l'administration puisque le Conseil constitutionnel français pose que : « *une peine ne peut être infligée qu'à la condition que soient respectés le principe de légalité des délits et des peines, le principe de nécessité des peines, le principe de non-rétroactivité de la loi répressive d'incrimination plus sévère ainsi que le principe du respect des droits de la défense* »<sup>1558</sup>. Le respect de ces principes par l'autorité administrative, serait-il alors suffisant pour lui reconnaître les mêmes pouvoirs que le juge, en matière répressive ? Répondre par

---

<sup>1554</sup> Mais au fond, la perception de la fonction judiciaire comme pouvoir, semble également contestée en doctrine française. Voir notamment Isabelle BOUCOBZA, « Un concept erroné, celui de l'existence d'un pouvoir judiciaire », *Pouvoirs*, 2012/4, n° 143, p. 73-87.

<sup>1555</sup> Voir le Chapitre 1<sup>er</sup> du titre III du L.P.F.

<sup>1556</sup> Jean-Marie DELARUE, « Actualité de la problématique de la sanction administrative », *AJDA*, 2001, n° spéc., pp. 13 et s.

<sup>1557</sup> Voir Emmanuel BREEN, *Gouverner et punir : le rôle de l'Exécutif dans les procédures répressives*, PUF, 2003, p. 210 ; Michel DEGOTTE, « L'impartialité de la décision administrative », *RFDA*, 1998, p. 711 ; Éric MITARD, « L'impartialité administrative », *AJDA*, 1999 p. 478.

<sup>1558</sup> Le respect des principes constituant ces garanties est résumé par une décision du Conseil constitutionnel français (décis. n° 97-395 DC du 30 décembre 1997) en ces termes : « *une peine ne peut être infligée qu'à la condition que soient respectés le principe de légalité des délits et des peines, le principe de nécessité des peines, le principe de non-rétroactivité de la loi répressive d'incrimination plus sévère ainsi que le principe du respect des droits de la défense* ». Voir Gilles BACHELIER, « Les sanctions fiscales dans la jurisprudence du Conseil d'État », *RFFP*, n° 65, mars 1999, pp. 22 et s. ; Jean-Éric SCHOETTL, « Discrimination constitutionnelle en matière d'impôt fiscal », *AJDA*, 1998, chron., p. 124.

l'affirmative, reviendrait en quelque sorte à consacrer l'inutilité du rôle du juge<sup>1559</sup>, si tant est qu'il suffit de se conformer au respect des principes susmentionnés pour justifier la mise en œuvre d'un pouvoir de sanction. Ce serait également étendre la possibilité de la fonction répressive à tout agent (outre les autorités administratives indépendantes), pour peu qu'il soit prévu à sa charge une obligation de conformité à ces principes. Ce qui pose au fond, la problématique des critères de distinction de la sanction administrative.

Selon une étude du Conseil d'État français, deux critères seraient nécessaires pour reconnaître une sanction administrative. Il s'agirait tout d'abord d'une « *décision unilatérale prise par une autorité administrative agissant dans le cadre de prérogatives de puissance publique* »<sup>1560</sup>. Ce critère ne serait que la reprise des termes d'une décision du Conseil constitutionnel<sup>1561</sup>. Il s'agirait ensuite d'une décision qui « *inflige une peine sanctionnant une infraction aux lois et règlements* »<sup>1562</sup>. Mais aucun de ces critères ne semblent satisfaisant. Tout d'abord, si tant est que le premier critère n'est que la reprise des termes de la décision du Conseil constitutionnel (n° 89-260 DC du 28 juillet 1989)<sup>1563</sup>, force est de constater qu'il ne semble pas en traduire fidèlement l'esprit. En effet, le Conseil constitutionnel en affirmant que le principe de la séparation des pouvoirs « *ne fait obstacle à ce qu'une autorité administrative, agissant dans le cadre de prérogatives de puissance publique, puisse exercer un pouvoir de sanction* », il semblait insinuer qu'il est loisible à une autorité administrative d'exercer un pouvoir de sanction, tant qu'il reste dans le cadre de ses prérogatives de puissance publique et que sa décision garde un caractère unilatéral. Il s'ensuit que la décision du Conseil constitutionnel n'entendait pas nécessairement retenir un critère organique pour définir la sanction administrative. En outre, le Conseil constitutionnel semblait vouloir exclure de la sphère des sanctions administratives, toute mesure répressive prises par l'administration notamment dans un cadre conventionnel. Il en va ainsi notamment des sanctions contractuelles qui visent à sanctionner le cocontractant « *de l'administration qui ne respecterait pas les clauses du contrats* »<sup>1564</sup>.

---

<sup>1559</sup> Voir notamment Paul-Marie GAUDEMET, « Réflexions sur les rapports du juge et du fisc », in *Mélanges Marcel Waline*, préc., (t. 1), p. 127.

<sup>1560</sup> Conseil d'État, Section du Rapport et des études, *Les pouvoirs de l'administration dans le domaine des sanctions*, La Documentation française, Paris, 1995, p. 35.

<sup>1561</sup> Cons. cons., 28 juillet 1989, décis. n° 89-260 DC, Loi relative à la sécurité et à la transparence du marché financier, *JORF*, 1<sup>er</sup> août 1989, p. 9676, § 6.

<sup>1562</sup> Conseil d'État, Section du Rapport et des études, *Les pouvoirs de l'administration dans le domaine des sanctions*, préc., p. 35.

<sup>1563</sup> Loi relative à la sécurité et à la transparence du marché financier.

<sup>1564</sup> Conseil d'État, *Les pouvoirs de l'administration dans le domaine des sanctions*, préc., p. 37.

En ce qui concerne le second critère, l'infliction d'une peine sanctionnant une infraction aux lois et règlements, il ne semble nullement définir une spécificité propre à la sanction administrative. La particularité de la sanction pénale est également d'infliger « *une peine sanctionnant une infraction aux lois et règlements* ». Si donc, de par sa finalité répressive, la sanction administrative se distingue des mesures de police administrative (qui ont une finalité préventive) ou des mesures restitutives<sup>1565</sup>, c'est précisément cette même finalité qui la rapproche de la sanction pénale avec laquelle elle semble se confondre, au point de nécessiter une recherche de critères de distinction entre les deux types de sanctions. Ne serait-ce pas finalement cette difficulté à justifier une spécificité propre à la sanction administrative qui inciterait à la mise en place d'un régime commun aux sanctions pénales et administratives ? Mais ce régime une fois mis en place ne ferait-il pas craindre une privation ou un éloignement du juge de certaines sphères juridiques<sup>1566</sup>, notamment en matière fiscale ? Le fait par exemple qu'en France le fraudeur fiscal ne puisse être pénalement poursuivi que sur plainte de l'administration ne présage-t-il pas d'une telle inclination, faisant ainsi de la sanction pénale un accessoire de la sanction administrative ? Autant de préoccupations, qui sont autant d'indicateurs des difficultés liées à la problématique des sanctions administratives.

## **B. De l'effectivité de l'autorité du juge en matière de répression fiscale**

Si la Constitution française désigne expressément l'autorité judiciaire comme gardienne de la liberté individuelle, le contenu de ce concept semble incertain, en l'occurrence en matière fiscale (1). La Constitution ivoirienne de 2000 sème en revanche le doute sur le rapport du juge à la liberté individuelle (2).

---

<sup>1565</sup> Conseil d'État, *Idem*, p. 36.

<sup>1566</sup> En conférant notamment à une autorité administrative indépendante (la Commission bancaire) un statut de juridiction administrative, le législateur ne crée-t-il pas une autorité concurrente à l'égard du juge administratif, tout en amenuisant son pouvoir ? Voir l'article 48 de la loi n°84-46 du 24 janvier 1984 relative à l'activité et au contrôle des établissements de crédit. Voir également, Mireille DELMAS-MARTY, Catherine TEITGEN-COLLY, *Punir sans juger ?, de la répression administrative au droit administratif pénal*, Economica, 1992, pp. 24 et s.

## 1. Incertitudes sur le contenu du concept de gardien de la liberté individuelle

Aux termes de l'article 66 de la Constitution française, « nul ne peut être arbitrairement détenu. L'autorité judiciaire, gardienne de la liberté individuelle, assure le respect de ce principe dans les conditions prévues par la loi ». Ce texte fait du juge, le gardien de la liberté individuelle<sup>1567</sup>. La Constitution ne définit pas cependant le contenu de ce concept. On peut toutefois supposer que cette disposition constitutionnelle confie au juge la mission de préserver la liberté des individus, et donc des contribuables personnes physiques, en ce qui concerne le droit fiscal, ou des représentants d'entreprises ayant la personnalité morale. C'est par conséquent au juge qu'il appartient normalement de veiller à ce que les contribuables ne soient pas privés de leur liberté ou de contrôler toute décision ou tout acte visant à y apporter des restrictions. C'est donc en sa qualité de gardien qu'il serait lui-même habilité à restreindre ou à prononcer le cas échéant des mesures privatives de liberté.

Sur le fondement de l'article 66 de la Constitution, peut être posée la question de savoir si le juge peut toujours être considéré comme « gardien des libertés »<sup>1568</sup>, au regard des limites apportées à son pouvoir, notamment au niveau européen. Cette interrogation pourrait en susciter une autre : à quelle liberté se réfère l'article 66 de la Constitution ? En d'autres termes est-ce sur le fondement de cette disposition que le juge est considéré comme gardien des libertés ou est-ce que cet article ne vise qu'une liberté spécifique ?

Le terme « liberté » peut, en effet, avoir plusieurs sens. Il peut notamment désigner l'absence de détention. Il peut également être entendu dans le sens des libertés publiques ou individuelles, telles que qu'énoncées par la Déclaration française des droits de l'homme et du citoyen de 1789, texte de valeur constitutionnelle<sup>1569</sup>.

Le Conseil constitutionnel a décidé que l'article 66 de la Constitution ne fait pas obstacle à ce qu'une autorité administrative, agissant dans le cadre de ses prérogatives de puissance

---

<sup>1567</sup> Voir Hubert G. HUBRECHT, « La notion de sanction administrative », *LPA*, n° 8-17 janvier 1990.

<sup>1568</sup> Voir Dany COHEN, « Le juge, gardien des libertés ? », *Pouvoirs*, 2009/3, n° 130, p. 113-125. Voir aussi Romain BOURREL, « Le juge administratif, nouveau gardien de la liberté individuelle ? », *La Revue administrative*, n° 377, septembre-octobre 2010, *Economica* 2010, pp. 455-465. Voir Jacques ROBERT, « Le juge administratif et la liberté individuelle » in *Mélanges Marcel Waline, Le juge et le droit public*, t. 2, Paris, LGDJ, 1974, p. 719.

<sup>1569</sup> Les libertés énoncées par la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 : il s'agit notamment de la liberté de mouvement (article 13), la liberté de pensée, de conscience et de religion (article 18), la liberté d'opinion et d'expression (article 19).

publique, puisse exercer un pouvoir de sanction. Toutefois la mise en œuvre d'un tel pouvoir ne peut nullement s'étendre à la possibilité de prononcer des mesures privatives de liberté<sup>1570</sup>. L'administration peut donc prononcer toute sanction à l'exclusion des mesures de privation de liberté. Du fait de cette interprétation stricte, à travers laquelle le Conseil constitutionnel ne vise que « toute privation de liberté » sans prendre en compte les restrictions de liberté, le texte de l'article 66 précité ne devrait pas être entendu dans un sens extensif. Cela signifie donc que toute prise de décision visant une mesure de détention doit être laissée au soin du juge. Il s'agit en quelque sorte pour lui d'un « domaine réservé ». Ce qui, bien évidemment, ne l'empêche pas de prendre d'autres types de mesures.

La contrainte par corps, par exemple, n'était pas une peine mais une mesure d'exécution. En matière fiscale, elle était applicable, en cas de condamnation pour fraude fiscale ou pour les infractions propres aux impôts directs. Cela, en vue d'assurer le recouvrement des impôts directs dont l'assiette ou le recouvrement a motivé les poursuites<sup>1571</sup>. Mais elle relevait de la compétence du juge parce qu'elle donnait lieu à incarcération du prévenu<sup>1572</sup>.

L'histoire a pour autant révélé que des mesures d'internement ont été prononcées par les autorités administratives françaises<sup>1573</sup>. Si le contexte sociopolitique d'une certaine époque a pu justifier de telles mesures, force est cependant de constater qu'elles sont encore d'actualité. En effet, dans le cadre du droit des étrangers (qui relève certes d'un domaine bien différent de celui du droit fiscal), l'administration a la possibilité de prononcer des privations de liberté. Il s'agit notamment des mesures de rétention administrative ou de maintien en zone d'attente<sup>1574</sup>. Se pose alors le problème du sens véritable de l'article 66 de la Constitution française ainsi que celui de la portée du pouvoir de l'autorité judiciaire en tant que garant de

---

<sup>1570</sup> Voir dans ce sens la Cons. const., 28 juillet 1989, décis. n° 89-260 DC ; voir également Jean-Marc SAUVÉ, « Les sanctions administratives en droit public français », *AJDA*, 2001, n° spéc., p. 16.

<sup>1571</sup> Gilbert TIXIER, Philippe DEROUIN, *Droit pénal de la fiscalité*, Dalloz, 1989, p. 206.

<sup>1572</sup> Initialement prévue aux articles 757 et suivants du Code de procédure pénale, cette mesure a été abrogée depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2005, par l'article 198 de la loi n° 2004-204 du 9 mars 2004.

<sup>1573</sup> L'administration française disposait de pouvoirs d'internement à l'égard des individus jugés par le préfet dangereux pour la sécurité nationale. Il existait des établissements d'internement administratif dits « prison d'État ». Voir Vincent GIRAUDIER, *Les Bastilles de Vichy : répression politique et internement administratif, 1940-1944*, Tallandier, 2009. Voir également en ce sens Marcel WALINE, au sujet de l'ordonnance du 4 octobre 1944, *Traité élémentaire de droit administratif*, Recueil Sirey, 6<sup>e</sup> éd., 1950, p. 428. Voir aussi, au sujet de la loi du 21 octobre 1940, en matière de réglementation des prix, Jacques MOURGEON, *La répression administrative*, Paris, LGDJ, 1967, pp. 88 et s.

<sup>1574</sup> Voir décret n° 2012-90 du 25 janvier 2012 relatif à la rétention administrative de longue durée de certains étrangers ; Jean de CROONE, « La sanction administrative dans le droit des étrangers », *AJDA*, 2001, n° spéc., p. 60 ; Solène CLÉMENT, *L'internement administratif des étrangers en situation irrégulière*, L'Harmattan, 2011.

la liberté individuelle. Est-il envisageable, en l'état actuel de la législation fiscale, que l'administration soit amenée à prononcer des mesures de privation de liberté à l'égard du contribuable ?

Il semblerait qu'il faille répondre par la négative sans qu'une telle possibilité ne soit toutefois exclue. Pierre-Olivier Sur posait, en effet, la question suivante « *et à propos de l'État, c'est-à-dire de ses éventuels dysfonctionnements, donc de sa responsabilité, faut-il faire perdurer son privilège de juridiction devant les tribunaux administratifs, ce qui demeure une anomalie au regard du droit comparé ?* »<sup>1575</sup>.

Mais « *en règle générale, les sanctions fiscales échappent au juge répressif et sont, au contraire, établies par l'administration sous le contrôle du juge de l'impôt* »<sup>1576</sup>. Les rôles semblent donc bien repartis entre juge et administration, notamment en matière fiscale. L'administration édicte des règles et en sanctionne la violation. Elle a toutefois recours au juge pour en exiger l'exécution, en particulier s'agissant de prendre des mesures privatives de liberté. Autrement dit, l'administration ne peut prendre de mesure d'enfermement à l'égard du contribuable (pour ce qui est du droit fiscal). Ce qui constituerait en principe une atteinte aux prérogatives et à l'autorité du juge. Par mesure d'enfermement<sup>1577</sup>, il faut entendre toute mesure de détention, d'incarcération ou d'internement<sup>1578</sup>.

Il ne lui est toutefois pas défendu de prononcer des mesures restrictives de libertés individuelles. C'est à juste titre que le professeur Jean-Bernard Auby fait remarquer que « *internement, détention, rétention, maintien : tout cela n'est en principe pas l'affaire du juge administratif, parce que c'est au juge judiciaire qu'il appartient de nous protéger contre l'arbitraire en ces domaines* »<sup>1579</sup>.

---

<sup>1575</sup> Pierre-Olivier SUR, « Répression pénale et liberté », in *Pouvoirs : L'état des libertés*, 2009/ 3, n° 130, Le Seuil, 2009, p. 63.

<sup>1576</sup> Gilbert TIXIER, Philippe DEROUIN, *Droit pénal de la fiscalité*, préc., p. 195.

<sup>1577</sup> La détention, c'est l'état de l'individu retenu à quelque titre que ce soit dans un établissement pénitentiaire. Quant à l'incarcération, elle équivaut à la mise en prison. L'internement est en revanche, une mesure de sûreté entraînant une privation de liberté et tendant, par des procédés variés, à amener des individus dangereux pour autrui ou à les neutraliser. Sur ces définitions, voir Gérard CORNU, *Vocabulaire juridique*, Quadrige/PUF, 9<sup>e</sup> éd., 2011.

<sup>1578</sup> Or il fut une époque où l'administration française disposait de pouvoirs dit d'internement administratif à l'égard des individus jugés par le préfet dangereux pour la sécurité nationale. Voir Marcel WALINE, *Traité élémentaire de droit administratif*, préc., p. 428. Voir également, au sujet de la loi du 21 octobre 1940, en matière de réglementation des prix, Jacques MOURGEON, *La répression administrative*, préc., pp. 88 et s.

<sup>1579</sup> Jean-Bernard AUBY, « Le juge administratif et l'enfermement », *Droit administratif*, n° 12, décembre 2008, repère 11, pp. 1-2.

L'histoire de la France révèle qu'il n'en a pas toujours été ainsi. En effet, il fut une époque où l'administration française disposait de « *pouvoirs d'internement administratif [à l'égard] des individus jugés par le préfet dangereux pour la sécurité nationale* »<sup>1580</sup>. Ce qui constituait déjà une atteinte à l'autorité du juge.

Il convient toutefois de savoir si le rôle de « gardien des libertés » confié au juge ne se limite, en matière fiscale, à l'interdiction pour l'administration de prononcer des peines privatives de liberté. La rédaction de l'article 66 ainsi que les décisions du Conseil constitutionnel semblent inviter à répondre par l'affirmatif. En effet, la disposition constitutionnelle précitée, précise que l'autorité judiciaire « *assure le respect de ce principe* », c'est-à-dire celui interdisant la détention arbitraire. Ce qui suppose pour le moins, une mesure privative de liberté et pourrait justifier l'application que ne fait par le Conseil constitutionnel en matière fiscale.

Il semblerait que le Conseil constitutionnel français ne se soit, jusqu'à présent, prononcé que par rapport à de tels types de mesures. Or pour donner la latitude au juge de protéger les libertés individuelles, encore faut-il lui permettre, d'une part de contrôler les mesures qui sont édictées par l'administration à l'égard du contribuable et d'autre part, d'ouvrir aux contribuables des voies de recours, en cas de nécessité.

Si l'administration ne peut prononcer des peines privatives de liberté, elle ne peut non plus prendre des mesures empêchant tout accès au juge.

## **2. Doutes sur l'effectivité du rapport du juge ivoirien à la liberté individuelle**

En Côte d'Ivoire, avant la Constitution de 2000, l'article 62 de la Constitution de 1960 énonçait : « *nul ne peut être arbitrairement détenu. Tout prévenu est présumé innocent jusqu'à ce que sa culpabilité ait été établie à la suite d'une procédure lui offrant les garanties indispensables à sa défense. L'autorité judiciaire, gardienne de la liberté individuelle, assure le respect de ce principe dans les conditions prévues par la loi* ». Cette disposition, à l'instar de celle prévue au sein de la Constitution française, faisait donc du juge le gardien de la

---

<sup>1580</sup> Voir Marcel WALINE, *Traité élémentaire de droit administratif*, préc. ; voir également, au sujet de la loi du 21 octobre 1940, en matière de réglementation des prix, Jacques MOURGEON, *La répression administrative*, préc..

liberté, tout comme en France. Mais avec la Constitution de 2000, c'est précisément cette référence au juge en tant que gardien de la liberté qui a été purement et simplement supprimée. Désormais, aux termes du nouvel article 22, « *nul ne peut être arbitrairement détenu. Tout prévenu est présumé innocent jusqu'à ce que sa culpabilité ait été établie à la suite d'une procédure lui offrant les garanties indispensables à sa défense* ». Est-ce à dire que le juge n'est plus garant des libertés ou simplement qu'il n'est plus le seul à les garantir ? La réponse à cette question est offerte par l'article 129 de la Constitution, qui est une disposition dite transitoire<sup>1581</sup>. Il précise que « *jusqu'à l'entrée en fonction du Président de la République élu, le Président de la République en exercice et le Gouvernement de transition prennent les mesures nécessaires au [sic] fonctionnement des Pouvoirs Publics, à la vie de la Nation, à la protection des personnes et des biens et à la sauvegarde des libertés* ». Cette disposition a certes un caractère transitoire mais semblait également avoir un caractère contextuel. Elle se référait à une période électorale émaillée de crise sociopolitique. N'ayant pas été modifiée, plusieurs années après, cette disposition a pour effet, de faire non plus du juge, mais du Président de la République et du Gouvernement, les garants des libertés. En d'autres termes, celles-ci sont désormais censées être garanties par l'administration. Or le pouvoir du juge devait servir de garantie contre l'arbitraire de cette administration. De fait, tous pouvoirs semblent donc être concentrés entre les « mains » de l'administration, dans le contexte ivoirien. Le Président de la République, c'est-à-dire le chef de l'exécutif est ainsi « *le garant de l'indépendance de la Magistrature* », sachant que le judiciaire est censé constituer un pouvoir à part entière (pouvoir judiciaire, au même titre que les pouvoirs exécutifs et législatif)<sup>1582</sup>.

---

<sup>1581</sup> Mais devenue permanente ou définitive puisque, plus de dix ans après la promulgation de la nouvelle de Constitution, cette disposition n'a pas été remplacée par une qui soit définitive.

<sup>1582</sup> Article 104 Constitution de 2000, actuellement en vigueur en Côte d'Ivoire. En outre, le mercredi 10 avril 2013, les députés ivoiriens ont adopté une loi permettant au chef de l'État de gouverner par ordonnances durant l'année 2013, en matière économique et sociale. Voir notamment sur le site Internet de Radio France Internationale (RFI), (accessible sur <http://www.rfi.fr/afrique/20130411-cote-ivoire-ouattara-autorise-gouverner-ordonnances-matiere-economique-sociale-2013>). Sur 183 députés, 178 ont voté pour, 4 contre et 1 abstention.

## **§ 2 : UNE DIFFICILE TRANSPOSITION DES RÈGLES DE DROIT PÉNAL EN MATIÈRE FISCALE**

Le droit de la sanction est en proie à un mouvement contrasté. Il vascie entre le vœu de la dépenalisation et le souci de la rigidité par le moyen de la pénalisation. Ainsi, peut-on assister à un essor de la pénalisation des règles de procédures à la fois en France<sup>1583</sup> et en Côte d'Ivoire<sup>1584</sup>. En réalité, la terminologie de sanction et en particulier de sanction pénale telle qu'utilisée en matière fiscale peut être trompeuse. On aurait tendance à croire que les règles de droit pénal sont transposables en matière fiscale, or tel n'est pas toujours le cas. Cependant le particularisme des règles fiscales ne réserve pas nécessairement en matière de sanction les mêmes garanties que celles susceptibles d'être offertes dans le cadre des règles de droit pénal. Deux exemples seront étudiés à titre illustratif : le cas des incapacités et de la responsabilité au plan fiscal (A), de même que celui de la répression à l'égard des personnes morales (B).

### **A. Le cas des incapacités et de la responsabilité au plan fiscal**

Lorsque les impôts, droits ou taxes sont établis selon le système déclaratif, le seul défaut de déclaration ou le dépôt de déclaration mensongère sont en principe suffisants pour que le délit soit considéré comme consommé<sup>1585</sup>. Or les systèmes fiscaux français et ivoirien prévoient des hypothèses où le mineur peut faire l'objet d'une imposition distincte de celle de ses parents. Par ailleurs, il n'est pas exclu qu'un majeur en principe pénalement irresponsable soit fiscalement amené à accomplir certaines opérations. Une sanction pénale fiscale devrait-elle alors être envisagée à son encontre, en cas d'agissements passibles de tels types de sanctions ?

---

<sup>1583</sup> Voir notamment, Marie-Christine ESCLASSAN, « Une conséquence de la crise : l'essor de la pénalisation du contrôle fiscal », in *Mélanges en l'honneur du Professeur Joël Molinier*, LGDJ, 2012, pp.191-201. L'auteur fait remarquer un essor de la pénalisation, en France, à travers l'institution de pouvoirs de police judiciaire en matière de contrôle fiscal qui marque une rupture avec la conception traditionnelle, de même que la création d'un service de police spécialisé en matière fiscale ; voir aussi, Robert HENRION, « Fraude fiscale et droit pénal », in *Le droit économique et financier en 1985, Hommage à Robert Henrion*, pp. 303-335.

<sup>1584</sup> Voir notamment l'article 927 du Code général des impôts qui donne compétence aux officiers de police judiciaire et aux agents assermentés de constater les infractions relatives à la taxe sur les véhicules à moteur.

<sup>1585</sup> Christian LOPEZ, *Droit pénal fiscal*, Paris, LGDJ-Lextenso, 2012, p. 65.

## 1. L'imposition distincte des mineurs et ses implications

Le point 1 de l'article 6 du Code général des impôts français pose le principe selon lequel *«chaque contribuable est imposable à l'impôt sur le revenu, tant en raison de ses bénéficiaires et revenus personnels que de ceux de ses enfants et des personnes considérés comme étant à sa charge »*. Mais à titre exceptionnel, le point 2 du même article précise que *« le contribuable peut réclamer des impositions distinctes pour ses enfants, lorsque ceux-ci tirent un revenu de leur travail ou d'une fortune indépendante de la sienne »*.

L'article qui traite de la même question en Côte d'Ivoire (article 238 du Code général des impôts) est différemment formulé. Il dispose en ses deux premiers alinéas, que *« le bénéficiaire du revenu est imposé à titre individuel sur ce revenu. Par dérogation à ce principe, sur option du contribuable notifiée au service compétent, l'imposition peut porter sur les revenus du foyer. Dans ce cas, le chef de famille est imposable tant en raison de ses revenus personnels que ceux de sa femme et de ses enfants mineurs, majeurs incapables, étudiants habitant avec lui »*.

Il faut d'emblée remarquer que la notion de « chef de famille » à laquelle fait allusion l'alinéa 2, a été abandonnée en France, d'abord en droit de la famille<sup>1586</sup>, puis en droit fiscal<sup>1587</sup>. Sa suppression depuis peu<sup>1588</sup> du dispositif ivoirien du droit de la famille devrait également donner lieu à modification des dispositions du Code général des impôts. Une telle modification n'étant pas encore intervenue<sup>1589</sup>, il conviendrait d'en évoquer dès à présent l'usage en droit fiscal ivoirien, tant la femme mariée semble être soumise à un régime fiscal similaire à celui de l'enfant mineur. Elle est, en effet, considérée par la loi et donc par le législateur comme une personne à charge (article 238, alinéa 2 du Code général des impôts) mais par l'administration comme une célibataire sans enfant à charge<sup>1590</sup>. Cela en raison du

---

<sup>1586</sup> La notion de « chef de famille » disparaît du droit civil français avec l'article 2 de la loi n° 70-459 du 4 juin 1970 relative à l'autorité parentale, qui confie à l'ensemble des époux et non plus au seul "chef de famille", *« la direction morale et matérielle de la famille »*.

<sup>1587</sup> Ce n'est qu'avec la loi de finances 1983 (n° 82-1126 du 29 décembre 1982), que cette notion va disparaître du droit fiscal, soit douze ans après sa suppression du dispositif du droit de la famille.

<sup>1588</sup> Une réforme sur le mariage est intervenue le 14 novembre 2012, portant abrogation de l'article 53 du Code civil. Elle instaure une égalité entre homme et femme en supprimant la notion de chef de famille. La réforme du droit de la famille est postérieure à la rédaction du Code général des impôts de 2012. En espérance de la prise en compte de cette nouvelle réforme par le législateur en matière fiscale, l'on se livrera en l'occurrence à la fois au critique du dispositif et à des analyses prospectives.

<sup>1589</sup> Probablement en raison de son caractère récent par rapport au moment de la rédaction des présentes lignes.

<sup>1590</sup> Voir la note de portée générale n° 730/DGI/CT du 22 avril 1972 relative à la règle d'imposition à l'IGR de la femme mariée, dont la rédaction peut être critiquable au regard des exigences de rigueur attendues d'un texte

statut de chef de famille de son mari. Étant fiscalement réduite à la condition d'un enfant par le législateur, c'est donc au seul « chef de famille » qu'il appartient d'opter pour une imposition commune sans que son avis ne soit *a priori* requis. En dépit du principe d'imposition séparée, l'article 315 du Code général d'impôt dispose que « *la femme séparée de biens et vivant avec son mari est solidairement responsable du paiement de l'impôt sur le revenu établi au nom de ce dernier* ». Ce qui ne semble pas respectueux du principe de justice fiscale.

Les deux dispositions précitées (l'article 6 du Code général des impôts de France et l'article 238 du Code général des impôts de Côte d'Ivoire) posent donc deux principes opposés, quant au mode d'imposition des revenus au sein d'un même foyer ou ménage<sup>1591</sup>.

En France, le principe est l'imposition par foyer, l'exception étant une imposition distincte des membres du foyer y compris des enfants, le cas échéant. Mais dans le système français, la mise en œuvre d'une imposition distincte de l'enfant mineur, requiert à la fois des conditions de formalité et de fond.

Du point de vue de la formalité, c'est aux parents de formuler la demande auprès de l'administration. Lorsque les époux sont en instance de divorce et forment de ce fait deux foyers fiscaux, c'est à celui qui a la garde de l'enfant qu'incombe la responsabilité de formuler la demande tendant à une imposition séparée des enfants<sup>1592</sup>. Ce qui implique que ce ne soit pas à l'enfant qu'il appartienne en principe de s'adresser à l'administration pour réclamer un tel mode d'imposition. Cette situation ne doit toutefois pas être confondue avec celle consistant pour un enfant majeur à demander son rattachement au foyer de ses parents ou au foyer auquel il avait appartenu durant sa minorité. Le rattachement ne peut être demandé que pour un seul foyer en cas de divorce ou de séparation des parents. Si donc avant sa

---

juridique. La première phrase de ladite note est ainsi rédigée « *Additionnellement à ma [sic] note n° 08/DGI/CT du 5 janvier 1982, la présente note a pour objet de préciser les modalités de calcul de l'IGR de la femme mariée* ». Même si « additionnellement » ne semble pas être un adjectif français, le problème posé par cette terminologie réside dans la chronologie qu'elle évoque. Une chose qui s'additionne à une autre, s'ajoute à elle de sorte qu'elle ne peut être que chronologiquement postérieure ou ultérieure à ce à quoi elle s'ajoute. Or la note précitée, qui date de 1972, est dite additionnelle à celle datant de 1982. Est-ce à dire que la première aurait été modifiée sans qu'il n'en ait été fait mention, ou faudrait-il y voir une mauvaise rédaction, source d'incompréhensibilité, facteur d'insécurité juridique ?

<sup>1591</sup> Le foyer ou foyer civil ou ménage, désigne le lieu où vivent les membres d'une famille par opposition au foyer fiscal qui désigne l'ensemble des personnes inscrites sur une même déclaration de revenus. Le foyer civil peut donc abriter plusieurs foyers fiscaux tout comme un foyer fiscal ne peut consister qu'en une personne.

<sup>1592</sup> Dans ce sens, voir une décision rendue par la Cour administrative d'appel de Nancy, à propos d'une demande d'imposition séparée, dans le cadre d'une instance de divorce. La Cour a précisé que c'est au parent qui a la charge de formuler la demande. CAA Nancy, 9 novembre 1995, n°94-299, dr. fisc. 1996, 437, concl. Commenville.

majorité, l'enfant faisait l'objet d'une garde alternée et qu'en dépit de sa majorité, il continue de faire l'objet d'un tel mode de prise en charge, il devra choisir le foyer auquel il entend être rattaché, bien entendu à condition que le parent au foyer duquel le rattachement est envisagé, y consente<sup>1593</sup>.

Quant aux conditions de fond, le mineur doit tirer un revenu de son propre travail ou disposer d'une fortune indépendante de celle de ses parents au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition<sup>1594</sup>. En ce qui concerne le revenu du patrimoine du mineur, le contribuable (père ou mère) qui en demande une imposition distincte, doit apporter la preuve qu'il ne dispose d'aucun droit sur ce revenu et qu'en dépit de sa qualité d'administrateur, il n'a aucune possibilité d'en disposer<sup>1595</sup>.

En Côte d'Ivoire en revanche, c'est le principe de l'imposition séparée qui est posé par le législateur. L'exception étant l'imposition par foyer, la question des conditions de mise en œuvre de l'imposition séparée ne se pose donc pas<sup>1596</sup>. Il importe en revanche de se demander si l'exception d'imposition par foyer prenant en compte les enfants, est conditionnée par une exigence d'habitation ainsi qu'il semble ressortir de la rédaction de l'alinéa 2. En d'autres termes, un mineur non-émancipé, juridiquement résident au domicile de ses père et mère mais n'habitant pas effectivement avec eux, serait-il inéligible, de ce seul fait, au régime de l'imposition par foyer ? Il ne semble pas que tel soit l'esprit de cet alinéa, qui assimile apparemment l'habitation à la résidence. Une telle confusion terminologique ne peut qu'entretenir une incertitude, source d'insécurité juridique.

« *Toutefois, précise l'alinéa 3 de l'article 238 du Code général des impôts ivoirien, le contribuable peut réclamer des impositions distinctes pour ses enfants mineurs, majeurs incapables, étudiants, lorsqu'ils tirent un revenu de leur propre travail ou d'une fortune indépendante* ». En prévoyant cette autre exception, l'alinéa 3 ne crée pas les conditions d'une lisibilité du dispositif, qui serait, là aussi, favorable à la mise en œuvre d'un cadre propice à la sécurité juridique. La qualité rédactionnelle critiquable du dispositif obstrue donc

---

<sup>1593</sup> Voir Assemblée Nationale, 13<sup>e</sup> législature, Réponse ministérielle à la question n° 28520 posée par M. Richard Dell'Agnola. Question publiée au Journal Officiel de l'Assemblée National (JOAN) le 29 juillet 2008, p. 6477, réponse publiée au JOAN du 05 mai 2009 p. 4282.

<sup>1594</sup> Ce qui ressort de la combinaison des articles 6-2 et 196 *bis*-1. Voir CAA Marseille, 13 avril 2006, n° 01-1138.

<sup>1595</sup> Voir CE, 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> s.-s., 12 octobre 2011, req. n° 325173, *min. c/ Malod*, concl. Cortot-Boucher, *RJF*, 1/12, n° 3, pp. 13-14 et *B.D.C.F.* 2012, n° 1. Voir sur tous ces points, Code général des impôts Dalloz, note sous article 6.

<sup>1596</sup> Sauf lorsqu'elle est demandée à titre exceptionnel dans le cadre d'une option pour l'imposition par foyer. Dans ce cas, le contribuable adresse à l'administration une demande tendant à obtenir une imposition séparée de son enfant mineur exerçant une activité génératrice de revenu ou titulaire d'une fortune source de revenu.

l'intelligibilité des règles applicable et constitue de ce fait un réel facteur d'insécurité juridique. En effet, cet alinéa semble insinuer que l'imposition par foyer serait la règle, contrairement à l'énoncé de l'alinéa 1<sup>er</sup>, et l'imposition séparée, l'exception. Ce qui établirait une identité entre le régime d'imposition des ménages en France et en Côte d'Ivoire. Mais en réalité, cet alinéa est censé constituer un tempérament à l'exception énoncée par l'alinéa 2. Il entend préciser que, même si exceptionnellement le chef de famille peut opter pour une imposition par foyer, il pourrait décider d'en exclure les enfants, les laissant ainsi sous le régime classique ivoirien de l'imposition, c'est-à-dire l'imposition à titre individuel des revenus. En dépit de la rédaction presque similaire de l'alinéa ivoirien et de l'alinéa servant d'exception dans l'hypothèse française, le contenu n'en est pas moins différent. En effet, l'alinéa du dispositif ivoirien, insinue une possibilité de contracter, à la fois pour le mineur et pour l'incapable majeur, ce qui ne semble pas conforme au droit positif ivoirien. Le Code civil à l'usage en Côte d'Ivoire énonce en effet en son article 27<sup>1597</sup> que « *le mineur non émancipé est incapable de contracter* ». Cette incapacité s'oppose donc en principe à toute signature de contrat, en l'occurrence, un contrat de travail. C'est pourquoi l'article 28 précise qu'il « *a nécessairement un représentant pour tous les actes de sa vie civile. Celui-ci est soit un administrateur légal lorsque le père et la mère, ou l'un d'eux est vivant, soit un tuteur (...)* ». De même, le majeur incapable est soit interdit, soit assisté<sup>1598</sup>.

Il semble en aller autrement dans le cadre de la France, où il peut être admis que le mineur contracte seul, soit en vertu de la loi, soit en raison d'un usage<sup>1599</sup>. En effet l'article 389-3 du Code civil français dispose que « *l'administrateur légal représentera le mineur dans tous les actes civils, sauf les cas dans lesquels la loi ou l'usage autorise les mineurs à agir eux-mêmes* »<sup>1600</sup>. Ce qui n'empêche pas que le mineur fasse l'objet de certaines interdictions, notamment dans le cadre du droit du travail, parfois en dépit de son émancipation<sup>1601</sup>.

---

<sup>1597</sup> De la loi n° 70-483 sur la minorité.

<sup>1598</sup> Voir les articles 489 et 513 du Code civil à l'usage en Côte d'Ivoire.

<sup>1599</sup> Il pourrait ainsi conclure seul un contrat de travail, même si l'employeur doit exiger une autorisation de son administrateur légal. Mais cette autorisation ne fait pas obstacle à ce que le mineur soit admis à agir seul.

<sup>1600</sup> Si au plan légal, l'émancipation pourrait participer d'une telle exception (comme il en va également dans le cadre de la Côte d'Ivoire) la référence à l'usage pourrait susciter des interrogations. Les cas dans lesquels le mineur peut être émancipé sont en effet le mariage (article 476 du Code civil), l'âge de seize ans (article 477 du Code civil).

<sup>1601</sup> Voir notamment les articles D. 4153-15, D. 4153-18, D. 4153-19 (pour les mineurs même émancipés), les articles D. 4153-16, D. 4153-17 (pour les mineurs de moins de seize ans), en fonction des types d'activités ou des conditions dans lesquelles elles sont exercées.

En tout état de cause, en France tout comme en Côte d'Ivoire, le fait de soumettre le mineur à une imposition distincte, a pour conséquence de constituer en sa personne un foyer fiscal à part entière et distinct de celui de ses parents. Prenant ainsi la qualité de contribuable, pourrait-il être tenu pour responsable d'éventuels manquements à l'égard des obligations fiscales exigées de tout contribuable ? En d'autres termes, le contribuable mineur peut-il être traité au plan fiscal comme tout autre contribuable et engager le cas échéant sa responsabilité pénale?

## 2. Du mineur et de sa responsabilité

L'article 170 du Code général des impôts de France fait obligation à toute personne imposable à l'impôt sur le revenu de « *souscrire et de faire parvenir à l'administration une déclaration détaillée de ses revenus et bénéfices (...)* ». En Côte d'Ivoire, c'est l'article 255 du Code général des impôts, qui énonce en son point 1<sup>o</sup>, que « *tout contribuable passible de l'impôt général sur le revenu est tenu de souscrire chaque année, avant le 1<sup>er</sup> mai, une déclaration de ses revenus acquis au cours de l'année précédente* ». Ces deux dispositions visant tout contribuable sans exception, le contribuable mineur doit en principe procéder à ses propres déclarations. Il n'est toutefois pas précisé ni exigé qu'il y procède personnellement. Il pourrait donc se faire assister par des tiers, notamment ses parents ou toute autre personne lors de la souscription de sa déclaration. Mais ni les parents ni ces personnes, ne sont légalement tenus au plan fiscal, d'une obligation de déclaration à l'égard du mineur, contrairement à ce que semblent insinuer certains auteurs<sup>1602</sup>. Ils n'ont donc pas en principe la qualité de tiers-déclarants par rapport au mineur.

Or tout mineur pourrait en France<sup>1603</sup>, à la demande du contribuable au foyer duquel il appartient, faire l'objet d'une déclaration distincte, soit parce qu'il perçoit un revenu de travail, soit parce qu'une fortune dont il est bénéficiaire indépendamment du patrimoine de ses parents<sup>1604</sup>, génère des revenus.

---

<sup>1602</sup> Voir notamment le Guide des EFL consacré à l'impôt sur le revenu des personnes physiques (Guide IRPP), dans lequel l'auteur précise que « *les revenus de l'enfant pour lequel a été demandée une imposition distincte doivent être repris dans une déclaration « séparée » 2042 (rédigée, soit par l'enfant lui-même s'il est émancipé, soit par son tuteur légal s'il est mineur non émancipé* » (EFL, Feuilles Rapides (FR) n° 22/12 du 27 avril 2012, § 66). Mais une telle exigence n'est ni imposée par le législateur, ni prescrite par l'administration.

<sup>1603</sup> De même qu'en Côte d'Ivoire d'ailleurs.

<sup>1604</sup> Il peut s'agir notamment biens ou sommes d'argent issus d'une donation ou d'une succession.

En Côte d'Ivoire, c'est le principe même de l'imposition à titre personnel qui devrait conduire systématiquement à une déclaration de revenu pour le mineur, sans se préoccuper de savoir s'il en perçoit effectivement ou non, à charge de le déclarer le cas échéant, non-imposable<sup>1605</sup>. Il convient de rappeler que la non-imposabilité n'équivaut pas à l'exonération et ne fait donc pas obstacle au respect de l'obligation déclarative. Or celle-ci incombe à toute personne passible d'un impôt déclaratif. Mais dans la pratique, le mineur sans ressource ne procède à aucune déclaration de revenu. Cette situation révèle donc une défaillance du régime juridique applicable et crée des disparités et des différences de traitement entre contribuables. Il s'agit en outre d'un vide juridique qui peut être l'occasion pour l'administration ou, le cas échéant, pour le juge de créer des règles inattendues. De même, la faille pourrait être mal exploitée par le contribuable.

Pour le reste, la notion de mineur est polysémique et inclut à la fois l'enfant à bas âge et le mineur émancipé. Au-delà de la « *logique binaire* »<sup>1606</sup> propre au juriste, selon l'expression du professeur Christine Lazerges, il est évident que la majorité fixée par la loi pénale aussi bien en Côte d'Ivoire qu'en France, considérée comme étant l'âge de la pleine responsabilité, ne saurait correspondre à une réalité d'ensemble de toutes les catégories de mineurs. En témoigne d'ailleurs l'âge de la majorité tel que fixé en France et en Côte d'Ivoire. Si en France, il est légalement fixé à 18 ans révolus<sup>1607</sup>, il est resté à 21 ans en matière civile ivoirienne<sup>1608</sup> et à 18 ans dans le Code pénal<sup>1609</sup>. La majorité légale qui était également binaire

---

<sup>1605</sup> Ne serait-ce pas une réminiscence de l'impôt de capitation qui s'applique à la fois aux majeurs aux mineurs de dix ans ? L'impôt ivoirien sur le revenu ne tient d'ailleurs aucun compte de l'âge du mineur.

<sup>1606</sup> Selon cette logique, ou l'on n'a pas encore dix-huit ans et l'on est mineur, ou cet âge a été atteint et l'on est majeur, sans prendre en compte quelque facteur subjectif. Christine LAZERGES, « Seuils d'âge et responsabilité pénale en Europe », *RSC*, 1991, pp. 414 et s.

<sup>1607</sup> Voir article 414 du Code civil français qui dispose : « *la majorité est fixée à dix-huit ans accomplis; à cet âge, chacun est capable d'exercer les droits dont il a la jouissance* ».

<sup>1608</sup> Article 1<sup>er</sup> de la loi n° 70-483 du 3 août 1970, sur la minorité qui dispose : « *le mineur est l'individu de l'un ou de l'autre sexe, qui n'a pas encore atteint l'âge de vingt et un ans accomplis* ».

<sup>1609</sup> Probablement pour être en conformité à la fois avec la Convention internationale relative aux droits de l'enfant, adoptée par l'Assemblée générale des Nations Unies le 20 novembre 1989 et ratifiée par la Côte d'Ivoire le 4 février 1991 et la Charte africaine des droits et du bien-être de l'enfant auquel a adhéré la Côte d'Ivoire (adopté par l'Assemblée générale de l'Organisation de l'Unité Africaine le 18 juillet 1990). Ces deux textes considèrent comme enfant, « tout être humain âgé de moins de dix-huit ans », tout en excluant que le rabaissement de ce seuil. En d'autres termes, à partir de 18 ans, aucun être humain ne pouvant plus être considéré comme un enfant, il ne peut être qu'un adulte et donc majeur. Voir sur ce point, Nations Unies, « L'enfance délinquante en Côte d'Ivoire », *Étude d'évaluation du système judiciaire de la Côte d'Ivoire*, juin 2007.

en France, y a désormais un caractère unitaire<sup>1610</sup>. Elle garde ce caractère plural en Côte d'Ivoire.

Mais le mineur pourrait-il être considéré comme un contribuable du seul fait d'une imposition séparée, sachant que le statut de contribuable implique une notion de responsabilisation y compris au plan pénal ? À en juger à la fois par les droits positifs ivoirien et français, l'on devrait répondre par l'affirmative. Le premier, parce qu'il opte pour un principe d'imposition distincte des membres d'un même ménage, sans tenir compte de leur situation juridique. Le second, parce qu'il indique clairement à travers sa doctrine administrative, que « *les revenus personnels de l'enfant sont imposables à son nom et non plus au nom du contribuable. L'enfant [sans aucune distinction] est donc tenu de souscrire une déclaration personnelle, sous peine de s'exposer aux sanctions applicables en cas de défaut de déclaration* »<sup>1611</sup>. Or le jeune enfant, parce qu'il n'a ni discernement ni expérience, ne saurait à l'évidence être aligné sur un régime juridique identique à celui du jeune adulte, qui bien que doté de discernement se forge une expérience. Si donc au plan fiscal, le jeune adulte se découvre des obligations dans ses rapports à l'État et avec la société, l'enfant à bas-âge ou le jeune enfant n'a pas nécessairement conscience d'une quelconque obligation qui lui incomberait<sup>1612</sup>. Tous les mineurs ne sauraient donc être logés à la même enseigne. Pour les uns, la compréhension du langage juridique et en l'occurrence de la technique fiscale liée aux obligations déclaratives, qui rebute parfois même des spécialistes, pourraient constituer un obstacle au respect de ses obligations. Pour les autres, leur incapacité juridique est renforcée par l'inaptitude inhérente à leur immaturité. La doctrine administrative française précitée, ne saurait donc s'appliquer indifféremment à tout enfant<sup>1613</sup>. De même, la règle de l'imposition par personne ne saurait être applicable à tout mineur dans le cadre de la Côte d'Ivoire. Comment définir alors un critère susceptible de justifier une sanction à l'égard du contribuable mineur, notamment du point de vu de la responsabilité pénale ?

---

<sup>1610</sup> Voir Philippe BONFILS, Adeline GOUTTENOIRE, *Droit des mineurs*, Dalloz, 2008, p. 9 ; La loi qui avait abaissé l'âge de la majorité de 21 à 18 ans (loi n° 74-631 du 5 juillet 1974), avait également maintenu au plan pénal cet âge à 21 ans, établissant ainsi légalement une différence entre majorité civile et majorité pénale. Voir les articles 1<sup>er</sup> et 13 de la loi précitée, *J.O.R.F.*, 7 juillet 1974 p. 7099.

<sup>1611</sup> Voir *B.O.I.-IR-CHAMP-20-20-20-20130204*, du 04 février 2013 § 210.

<sup>1612</sup> Il n'en est encore, dans le meilleur des cas qu'à l'apprentissage de la lecture, de l'écriture et de la compréhension de texte élémentaire ; qui exclut que l'on l'image procédant à des déclarations fiscales.

<sup>1613</sup> Le terme d'enfant, considéré notamment sous le rapport de la filiation, peut désigner à la fois un mineur et un majeur. Mais pris dans le présent contexte, il désigne l'enfant sous son jeune âge, et donc le mineur. Voir notamment Jean CARBONNIER, *Droit civil* /t. 1, Les personnes : personnalité, incapacités, personnes morales, 21<sup>e</sup> éd. refondue pour les personnes, 17<sup>e</sup> éd. refondue pour les incapacités, PUF, 2000, p. 195.

Il est vrai que la personne légalement chargée d'administrer les biens du mineur (père, mère ou tuteur) est en principe amenée à le représenter « dans tous les actes civils »<sup>1614</sup> ou « de sa vie civile »<sup>1615</sup>. Mais l'article 121-1 du Code pénal français précise que « nul n'est responsable pénalement que de son propre fait ». Or, « en France, l'âge de la responsabilité pénale, c'est-à-dire l'âge à partir duquel les mineurs sont considérés comme suffisamment âgés pour voir leur responsabilité pénale reconnue, n'est pas précisément fixé »<sup>1616</sup>. Le même Code dispose en son article 122-8, alinéa 1<sup>er</sup> que « les mineurs capables de discernement sont pénalement responsables des crimes, délits ou contraventions dont ils ont été reconnus coupables (...) ». En Côte d'Ivoire en revanche, l'alinéa 1<sup>er</sup> de l'article 95 du Code pénal ivoirien dispose que « la personne physique responsable de ses actes est seule soumise à une sanction pénale ». L'alinéa 2 précise « est responsable de ses actes, celui qui est apte à comprendre et à vouloir ». La responsabilité pénale ne dépend donc pas nécessairement de l'âge mais de la capacité à discerner (en France et en Côte d'Ivoire) et de l'aptitude à vouloir (en Côte d'Ivoire). Selon Marc Ancel, « la responsabilité n'est pas autre chose qu'une prise de conscience par l'individu de sa personnalité en tant qu'elle s'affirme dans son action »<sup>1617</sup>. La minorité ne préjuge donc pas nécessairement de l'irresponsabilité. Mais le discernement et la volition constituent des critères subjectifs qui s'apprécient en principe en chaque mineur. La responsabilité civile n'emporte pas nécessairement responsabilité pénale. Encore que la responsabilité pénale n'est définie ni par le législateur français, ni par celui de la Côte d'Ivoire. La responsabilité civile ne saurait non plus fonder des sanctions fiscales administratives.

En tout état de cause, le régime de la responsabilité des délinquants mineurs est un régime à la fois subjectif, qui tient compte de la personne du délinquant, et un régime préventif, qui accorde plus d'égard à l'avenir du mineur qu'aux agissements qui lui sont reprochés<sup>1618</sup>. Au regard de ce qui précède, l'on pourrait donc tirer les conséquences suivantes : le pouvoir de représentation de l'administrateur (père, mère ou tuteur) ne semble limité qu'à la sphère

---

<sup>1614</sup> Selon l'article 389-3, alinéa 1<sup>er</sup> du Code civil français.

<sup>1615</sup> Selon l'article article 28 de la loi ivoirienne sur la minorité n° 70-483 sur la minorité.

<sup>1616</sup> Sénat, *La majorité pénale*, Service des études juridiques, Division des études de la législation comparée, Paris, Sénat, 2007, p. 5.

<sup>1617</sup> Marc ANCEL, « La responsabilité pénale : le point de vue juridique », *Revue Internationale de criminologie et de police technique et scientifique (RICPT)*, 1964, pp. 268 et s.

<sup>1618</sup> Michèle-Laure RASSAT, *Droit pénal général*, Ellipses, 2<sup>e</sup> éd., 2004, p. 456, n°s 396 et s.

civile ; mais la minorité ne constitue pas un obstacle à la sanction. Une sanction administrative fiscale à l'égard d'un contribuable mineur (notamment à bas-âge) se justifierait difficilement sur un fondement civiliste. Les actes censés être accomplis au nom et pour le compte du mineur ne sauraient en principe l'engager pénalement en raison de la personnalité des sanctions pénales ; en revanche, leur auteur pourrait être personnellement tenu pour responsable. Les seuls faits susceptibles d'être retenus à l'encontre du mineur devraient donc être ceux qui lui sont imputables en raison de son rôle dans leur accomplissement ; encore qu'il faille tenir compte de son âge<sup>1619</sup>.

Conformément aux dispositions de l'article 116 du Code pénal ivoirien, qui est en réalité l'ancienne rédaction de l'actuel article 122-8 du Code pénal français, « *les faits commis par un mineur de 10 ans ne sont pas susceptibles de qualification et de poursuites pénales. Le mineur de 13 ans bénéficie de droit, en cas de culpabilité, de l'excuse absolutoire de minorité. Les mineurs de 10 à 13 ans ne peuvent faire l'objet que des mesures de protection, d'assistance, de surveillance et d'éducation prévues par la loi. L'excuse atténuante ou absolutoire de minorité bénéficie aux mineurs de 16 à 18 ans dans les conditions prévues par le Code de Procédure Pénale. En matière de crime et délit, l'excuse atténuante de minorité produit les effets prévus par l'article 114 du présent Code* ».

Il s'ensuit qu'en Côte d'Ivoire, jusqu'à dix ans, la responsabilité pénale du mineur ne peut être recherchée. Au-delà de cet âge et jusqu'à treize ans, il peut engager sa responsabilité, mais il ne fera point l'objet de sanctions pénales. En revanche, il pourrait faire l'objet de mesures de protection, d'assistance, de surveillance et d'éducation, selon les dispositions de l'article 783 du Code de procédures pénales.

En France, le mineur de moins de treize ans ne peut engager sa responsabilité au plan pénale. En revanche, à partir de cet âge une telle sanction n'est pas exclue, aux termes des dispositions de l'article 2 de l'ordonnance relative à l'enfance délinquante<sup>1620</sup>. Selon cette disposition le juge peut : « *prononcer une peine à l'encontre des mineurs de treize à dix-huit ans en tenant compte de l'atténuation de leur responsabilité pénale (...)* ». Il importe toutefois

---

<sup>1619</sup> Christine LAZERGES, « Seuils d'âge et responsabilité pénale en Europe », *Revue de Sciences criminelles (RSC)*, 1991, pp. 414 et s. ; voir Michèle-Laure RASSAT, op. cit., p. 461, n° 401, Bérengère MERCIER, *Les seuils d'âge dans la législation pénale : vers un rapprochement du statut du mineur et du jeune adulte délinquants*, th. Bordeaux IV, 1997, Presse universitaire du Septentrion, 1999 ; Antonin BESSON (dir.), *Seuil d'âge et législation pénale : contribution à l'étude du problème des jeunes adultes délinquants*, éd. Cujas, 1961.

<sup>1620</sup> Ordonnance n° 45-174 du 2 février 1945 relative à l'enfance délinquante.

de se demander si de telles mesures seraient adaptées en matière fiscale, à l'égard d'un mineur qui découvre cette discipline.

## **B. De la répression à l'égard des personnes morales**

D'abord admise en France, la responsabilité pénale des personnes morales avait été supprimée à la faveur de la Révolution française en même temps que le système corporatiste, en raison de son opacité dans les relations entre l'État et le peuple<sup>1621</sup>.

Par la généralisation apportée à travers la loi « Perben II », le choix du législateur d'exclure cette responsabilité et qui avait été souvent contesté, est désormais dépassé.

De même que la responsabilité du dirigeant d'entreprise n'exclut pas celle de l'entreprise elle-même ainsi que précédemment indiqué, de même l'alinéa 2 de l'article 121-2 du Code pénal français dispose que « *la responsabilité pénale des personnes morales n'exclut pas celle des personnes physiques auteurs ou complices des mêmes faits* »<sup>1622</sup>. Il y a tout de même lieu de remarquer que la formulation ici retenue ne fait pas état de solidarité mais d'action et de complicité. Or la personne morale reste une fiction juridique. L'on pourrait alors se demander si la notion d'auteur, qui implique celle d'une coaction avec la personne physique, ainsi que la notion de complice, n'ont pas pour effet de conduire à un cumul de responsabilité plutôt qu'à une responsabilité partagée (coresponsabilité). Encore que la possibilité d'engager la responsabilité des personnes morales ne soit pas systématique. Elle est soumise à une double condition : que l'infraction ait été commise pour leur compte et par leurs organes ou représentants<sup>1623</sup>.

En Côte d'Ivoire en revanche, bien que le Code pénal ait de longue date envisagé la responsabilité pénale des personnes morales, celle-ci n'y a été prévue qu'à titre exceptionnel. En effet, conformément aux dispositions de l'article 97 du Code pénal ivoirien, « *les personnes morales ne sont pénalement responsables que dans les cas prévus par une disposition spéciale de la loi* ». Ce que confirme l'article 98 du même Code en énonçant que : « *lorsqu'une infraction est commise dans le cadre de l'activité d'une personne morale, la*

---

<sup>1621</sup> Pierre FAIVRE, « La responsabilité pénale des personnes morales », *RSC*, 1958, pp. 547-574.

<sup>1622</sup> Brigitte PEREIRA, « Responsabilité pénale », *Répertoire Dalloz de droit pénal et de procédure pénale*, juin 2002, § 50 (dernière mise à jour : janvier 2012).

<sup>1623</sup> Voir dans ce sens, Mireille Delmas MARTY, « Les conditions de fond de mise en jeu de la responsabilité pénale des personnes morales », *Revue des sociétés*, 1993, pp. 301 et s. ; Bernard BOULOC, « Le domaine de la responsabilité pénale des personnes morales », *Revue des Sociétés*, 1993, p. 291.

*responsabilité pénale incombe à celui ou à ceux qui ont commis l'infraction* ». Il est certes précisé que « *la responsabilité pénale du représentant légal ou statutaire de la personne morale en cause, n'est pas présumée et ne peut être recherchée qu'à raison des infractions personnellement commises par celui-ci* ». Il reste toutefois que l'intention du législateur ivoirien est de faire de la responsabilité pénale une exception. Or ce cadre exceptionnel contraste avec l'esprit des dispositions de l'OHADA qui sont d'application directe en Côte d'Ivoire, et qui entendent créer un environnement juridique sécurisé et favorable à l'investissement<sup>1624</sup>.

En dépit, de la réticence du législateur ivoirien, toujours est-il que le principe de la possibilité d'engager la responsabilité des personnes morales de droit privé est acquis.

Il en va autrement, en ce qui concerne les personnes morales de droit public, sachant que celles-ci peuvent être amenées à se comporter comme des personnes privées en accomplissant notamment des activités qui sont normalement accomplies par des personnes privées.

En droit français, deux raisons majeures ont conduit le législateur à envisager la mise en cause de la responsabilité pénale des personnes morales. Tout d'abord, le fait, pour les dirigeants des instituts (personnes morales) de procéder à des transferts de responsabilités sur ces personnes morales de droit public, sachant que leur responsabilité pénale ne sera pas engagée. Ensuite, par souci d'équité et d'égalité, afin d'ôter l'immunité qui mettait à l'abri de toute poursuite, des personnes morales de droit public, disposant de moyens parfois très puissants et qui pouvaient mettre en danger la santé publique et l'environnement<sup>1625</sup>.

Dans la mise en œuvre de la responsabilité pénale des personnes morales, il convient de faire une distinction entre l'État et les collectivités publiques<sup>1626</sup>. Si l'alinéa 1<sup>er</sup> de l'article 121-2 du Code pénal exclut expressément la responsabilité de l'État, l'alinéa 2 du même article retient partiellement la responsabilité des collectivités territoriales et leurs groupements. Quant à la responsabilité pénale des établissements publics, industriels, commerciaux et mêmes administratifs, elle reste pleine et entière<sup>1627</sup>. Or ces personnes, pouvant avoir la qualité de

---

<sup>1624</sup> Voir Kéba MBAYE, « Interview », *L'autre Afrique*, n°11, 19 décembre 2001, p. 10.

<sup>1625</sup> Sur ces explications, voir Etienne PICARD, « La responsabilité pénale des personnes morales de droit public : fondement et champ d'application », *Revue des sociétés*, juillet 1993, pp. 261 et s. ; voir aussi, François MEYER, « Réflexions sur la responsabilité pénale des personnes morales de droit public à la lumière des premières applications jurisprudentielles », *RFDA*, 1999, pp. 920 et s.

<sup>1626</sup> Roger BERNARDINI, « Personnes morales », *Répertoire de droit pénal et de procédure pénale*, octobre 2010 (dernière mise à jour juin 2012), n° 34.

<sup>1627</sup> François MEYER, art. cit.

contribuable notamment en raison de leurs activités de nature privées, elles peuvent engager leur responsabilité en cas d'agissements frauduleux.

En ce qui concerne la Côte d'Ivoire, il convient de prendre en compte les dispositions de l'OHADA qui priment le droit interne. Or aux termes de l'article 30 de l'acte uniforme portant organisation des procédures simplifiées de recouvrement et des voies d'exécution, « *l'exécution forcée et les mesures conservatoires ne sont pas applicables aux personnes qui bénéficient d'une immunité d'exécution.*

*Toutefois, les dettes certaines, liquides et exigibles des personnes morales de droit public ou des entreprises publiques, quelles qu'en soient la forme et la mission, donnent lieu à compensation avec les dettes également certaines, liquides et exigibles dont quiconque sera tenu envers elles, sous réserve de réciprocité ».*

Si cette disposition ne désigne pas expressément les personnes visées par l'immunité d'exécution mentionnée à l'alinéa 1<sup>er</sup>, l'on peut supposer que les personnes morales indiquées dans l'alinéa 2 qui constitue l'exception à la règle sont celles concernées par l'immunité d'exécution. Ainsi, toute forme de personne morale de droit public semble être concernée par l'immunité. Les effets de l'immunité sont l'obligation de compensation des dettes. Or la compensation qui suppose l'existence préalable de dettes réciproques n'est pas une mesure répressive. Ce qui signifie qu'une personne morale de droit public ne peut en principe faire l'objet de poursuites pénales dans l'espace de l'OHADA. Si la voie de l'exécution forcée par le moyen de l'ordonnance d'exéquatur<sup>1628</sup>, pourrait réduire les effets de l'immunité dont bénéficie la personne morale de droit public, elle ne saurait nullement être suffisante pour engager sa responsabilité pénale au plan fiscal. Ce qui peut être une source d'injustice et de frustration pour les autres contribuables, partenaires des personnes morales sus-indiquées.

---

<sup>1628</sup> Comme le suggère M. Gaston KENFACK DOUAJINI, « L'exécution forcée contre les personnes morales de droit public dans l'espace OHADA », OHADA, D-02-28. (Article publié dans la Revue camerounaise de l'arbitrage n°18 juillet-août-septembre 2002).

## **SECTION 2 : DE LA NÉCESSITÉ D'UNE CLARIFICATION DU DROIT DE LA RÉPRESSION EN MATIÈRE FISCALE**

« Si l'on accepte de définir le pouvoir fiscal comme la combinaison du pouvoir d'imposition, du pouvoir de contrôle et du pouvoir de sanction, [écrit le professeur Molinier], on ne peut manquer de constater que, des trois branches - ou des trois composantes - du pouvoir fiscal, la dernière nommée est sans doute celle dont les contours sont les moins bien cernés »<sup>1629</sup>.

Les imperfections du droit répressif en matière fiscale ont ainsi fait l'objet de plusieurs critiques, en particulier en France. La fiscalité ivoirienne, parce qu'elle s'inspire principalement de la fiscalité française, en a épousé certaines formes, le modèle et parfois les imperfections. Peuvent en témoigner des dispositions du droit répressif français souvent reproduits en l'état sans une réelle adaptation. Si donc la fiscalité ivoirienne présente un caractère relativement récent<sup>1630</sup>, elle n'a pas nécessairement une portée novatrice. Mais les dispositifs fiscaux français et ivoirien ne coïncident pas nécessairement à tous égards. Il en résulte, plus particulièrement en Côte d'Ivoire, que le contribuable ne dispose pas toujours de l'ensemble des éléments nécessaires ou constitutifs du régime juridique censé s'appliquer dans certains cas, l'administration procède alors à des improvisations qui mettent en évidence l'incertitude du cadre et des règles juridiques, et le juge qui ne dispose pas d'un pouvoir d'office n'a pas la possibilité d'intervenir pour rétablir l'ordre ; la sécurité juridique en pâtit. Ainsi donc au-delà des similitudes apparentes entre systèmes répressifs ivoirien et français (§ 1), se cachent parfois de profondes divergences (§ 2) notamment en raison de l'inadaptation des règles applicables. Cela pose donc à la fois en France et en Côte d'Ivoire, de véritables problèmes par rapport à la sécurité juridique.

### **§ 1 : SIMILITUDES APPARENTES DANS LA STRUCTURE DES SYSTÈMES RÉPRESSIFS**

Une confusion semble régner autour du contenu véritable du pouvoir répressif à la fois en France et en Côte d'Ivoire, qui pourraient être attribuée à plusieurs facteurs. Certains ont pu

---

<sup>1629</sup> Joël MOLINIER, « Pour une clarification du droit de la répression fiscale », *Droit fiscal*, n° 45, 3 novembre 1980, p. 1201 (pp. 1201-1208).

<sup>1630</sup> À titre de rappel, l'adoption en Côte d'Ivoire d'un L.P.F. date de la Loi n° 97-244 du 25 avril 1997.

faire l'objet de réformes, d'autres n'en ont pas encore nécessité, mais bien d'autres semblent inaperçus. Des imperfections ou des zones d'ombre demeurent ainsi dans le système répressif, tel qu'il est conçu en France et en Côte d'Ivoire, et mériteraient d'être clarifiées.

Au nombre des reproches qui ont souvent été faits au droit de la répression en matière fiscale, figurent notamment, le caractère épars des règles applicables qui sont dispersées entre le Code général des impôts, le Livre des procédures fiscales, le Code pénal et d'autres dispositifs. Un éparpillement dont les conséquences se sont souvent traduites par des redites inutiles et de vaines contrariétés ou contresens<sup>1631</sup>. Le caractère dualiste du système, "tirailé" entre sanctions fiscales et pénales ainsi que les incertitudes sur la répartition des rôles joués par le juge et par l'administration, constituent d'autres facteurs d'incertitudes à propos du contenu de ce droit. En outre, le mode de fonctionnement même du contentieux de la répression et sa distinction d'avec la fonction répressive elle-même et le contentieux de l'impôt<sup>1632</sup>, sont également source d'incertitudes et facteurs de confusions. Telles sont entre autres autant de préoccupations qui ont parfois donné lieu à des aveux de difficultés et d'insaisissabilité du contenu du droit de la répression en matière fiscale.

Pour y remédier, des actions ont été entreprises à la fois en France et en Côte d'Ivoire (A), tendant à améliorer le régime de la fiscalité en général et en l'occurrence le fonctionnement du système de la répression. En dépit, de ces actions, il demeure de nombreuses zones d'ombres sur lesquels il conviendrait de faire la lumière, en vue d'une meilleure compréhension du régime des sanctions applicables en matière fiscale (B).

### **A. Des exigences d'une plus grande accessibilité des règles de sanction**

Plusieurs réformes ou des modifications sont intervenues à la fois en France et en Côte d'Ivoire, spécifiquement à l'égard du droit de la répression, mais également, et de manière générale en droit fiscal dans ses aspects qui sont en rapport avec le droit des sanctions. Il ne s'agira pas en l'occurrence d'en faire le panorama (ce qui serait sans intérêt), encore moins, d'en faire une étude détaillée et approfondie (ce qui pourrait donner lieu à des redites). L'objectif poursuivi sera en revanche de faire brièvement le point sur les actions menées à la

---

<sup>1631</sup> Voir notamment, les travaux de la commission présidée par Maurice AICARDI, sur *L'amélioration des rapports entre les citoyens et les administrations fiscales et douanières*, préc., 1986, pp. 39 et s. Voir aussi, Joël MOLINIER, art. cit.

<sup>1632</sup> Entendu comme le contentieux fiscal qui prend en compte le contentieux de l'assiette et du recouvrement.

fois en France et en Côte d'Ivoire, tout en montrant les limites, afin de mieux poser la problématique touchant aux inconvénients susmentionnés.

Ainsi, juste avant l'indépendance de la Côte d'Ivoire, deux textes importants sont intervenus en France, qui étaient *a priori* applicables sur le territoire ivoirien : le décret du 30 avril 1955 relatif aux pénalités fiscales<sup>1633</sup> et la loi du 28 décembre 1959 sur le contentieux fiscal<sup>1634</sup>. Ils ont été suivis de la loi n° 63-1316 du 27 décembre 1963 portant unification ou harmonisation des procédures, délai et pénalités en matière fiscale.

Pour rendre plus compréhensible le dispositif de la répression en matière fiscale, le décret de 1955 a notamment apporté des modifications à la nature de certaines pénalités. Il a notamment procédé à une requalification des majorations d'impôts en intérêts de retard<sup>1635</sup>. Il a également procédé à des aménagements de taux de pénalités<sup>1636</sup>, mais il n'a pu apporter de véritables éclairages ni sur la qualification, ni sur la compréhensibilité de la nature exacte de ces pénalités<sup>1637</sup>. Quant à la réforme menée à travers la loi de 1959 sur le contentieux fiscal<sup>1638</sup>, si elle a institué un impôt unique sur le revenu des personnes physiques en fusionnant notamment la taxe proportionnelle et la surtaxe progressive de l'impôt sur le revenu, elle a également créé des sanctions supplémentaires, là où elle aurait pu adapter à la nouvelle structure fiscale mise en place, celle déjà existante.

En ce qui concerne la loi du 27 décembre 1963, avant son intervention, les règles de procédures et de contentieux fiscal étaient distinctes, à la fois de par leur nature que de par les autorités chargées de l'établissement des impôts. Mais les anciennes régies des contributions directes, des contributions indirectes et de l'enregistrement avaient été fusionnées en une direction générale des impôts. Il a donc paru opportun au législateur français d'instituer des règles communément applicables. La loi de 1963 constitue donc une étape importante dans la

---

<sup>1633</sup> Décret n° 55-467 du 30 avril 1955 relatif à la réforme des procédures et des pénalités fiscales.

<sup>1634</sup> Loi n° 59-1472 du 28 décembre 1959 portant réforme du contentieux fiscal et divers aménagements fiscaux.

<sup>1635</sup> Voir notamment article 6 du décret, alinéa 1<sup>er</sup>, qui remplace la majoration de 25 % pour insuffisance de déclaration par des intérêts de retard.

<sup>1636</sup> C'est notamment le cas de les articles 8 et 17 du décret.

<sup>1637</sup> À propos de la nature des sanctions en matière fiscale, voir notamment les contributions de Lucien SFEZ, « La nature juridique des sanctions fiscales non pécuniaires », *RSF*, 1966, pp. 361 et s. ; Marcel WALINE, par exemple leur attribuait un caractère mixte, en ce qu'elles ne pouvaient être prises pour des peines pénales, ni pour des réparations civiles, « La nature juridique des pénalités fiscales », *RSLF* 1949, pp. 14 et s.

<sup>1638</sup> Loi n° 59-1472 du 28 décembre 1959, préc.

mise en place de la fiscalité moderne française<sup>1639</sup>. Mais l'unification espérée ne fut que partiellement réalisée. Les contributions indirectes et la fiscalité directes locales en furent exclues<sup>1640</sup>. Elle a laissé subsister notamment la distinction entre contentieux d'assiette, contentieux de recouvrement, contentieux devant le juge administratif et contentieux devant le juge judiciaire civil ou pénal<sup>1641</sup>.

Cette différenciation, tout en suscitant la réaction du législateur ivoirien, a apparemment influencé la structure du cadre fiscal nouvellement instituée en Côte d'Ivoire. Deux textes sont, en effet, intervenus dans le droit fiscal ivoirien, afin d'apporter des modifications à la structure du système fiscal. Ils sont toutefois restés fidèles, semble-t-il, à l'esprit de l'ex-colonisateur<sup>1642</sup>. Il s'agit de la loi n° 63-524 du 26 décembre 1963 portant aménagement et codification des textes fiscaux et la loi n° 64-106 du 20 février 1964 portant loi de finances pour l'exercice 1964.

Si la première a en réalité eu pour objectif de doter le nouvel État ivoirien d'un corps de textes propres applicables en matière fiscale, les préoccupations liées à la cohérence interne de ce dispositif semblaient avoir été reléguées au second plan. Les inconvénients liés aux incohérences du système de sanction en droit français, semblaient avoir été repris en droit ivoirien. Ainsi, en dépit du monisme juridictionnel pour lequel la Côte d'Ivoire avait opté avec l'acquisition de son indépendance, les règles antérieures à la fusion des anciennes régies des contributions directes, indirectes et de l'enregistrement, qui ont donné naissance en France à la direction générale des impôts, étaient restées applicables en Côte d'Ivoire. Les règles de sanction étaient ainsi réparties entre fiscalité indirecte et directe, entre règles administratives et pénales.

La loi de finances de 1964, restera quant à elle timide à l'égard d'une telle situation. L'administration ivoirienne fera observer que « *les règles d'assiette et de contentieux de ces deux groupes d'impôts [directs et indirects, étaient] désormais presque entièrement*

---

<sup>1639</sup> Serge PASSERON, « La recherche d'un équilibre entre les pouvoirs de l'administration fiscale et les droits du contribuable », in Henri ISAIA, Jacques SPINDLER (Coord.), *Histoire du droit des finances publiques, vol. II, Les grandes étapes de l'évolution de la fiscalité d'État, textes à l'appui*, Economica, 1987, pp. 535 et s.

<sup>1640</sup> Voir notamment Serge PASSERON, « La recherche d'un équilibre entre les pouvoirs de l'administration fiscale et les droits du contribuable » préc., pp. 561 et s. ; Pierre Di MALTA, qui relève cette unification partielle, *Droit fiscal pénal*, préc., p. 28.

<sup>1641</sup> Mais cela s'expliquerait par l'origine politique plutôt que juridique du partage des compétences. Voir Christian LOPEZ, « La sécurité fiscale et les libertés publiques », in Jacques Buisson (dir.), *La sécurité fiscale*, L'Harmattan, 2011, p. 148.

<sup>1642</sup> Ce qui va de soi, le législateur n'ayant eu pour seul règle de référence, celles dont il avait une meilleure connaissance et qui s'appliquaient en métropole.

*communes* »<sup>1643</sup>. En d'autres termes, elles demeuraient distinctes. La réforme partiellement intervenue au sein de l'ex-métropole avait pu freiner toute velléité d'initiative de la part du nouveau législateur ivoirien à entreprendre des réformes d'ensemble. À l'instar du caractère partiel de la réforme survenue en France, celles menées à travers les deux lois ivoiriennes précitées, étaient donc restées également partielles.

En France, interviendra la loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977 qui accorde des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière. Son apport en matière de sanction est significatif. Cette loi a en effet donné lieu à la création de deux organismes de consultations préalables : la commission des infractions fiscales et le comité du contentieux fiscal<sup>1644</sup>. L'article 1<sup>er</sup> de la loi exige de l'administration qu'elle obtienne un avis conforme de la commission des infractions fiscales préalablement à tout dépôt de plainte tendant à l'application de sanctions pénales. Quant au comité du contentieux fiscal douanier et des changes, il est chargé d'émettre un avis sur les transactions ou remises excédant les limites de compétence des services administratifs (article 20). Mais cette loi ne s'est pas nécessairement préoccupée d'exigences d'accessibilité des règles de procédures préexistantes. Ce qui aurait pour autant constitué une source de garantie, à la fois pour le contribuable et pour l'administration. Elle a au contraire institué des mesures supplémentaires à celles déjà existantes<sup>1645</sup>. Or au moment de sa rédaction, il existait près de deux cents<sup>1646</sup> dispositions relatives aux pénalités fiscales qui étaient taxées d'être source de complexité et d'insécurité. Interviendra ensuite la loi du 11 juillet 1979<sup>1647</sup>. Elle dispose en son article 1<sup>er</sup> : « *les personnes physiques ou morales ont le droit d'être informées sans délais des motifs des décisions administratives individuelles défavorables qui les concernent. À cet effet, doivent*

---

<sup>1643</sup> Voir *Doctrine administratives*, Note n° 182/CD du 25 février 1964, sur la codification et les modifications fiscales, ainsi loi n° 64 106 du 20 février 1964 portant Loi des Finances pour l'exercice 1964 p. 306.

<sup>1644</sup> De tels organes sont absents l'environnement fiscal ivoirien. La commission mixte paritaire dont les attributions et le pouvoir sont définis à l'article 94 du L.P.F. ivoirien, a un champ de compétence très limité. Elle n'a « *compétence [que] pour connaître des litiges survenant entre la Direction générale des Impôts et les contribuables à l'occasion d'une procédure de redressement contradictoire consécutive à une vérification sur place de comptabilité* ». Mais elle n'a qu'une existence formelle, n'ayant presque jamais fonctionné.

<sup>1645</sup> Voir par exemple l'alinéa 2 de l'article 7 sur les amendes et pénalités du double, triple, quintuple... qui apporte une complication supplémentaire aux dispositions préexistantes.

<sup>1646</sup> Philippe MARCHESSOU, « Le poids de la dualité de juridiction sur les sanctions fiscales », *Liber amicorum Jean Waline, Gouverner, administrer, juger*, Dalloz, 2002, p. 671 ; Daniel GUTMANN, « Sanctions fiscales et Constitution », *Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel*, n° 33 (Dossier : le Conseil constitutionnel et l'impôt), octobre 2011, p. 41.

<sup>1647</sup> Loi n° 79-587 du 11 juillet 1979 relative à la motivation des actes administratifs et l'amélioration des relations entre l'administration et le public.

*être motivées les décisions qui (...) infligent une sanction* ». Sur ce fondement, le Conseil d'État français exigera une motivation en fait et en droit des sanctions fiscales<sup>1648</sup>.

Dans le cadre de la Côte d'Ivoire, interviendra dans un autre domaine, la loi n° 84-1367 du 26 décembre 1984, portant loi des finances pour la gestion 1985. En vue de préserver les intérêts du fisc, cette loi avait donné pouvoir aux notaires d'obliger (sans exigence de motivation), les parties à déposer auprès d'eux dans la limite du montant déclaré dans les actes établis par eux, les sommes dues au Trésor<sup>1649</sup>. Mais le texte prévu par la loi, posait des problèmes d'application. Tout d'abord, en raison d'un manque de précisions quant à la nature du pouvoir des notaires et des sanctions encourues par ceux qui manqueraient à leurs obligations. Ensuite, parce qu'elle astreignait le notaire à appliquer une mesure qui tout en visant à préserver les intérêts du fisc, présentait le risque de compromettre ses propres intérêts vis-à-vis de ses clients. Pour remédier à cette situation, il fut donc institué à l'alinéa 5 de l'article 17 de l'annexe fiscale de 1986, une responsabilité solidaire entre le notaire et son client<sup>1650</sup>. Si cette mesure a eu pour effet de renforcer les privilèges du Trésor public ivoirien, elle n'avait pas nécessairement contribué à protéger le notaire lui-même. Aucune mesure n'entourait les nouvelles obligations de cet officier ministériel, notamment pour spécifier les limites de sa responsabilité. Il en va de même pour les règles de preuve qui seront ultérieurement insérées au sein du Livre des procédures fiscales<sup>1651</sup>.

En France, les travaux de la commission dirigée par M. Aicardi<sup>1652</sup>, ont donné lieu à une importante réforme à travers la loi n° 87-502 du 8 juillet 1987, dite « loi Aicardi »<sup>1653</sup>. Celle-

---

<sup>1648</sup> CE, 7<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> SSR, 13 octobre 1986, req. n° 44193 SA Pessac Automobiles, *RJF* 12/86, n° 1141 ; Cass. com., 6 mai 1996, n° 811 D, *Verbrugge*, *RJF* 8-9/96, n° 1088.

<sup>1649</sup> L'article 7 de l'annexe à la Loi n° 84-1367 du 26 décembre 1984, portant Loi des finances pour la gestion 1985, disposait ainsi en son alinéa 2 : « Dans le cas où les parties n'auraient pas déposé de fonds auprès d'eux, les notaires, à concurrence du montant déclaré dans les actes, ont le pouvoir d'obliger ces dernières à leur verser dues au Trésor ». *J.O.R.C.I.* n° 53, n° spéc., 31 décembre 1984 p. 698.

<sup>1650</sup> Voir article 17 de la l'annexe fiscale à la Loi n° 86-88 du 31 janvier 1986, portant loi de Finances pour la gestion 1986, *J.O.R.C.I.*, n° 6, n° spéc., 3 février 1986, p. 78.

<sup>1651</sup> Voir l'actuel article 142 du L.P.F. de Côte d'Ivoire, relatif aux obligations du notaire.

<sup>1652</sup> Maurice AICARDI, *L'amélioration des rapports entre les citoyens et les administrations fiscales et douanières*, Préc.

<sup>1653</sup> Pour plus de détails sur les apports de la « loi Aicardi », voir notamment, La Société Française de Droit Fiscal (SFDF), *L'amélioration des rapports entre l'administration fiscale et les contribuables*, Acte du Colloque de la SFDF, Orléans 15-16 septembre 1988, Coll. Université d'Orléans, PUF, 1989. Sur les procédures de sanction, voir plus particulièrement dans ces actes de colloques, Brigitte NÉEL, « L'aménagement des sanctions en matière fiscale », in *L'amélioration des rapports entre l'administration fiscale et les contribuables*, ouvrage coll., PUF, pp. 181-199. Pour plus détails sur l'ensemble des réformes jusqu'à 1987, voir Serge PASSERON,

ci a apporté des modifications aux procédures fiscales et douanières. Elle a notamment entrepris de distinguer les intérêts de retard des pénalités<sup>1654</sup>. En disposant qu'un intérêt de retard pouvait être versé indépendamment de toutes sanctions, l'article 2 de ladite loi établissait par la même occasion une distinction entre intérêts de retard et pénalités<sup>1655</sup>. Toutefois, en dépit de son importance, cette réforme ne s'est point intéressée aux sanctions prononcées par le juge correctionnel, notamment le régime des sanctions applicables aux contributions indirectes<sup>1656</sup> ou celui des sanctions pénales prévues au Code général des impôts<sup>1657</sup>. En outre, le régime mis en place par la réforme à l'égard des intérêts de retard, a tôt fait d'être taxé d'« *atypique et pénalisant* » pour le contribuable français, par rapport à d'autres contribuables au sein de l'Union européenne<sup>1658</sup>.

Au cours de la même période, fut entreprise en Côte d'Ivoire, une vaste réforme fiscale à travers l'annexe fiscale pour la gestion 1987<sup>1659</sup>. Cette réforme a notamment contribué à mettre un terme à certaines réminiscences du droit colonial, en supprimant les références au droit coutumier<sup>1660</sup> et au « juge de paix »<sup>1661</sup> qui subsistaient encore au sein du dispositif fiscal<sup>1662</sup>. Elle a également aligné le régime des pénalités, amendes et intérêts de retard sur

« La recherche d'un équilibre entre les pouvoirs de l'administration fiscale et les droits du contribuable », préc., pp. 535-574.

<sup>1654</sup> Elle n'y est parvenu qu'approximativement. L'ordonnance du 7 décembre 2005 s'en chargera ultérieurement.

<sup>1655</sup> Voir plus précisément le a) du I, de l'article 2 de la « loi Aicardi » (Loi n° 87-502 du 8 juillet 1987). Voir également, Laurence VAPAILLE, « L'intérêt de retard : le prix du temps ? » in Thierry Lambert (dir.), *Les sanctions administratives fiscales : aspect de droit comparé*, L'Harmattan, 2007, pp. 110 et s.

<sup>1656</sup> Voir notamment Brigitte NÉEL, *Les pénalités fiscales et douanières*, Economica, 1989, p. 119.

<sup>1657</sup> Thierry LAMBERT, *Procédures fiscales*, Montchrestien, 2013, pp. 205 et s., § 569. Elle à certes encadré certaines d'entre elles. C'est notamment le cas de la contrainte par corps par rapport à laquelle une autorisation préalable a été instituée par le législateur. Voir le III de l'article 16 de la loi.

<sup>1658</sup> Voir rapport Bruno GIBERT, *Améliorer la sécurité juridique du droit fiscal pour renforcer l'attractivité du territoire*, préc., pp. 55 et s.

<sup>1659</sup> Annexe fiscale à la loi de finances n° 86-1383 du 19 décembre 1986 pour la gestion 1987, *J.O.R.C.I.* n° 51 bis, n° spéc., 23 décembre 1986, pp. 647 et s.

<sup>1660</sup> Voir l'article 9, [i.e.] le 1°, de l'Annexe fiscale pour 1987, qui modifie l'article 309 ancien du Code général des impôts, applicable en matière de droit d'enregistrement. Mais il convient de relativiser ces propos au regard des dispositions de l'article 71 de la Constitution ivoirienne qui, en indiquant que « *la loi fixe les règles concernant (...) la procédure selon laquelle les coutumes sont constatées et mises en harmonie avec les principes fondamentaux de la constitution* » n'entend pas renoncer à la coutume dans son ensemble.

<sup>1661</sup> Voir le 2° de l'article 9 de l'Annexe fiscale pour la gestion 1987 précitée, qui modifie l'article 540 ancien du Code général des impôts.

<sup>1662</sup> L'annexe fiscale pour 1987 a également apporté en son article 4, des précisions sur les règles d'imposition à l'impôt général sur le revenu (IGR). Il s'agit notamment des règles d'attribution de parts de quotient familial, en particulier au profit de la mère célibataire (article 4, 1°) ; celles relatives aux enfants à charge (article 4, 2°). Elle a instauré les règles relatives à la vérification approfondie de la situation fiscale personnelle des personnes physiques (article 4, 3°).

celui de la taxe sur le chiffre d'affaires par souci de simplification<sup>1663</sup>. Elle a procédé en son article 11, à une réécriture de l'article 945 ancien du Code général des impôts de Côte d'Ivoire. Ce texte prévoyait en effet une amende de 500 % des droits éludés par le contribuable. Mais le constat était que « *les contribuables devant l'excessive sévérité de la sanction [reconnaissaient] très difficilement l'infraction et se [réfugiaient] derrière tous moyens dilatoires possibles* ». Pour remédier à cette situation, cette amende a été ramenée à 100 %. Elle ne paraît pas moins sévère que la précédente, car si celle antérieurement prévue n'était pratiquement pas mise en œuvre, celle à 100 % peut avoir un caractère spoliateur, parfois en disproportion avec l'agissement réprimé. Par ailleurs, elle a instauré en son article 12, une responsabilité civile et pénale solidaire, entre les dirigeants ou gérants de sociétés et les sociétés dont ils ont la direction<sup>1664</sup>.

La "tendance actuelle" (à la fois en France et en Côte d'Ivoire) semble à la modernisation du dispositif fiscal par une quête de simplification<sup>1665</sup>, y compris des règles du droit répressif. Si la France, s'est orientée dans le sens d'une publication de dispositions expressément dédiées à cette cause, la Côte d'Ivoire semble avoir opté pour la circonspection.

Ainsi, deux réformes importantes sont intervenues en France tendant à simplifier les dispositions fiscales. L'une s'intéresse à l'ensemble de la fiscalité : l'ordonnance du 25 mars 2004<sup>1666</sup> ; l'autre est spécifique au droit répressif en matière fiscale : l'ordonnance du 7 décembre 2005<sup>1667</sup>.

---

<sup>1663</sup> Voir Doctrine administrative ivoirienne, circulaire d'application de l'ordonnance n° 87-259 du 25 février 1987 portant création de la taxe sur les encours de crédits bancaires, Note n° 046/ DGI/CT du 28 mars 1987, p. 217.

<sup>1664</sup> L'alinéa 2 de l'article 12 de l'annexe précitée (Annexe fiscale pour la gestion 2007. Ordonnance 2007-488 du 31 mai 2007 portant Budget de l'État pour la gestion 2007) dispose : « *lorsque le recouvrement des impositions de toute nature et des pénalités fiscales dues par une société, une personne morale ou tout autre groupement a été rendu impossible par des manœuvres frauduleuses ou l'inobservation répétée des diverses obligations fiscales, le ou les divers dirigeants peuvent être rendus solidairement responsables du paiement de ces impositions ou pénalités. Cette disposition est applicable à toute personnes exerçant en droit ou en fait, directement ou indirectement, la direction effective de la société, de la personne morales ou du groupement* ».

<sup>1665</sup> Mais ce mouvement de simplification a semble-t-il été entrepris dès 1977 par une volonté politique tendant à une amélioration des relations entre l'administration et les administrés. Ainsi l'on notera que *de 1997 à 1981, cinq programmes annuels successifs regroupant près de quatre cents mesures ont été lancés : 101 mesures en septembre 1997, 41 en février 1978, 66 en février 1979, 48 en février 1980 et 140 en février 1981. Dans le cadre du nouveau programme de simplifications administratives arrêté pour 1984-1986, 164 mesures ont été prises.* Ces informations sont celles fournies par Bénédicte DELAUNAY, *L'amélioration des rapports entre l'administration et les administrés : contribution à l'étude des réformes administratives entreprises depuis 1945*, Paris, LGDJ, 1993, p. 384.

<sup>1666</sup> Ordonnance n° 2004-281 du 25 mars 2004 relative à des mesures de simplifications en matière fiscale.

<sup>1667</sup> Ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 relative à des mesures de simplification en matière fiscale et à l'harmonisation et l'aménagement du régime des pénalités.

La première a procédé à la suppression de certaines sanctions fiscales devenues obsolètes ou sans objet. Une vingtaine de pénalités ont ainsi été supprimées par les articles 9 et 10 de l'ordonnance de 2004<sup>1668</sup>. Tel est notamment le cas de la disposition qui réprimait l'infraction à l'obligation de tenue du répertoire des marchands de biens, et qui était prévue à l'article 1831 du Code général des impôts. Il en va de même de la sanction qui s'appliquait au défaut d'insertion ou à une insertion incomplète, par un officier public, des mentions obligatoires dans les actes<sup>1669</sup>.

En ce qui concerne l'ordonnance de 2005 qui s'inscrit dans la continuité de celle de 2004, elle a procédé à une véritable refonte. Celle-ci a consisté notamment en une séparation entre sanctions et intérêts de retard pour éviter de les confondre. Elle a apporté davantage de précisions dans le cadre des procédures de contentieux par souci de clarté. Elle a donné lieu à un regroupement des sanctions communes autour de neuf catégories principales, pour une meilleure lisibilité. Les dispositions relatives aux pénalités ont été réécrites, de façon à harmoniser la terminologie employée. Les termes de « pénalités », « sanctions », « majorations » et « amendes » ont ainsi été précisés<sup>1670</sup>. L'expression de « mauvaise foi » a été remplacée par celle de « manquement délibéré »<sup>1671</sup>.

En dépit de cet effort de simplification, l'ordonnance de 2005 a maintenu, en les regroupant, la plupart des infractions et pénalités particulières figurant au sein du dispositif fiscal<sup>1672</sup>. Ce qui donne lieu à plus régime de sanctions. Ont été également maintenue la distinction classique entre pénalités d'assiette et pénalités de recouvrement. Le régime de séparation

---

<sup>1668</sup> Voir Bulletin officiel des impôts (*B.O.I.*) 13 N 2-04 instruction n° 108 du 7 juillet 2004.

<sup>1669</sup> Que prévoyait l'article 1826 du Code général des impôts.

<sup>1670</sup> Voir *B.O.I.* 13 N-1-07, instruction n° 29 du 19 février 2007.

<sup>1671</sup> La refonte entreprise par l'ordonnance a été poursuivie à travers des modifications apportées au dispositif fiscal par la loi de Finances pour 2006 (n° 2005-1719 du 30 décembre 2005). Elle a en effet, procédé à un abaissement du taux de l'intérêt de retard tout en l'uniformisant avec le taux des intérêts moratoires. En effet, alors que l'intérêt de retard qui s'appliquait à un contribuable retardataire, pris annuellement s'élevait à 9 %, celui de l'État (intérêt moratoire) dû en cas de dégrèvement pour un trop perçu d'impôt perçu par l'État s'élevait à 2,05 % par an. Les deux taux ont été ramenés à 4,80 par an. Voir Rédaction Lamy fiscal et Nouvelle Fiscales (Sous la supervision de Delphine SIQUIER), Dossier portant sur la loi de Finances pour 2006, *Droit et patrimoine*, n° 145, février 2006, p. 103. Voir également Pierre COLLIN, « Procédures fiscales », *L'Année fiscale - 2006*, PUF, 2006, pp. 245 et s. ; Jean-Pierre LIEB, Betty TOULEMONT, « Sanctions fiscales : portée de la refonte des pénalités issues de l'ordonnance du 7 décembre 2005 », *Droit et patrimoine*, n° 154, décembre 2006, pp. 53-56.

<sup>1672</sup> Voir le titre 2 (seconde partie) de l'instruction du 19 février 2007 (*B.O.I.* 13 N-1-07).

entre autorités chargées de constater les infractions a également été maintenu. Ainsi, le domaine des contributions indirectes continuent de relever de la compétence du juge judiciaire de même que les infractions aux obligations relatives aux animaux vivants de boucherie et de charcuterie<sup>1673</sup>.

En Côte d'Ivoire<sup>1674</sup>, l'annexe fiscale à la loi de finance de 2003<sup>1675</sup> édictera, tout comme en France, une disposition tout aussi capitale. Mais à la différence de l'hypothèse française, elle est marquée par la sobriété. L'article 45 de cette annexe annonce en effet des « *mesures relatives à la codification des lois et règlements fiscaux* » ; en d'autres termes, des mesures de modernisation du dispositif fiscal ivoirien<sup>1676</sup>. Ce qui marque un tournant décisif dans la volonté du législateur ivoirien dans la quête de simplification du dispositif fiscal. Cette disposition est d'autant plus révélatrice et explicite de la nouvelle orientation du législateur ivoirien en matière fiscale, qu'elle mérite d'être reproduite dans son intégralité.

Elle dispose, en effet :

*1) Il sera procédé, par voie d'arrêté du ministre de l'Économie et des finances, à l'incorporation dans le Code général des impôts et dans le Livre de procédures fiscales, des textes législatifs ou réglementaires modifiant, complétant ou interprétant certaines dispositions de ce Code et de ce Livre sans s'y référer expressément.*

---

<sup>1673</sup> Voir § 249, instruction du 19 février 2007 (B.O.I. 13 N-1-07).

<sup>1674</sup> Voir notamment les analyses de Gérard CHAMBAS, *Fiscalité et développement en Afrique Subsaharienne*, Ministère de la Coopération/ Economica, 1994, pp. 91 et s. L'auteur présente notamment des suggestions de réformes nécessaires aux États de l'Afrique Subsaharienne (dont fait partie la Côte d'Ivoire) afin de contribuer à la sécurisation du cadre fiscal et au développement de ces États.

<sup>1675</sup> Loi n° 2003-206 du 7 juillet 2003 portant loi de Finances de l'année 2003, *J.O.R.C.I.*, 14 juillet 2003, p. 20.

<sup>1676</sup> Ainsi, dans le cadre de la modernisation du système fiscal ivoirien, l'annexe fiscale à la loi de Finances pour 2007 (ordonnance n° 2007-488 du 31 mai 2007 portant Budget de l'État pour la gestion 2007), s'est engagée en son article 11, dans une réforme de l'impôt général sur le revenu, dont l'entrée en vigueur initialement prévue pour le 1<sup>er</sup> janvier 2008, a été repoussée au 1<sup>er</sup> janvier 2009. Des incohérences et irrégularités sont, en effet, apparues dans l'application des nouvelles dispositions, notamment à l'égard du barème progressif de l'impôt général sur le revenu. Cette réforme vise à corriger les insuffisances du dispositif de l'impôt général sur le revenu en supprimant notamment la double imposition dont il est l'objet tout en simplifiant le prélèvement. Cette réforme a été poursuivie par l'annexe fiscale à l'ordonnance 2008-381 du 18 décembre 2008 portant Budget de l'État pour la gestion 2009 (article 18). Celle-ci se propose de mettre en place une poursuite progressive de ladite réforme. Elle ne semble pas prendre en compte les mesures de sanctions. Voir *J.O.R.C.I.* n° 2, numéro spéc., 16 avril 2009, pp. 17 et s. ; voir également les réformes entreprises par l'annexe à l'ordonnance n° 2011-121 du 22 juin 2011 portant Budget de l'État pour la gestion 2011, *J.O.R.C.I.* du 27 juin 2011, pp. 13 et s. ; Il en va de même pour la réforme apportée par l'annexe fiscale pour 2013 (Loi n° 2012-1179 du 27 décembre 2012 portant Budget de l'État pour la gestion 2013).

- 2) *Chaque année, après l'adoption de la loi de Finances, l'administration fiscale publiera le Code général des impôts et le Livre de procédures fiscales*
- 3) *Le ministre de l'Économie et des Finances est autorisé à procéder par arrêté à une refonte du Code général des impôts en vue d'alléger et de simplifier la présentation de ce Code. Cette refonte, qui pourra notamment comporter des fusions ou des divisions d'articles, ne devra entraîner aucune modification des taux ni des règles d'assiette et de recouvrement des impositions.*

*En cas de contentieux lié à cette nouvelle présentation du Code, les textes de base font foi. Le nouveau Code ne pourra être publié qu'à l'expiration d'un délai de 30 jours après sa communication à la Commission des affaires économiques et financières de l'Assemblée nationale.*

En dépit du caractère louable de tels engagements de la part du législateur ivoirien, l'article 45 précité soulève des inquiétudes qui, loin de militer en faveur d'une amélioration du système fiscal (et par extension des règles de la répression en matière fiscale), constituent en réalité une source d'incertitude et d'insécurité juridique.

Le premier alinéa de cette disposition, présente plusieurs anomalies. Il donne au ministre de l'Économie et des finances, la possibilité d'incorporer, par le moyen d'arrêtés, des textes au sein du dispositif fiscal. Ce qui ne pose *a priori* pas de problème à l'égard des dispositions réglementaires. En revanche, concernant les textes législatifs, cette disposition semble en violation avec les articles 71 et 72 de la Constitution ivoirienne. L'article 72 dispose en son alinéa 1<sup>er</sup> : « *les matières autres que celles qui sont du domaine de la loi relèvent du domaine réglementaire* ». Or d'une part, les règles relatives à la détermination des crimes et délits (à l'instar de la fraude fiscale) ainsi que des peines qui leur sont applicables et d'autre part, l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toute nature, relèvent du domaine de la loi. Ni leur incorporation au sein du dispositif fiscal, encore moins leur interprétation ne devraient en principe relever de la compétence d'une autorité exécutive, par le moyen d'un arrêté.

En ayant prévu à l'initiative du ministre, la possibilité de procéder à des interprétations ou ajouts de textes, il y a lieu de craindre que cette prérogative n'offre à l'exécutif le moyen d'incorporer au sein du dispositif fiscal, des dispositions subjectives ou arbitraires relevant du

domaine de la loi. Ce, afin de répondre à des besoins de l'exécutif ou même du ministre de l'Économie et des finances<sup>1677</sup>.

En outre, l'incorporation des textes au sein du dispositif fiscal peut avoir (ou a) un caractère tacite, puisque la référence aux textes modifiés, complétés ou interprétés est facultative. Ce qui paraît curieux et n'est pas de nature à rassurer, notamment au regard des dispositions répressives susceptibles d'être insérées au sein du dispositif fiscal.

Quant au troisième alinéa, en plus de confier au ministre de l'Économie et des finances la charge de la refonte du Code général des impôts, il ne vise que des aménagements formels, puisque la refonte ne concerne ni les taux, ni les règles applicables (en matière d'assiette et de recouvrement).

La phrase selon laquelle « *en cas de contentieux lié à [la] nouvelle présentation du Code, les textes de base font foi* », paraît peu claire. Que faut-il entendre par textes de base ? Pourquoi devrait-il y avoir un contentieux sur la présentation du Code ? Le contribuable peut-il exiger que les dispositions du Code ne lui soient applicables qu'à condition d'être présentées sous une forme plutôt que sous une autre ? Est-ce à dire au contraire, que sous le prétexte d'une restructuration (formelle) de la présentation du Code, le Ministre de l'Économie pourrait modifier les règles de fond ? Ce qui du reste n'est pas exclu, puisqu'il n'y a pas de dissociation entre les périodes consacrées à la refonte et celles consacrées à la modification ou à l'interprétation des textes.

Au regard de ce qui précède, l'on peut observer que la plupart des modifications intervenues en France et en Côte d'Ivoire ont pratiquement porté, au cours de la même période, sur les mêmes problématiques ou préoccupations. S'agirait-il d'une pure coïncidence, d'un effet mimétique ou du résultat d'une parfaite coopération entre ces deux États, au plan fiscal ? Toujours est-il que les difficultés inhérentes à l'accessibilité du droit répressif fiscal, ont souvent été attribuées entre autres, à la multiplicité des dispositions ainsi qu'à leur présentation peu structurée, qui en complexifiait l'abord. En dépit de la portée des dispositions tendant à la simplification du dispositif fiscal, il ne semble pas qu'elles soient parvenues à dissiper tous les malentendus à propos du régime de la répression en matière

---

<sup>1677</sup> Qui se trouve être, au moment de la rédaction de cette thèse, le Premier Ministre ivoirien, depuis le 21 novembre 2012 (M. Daniel Kablan Duncan).

fiscale<sup>1678</sup>. Il y a donc lieu de privilégier une approche systémique, qui faute de pouvoir être exposée dans la présente thèse, mériterait d'être indiquée à travers quelques précisions sur les contours du droit répressif en matière fiscale.

## **B. Nécessaire clarification autour du régime juridique du droit répressif en matière fiscale**

La fonction répressive est souvent mal interprétée et les relations entre contribuable, juge et administration, mal cernées. De même, les problèmes soulevés ou les critiques formulées au sujet de cette fonction ont tendance à confondre plusieurs problématiques qui ne sont pas toujours conciliables sous un même rapport.

La mauvaise interprétation de la fonction répressive dénote tout d'abord, semble-t-il, une confusion entre la sanction, le contentieux qui en découle et le contentieux de l'imposition.

Elle semble également traduire une mauvaise appréciation des rapports ou rôles joués respectivement par l'administration et par le juge dans le cadre de cette fonction. La méprise sur le pouvoir ou la compétence de l'administration en matière répressive semble en être une cause majeure.

Conséquemment, la nature réelle de la sanction applicable ou effectivement appliquée par le juge ou par l'administration constitue une autre source de confusion.

### **1. Des rapports nécessairement inégalitaires entre l'administration et le contribuable**

L'on peut lire sous la plume de Madame Vapaille : « *l'administration remplit des missions régaliennes et la répression est un aspect inhérent à leur accomplissement. Mais cela implique un rapport inégalitaire de plus en plus vivement ressenti par le contribuable et de plus en plus critiqué par la doctrine* »<sup>1679</sup>. Cette phrase semble traduire à l'évidence, la

---

<sup>1678</sup> Ce qui révèle combien il peut parfois apparaître difficile de faire simple, ainsi que s'exclame le professeur Gutmann, « *qu'il est compliqué de simplifier !* ». Daniel GUTMANN, « Les lois de finances à l'ère des principes », *Droit et patrimoine*, n° 145, février 2006, p. 38.

<sup>1679</sup> Laurence VAPAILLE, *La doctrine administrative fiscale*, L'Harmattan, 1999, p. 49, § 78.

conception de la doctrine majoritaire à l'égard de la fonction répressive telle qu'incarnée par l'administration fiscale<sup>1680</sup>.

Affirmer que la fonction régaliennne de sanction « *implique un rapport inégalitaire* » n'apparaît-il pas comme une évidence ? S'en plaindre comme cela semble être le cas en l'espèce, n'est-ce pas insinuer qu'il aurait pu en aller autrement ?

Il est, en effet, légitime que le pouvoir de sanction conféré à l'administration par le législateur fasse l'objet de critiques. Celles-ci peuvent notamment porter sur les doutes à l'égard de la capacité de l'administration à faire preuve d'impartialité dans ses décisions. Elles pourraient donc porter sur un risque éventuel d'arbitraire pour le contribuable à se voir sanctionner par le fisc. Ce d'autant plus qu'il paraît que « *l'administration fiscale, bien que juridiquement soumise au contrôle juridictionnel au même titre que les autres administrations [soit] loin d'être parfaitement contrôlée par le juge* »<sup>1681</sup>.

En revanche, une égalité de rapports suppose en principe une égalité de statuts, de conditions ou de situations. S'offusquer de ce que l'administration et le contribuable ne soient pas considérés sous un rapport égalitaire, suppose tout au moins qu'ils soient placés dans des situations ou conditions identiques.

Tel semble être le cas notamment dans le cadre du contentieux de l'imposition, lorsqu'un contribuable, suite à une réclamation contentieuse auprès de l'administration fiscale, n'obtient pas satisfaction et s'adresse au juge, pour faire entendre sa cause. L'administration étant alors attraitte devant l'autorité juridictionnelle, y intervient en principe en qualité de partie à un procès, au même titre que le contribuable. Dans ces conditions, elle n'est pas prise en sa qualité de puissance publique mais d'adversaire en justice. En tant que tel, il y a lieu pour les litigants d'être traités sur un pied d'égalité<sup>1682</sup>.

Il n'est pas sûr qu'il s'agisse de la même situation, lorsque l'administration exerce un pouvoir régalien : son pouvoir de répression. L'administration dans son pouvoir de sanction exerce un attribut de la souveraineté de l'État. Dès lors, elle ne saurait être placée sous un rapport égalitaire avec un administré, en l'occurrence le contribuable. À l'égard de la fonction répressive, il ne saurait donc être question d'égalité des armes<sup>1683</sup> entre celui qui sanctionne et celui qui subit la sanction. C'est pourquoi, de même qu'il ne saurait s'agir d'égalité entre le

---

<sup>1680</sup> Pour rappel, cette fonction est la fois exercée par l'administration et ou par le juge.

<sup>1681</sup> Paul-Marie GAUDEMET, « Réflexions sur les rapports du juge et du fisc », préc., p. 127-135.

<sup>1682</sup> Jean MAÏA, « Procédure d'urgence au stade du recouvrement : retour à l'égalité des armes entre le contribuable et le fisc », *RJF*, pp. 611-619.

<sup>1683</sup> *Ibidem*.

juge, lorsqu'il exerce son office et les justiciables, de même serait-il inapproprié de rechercher cette égalité entre l'administration, lorsqu'elle déploie son pouvoir régalien de répression et l'administré (contribuable). La raison en est simplement que la première a le pouvoir de sanction, le second, le devoir de répondre de ses actes. Le contribuable pourrait éventuellement contester auprès du juge le bien-fondé de la sanction dont il fait l'objet. Il pourrait également l'inviter à contrôler si l'administration s'est bien conformée aux règles qu'elle est tenue d'observer dans l'exercice de son pouvoir de sanction. À ce propos, le Doyen Hauriou parlant de l'administration, dira : « *elle commence par se faire justice elle-même par ses propres moyens, c'est-à-dire par ses propres décisions exécutoires et ainsi elle oblige son adversaire à prendre le rôle de demandeur, s'il ne préfère pas accepter la situation par elle établie* »<sup>1684</sup>. Encore que suite à une décision de sanction de l'administration, la notion d'adversaire en tant que telle, reste discutable. En effet, quand l'administration met en œuvre une sanction, elle ne se trouve pas confrontée à un adversaire mais à un administré ; c'est-à-dire, à une personne soumise à une autorité administrative publique. Quand cette dernière se plaint (quand elle prend le rôle de demandeur), elle ne va pas à l'encontre d'un adversaire en la personne de l'administration. Mais elle ne conteste que l'acte, c'est-à-dire la décision prise à son encontre. Elle ne s'attaque donc pas à l'administration elle-même.

La logique qui sous-tend le contentieux de l'imposition semble donc bien différente de celle qui commande la mise en œuvre du pouvoir de sanction<sup>1685</sup>. Dans le contentieux de l'imposition, c'est, semble-t-il en principe, le contribuable qui veut faire valoir un droit sur le fisc<sup>1686</sup>. Dans le prononcé de la sanction par l'administration, c'est le fisc au contraire qui entend faire respecter son droit violé par le contribuable.

En plus, une tendance consiste souvent à confondre la sanction et le contentieux de la répression. Or il n'y a contentieux que lorsque naît une contestation. Quand l'administration fiscale constate une infraction et la sanctionne ou la fait pénalement sanctionner par le juge, il n'y a pas encore de contestation. Il n'y a donc pas de contentieux à proprement parler.

---

<sup>1684</sup> Note sous CE, 30 mai 1913, *Préfet de l'Eure*, Sirey, 1915. III.9.

<sup>1685</sup> *Lequel à d'ailleurs son contentieux qu'il n'y a pas lieu de confondre non plus avec la prise de la sanction en elle-même, non plus vraiment qu'avec le contentieux de l'imposition.*

Le contentieux suppose un litige. Lorsque l'administration sanctionne, il n'y a pas encore de litige. Celui-ci ne naît qu'avec la contestation de la décision de l'autorité administrative. L'objet du litige est lui aussi différent selon qu'il concerne la contestation de l'imposition ou du recouvrement ou au contraire une sanction prononcée à l'encontre du contribuable.

<sup>1686</sup> Il n'est pas exclu que le fisc élève lui-même le conflit devant le juge. Mais c'est en principe sur la base d'une réclamation initialement introduite par le contribuable.

L'hypothèse où le juge pénal prend des sanctions fiscales<sup>1687</sup> ou pénales (sur saisine de l'administration), pourrait prêter à discussion<sup>1688</sup>, dans la mesure où le contentieux suppose également dans certains cas, la saisine d'un juge. Mais au fond, le contentieux tient moins de la présence du juge que de l'existence d'une contestation. C'est pourquoi, il peut y avoir contentieux en dehors du prétoire, dès lors qu'il y a contestation<sup>1689</sup>. Tel est notamment le cas du contentieux non juridictionnel. Il s'ensuit que la prise de sanction n'équivaut pas, par elle seule à un contentieux. Il n'y aura éventuellement contentieux que s'il y a de la part du contribuable, une contestation de la décision de sanction, devant le juge. La fonction répressive n'est donc pas forcément incarnée de manière identique par le juge et par l'administration.

## **2. De la fonction répressive telle qu'incarnée par l'administration et par le juge**

Si la fonction répressive en matière fiscale est incarnée en France et en Côte d'Ivoire par l'administration et par le juge, l'administration est en principe celle dont le rôle semble le plus contesté, bien qu'étant celui qui apparaisse au premier plan (a). Les pouvoirs du juge, même s'ils ne semblent pas aussi présents, n'en demeurent pas moins importants (b), car c'est de la corrélation entre l'autorité compétente et la nature de la sanction (c) que dépend le régime véritable de la fonction répressive.

### **a. De la fonction répressive en matière fiscale et de la prééminence du rôle de l'administration**

La prééminence du rôle de l'administration se traduit déjà par le fait qu'en France et en Côte d'Ivoire, c'est en principe à l'administration qu'est confiée la fonction répressive ( $\alpha$ ). La mise en œuvre de cette fonction est toutefois limitée dans sa portée ( $\beta$ ).

---

<sup>1687</sup> Notamment en matière de contributions indirectes (article L. 235 du L.P.F. français).

<sup>1688</sup> Voir par exemple M. Laroche, qui parle de « *contentieux répressif devant le juge pénal afin de sanctionner les infractions pénales fiscales* », Christian LAROCHE, « La structure et la nature du contentieux de l'impôt » in Henri ISAIA, Jacques SPINDLER (Coord.), *Histoire du droit des finances publiques*, vol. II (Les grandes étapes de l'évolution de la fiscalité de la fiscalité d'État textes à l'appui), Economica, 1987, p. 578 (pp. 575-592).

<sup>1689</sup> Voir dans ce sens Philippe BERN, *La nature juridique du contentieux de l'imposition*, Th. Paris, LGDJ, 1972, pp. 6 et s.

*a. L'administration, investie par principe du pouvoir de répression en matière fiscale*

En France et en Côte d'Ivoire, l'administration a le pouvoir, sauf exception, de sanctionner tous les agissements (actions ou omissions) d'un contribuable, qui contreviendrait aux obligations dont il est légalement tenu au plan fiscal<sup>1690</sup>. Peu importe qu'il ait été ou non de bonne foi, ou qu'il ait été ou non animé d'une intention frauduleuse. Il s'ensuit que le fisc a le pouvoir de sanctionner des faits qui ne sont pas nécessairement constitutifs d'infractions pénales. Il en va ainsi notamment des inexactitudes ou omissions susceptibles d'être relevées dans une déclaration du contribuable<sup>1691</sup>. Il en va de même pour le retard dans le paiement de l'impôt<sup>1692</sup>.

L'administration a également le pouvoir, ce qui n'est pas toujours perçu en tant que tel, de sanctionner des comportements susceptibles d'avoir une qualification pénale, et qui constitueraient de ce fait des délits. Tel est essentiellement l'hypothèse du délit de fraude fiscale. Les cas de fraudes peuvent notamment concerner les règles de facturation<sup>1693</sup>. De même, il n'est pas exclu que les supposées erreurs ou omissions sus-indiquées soient en réalité le fait d'un comportement frauduleux, passible d'une sanction pénale, ce qui n'empêchera pas qu'un tel comportement soit passible de sanction fiscale. Le Conseil d'État français, précisera ainsi qu'il appartient à l'administration autant qu'au juge « *d'apprécier si un contribuable s'est, ou non, rendu coupable de manœuvres frauduleuses, sans que cette appréciation doivent dépendre de la circonstance que le contribuable a été ou non reconnu coupable par le juge pénal, pour la même imposition, d'infractions entrant dans le champ d'application de l'article 1741 du Code général des impôts* »<sup>1694</sup>.

---

<sup>1690</sup> Voir notamment Martin COLLET, *Procédures fiscales*, préc., pp. 153 et s.

<sup>1691</sup> Voir notamment par ce qui est de la France, l'article 1729 du Code général des impôts, pour la Côte d'Ivoire, l'article 162 du L.P.F. ivoirien.

<sup>1692</sup> Voir l'article 161 du L.P.F. de Côte d'Ivoire, par exemple l'article 1730 du Code général des impôts de France.

<sup>1693</sup> Voir notamment, en ce qui concerne les infractions aux règles de facturations (France : article L. 246 et s. du L.P.F., article 1737 du Code général des impôts ; Côte d'Ivoire : article 167 du L.P.F. Voir également l'article 166 en ce qui concerne fraude au numéro de compte contribuable) ; dans le cadre de la Côte d'Ivoire, en ce qui concerne la fraude : les articles 91 (fraude à l'égard de la taxe sur le chiffre d'affaires collectée ou l'impôt sur les traitements et salaires prélevé à la source), 166 (fraude au numéro de compte contribuable), 167 (fraude à la délivrance de facture).

<sup>1694</sup> CE, 26 juillet 1978, req. n° 7132, *RJF* n° 484, p. 334. Voir également CE, 31 janvier 1983, req. n° 24056, *RJF* n° 427, p. 188 ; Philippe DEROUIN, « Les contentieux de la répression », *RFFP*, n° 17, 1987, p. 105 (pp. 103-113).

Le législateur français ainsi que son homologue de la Côte d'Ivoire, ont donc donné en principe le pouvoir à l'administration de sanctionner l'ensemble des comportements délictueux du contribuable. Ce principe admet toutefois une exception, en particulier dans l'hypothèse française. Le domaine des contributions indirectes échappe traditionnellement à la compétence du fisc. Partant, aucune infraction en la matière, quelle qu'en soit la nature ou la gravité, ne saurait être soumise à la connaissance de l'administration fiscale française (article L. 235 du L.P.F. français). Tel n'est pas le cas en Côte d'Ivoire, où aucun comportement répréhensible du contribuable n'échappe *a priori* à la censure de l'autorité administrative.

Le législateur français avait en effet prévu plusieurs hypothèses dans lesquelles l'administration fiscale n'avait aucune compétence pour décider. Seul le juge (pénal) était compétent pour prendre des sanctions fiscales sans préjudice des sanctions pénales encourues par le contrevenant. Ainsi, en matière de taxes sur le chiffre d'affaires, il était prévu à l'ancien article 1785 A du Code général des impôts<sup>1695</sup>, qu'au cas où un contrevenant ayant encouru depuis moins de trois ans une des amendes fiscales mentionnées dans cette même disposition, commettait intentionnellement une nouvelle infraction, il pouvait (indépendamment des sanctions pénales également applicables), être traduit devant le tribunal correctionnel et puni d'une amende fiscale pour manœuvre frauduleuse<sup>1696</sup>. Ce qui veut dire que la décision de ce tribunal pouvait ne consister qu'en sanction fiscale si aucune infraction pénale n'avait été commise. De même, lorsqu'un contribuable s'opposait à l'exercice des fonctions des agents de l'administration fiscale, il pouvait être puni d'une amende fiscale, qui était prononcée selon l'article 1737 ancien du Code général des impôts, par le tribunal correctionnel. Il en allait de même des « bons de remis » dont le régime était prévu à l'ancien article 1649 *ter* du Code général des impôts de France<sup>1697</sup>.

---

<sup>1695</sup> Abrogé par l'ordonnance 2004-281 du 25 mars 2004.

<sup>1696</sup> Joël MOLINIER, « Pour une clarification du droit de la répression fiscale », *préc.*

<sup>1697</sup> L'ancien article 1739-1 du Code général des impôts exigeait que les infractions aux obligations relatives aux « bons de remis » soient constatées, poursuivies et sanctionnées comme en matière de contributions indirectes, c'est-à-dire devant le juge correctionnel. Voir notamment Martine BETCH, Brigitte NÉEL, « Juge pénal et juge fiscal », in Robert HERTZOG (dir.), *Le juge fiscal*, Economica, 1988, pp. 85 et s.(85-118) ; Brigitte NÉEL, *Les pénalités fiscales et douanières*, *préc.*, pp. 121 et s. ; Cass. . 20 janvier 1976 : *J.C.P.* 76, éd. C.I., 12.192, observation David.

Ce qui avait pu faire dire notamment au professeur Molinier qu'il n'existe « *pas de corrélation absolue entre la qualification fiscale ou pénale de la sanction et l'attribution de compétence pour la prononcer à l'autorité administrative ou à une autorité juridictionnelle* »<sup>1698</sup>. Ce qui reste partiellement vrai. Une telle déduction tient probablement du fait du manque d'organisation qui régnait au sein du dispositif fiscal français et qui ne permettait pas nécessairement de retrouver de critère de répartition des compétences entre les différentes autorités chargées d'appliquer la sanction en matière fiscale. Au fond, même si le juge pénal pouvait (et peut encore) prononcer des sanctions fiscales, ni l'administration, ni les juges civil ou administratif de l'impôt, ne sauraient prononcer de sanctions pénales.

La compétence du juge correctionnel en matière de sanction fiscale tient donc moins à une absence de corrélation entre la qualification de la sanction et l'attribution de compétence, qu'à une volonté manifeste du législateur en matière fiscale.

En réalité, conformément aux conceptions française et ivoirienne du pouvoir répressif en matière fiscale, il semblerait que le législateur ait entendu conférer par principe, pouvoir à l'administration fiscale pour réprimer toute violation à l'égard de l'impôt.

Les hypothèses où seul le juge avait ou a encore (contributions indirectes) compétence à l'exclusion de l'administration, ne sont donc au fond que des exceptions. C'est-à-dire, des mesures dérogatoires qui supposent que ces cas aient été soustraits « *de l'application normale de la règle (...) et soumis à un régime particulier par l'effet d'une disposition spéciale dérogeant à la règle générale* »<sup>1699</sup>.

Il s'ensuit qu'il peut toujours être restitué au cas faisant l'objet de dispositions dérogatoires, l'application des règles initialement prévues, c'est-à-dire des règles de principe originelles. Tel semble avoir été le cas en France, en ce qui concerne par exemple l'opposition à fonction<sup>1700</sup>. Si le juge correctionnel continue d'intervenir en la matière, ce n'est plus que pour prononcer des sanctions pénales. Le pouvoir qui appartenait donc à l'administration pour constater et punir de sanctions fiscales, de tels agissements, lui a donc été restitué par le législateur. À l'instar des autres infractions passibles de sanctions pénales (telle la fraude

---

<sup>1698</sup> Joël MOLINIER, « Pour une clarification du droit de la répression fiscale », *préc.*

<sup>1699</sup> Gérard CORNU, *Vocabulaire juridique*, Quadrige, 9<sup>e</sup> éd., 2011.

<sup>1700</sup> Voir articles 1732 et s. du Code général des impôts de France.

fiscale), l'administration peut donc en référer au juge pénal afin que celui-ci prononce, non plus une sanction fiscale, mais une sanction pénale<sup>1701</sup>.

En revanche, le pouvoir de sanction dont dispose l'administration est encadré par le législateur. Il s'agit d'une part, d'un pouvoir qui s'exerce à l'égard de faits dont la sanction est légalement prévue. D'autre part, il ne s'agit pas d'un pouvoir illimité.

### ***β. De la portée du pouvoir de sanction de l'administration fiscale***

En dépit du pouvoir de l'administration à sanctionner tous les comportements délictueux du contribuable sauf exception légale, elle n'a pas le pouvoir de prononcer tout type de sanction. La prise de décisions correctionnelles appartient exclusivement au juge pénal. L'administration fiscale ne saurait donc se substituer à cette autorité juridictionnelle pour prendre de tels types de décisions à l'encontre d'un contribuable fautif. C'est pourquoi, en Côte d'Ivoire et en France, c'est en principe au juge correctionnel qu'il appartient de prononcer des sanctions pénales<sup>1702</sup>. Le caractère exclusif de la compétence du juge pénal, implique que même le juge civil ou le juge administratif<sup>1703</sup>, pas plus que l'administration, n'ait le pouvoir de prononcer des sanctions pénales<sup>1704</sup>, contrairement aux allégations de certains auteurs<sup>1705</sup>.

---

<sup>1701</sup> Article 1746 du Code général des impôts.

<sup>1702</sup> L'article 181 du L.P.F. ivoirien dispose : « *le délinquant pourra être poursuivi, (...) devant le tribunal d'instance siégeant en matière correctionnelle* ».

<sup>1703</sup> Le terme de « juge administratif » est utilisé à dessein, car même en Côte d'Ivoire, la chambre administrative de la Cour suprême qui est en principe compétente en matière fiscale, est désignée sous « juge administratif » en dépit de la qualification du système juridictionnel comme étant moniste.

<sup>1704</sup> Au fond, l'absence de vocation pour le juge civil et le juge administratif à prendre des décisions pénales tient plus à un défaut de compétence qu'à un défaut de pouvoir. En tant qu'autorité juridictionnelle, ils ont le pouvoir de prendre des décisions de nature juridictionnelle. Mais la définition de leur domaine de compétence ne leur permet pas de prendre de décision pénale. Le juge pénal en revanche, a pu être désigné pour prendre des sanctions fiscales, parce que le faisant, il ne prend pas une décision administrative mais une décision juridictionnelle.

<sup>1705</sup> M. Huet, écrit par exemple que « *le juge de l'impôt – juge administratif ou civil – est juge pénal lorsqu'il se prononce sur les sanctions fiscales qui assortissent les rectifications d'impositions effectuées par l'administration même accessoirement au contentieux fiscal* ». Jean-Marie HUET, « la politique pénale fiscale », in Thierry LAMBERT (dir.), *Les sanctions pénales fiscales*, L'Harmattan, 2007, p. 32 (31-35).

Si à titre exceptionnel, le législateur français a confié au juge pénal, compétence exclusive en matière de contributions indirectes<sup>1706</sup>, au contraire l'impossibilité pour le fisc de prendre des décisions correctionnelles, ne constitue pas une exception. Il s'agit d'un défaut de pouvoir. Si donc l'administration a en principe compétence pour sanctionner tout type de comportement délictueux à l'égard de l'impôt, elle n'a pas le pouvoir de prendre tout type de décision.

Dans le cadre d'une thèse assez critique à l'égard de la fonction répressive de l'administration fiscale, l'auteur a pu écrire ce dont la teneur suit : « *la juridiction apte à connaître de l'action fiscale est toujours la juridiction pénale. En effet, les tribunaux civils sont incompétents pour prononcer des sanctions fiscales légales ou pour accorder des dommages et intérêts au Trésor. Cet état de fait démontre encore ici, l'assimilation que l'on serait tenté de faire entre les sanctions fiscales et les sanctions pénales. Aussi, l'administration qui entend exercer l'action fiscale ne peut le faire que devant les tribunaux répressifs qu'ils soient de police ou correctionnel* »<sup>1707</sup>.

Cette affirmation semble évocatrice du désordre qui régnait au sein du dispositif fiscal en matière répressive, et qui a pu induire des analyses ou interprétations parfois erronées. D'où l'intérêt des réformes successives intervenues en la matière et qui ont été précédemment exposées.

Tout d'abord il ne paraît pas justifié d'affirmer que seule la juridiction pénale serait apte à connaître de l'action fiscale, puisque les juges civil et administratif<sup>1708</sup> sont également compétents pour en connaître, notamment à l'occasion de leur fonction de contrôle. Mais ce point sera mieux discuter dans la suite du développement. En outre, la raison pour laquelle l'administration saisit toujours les tribunaux répressifs pour le prononcé des sanctions, ne paraît pas réellement être celle indiquée ci-dessus.

Il semble en revanche que ce que l'auteur entendait surtout relever, c'est le fait que, l'administration toutes les fois qu'elle saisit le juge afin que celui-ci prononce une sanction à l'encontre du contribuable, c'est toujours au juge pénal qu'elle s'adresse et jamais au juge civil ou même au juge administratif. Ce qui peut effectivement paraître déconcertant dans la mesure où, plus particulièrement en droit français, la dualité juridictionnelle a conduit à une

---

<sup>1706</sup> Le juge civil de l'impôt par exemple aurait pu valablement être saisi par l'administration pour le prononcé de sanctions fiscales, en laissant au juge correctionnel le soin de prononcer les sanctions pénales en la matière. Mais cela aurait certainement été une source supplémentaire de complexité.

<sup>1707</sup> Laure ANGELETTI DELTIN, *De l'existence du droit pénal fiscal, ou impossible justification des principes généraux gouvernant le contentieux pénal de l'impôt*, th. Aix-Marseille III, 2002, p. 256.

<sup>1708</sup> C'est-à-dire, en l'occurrence le juge de l'impôt, qui est une expression consacrée en France mais méconnue en tant que telle du droit fiscal ivoirien.

répartition des compétences à l'égard de l'impôt entre le juge judiciaire (civil<sup>1709</sup>) et le juge administratif sans d'ailleurs se référer au juge pénal.

L'article L. 199 du L.P.F. français dispose, en effet : « *en matière d'impôts directs et de taxes sur le chiffre d'affaires ou de taxes assimilées, les décisions rendues par l'administration (...) peuvent être portées devant le tribunal administratif. (...) En matière de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière, de droits de timbre, de contributions indirectes et de taxes assimilées à ces droits, taxes ou contributions, le tribunal compétent est le tribunal de grande instance* ».

Ce qu'il convient cependant de ne pas occulter contrairement à ce que l'on a justement fait dans la citation ci-dessus<sup>1710</sup>, c'est la précision selon laquelle cette disposition ne concerne que « *les décisions rendues par l'administration sur les réclamations contentieuses et qui ne donnent pas entière satisfaction aux intéressés* ». Cette disposition concerne donc en principe les recours du contribuable à l'égard des décisions de l'administration et non ceux de l'administration à l'égard du comportement du contribuable. Cet article déploie donc son effet en aval d'une décision préalablement prise par l'administration et non en amont de celle-ci. Il suppose par conséquent une démarche, non de l'administration mais du contribuable. Partant, cette disposition ne concerne pas en principe la fonction répressive mais le droit de recours du contribuable. Elle pourrait donc permettre au contribuable, face à une sanction administrative, de savoir devant quel juge (civil ou administratif) porter son action en recours ; ce en raison de la nature de l'impôt concerné.

Au contraire, face au comportement délictueux d'un contribuable, l'attitude de l'administration consiste à se demander quelle serait la sanction appropriée. La réponse à cette question dépendra du niveau de gravité des agissements du contribuable<sup>1711</sup> et ou de l'objectif poursuivi par l'administration fiscale.

---

<sup>1709</sup> Le juge pénal est en réalité une formation de la juridiction judiciaire. Mais il semble qu'au niveau du tribunal, ce soit principalement le juge judiciaire civil qui soit visé par ce texte. Voir notamment Serge GUINCHARD, Gabriel MONTAGNIER, André VARINARD, Thierry DEBARD, *Institutions juridictionnelles*, Dalloz, 11<sup>e</sup> éd., 2011, pp. 453 et s.

<sup>1710</sup> En supprimant les informations entre se trouvant entre les premiers crochets.

<sup>1711</sup> M. Lieb, qui pour rappel est un responsable au sein de l'administration fiscale, précise que « *ce n'est donc que dans les cas les plus graves qu'une action pénale est envisagée pour rechercher un effet dissuasif à travers l'exemplarité de la condamnation. (...) La politique de la DGI (a donné lieu à l'actuelle DGFIP) est de ne soumettre au juge pénal que des dossiers de fraude graves avec généralement des enjeux financiers conséquents* ». Jean-Pierre LIEB, « États et perspectives en France », in Thierry LAMBERT (dir.), *Les sanctions pénales fiscales*, L'Harmattan, 2007, p. 27.

Si le comportement du contrevenant ne constitue pas une infraction pénale, seule une sanction fiscale sera appliquée. En revanche, si ce comportement est susceptible de faire l'objet d'une qualification pénale, tout dépendra en principe de l'objectif que voudra atteindre l'autorité administrative à travers la sanction envisagée.

Voudra-t-elle "simplement" obtenir réparation du préjudice subi par l'État ? Elle n'envisagera que des sanctions fiscales, qu'elle aura soin de prononcer elle-même, parce que le législateur lui en a donné le pouvoir.

Souhaite-t-elle au contraire, notamment en raison de la gravité du manquement, prendre des mesures coercitives à l'encontre du contrevenant, en plus des sanctions fiscales encourues ? Elle devra en principe laisser au juge correctionnel le soin de s'en charger, faute d'avoir le pouvoir d'y procéder elle-même. Mais selon M. Lieb, « *l'administration fiscale considère que dans la grande majorité des situations relevées, les sanctions appliquées au plan administratif constituent une sanction proportionnée à la gravité des infractions commises* »<sup>1712</sup>.

Sinon, l'administration saisira directement le juge pénal dans le cadre de la Côte d'Ivoire<sup>1713</sup>. Elle devra en revanche avoir préalablement recours à la Commission des infractions fiscales dans l'hypothèse française (article L. 228 du L.P.F.)<sup>1714</sup>.

Telle semble être la raison pour laquelle toutes les fois que l'administration s'adresse au juge, elle ne s'adresse qu'au juge pénal, étant donné qu'elle a elle-même le pouvoir de prononcer des sanctions non-pénales.

#### **b. Des pouvoirs du juge en matière de sanction fiscale**

Au regard de ce qui précède, la règle paraît donc être la suivante : le juge peut en principe intervenir à deux titres en matière de répression fiscale. Il intervient soit pour sanctionner lui-même, soit pour contrôler la sanction prise par l'administration.

Il sanctionne en principe quand il est sollicité à l'égard des infractions pénales et il contrôle lorsqu'il est saisi d'un recours par un contribuable, qui entend contester la sanction dont il fait

---

<sup>1712</sup> Jean-Pierre LIEB, *ibidem*.

<sup>1713</sup> Voir *Code général des impôts* de Côte d'Ivoire : notamment les articles 472 (droit d'enregistrement), 826 (droits de timbre).

<sup>1714</sup> Il s'agirait en réalité des effets d'une distinction classique entre sanctions directement appliquées par l'administration et sanctions appliquées par les tribunaux sur la plainte de l'administration. Voir Joël MOLINIER, « Pour une clarification du droit de la répression fiscale », *préc.*

l'objet. Il s'ensuit que le juge correctionnel est en principe le juge compétent pour prendre des sanctions en matière fiscale. En ce qui concerne la contestation, ainsi qu'il a été indiqué précédemment, elle induit le contentieux, qui n'entre pas dans le cadre du présent chapitre. Celui-ci s'inscrit en effet, dans un cadre non-contentieux<sup>1715</sup>.

Mais deux exceptions méritent, l'une d'être rappelée, l'autre d'être relevée.

L'hypothèse française a montré que le juge, lorsqu'il est appelé à sanctionner, n'est pas réduit à ne prononcer que des sanctions pénales. Il peut être amené à prendre des sanctions fiscales comme en matière de contributions indirectes. Était-ce par souci d'homogénéité que le législateur français a confié au juge pénal<sup>1716</sup>, déjà compétent en matière correctionnelle, le soin de prononcer des sanctions fiscales ? L'hypothèse n'est pas à exclure. Toujours est-il que cette hypothèse montre qu'en dépit de l'étendu du pouvoir de l'administration en matière répressive, l'autorité juridictionnelle n'est pas exclue du champ de compétence des sanctions fiscales.

Ainsi, et c'est la seconde exception propre à l'hypothèse française, faute de précision en ce qui concerne la Côte d'Ivoire, lorsque le juge de l'impôt (administratif ou civil) est appelé à exercer son contrôle sur la décision de l'administration, son intervention s'inscrit dans le cadre du « plein contentieux ». Il agit donc en qualité de juge de « pleine juridiction », c'est-à-dire qu'il ne se limite pas à sa fonction de contrôle mais il a également compétence pour connaître le litige dans son intégralité, à la fois dans les faits et en droit. À ce titre, le juge judiciaire civil ou le juge administratif peuvent prendre des décisions de sanction à l'occasion du contrôle pour lequel ils sont sollicités. Concrètement explique le professeur Collet, « *le juge est conduit à appréhender le dossier de la même manière que l'avait fait l'administration, en contrôlant pleinement la façon dont la situation a été appréciée puis qualifiée juridiquement, et en prenant, le cas échéant, une décision qui se substitue à celle de l'administration* »<sup>1717</sup>.

Dans l'exercice de son pouvoir de sanction, le juge administratif se limite en revanche à contrôler s'il y a une adéquation entre le comportement du contribuable, sa qualification par l'administration et la sanction retenue à cet égard. Et selon la qualification qu'il juge adéquate, il maintiendra la sanction de l'administration ou la remplacera par une autre prévue

---

<sup>1715</sup> L'évocation des pouvoirs du juge dans le cadre du contentieux de la sanction n'aura donc pas pour objet d'exposer le déroulement de ce contentieux. Il s'agira de montrer que les juges civil et administratif ont aussi un pouvoir de sanction.

<sup>1716</sup> Plutôt qu'au juge civil ou administratif.

<sup>1717</sup> Martin COLLET, *Procédures fiscales*, PUF, 2011, p. 174.

par le législateur, sans possibilité d'écarter les taux légalement prévus. En revanche, le juge judiciaire (la Cour de cassation), se reconnaît un pouvoir de modulation, il peut donc écarter les taux légalement prévus afin d'appliquer ceux qu'il estime devoir s'appliquer au manquement sur lequel il se prononce<sup>1718</sup>.

**c. De la corrélation entre la qualification de la sanction et l'autorité compétente pour la prononcer**

Les Codes et Livres des procédures consacrés à la fiscalité, en France et en Côte d'Ivoire distinguent deux catégories de sanctions : les sanctions fiscales et les sanctions pénales<sup>1719</sup>. En doctrine en revanche, sanctions fiscales et sanctions administratives sont assimilées et opposées aux sanctions pénales. Il existe donc des risques de confusions à l'égard des domaines respectifs des sanctions mises en œuvre en matière fiscale, même s'il convient de souligner avec le professeur Thierry Lambert que les sanctions administratives et pénales ne sont pas exclusives l'une de l'autre, le périmètre des sanctions administratives paraissant aujourd'hui incertain<sup>1720</sup>. On peut donc craindre un risque d'insécurité juridique lié à une telle incertitude.

Les professeurs Grosclaude et Marchessou, écriront ainsi : « *les sanctions applicables en matière fiscale se divisent en deux grandes catégories : les sanctions fiscales, également dénommées sanctions administratives, et les sanctions pénales. Les sanctions fiscales sont les sanctions pécuniaires appliquées par l'administration en vertu de la loi sous le contrôle du juge. Les sanctions pénales consistent en peines correctionnelles appliquées par les tribunaux de l'ordre judiciaire pour réprimer les infractions d'une gravité particulière. Toutes deux obéissent à des règles communes* »<sup>1721</sup>. Il convient de nuancer une telle affirmation, qui reste discutable.

---

<sup>1718</sup> Cass. com. 29 avril 1997, n° 1068, Ferreira, *RJF*, 6/97, n° 641 ; *Droit fiscal*, 1997, n° 20-21, p. 700. Voir également, Y. BRARD, *JCP* 1997, éd. E., n° 38, II, 990 ; Najib GHARBI, *Le contrôle fiscal des prix de transfert*, L'Harmattan, 2005, p. 412.

<sup>1719</sup> Voir France : Code général des impôts, Livre II, chapitre II, Section I, B : sanctions fiscales ; Livre des procédures fiscales, Partie législative, Titre II, Chapitre I, Section VII : sanctions fiscales ; Côte d'Ivoire : Code général des impôts : Livre des procédures fiscales : Titre III, chapitre premier, (articles 161 à 170 ter).

<sup>1720</sup> Thierry LAMBERT, « La place des sanctions pénales dans le dispositif général de lutte contre la fraude fiscale », in *Les sanctions pénales fiscales : actes du séminaire, Saint-Vincent, Vallée d'Aoste, Italie 2 octobre 1998*, organisé par le Centre de droit pénal fiscal (Turin), Université Paris Dauphine, Cercle des comparatistes, Université de Paris 13, Centre d'étude et de recherches administratives et politiques, L'Harmattan, 2000, p. 13.

<sup>1721</sup> Jacques GROSCLAUDE, Philippe MARCHESSOU, *Procédures fiscales*, Dalloz, 6<sup>e</sup> éd., 2012, p. 259.

Il semblerait que les catégories proposées par les codes et livres de procédures fiscaux respectifs soient celles qu'il convienne de retenir, même si elles méritent d'être davantage clarifiées. Contrairement à l'argument qui consiste à affirmer qu'il n'existe pas de corrélation absolue entre la qualification de la sanction et l'autorité compétente pour la prononcer<sup>1722</sup>, il semblerait au contraire que ce soit justement cette corrélation qui permette de mieux cerner la nature véritable de ces sanctions ainsi que leur régime juridique.

Il est vrai en effet, que les sanctions fiscales sont en principe prononcées par l'administration ; d'où leur qualification de sanctions administratives. Mais ainsi qu'il a été montré, l'administration n'est pas seule compétente pour prendre des sanctions fiscales. Il ne suffit pas par ailleurs qu'une sanction soit non-pénale pour être qualifiée d'administrative, puisque toute sanction non-pénale n'est pas nécessairement œuvre de l'administration.

Partant toute sanction fiscale n'est pas nécessairement une sanction administrative, même si toute sanction administrative (en matière fiscale) peut avoir la qualification de sanction fiscale. En outre, les autorités compétentes pour prendre des sanctions en matière fiscale étant l'administration et le juge, les sanctions émanant d'elles ne peuvent être respectivement que des sanctions administratives ou des sanctions juridictionnelles. Ainsi la sanction fiscale prise par le juge administratif n'est pas une sanction administrative mais une sanction juridictionnelle. Il n'y a donc pas lieu d'assimiler nécessairement sanctions fiscales et sanctions administratives, et il conviendrait de distinguer plusieurs catégories au sein des sanctions fiscales.

Il apparaît donc que ce soient aux sanctions juridictionnelles qu'il conviendrait d'opposer les sanctions administratives tandis que les sanctions fiscales resteraient opposées aux sanctions pénales. Il en résulte que les sanctions inhérentes au droit fiscal peuvent être réparties selon plusieurs modalités comme suit :

- sanctions juridictionnelles et sanctions non-juridictionnelles ou sanctions juridictionnelles et sanctions administratives, d'une part ;
- sanctions pénales et sanctions non pénales ou sanctions pénales et sanctions fiscales, d'autre part.

---

<sup>1722</sup> Joël MOLINIER, « Pour une clarification du droit de la répression fiscale », préc., p. 1201.

Ce qui au fond, permet de dégager les catégories suivantes :

- sanctions administratives ;
- sanctions juridictionnelles ;
- sanctions fiscales ;
- sanctions pénales.

Mais les sanctions administratives n'étant qu'une modalité des sanctions fiscales (et pas le contraire), une autre catégorisation pourrait consister en la répartition suivante, entre :

- sanctions fiscales de nature administrative (ou sanctions fiscales administratives);
- sanctions fiscales de nature juridictionnelle (ou sanctions fiscales juridictionnelles) ; cette catégorie pouvant elle-même être répartie entre les sanctions fiscales du juge administratif et celles du juge judiciaire (civil ou pénal).
- sanctions pénales.

En définitive si la distinction entre sanctions fiscales et sanctions pénales paraît justifiée, il conviendrait de distinguer dans la catégorie des sanctions fiscales celles qui sont de nature administrative et celles qui sont de nature juridictionnelle.

## § 2 : À *PROPOS DE LA SANCTION AYANT LE CARACTÈRE DE PUNITION*

S'il apparaît que les systèmes fiscaux français et ivoirien fonctionnent sur la base de principes comparables, l'application des règles de sanction révèle des discordances. Tel est notamment le cas de la notion de sanction ayant le caractère de punition (A), qui constitue en France une garantie pour le contribuable mais qui n'a pas d'équivalent en Côte d'Ivoire. Il en va de même des conditions de mise en œuvre de la sanction pénale (B).

### **A. De la notion de sanction ayant de le caractère de punition**

Faute d'avoir le pouvoir de prononcer des mesures correctionnelles ou sanctions pénales, grande eût été la tentation pour l'administration de contourner cet obstacle en prenant, sous le couvert de sanctions administratives, des décisions « *sans distinction entre celles dont l'application revient à une juridiction et celles dont l'application revient à*

*l'administration* »<sup>1723</sup>. En outre, le prétexte lui aurait été tout offert pour s'affranchir par la même occasion, des exigences imposées au juge correctionnel, lorsqu'il prend des décisions pénales. En effet « *les instances pénales s'entourent d'ordinaire de garanties supérieures* »<sup>1724</sup> à celles requises en matière de poursuites disciplinaires et de matière extensive, en matière de sanctions administratives.

C'est un tel danger à l'égard des garanties constitutionnelles offertes au justiciable en matière répressive, que semble avoir perçu le Conseil constitutionnel français<sup>1725</sup>, en développant la notion de « *sanction ayant le caractère de punition* »<sup>1726</sup>. Celle-ci s'inspire en réalité de la notion d'« *accusation en matière pénale* », mise en œuvre plus tôt par la Cour européenne des droits de l'homme, sur le fondement de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme. Une équivalence fonctionnelle<sup>1727</sup> se trouve de ce fait établie entre ces deux notions.

Elles ne sont point connues du droit ivoirien cependant, ni sous leurs formes ou appellations respectives, ni sous une autre forme, en dépit des règles de sanctions prévues à la fois dans le Code pénal et dans le Livre des procédures fiscales. Ce dernier énonce certes en son article 181 que « *le délinquant pourra être poursuivi, à la requête du Ministre des Finances, du Directeur général des Impôts ou du Directeur général du Trésor et de la Comptabilité publique ou de leurs représentants devant le tribunal d'instance siégeant en matière correctionnelle* ». Mais l'usage du verbe « pouvoir » dans cet article peut prêter à confusion. Ce verbe a dans le présent contexte la valeur d'une faculté. Est-ce donc pour rappeler que les autorités énumérées dans cette disposition ont la faculté d'engager des poursuites à l'égard du délinquant ; ou est-ce à dire au contraire que le choix du juge correctionnel est facultatif ? En d'autres termes, faut-il lire cette disposition comme suit : « le délinquant pourra être poursuivi, à la requête [soit] du Ministre des Finances, [soit] du Directeur général des impôts (...) devant le tribunal d'instance siégeant en matière correctionnelle » ? Doit-elle au contraire se lire comme suit : « le délinquant pourra être poursuivi (...) devant le tribunal d'instance

---

<sup>1723</sup> Cons. const., 30 décembre 1982, décis. n° 82-155 DC, Loi de finances rectificative pour 1982, § 34.

<sup>1724</sup> Ce sont les termes de l'arrêt *Engel c/ Pays-Bas*, § 80 (CEDH, 8 juin 1976, n° 5100/71, *Engel c/ Pays-Bas* : série A, n° 22).

<sup>1725</sup> Voir notamment Henry-Michel CRUCIS, « Sanctions administratives », *JCP administratif*, Fasc. 108-40 (Actualisé par Emmanuel Breen), 2012, § 34.

<sup>1726</sup> Voir Cons. const., décis. n° 82-155 DC, préc.

<sup>1727</sup> Jacques Le CALVEZ, « Droit constitutionnel répressif », *JCP administratif*, fasc. 1458, août 2008 (rendu par Emmanuel BREEN), § 27.

siégeant en matière correctionnelle » ? La première formule suggère non seulement une faculté des poursuites mais également une option à l'égard des autorités en ayant l'initiative. Au contraire, la seconde formule pourrait suggérer une latitude des poursuites devant le tribunal ou devant un autre organe ou autorité. Pour éviter toute équivoque, l'article 181 aurait pu s'énoncer par exemple en deux phrases comme suit : « *le délinquant pourra être poursuivi à la requête soit du Ministre des Finances, soit du Directeur général des impôts, soit du Directeur général du Trésor et de la Comptabilité publique soit de leurs représentants respectifs, préalablement désignés par arrêté. Les poursuites devront être engagées devant le tribunal d'instance siégeant en matière correctionnelle* ».

À priori, il convient de comprendre cet article selon la première proposition de lecture. En tout état de cause, faute de mécanisme de contrôle approprié, rien n'empêche l'administration ivoirienne de prendre, par "voie détournée", des mesures correctionnelles sous le prétexte de sanctions administratives.

La mise en œuvre, au niveau européen, de la notion d' « accusation en matière pénale », part en revanche d'une interrogation émise au cours de l'affaire *Engel c/ Pays-Bas*<sup>1728</sup>, en ces termes : « *l'article 6 [de la Convention européenne des droits de l'homme] cesse-t-il de jouer pour peu que les organes compétents d'un État contractant qualifient de disciplinaires une action ou omission et les poursuites engagées par eux contre son auteur, ou s'applique-t-il au contraire dans certains cas nonobstant cette qualification*<sup>1729</sup> ? ». La réponse de la Cour fut qu'il convient de rechercher sur la base de critères objectifs si, au-delà des qualifications apparentes, la personne mise en cause ne faisait pas l'objet d'une « accusation en matière pénale » au sens de l'article 6-1.

La jurisprudence *Engel* fut donc l'occasion pour le juge européen d'abandonner le critère organique qui prévalait, au profit de critères matériels, que sont certes la qualification retenue dans l'ordre interne, mais également la nature de l'infraction ou l'intensité de la sanction encourue. Il s'agit de critères alternatifs<sup>1730</sup>. Dès lors, l'« accusation en matière pénale » ne

---

<sup>1728</sup> CEDH, 8 juin 1976, n° 5100/71, *Engel c/ Pays-Bas* : série A, n° 22.

<sup>1729</sup> *Idem*, § 80.

<sup>1730</sup> Il existe à côté de ces critères matériels alternatifs, des critères subsidiaires fondés sur des faisceaux d'indices tirés de la jurisprudence *Bendenoun c/ France* (CEDH, 24 février 1994, n° 12.547/86, *Bendenoun c/ France* : *Dr. fisc.* 1994, n° 21-22) que sont le caractère de la disposition appliquée (générale ou spécifique), son objet

s'entend plus des seules décisions qualifiées de sanctions pénales, pas plus qu'elle ne se restreint aux seuls actes émanant d'autorités juridictionnelles.

Partant, le Conseil constitutionnel français exigera, à la suite du juge européen, que « *toute sanction ayant le caractère d'une punition même si le législateur a cru devoir laisser le soin de la prononcer à une autorité de nature non judiciaire* »<sup>1731</sup>, se conforme aux exigences constitutionnelles imposées au juge judiciaire en matière répressive. Ce d'autant plus que « *le principe de la séparation des pouvoirs, non plus qu'aucun principe ou règle de valeur constitutionnelle ne fait obstacle à ce qu'une autorité administrative, agissant dans le cadre de prérogatives de puissance publique, puisse exercer un pouvoir de sanction* »<sup>1732</sup>.

Mais que recouvre en réalité la notion jurisprudentielle de « *sanction ayant le caractère d'une punition* » ?

L'expression peut être d'autant plus déconcertante que les termes de « répression », « sanction », « punition » et « peine » qui appartiennent à un même champ lexical, sont souvent pris pour synonymes, certes dans le langage courant<sup>1733</sup>, mais parfois en doctrine et même de la part de l'autorité juridictionnelle. Ce qui n'est pas de nature à favoriser l'accessibilité de la notion.

Sans entrer dans la subtilité des nuances susceptibles d'être relevées au sujet de ces termes, il serait convenable de faire remarquer que toute mesure pénalisante n'est pas nécessairement une sanction et que toute sanction, dans le présent contexte, ne constitue pas nécessairement une punition.

Faute de définition de la part des hautes autorités juridictionnelles, il a pu être dit à tort ou à raison, qu'avec la décision n° 82-155 DC du Conseil constitutionnel, « *toutes sanctions [intégraient désormais] une connotation de punition* »<sup>1734</sup> et que les sanctions fiscales étaient

---

(punir ou réparer), son contenu (porte-t-elle sur des mesures à la fois préventives et répressives ?) et l'intensité de la sanction infligée c'est-à-dire, la sanction effectivement subie et non plus celle simplement encourue. Sur tous ces points, voir Ludovic AYRAULT, « Sanction fiscale : définition et régime juridique », *JCP procédures fiscales*, Fasc. 385, septembre 2010, § 16 et s.

<sup>1731</sup> Cons. const., décis. n° 82-155 DC du 30 décembre 1982, § 33.

<sup>1732</sup> Cons. const., décis. n° 89-260 DC du 28 juillet 1989.

<sup>1733</sup> Voir notamment « sanction », Henri BERTAUD Du CHAZAUD, *Dictionnaire de synonymes, mots de sens voisin et contraires*, éd. Gallimard, 2007.

<sup>1734</sup> Jacques GROSCLAUDE, Philippe MARCHESSOU, *Procédures fiscales*, préc.

dès lors assimilées à des sanctions pénales<sup>1735</sup> ou qu'il y avait « *pénalisation des sanctions fiscales* »<sup>1736</sup>. L'absence de définition peut donc donner lieu à des approches empruntées de subjectivité et sources de confusion.

Dans un avis du 31 mars 1995 (*Ministre du budget c/ SARL Auto-Industrie Méric et autres*)<sup>1737</sup>, le Conseil d'État français précise que les majorations d'impôts pour fraude<sup>1738</sup> doivent être soumises au régime des « accusations en matière pénale » au sens de l'article 6 de la Convention européenne, dès lors qu'elles « *présentent le caractère d'une punition tendant à empêcher la réitération des agissements qu'elles visent et n'ont pas pour objet la seule réparation pécuniaire d'un préjudice* »<sup>1739</sup>.

Dans un premier temps, cela ne signifie pas que dès lors qu'une mesure prise par l'administration vise à empêcher la réitération d'agissements, elle constitue une punition. Telle semble devoir relever de la seconde phase du raisonnement mené par le Conseil d'État. L'idée émise par cet avis part tout d'abord du postulat qu'il y aurait deux types de punitions : celles qui tendent à empêcher la réitération d'agissements (frauduleux en l'occurrence) et celles qui n'ont pour objet que la réparation pécuniaire du préjudice subi. Et seules les premières devraient être soumises au régime des « accusations en matière pénale ».

À l'évidence, mais cela ne semble pas suffisamment perçu en doctrine, l'utilisation du vocable de « punition » dans le cadre de cet avis, ne semble avoir qu'un sens générique synonyme de sanction. Le terme de « punition » n'apparaît donc pas en l'espèce sous la connotation qu'elle prend dans l'expression « sanction ayant le caractère d'une punition » telle qu'élaborée par le Conseil constitutionnel. En effet, le Conseil d'État n'a pu expressément se référer à cette notion, propre au droit interne français, pour rendre un avis sur un différend concernant une notion communautaire. Il ne pouvait pas non plus affirmer que l'« accusation en matière pénale » équivaut à la « sanction ayant le caractère de punition » en

---

<sup>1735</sup> Ludovic AYRAULT, « Sanction fiscale : définition et régime juridique », préc., § 32. En revanche, pour M. Austry la décision n° 82-155 n'était nulle autre qu'une seconde consécration de l'assimilation des sanctions fiscales à des sanctions administratives, Stéphane AUSTRY, « Les sanctions administratives en matière fiscale », préc., p. 51 et s.

<sup>1736</sup> Voir notamment Guy GEST, « Non-cumul et modulation : les limites de droit interne au processus de pénalisation des sanctions fiscales », *RFFP*, n° 65, mars 1999, pp. 61-75 ; Pour une critique des concepts de droit administratif ou fiscal pénal, voir notamment Franck MODERNE, *Les sanctions administratives et justice constitutionnelle* (...), préc., pp. 43 et s.

<sup>1737</sup> Voir Avis CE, sect., 31 mars 1995, n° 164008, *Ministre du budget c/ SARL Auto-Industrie Méric et autres*, *Rec.*, 154 ; *AJDA*, 1995, n° 10, p. 739.

<sup>1738</sup> Prévues par l'article 1729-1 du Code général des impôts de France.

<sup>1739</sup> Cette formule sous-entend que la punition n'exclut pas la réparation.

droit interne français. Telle n'était pas la question qui lui était soumise<sup>1740</sup>. C'est ce malaise que semble traduire, en lieu et place du terme de « sanction », l'utilisation du vocable de « punition ». Celui-ci n'apparaît d'ailleurs qu'une fois et qui plus est, accolé à la référence faite aux mesures tendant à faire obstacle à la répétition d'agissements frauduleux. Ce qui peut donner le sentiment que le vocable de « punition » ne concerne que tels types de mesures.

Or abstraction faite de ce vocable, la haute juridiction administrative distingue dans le cadre de cet avis, ainsi qu'il a été dit, deux types de punitions ou sanctions. Celles agissant sur les effets du passé (la réparation du préjudice subi) et celles qui opèrent pour l'avenir (l'obstacle à la répétition d'agissements).

En outre, la notion communautaire d'« accusation » se rapporte en droit interne français à celle de « sanction ayant le caractère d'une punition ». Dès lors, par un effet de commutativité, il y a lieu de considérer qu'une sanction qui ne consiste pas simplement en une réparation pécuniaire mais qui au-delà, vise à empêcher la reproduction d'un comportement répréhensible, constitue une « sanction ayant le caractère d'une punition ».

Mais sur le fondement de la décision n° 82-155 DC, le Conseil constitutionnel précise que les « majorations de droits et [les] intérêts de retard ayant le caractère d'une réparation pécuniaire »<sup>1741</sup>, ne constituent pas des sanctions ayant le caractère de punition. Faut-il en conclure que les majorations de droits ne constituent pas des sanctions ou que tout intérêt de retard aurait systématiquement le caractère d'une réparation ?

Le professeur Gutmann, après avoir indiqué que « la qualification d'une obligation pécuniaire au profit de l'administration fiscale s'opère traditionnellement au moyen d'une distinction entre la sanction présentant un caractère punitif et le versement constitutif d'une indemnisation », en déduit que « ne sont donc pas assimilés à des sanctions fiscales les majorations de droits et les intérêts de retard ayant le retard [sic] d'une réparation

---

<sup>1740</sup> La question qui lui était posée était celle de savoir « si les pénalités pour manœuvres frauduleuses sont assimilables à des condamnations pénales au sens de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ; [et] dans l'affirmative, quelle est la portée des dispositions de l'article 6 paragraphe 2 de ladite convention sur les conditions d'élaboration, de prononcé et de contestation desdites sanctions ? » Voir l'avis CE, section, 31 mars 1995, n° 164008, préc.

<sup>1741</sup> Voir le § 34 de la décision n° 82-155 DC.

*pécuniaire* »<sup>1742</sup>. Il ajoute : « *en dépit de son apparente clarté, la distinction entre sanction et réparation laisse subsister certains doutes* ».

Ces affirmations appellent à une double remarque. D'une part, elles n'établissent aucune différence entre « sanction » et « sanction ayant le caractère d'une punition ». En revanche, et c'est la seconde remarque, il y aurait au contraire une différence entre sanction et réparation. Et les majorations de droits ainsi que les intérêts de retard, dans la mesure où ils seraient constitutifs pour le Conseil constitutionnel de réparations pécuniaires, n'auraient pas la nature d'une sanction.

Dans le même sens pratiquement, dira le professeur Ayrault : « *a contrario, les prélèvements - y compris les majorations de droits et les intérêts de retard - qui ne présentent pas le caractère d'une réparation pécuniaire sont considérés telles des sanctions pénales* ». Et de conclure : « *les sanctions fiscales sont donc définies par défaut : il s'agit, abstraction faite de la contribution aux charges publiques (droits en principal), des prélèvements qui, n'ayant pas pour finalité de réparer, ont un but punitif* »<sup>1743</sup>.

Sauf une mauvaise interprétation, ces deux phrases considérées dans leur strict énoncé semblent traduire deux idées discordantes. La première serait que les prélèvements qui n'ont pas le caractère d'une réparation pécuniaire sont constitutifs de sanctions pénales ou considérés en tant que telles. Pour la seconde au contraire, les prélèvements qui n'ont pas le caractère d'une réparation pécuniaire (qui n'ont pas pour finalité de réparer) ont un but punitif et constituent des sanctions fiscales. Ce qui revient à dire que sanctions pénales et sanctions fiscales sont équivalentes.

Mais au-delà de ces nuances, l'idée que semble véhiculer le professeur Ayrault, est que, dès lors qu'un prélèvement ne constitue pas une réparation pécuniaire, il s'agit d'une sanction pénale c'est-à-dire une « sanction ayant le caractère d'une punition ».

Ces deux auteurs tiennent apparemment le même propos, dans la mesure où ils opposent sanction ou sanction ayant le caractère de punition et réparation pécuniaire. En réalité, ils ne disent pas tout à fait la même chose. L'un oppose en effet « sanction » et « réparation pécuniaire » (professeur Gutmann) tandis que l'autre oppose « sanction ayant le caractère d'une punition » et « réparation pécuniaire » (professeur Ayrault). Si donc l'un fait abstraction

---

<sup>1742</sup> Un *lapsus calami* semble s'être glissé dans la phrase du professeur Gutmann, que l'on se propose de corriger pour une meilleure compréhension. La phrase serait donc la suivante ou plutôt le bout de phrase : « (...) *ne sont donc pas assimilées à des sanctions fiscales les majorations de droits et les intérêts de retard ayant le caractère d'une réparation pécuniaire* ». Daniel GUTMANN, « Sanctions fiscales et Constitution », *LNCCC*, 2011/4 N° 33, p. 43.

<sup>1743</sup> Ludovic AYRAULT, « Sanctions fiscales », *préc.*, § 33.

de la notion de « sanction ayant le caractère de punition » tout en la réduisant à la simple notion de sanction, l'autre qui se réfère à la « sanction ayant le caractère de punition », ne tient pas compte des sanctions n'ayant pas le caractère de punition. Ainsi, tous deux ne font aucune différence entre « sanction » et « sanction ayant le caractère d'une punition ». En revanche, ils établissent une distinction entre réparation pécuniaire et sanction pour l'un, ou sanction à caractère punitif, pour l'autre.

Il semble cependant que le Conseil constitutionnel n'ait pas nécessairement entendu établir de telles distinctions, en dépit des apparences.

Il ne fait certes aucun doute que depuis l'article 2 de la loi modifiant les procédures fiscales et douanières<sup>1744</sup>, le législateur français a tranché sur une longue hésitation à propos de la nature juridique des intérêts de retard. Selon le I de l'article 1727 du Code général des impôts de France, « toute créance de nature fiscale (...) qui n'a pas été acquittée dans le délai légal donne lieu au versement d'un intérêt de retard. A cet intérêt s'ajoutent, le cas échéant, les sanctions prévues au présent code ». Par déduction, ledit intérêt ne constitue pas une sanction<sup>1745</sup>.

Peut-on en dire autant des majorations de droits ?

Le point 2 du IV du même article pourrait induire à une réponse affirmative. Il dispose en effet que « l'intérêt de retard cesse d'être décompté lorsque la majoration prévue à l'article 1730 est applicable ». Ce qui suppose que cette majoration a la même fonction que l'intérêt de retard auquel elle se substitue. Les deux servent à la « compensation du préjudice subi par l'État du fait du paiement tardif des impôts directs »<sup>1746</sup>. Il ne s'ensuit pas pour autant qu'ils aient la même nature, même s'ils apparaissent comme étant non-cumulables.

Si donc l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 ne constitue pas une sanction, la majoration de droits de l'article 1730 également applicable en cas de retard reste en revanche une sanction, sans pour autant constituer une punition.

Telle semble être la réponse donnée par le Conseil constitutionnel à travers la question prioritaire de constitutionnalité du 29 avril 2011<sup>1747</sup> en indiquant que : « les dispositions contestées instaurent une majoration de 10 % en cas de retard de paiement des impositions

---

<sup>1744</sup> Loi n° 87-502 du 8 juillet 1987, dite loi « Aicardi » modifiant les procédures fiscales et douanières, *JORF*, 9 juillet 1987 p. 7470.

<sup>1745</sup> Contrairement à l'hypothèse ivoirienne où l'intérêt de retard apparaît comme une sanction cumulable avec les majorations de droits. Voir l'article 161 du L.P.F. de Côte d'Ivoire.

<sup>1746</sup> Voir Cons. const., décis. n° 2011-124 QPC du 29 avril 2011.

<sup>1747</sup> décis. n° 2011-124 QPC ci-dessus.

*versées aux comptables du Trésor ; [et] que la majoration ainsi instituée, qui ne revêt pas le caractère d'une punition, a pour objet la compensation du préjudice subi par l'État du fait du paiement tardif des impôts directs* ». Il ne semble donc pas que contrairement aux analyses du professeur Gutmann, il y avait des raisons pour le Conseil constitutionnel de considérer que ces majorations constituaient des sanctions à caractère punitif. Pas plus qu'il n'y a de raison de considérer que parce que le Conseil constitutionnel les analyse comme des réparations pécuniaires, elles ne constituent pas des sanctions.

En outre, en précisant qu'en cas de « réparation pécuniaire », il n'y a pas « punition », le juge constitutionnel n'exclut pas qu'une sanction non constitutive de punition puisse être prononcée à titre de réparation.

Il s'ensuit qu'une pénalité exclusive de sanction peut être appliquée à titre de réparation ; tel est le cas des intérêts de retard. Mais également une réparation pécuniaire peut consister en une sanction n'ayant pas le caractère d'une punition. Tel est l'exemple de la majoration de 10 % pour retard dans le paiement d'impositions.

Pour revenir à l'avis du Conseil d'État dans l'affaire *Ministre du budget c/ SARL Auto-Industrie Méric et autres*<sup>1748</sup>, la réitération d'agissements délictueux, peut-elle constituer un critère suffisant ou décisif pour distinguer la sanction sans caractère punitif de celle poursuivant un tel objectif ?

Pour empêcher la réitération d'un agissement, plusieurs moyens peuvent être mis en œuvre. Ceux-ci peuvent notamment prendre la forme « *de l'intimidation, de l'avertissement, de la prévention, de la correction, de l'amendement* ». Autant de procédés qui sont, selon les termes empruntés à Vidal<sup>1749</sup>, des variantes à l'obstacle de la réitération de faits délictueux. En d'autres termes, les moyens tendant à faire obstacle à la reproduction de faits répréhensibles peuvent consister à la fois en des mesures à caractère préventif, prohibitif ou de rétribution. Toute pénalité présentant de telles caractéristiques devrait par conséquent être considérée comme une sanction ayant le caractère d'une punition. Or ces caractéristiques englobent des domaines d'autant plus vastes que le critère de la non-réitération des faits apparaît finalement comme imprécis.

---

<sup>1748</sup> Voir Avis CE, section, 31 mars 1995, n° 164008, préc.

<sup>1749</sup> Georges VIDAL, *Principes fondamentaux de la pénalité dans les systèmes les plus modernes*, Paris, LNDJ, Arthur Rousseau, 1890, p. 253.

À supposer qu'un contribuable, certes honnête mais négligent, n'a pas acquitté sa dette fiscale dans le délai prescrit. Il se verra appliquer l'intérêt de retard<sup>1750</sup> qui peut s'élever à 4,8 % au cours d'une même année. En raison de cette pénalité de retard qui alourdi sa charge fiscale, il aura tendance à prendre ses dispositions pour ne pas commettre à l'avenir la même imprudence afin d'acquitter ses créances fiscales dans le délai. Est-ce pour autant que l'intérêt de retard qui lui est appliqué aura les caractéristiques d'une punition ? Une réponse négative s'impose. L'intérêt de retard appliqué ne sera pas considéré du seul fait pour le contribuable à se ménager une conduite pour l'avenir, comme une sanction, encore moins comme une punition.

Il s'ensuit que si l'obstacle à la répétition des agissements constitue un indice pour déterminer le caractère punitif d'une sanction, il ne paraît être décisif ou suffisant comme critère. Il en va de même pour la réparation pécuniaire.

Au terme de cette analyse, il semblerait qu'il convienne de faire la part entre la nature des pénalités applicables et leur objet ou fonction.

Au titre de leur nature, il y a lieu de distinguer entre : pénalités n'ayant pas le caractère de sanction, sanction n'ayant pas le caractère de punition et sanction à caractère punitif.

Ce qui donne lieu aux catégories suivantes :

- pénalités n'ayant pas le caractère de sanctions et pénalités constitutives de sanctions ;
- sanctions non-constitutives de punitions et sanctions ayant le caractère d'une punition.

Les deux premières catégories peuvent donc avoir une fonction de réparation mais une sanction à caractère punitif ne saurait se limiter à cette fonction. Ce qui insinue en réalité qu'une sanction à caractère punitif comporte une fonction réparatrice mais inflige au-delà de cette fonction, une sanction qui peut s'analyser en une punition, en raison de son objet.

---

<sup>1750</sup> « Le taux de l'intérêt de retard est de 0,40 % par mois. Il s'applique sur le montant des créances ». III de l'article 1727 du Code général des impôts de France.

de nature fiscale mises à la charge du contribuable ou dont le versement a été différé.

En ce qui concerne l'objet de la pénalité applicable, il convient de distinguer d'une part les pénalités et/ou sanctions visant une réparation pécuniaire et d'autre part, les sanctions visant à punir un manquement.

Ce qui donne lieu aux catégories suivantes :

- pénalités exclusivement compensatoires ;
- sanction à caractère compensatoire ;
- sanction à caractère punitif.

En d'autres termes, il convient de faire la part entre réparation non constitutive de sanction, réparation constitutive de sanction et sanction constitutive de punition.

En outre, la recherche de l'objet réel de la pénalité applicable ou effectivement appliquée pourrait être un critère décisif dans la détermination de la nature véritable de la mesure mise en œuvre par l'autorité chargée de la sanction. Ainsi, au-delà de la qualification donnée il serait convenable d'apprécier l'objet de la mesure, afin de savoir, si une réparation pécuniaire ne cache pas une sanction à caractère punitif.

C'est pourquoi, l'exigence de motivation imposée par la loi n° 79-587 du 11 juillet 1979 relative à la motivation des actes administratifs et inscrite à l'article L. 80 D du L.P.F. devait avoir un caractère à la fois systématique et étendu à toutes les hypothèses dès qu'une pénalité est mise à la charge du contribuable.

## **B. Des conditions de mise en œuvre de la sanction pénale**

La mise en œuvre de la sanction pénale en matière fiscale est conditionnée par une plainte préalable de l'administration. Si cette exigence apparaît clairement en France, elle n'est pas énoncée avec la même force en Côte d'Ivoire. Cependant, elle fait souvent l'objet d'une mauvaise interprétation en France, alors que le mécanisme de mise en œuvre ne semble pas être suffisamment clair en Côte d'Ivoire.

Si donc il ne fait aucun doute que l'initiative des poursuites (1) appartient à l'administration, à la fois en France et en Côte d'Ivoire, la mise en œuvre de la sanction (2) n'obéit pas nécessairement aux mêmes règles.

## **1. L'initiative des poursuites et le déclenchement de l'action publique**

Dans les systèmes fiscaux français et ivoirien, l'initiative des poursuites en vue d'obtenir une sanction pénale appartient à l'administration fiscale. Ce qui a pu faire dire à certains auteurs, notamment en France, que l'action publique appartient à titre exceptionnel au fisc. Une telle assertion ne correspond pas à la réalité, en dépit de la prépondérance du rôle joué par l'administration. Il semblerait donc que l'exigence de plainte préalable soit mal interprétée en France (a). En Côte d'Ivoire en revanche, à défaut de l'avoir formulé comme exigence préalable, le mécanisme pourrait être mal perçu (b).

### **a. En France : une exigence mal interprétée**

L'alinéa 1<sup>er</sup> de l'article L. 228 du L.P.F. français dispose : « *sous peine d'irrecevabilité, les plaintes tendant à l'application de sanctions pénales (...) sont déposées par l'administration sur avis conforme de la commission des infractions fiscales* ». Ce qui signifie que l'application des sanctions pénales en matière fiscale est conditionnée par une plainte préalable obligatoire de l'administration fiscale. Sans une telle plainte préalable, l'action devra donc être rejetée par le juge. Ce qui peut apparaître comme une mesure protectrice en faveur du contribuable. Mais c'est à la Commission des infractions fiscales (CIF) qu'il appartient d'abord de donner un avis conforme sur la possibilité pour l'administration fiscale de porter plainte.

#### ***a. La plainte préalable de l'administration fiscale et le titulaire de l'action publique***

Le Ministère public qui déclenche habituellement l'action publique ne peut pas directement le faire en matière fiscale, du moins à l'égard des infractions pénales spécifiques au domaine de la fiscalité. Mais il peut poursuivre, des infractions de droit commun telle l'escroquerie ou la tentative d'escroquerie, même si ces poursuites visent à obtenir le paiement d'un impôt<sup>1751</sup>. Ce qui a pu faire dire à certains auteurs à l'instar du professeur Martin Collet, que

---

<sup>1751</sup> Cass. Crim. 19 octobre 1987, n° 85-94605, Bull. 1987, n° 353. Voir Martine BETCH, *Le juge judiciaire et l'impôt*, LexisNexis-Litec, 2010, p. 271.

« *l'administration fiscale détient en effet le monopole des poursuites pénales* »<sup>1752</sup>. Ainsi donc, pour certains auteurs, le fait pour l'administration d'être préalablement tenue de porter plainte ferait d'elle, à titre exceptionnel, le titulaire de l'action publique en ce qui concerne la matière fiscale. Mais de telles affirmations non dénuées d'intérêt n'en demeurent pas moins contestables. Il convient, en effet, de distinguer entre la plainte préalable à laquelle est subordonnée l'action de l'administration fiscale et les poursuites qui déclenchent l'action publique<sup>1753</sup>. Le professeur Pradel précise ainsi, s'agissant des individus, qu'« *en principe la plainte de la victime a pour seul objet de porter une infraction à la connaissance des organes de justice ou de police et le procureur est libre d'engager ou non les poursuites conformément au principe de l'opportunité* »<sup>1754</sup>. Ce qui signifie que, non seulement le Ministère public reste titulaire de l'action publique, mais également que la plainte préalable de l'administration fiscale n'est qu'une formalité de mise en œuvre de cette action. En appliquant ce principe à l'administration fiscale, le professeur Jean Pradel n'en tire pas pour autant toutes les conséquences. Il affirme en effet que « *les infractions fiscales ne peuvent être poursuivies que sur plainte de l'administration, laquelle est tenue de poursuivre en cas d'avis conforme de la commission des infractions fiscales* »<sup>1755</sup>. Or la plainte de l'administration n'en fait pas une partie poursuivante<sup>1756</sup>. Cette plainte saisit le ministère public à qui appartiennent les poursuites. C'est pour cela qu'il reste libre d'engager les poursuites en déférant ou non les personnes concernées à la juridiction correctionnelle. C'est donc parce que la plainte ne constitue pas une poursuite au sens de l'article 7 de la procédure pénale que la Cour de cassation juge qu'elle n'a pas un caractère interruptif de prescription de l'action publique<sup>1757</sup>. Mais cette plainte n'est recevable qu'à condition que la Commission des infractions fiscales (CIF) ait été préalablement saisie.

---

<sup>1752</sup> Martin COLLET, *Procédures fiscales : contrôle, contentieux, et recouvrement de l'impôt*, préc., n° 279, p. 178. Voir également dans ce sens Laurence VAPAILLE, « De la pertinence de l'étude des sanctions fiscales pénales en droit comparé ou « de l'intérêt d'aller voir ailleurs », in Thierry Lambert, *Les sanctions pénales fiscales*, L'Harmattan, 2007, p. 51.

<sup>1753</sup> Voir notamment Frédéric DESPORTES, Laurence LAZERGES-COUSQUER, *Traité de procédure pénale*, Economica, éd. 2009, pp. 623 et s.

<sup>1754</sup> Jean PRADEL, *Procédure pénale*, éd. Cujas, 15<sup>e</sup> éd., 2010, n° 580, p. 479.

<sup>1755</sup> Jean PRADEL, op. cit., n° 582, p. 480.

<sup>1756</sup> Voir dans ce sens Martine BETCH, *Le juge judiciaire et l'impôt*, préc., pp. 270 et s.

<sup>1757</sup> Cass. . 19 mai 2005, n° 04-85076, *Bull.*, n°150. Voir également sur ce point Xavier CABANNES, « L'exercice de l'action civile par les personnes publiques : une action au service de l'intérêt public », *RDP*, 2005, n° 1, pp. 125et s. ; Martine BETCH, op. cit., p. 271.

### ***β. De l'avis conforme de la Commission des infractions fiscales***

La Commission des infractions fiscales est un organe administratif indépendant qui a été créé<sup>1758</sup> en vue de réduire l'arbitraire du fisc<sup>1759</sup>. Il ne s'agit pas d'un premier degré de juridiction. Elle n'est donc pas soumise aux principes qui lieraient une juridiction tel que le principe du contradictoire ou la possibilité de pourvoi. La saisine de la Commission relève de la compétence du ministre chargé du Budget, avec possibilité pour ce dernier de déléguer sa signature par décret<sup>1760</sup>. La saisine de la Commission n'est pas une simple formalité. Elle suspend la prescription, avec la date de saisine comme point de départ. C'est également cette saisine qui fixe le cadre des poursuites.

Il est toutefois permis d'émettre des réserves sur l'efficacité du rôle joué par cette Commission et sur la garantie qu'elle est supposée fournir au contribuable. La pratique semble avoir prouvé qu'en raison de la composition des membres de la Commission, « *le juge correctionnel présume que les dossiers passés devant un collège de très hauts magistrats, supérieurs en grade et en prestige, sont des dossiers de fraude avérée* »<sup>1761</sup>. Il ne se fait donc en général aucune opinion personnelle, et se conforme presque systématiquement à l'avis de ladite commission. Son rôle a ainsi pu être qualifié notamment de « *garantie en trompe l'œil* »<sup>1762</sup> ou de fausse garantie. Ce qui pose un problème de sécurité juridique quant à la fiabilité que le contribuable est en droit d'espérer du pouvoir de l'autorité juridictionnelle.

Sous des apparences de garanties suffisantes, se cacherait en réalité le besoin pour le contribuable d'être mieux protégé. Or ce besoin n'exprime nul autre qu'une exigence de sécurité juridique à travers le cadre juridique offert. Qu'en est-il de l'hypothèse ivoirienne qui ne dispose pas du même cadre en vue de la mise en œuvre des sanctions fiscales ?

---

<sup>1758</sup> En 1977, par la loi n° 77-1453 du 2 décembre 1977 accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière.

<sup>1759</sup> C'est à l'issue de plaintes de la part d'organismes professionnels, à l'égard de cet arbitraire qu'a été créé la Commission des infractions fiscales afin de limiter le pouvoir de l'administration fiscale. Sur l'origine et les attributions de cette Commission, voir notamment, François LANVONDÈS, « Quelques informations et réflexions sur la Commission des infractions fiscales (CIF) », in Thierry Lambert, *Les sanctions pénales fiscales*, préc., pp. 107 et s.; Christian LOPEZ, *Droit pénal fiscal*, préc., 2012, pp. 158 et s.

<sup>1760</sup> L'article A 228-1 du L.P.F. énumère limitativement les personnes susceptibles d'être délégataires de cette signature. La signature peut ainsi être déléguée aux directeur général des finances publiques, à son adjoint qui a en charge la fiscalité, le sous-directeur en charge de la sous-direction du contrôle fiscal et le chef du bureau affaires particulières et affaires pénales.

<sup>1761</sup> Jérôme TUROT, « Droits et garanties du contribuable en cas de contrôle », in Maurice Cozian, Patrick Dibout, Jean-Louis Pierre (dir.), *Droits et garanties du contribuable : Évolutions et perspectives vingt ans après le rapport Aicardi : compte rendu et documentation*, Litec, 2008, p. 16.

<sup>1762</sup> Ludovic AYRAULT, Manon SIERACZEK, « La Commission des infractions fiscales : analyse critique après trente ans d'existence », *Écrits de fiscalité des entreprises (...)*, préc., p. 679.

## b. En Côte d'Ivoire : un mécanisme mal perçu

Si les autorités chargées de la mise en œuvre des poursuites ( $\alpha$ ) ne sont pas nécessairement les mêmes qu'en France, les règles relatives à la prescription de l'action publique ( $\beta$ ) présentent des incohérences qu'il convient de relever.

### *a. Les autorités chargées de la mise en œuvre des poursuites*

Si l'exigence de plainte préalable obligatoire apparaît avec force dans le cadre de la France, tel n'est pas le cas dans l'hypothèse ivoirienne, où le droit fiscal prévoit peu de dispositions relatives à l'exercice des poursuites pénales. Le caractère préalable obligatoire n'y apparaît pas clairement. L'article 180 du L.P.F. dispose : « *les poursuites relatives aux infractions (...) sont engagées sur plainte du Ministre des Finances, du Directeur général des impôts ou du Directeur général du Trésor et de la Comptabilité publique ou de leurs représentants. Cette plainte peut être déposée jusqu'à la fin de la quatrième année qui suit celle au cours de laquelle l'infraction a été commise* ». Ce qui n'empêche pas que le Ministère public qui a l'exercice de l'action publique<sup>1763</sup> puisse engager directement les poursuites en dehors de toute plainte du fisc, même si dans la pratique, cela ne semble pas encore s'être produit.

En Côte d'Ivoire, pas plus qu'en France, cette formulation ne permet d'affirmer que l'administration serait devenue à titre exceptionnel, titulaire des poursuites à l'égard du contribuable, contrairement à la règle qui veut que ces poursuites appartiennent au Ministère public. Si en effet, toute partie lésée (y compris le fisc) peut, en vertu de l'article 1 du Code de procédure pénale à l'usage en Côte d'Ivoire<sup>1764</sup>, mettre en mouvement l'action publique, seul le ministère public en a l'exercice<sup>1765</sup>. C'est-à-dire qu'en principe, même en Côte d'Ivoire, il reste libre des poursuites.

En ce qui concerne les autorités chargées de la plainte, elles sont certes désignées par l'article 180 mais elles y sont limitativement énumérées ; du moins en apparence. En effet, le

---

<sup>1763</sup> Voir article 31 du Code de procédure pénale à l'usage en Côte d'Ivoire qui est le même que celui de la France à des exceptions près. Cet article dispose : « *le ministère public exerce l'action publique et requiert l'application de la loi* ».

<sup>1764</sup> Il s'agit de la même disposition qu'en France.

<sup>1765</sup> Voir l'article 31 du Code de procédure pénale ivoirien.

législateur ivoirien se contente d'indiquer que les représentants des autorités administratives qui ont été désignées dans l'article précité (Ministre, Directeur (...)), peuvent également déposer plainte, sans toutefois préciser qui sont ces représentants, ni leur mode de désignation. Il s'ensuit que le ministre des finances par exemple pourrait demander à tout personnel de son administration, qu'il estime pouvoir le représenter de porter plainte contre un contribuable. Il n'est pas exclu que les autres autorités administratives désignées par le texte susvisé en fassent autant. Rien ne s'opposerait en outre à ce qu'elles désignent plusieurs représentants en vue de déposer plainte contre un même contribuable, pour un même comportement répréhensible. Ce qui pourrait être source de désordre et donc d'insécurité juridique.

En outre, n'établissant *a priori* aucune hiérarchie à l'égard des poursuites, entre le ministre des Finances<sup>1766</sup> et les différents directeurs désignés dans le texte précité, l'on pourrait se demander s'il est envisageable que leurs plaintes soient concomitantes à l'égard d'un même contribuable. Une telle hypothèse ne semble pas s'être encore produite mais la question reste posée.

Enfin, en indiquant que « *les poursuites sont engagées* » et non pas, « *peuvent être engagées* », sur plainte du ministre ou des directeurs des différentes administrations désignées, l'article 180 ne laisse aucun choix au juge ou aux magistrats du parquet. Ils ont *a priori* l'obligation de poursuivre dès lors qu'il y a plainte. Ce qui permet d'émettre des réserves sur l'indépendance des juges et de manière générale sur l'autorité des magistrats ivoiriens, qui sont censés être le gage d'un système judiciaire sécurisé. Plus grave semble être la question de la prescription.

### ***β. La prescription de l'action publique***

L'alinéa 3 de l'article 7 du Code de procédure pénale, pose le principe selon lequel, « *en matière de délit, la prescription de l'action publique est de trois années révolues* ». Or l'article 180 du L.P.F. dispose que « *cette plainte peut être déposée jusqu'à la fin de la quatrième année qui suit celle au cours de laquelle l'infraction a été commise* ». Ce qui semble établir une contradiction en matière de prescription. Mais à l'article 212 *bis* du L.P.F.,

---

<sup>1766</sup> Il aurait été convenable d'utiliser la terminologie de « ministre chargé des Finances » plutôt que celle de ministre des Finances. Il peut en effet arriver qu'un gouvernement ne prévoie pas de ministre désigné sous l'appellation de ministre des Finances mais qui soit tout de même chargé des Finances.

qui est relatif au contentieux de l'impôt, dispose : « *le recouvrement de l'impôt ainsi que le contentieux fiscal juridictionnel sont exclusivement régis par les dispositions du présent Livre. Le recours aux dispositions de droit commun n'est autorisé que si le présent Livre ne dispose pas en la matière* ». L'on pourrait alors croire qu'en raison de leur caractère dérogatoire par rapport au droit commun, les dispositions du Livre des procédures fiscales ont une fonction abrogatoire à l'égard de celui-ci. Il serait donc tentant de conclure que la règle posée par le Code de procédure pénal ne s'applique pas aux poursuites pénales fiscales. Mais les règles de prescription de l'action publique peuvent-elles être considérées comme partie intégrante du contentieux lui-même ? Le contentieux se définit comme un « *ensemble de litiges susceptibles d'être soumis aux tribunaux* »<sup>1767</sup>. Le délai dont disposent les parties pour élever un conflit, c'est-à-dire soumettre le litige à la sanction du juge (délai de prescription), peut-il être considéré comme partie intégrante du conflit lui-même ? Une réponse négative paraît s'imposer. Dans ces conditions, l'exception posée par l'article 180 du L.P.F. ne semble pas devoir s'appliquer au délai de prescription de l'action publique.

De surcroît, conformément aux dispositions de l'article 20 du Code pénal ivoirien, « *toute disposition pénale nouvelle s'applique aux infractions qui n'ont pas fait l'objet d'une condamnation devenue définitive au jour de son entrée en vigueur, si elle est moins sévère que l'ancienne* ». *A contrario*, si elle est plus sévère, elle ne devrait pas pouvoir s'appliquer, surtout si la règle ancienne subsiste.

Qu'en est-il des conditions de mise en œuvre effective des sanctions ?

## 2. Les conditions de mise en œuvre de la sanction

En raison du rôle joué par les administrations française et ivoirienne, se pose la question des critères de mise en œuvre des sanctions applicables. En outre, on pourrait se demander si les choix de l'administration dans le dépôt de plaintes ne seraient pas source d'inégalité<sup>1768</sup>.

La politique qui sous-tend les poursuites pénales à l'égard des agissements frauduleux, avait conjointement été fixée par la direction des affaires criminelles, le ministère de la justice et l'ex-direction générale des impôts à travers une circulaire qui affirme : « *l'administration*

---

<sup>1767</sup> Gérard CORNU, *Vocabulaire juridique*, PUF, 9<sup>e</sup> éd., 2011.

<sup>1768</sup> Sur les incertitudes à propos des critères qui fondent le dépôt de plainte par l'administration en vue de la poursuite pénale d'infractions fiscales, voir notamment, Thierry LAMBERT, « En guise de réflexion... sanctions pénales : beaucoup d'ombres et peu de lumière », préc., pp. 173-189 ; Jean-Pierre LIEB, « États et perspectives en France », in Thierry Lambert, *Les sanctions fiscales*, pp. 26 et s.(pp. 25-30).

*fiscale considère qu'il faut réserver une suite pénale non seulement à certains types d'agissements, particulièrement élaborés, destinés à faire échapper leurs auteurs aux investigations les plus poussées ou qui s'accompagnent de manœuvres ou de procédés ayant pour objet de donner une apparence de régularité à des opérations frauduleuses, mais encore à ceux qui, pour banales qu'en aient été les modalités d'exécution, n'en sont pas moins révélateurs de la volonté de leurs auteurs de se soustraire à l'établissement, ou au paiement, de l'impôt, leur découverte n'ayant été rendue possible qu'à la faveur d'une vérification de comptabilité ou d'un examen de situation fiscale »<sup>1769</sup>.*

Il s'ensuit que la poursuite pénale des agissements frauduleux n'est pas systématique. L'administration fiscale ne porte donc pas plainte contre tout contribuable coupable de fraude. Elle dispose en la matière d'un pouvoir et d'une faculté d'appréciation<sup>1770</sup> non soumis au contrôle du juge. L'administration n'est pas tenue de prouver l'existence de manœuvres frauduleuses. Il lui suffit de constater que des sommes imposables ont été volontairement dissimulées pour que si les faits sont constitués, le juge retienne que les faits constitutifs de fraude sont avérés<sup>1771</sup>.

Le choix des contribuables devant faire l'objet de poursuites pénales lui appartient donc. Ce choix serait déterminé par la gravité des agissements du contribuable et par la volonté de n'avoir recours à de tels types sanctions qu'à titre exceptionnel dans un souci d'efficacité du dispositif<sup>1772</sup>. En d'autres termes, les sanctions pénales seraient donc systématiquement plus sévères que les sanctions administratives. Ce qui n'est pas toujours le cas, comme cela a déjà été indiqué. La gravité de la sanction pénale semble dépendre du montant de la somme d'impôt éludée. Or comme l'indique le professeur Thierry Lambert, « *aux yeux du législateur toute fraude en matière de T.V.A. doit être plus sévèrement sanctionnée, notamment par des sanctions administratives* »<sup>1773</sup>. Ce qui voudrait dire que la sanction administrative peut être

---

<sup>1769</sup> BODGI 13 N-3-81. Circulaire dont le contenu a été repris par M. Thierry LAMBERT, « En guise de réflexions... sanctions pénales : beaucoup d'ombres et peu de lumières », préc., p. 174.

<sup>1770</sup> Ce qui n'est cependant pas spécifique à la Côte d'Ivoire.

<sup>1771</sup> Cass. Crim. 2 juillet 1988, n° 97-83483.

<sup>1772</sup> Jean-Pierre LIEB, « États et perspectives en France », in Thierry Lambert, *Les sanctions pénales fiscales*, préc., pp. 25 et s.

<sup>1773</sup> Thierry LAMBERT, art. préc., p. 177. L'auteur fait certes allusion au législateur français mais cela pourrait être considéré comme étant valable pour le législateur ivoirien.

objectivement considérée comme plus sévère que la sanction pénale. La nature de la sanction ne préjuge donc pas nécessairement de la gravité des faits réprimés<sup>1774</sup>.

Il ressort, en effet, du point 6° de l'article 171 du L.P.F. qu'en matière de fraude fiscale, « *le tribunal ordonnera dans tous les cas la publication intégrale ou par extraits, des jugements dans le Journal Officiel de la République de Côte d'Ivoire ainsi que dans quatre quotidiens paraissant en Côte d'Ivoire, sept fois successivement* »<sup>1775</sup>. Cela suppose que dans tous les cas, les faits constitutifs de fraude fiscale feront l'objet de poursuites pénales. Ce qui ne va pas sans poser le problème des garanties de mise en œuvre des sanctions fiscales. Or ces garanties ne sont pas clairement définies, encore moins expressément exigées.

En outre, l'expression « *dans tous les cas* » manque de précision et pourrait, de ce fait, constituer un facteur d'insécurité juridique pour le contribuable. En effet, dire que le tribunal fera « *dans tous les cas* » publier sa décision, est-ce à dire que cette décision sera publiée quelle qu'elle soit ; auquel cas, même dans l'hypothèse d'un acquittement du contribuable, la décision devrait être publiée. Est-ce à dire, au contraire, que quelle que soit la gravité de la fraude, la décision sera tout de même publiée. Dans ce cas même les décisions portant sur des faits bénins qualifiés de fraude seraient alors systématiquement publiées. Au demeurant, l'expression « *dans tous les cas* » mériterait d'être précisée pour éviter tout risque confusion, facteur d'insécurité juridique.

---

<sup>1774</sup> En outre, subjectivement, la sévérité de la sanction peut dépendre de la douleur ressentie par le contribuable. Ainsi, une même sanction peut être considérée comme plus sévère pour certains quand d'autres la trouveraient appropriée. Les conditions de mise en œuvre de la sanction ne sont pas clairement définies.

<sup>1775</sup> Ce qui n'est d'ailleurs pas spécifique à la Côte d'Ivoire. Telle est également la sanction réservée aux fraudeurs en France, selon l'article 1741 du Code général des impôts.



## TITRE 2

### SÉCURITÉ JURIDIQUE ET PROCÉDURES CONTENTIEUSES

De par leur particularisme, les procédures fiscales donnent aux administrations fiscales française et ivoirienne une place d'autant plus importante qu'elles partagent avec le juge la sphère des procédures contentieuses. Cette situation, propre aux fiscalités française et ivoirienne ne laisse point de surprendre, le juge étant habituellement perçu comme celui devant qui se règlent ordinairement les contentieux. On pourrait alors se demander si dans ces conditions, la présence de l'administration ne fait pas ombre à l'autorité du juge, tout en exposant le contribuable à des risques d'insécurité juridique. Autrement la place accordée à l'administration en matière contentieuse devrait-elle apparaître comme un atout ou au contraire comme source d'inconvénients pour le contribuable ? Au demeurant, si le rôle assigné à l'administration se justifie historiquement dans le contexte français, peut-on le justifier par les mêmes raisons que celles données dans le cadre de la France. ? On pourrait également poser la question du niveau de garantie offert par l'implication de l'administration en matière contentieuse, en France et en Côte d'Ivoire.

En ce qui concerne l'autorité juridictionnelle, il pourrait être légitime de se demander s'il a encore un rôle à jouer face à l'importance du rôle joué par l'administration ; cette préoccupation mérite une attention plus particulière en Côte d'Ivoire, le domaine de compétence du juge en matière de contentieux fiscal n'étant pas clairement défini.

En revanche, en France, le dualisme juridictionnel semble offrir une vision assez nette de la répartition des rôles entre juge administratif et judiciaire, or la réalité révèle des facteurs de complexité. En tout état de cause, on pourrait se demander si le système dualiste français constitue un atout ou au contraire un inconvénient, source d'insécurité juridique, dans la prise des décisions en matière fiscale.

En Côte d'Ivoire, le système juridictionnel fonctionne, au contraire, sur un modèle moniste mais la Constitution de 2000, actuellement en vigueur, prévoit mise en place d'un système dualiste comme en France. On pourrait alors se demander lequel du système dualiste et du système moniste préserve le mieux les garanties de sécurité juridique dans la résolution des différends fiscaux.

Une analyse successive des voies non-juridictionnelles (chapitre 1) et juridictionnelles (chapitre) de résolution des différends fiscaux permettra de mieux apprécier dans quelle mesure les exigences de sécurité juridique sont prises en compte à la fois par les administrations et les juges respectifs.

## CHAPITRE 1

### SÉCURITÉ JURIDIQUE ET VOIES NON-JURIDICTIONNELLES DE RÈGLEMENT DES DIFFÉRENDS FISCAUX

En France et en Côte d'Ivoire, l'administration fiscale peut intervenir à un double titre dans la résolution des litiges fiscaux : soit que le contribuable veuille bénéficier d'une mesure de faveur à l'égard de sa dette fiscale, et il devra solliciter l'administration qui est seule habilitée à la lui accorder, dans le cadre d'une procédure dite gracieuse. Soit qu'il veuille au contraire entreprendre une procédure contentieuse, et il sera tout de même tenu d'en référer d'abord et obligatoirement à l'administration, sans possibilité de saisir directement le juge.

Ainsi, quelle que soit la voie ou la nature (gracieuse ou contentieuse) de la procédure envisagée, l'administration devra nécessairement être sollicitée. L'administration fiscale joue donc un rôle déterminant dans la résolution des litiges fiscaux, mais son intervention se situe, à l'évidence, dans un cadre extra-juridictionnel. C'est ce qui justifie l'intitulé de ce chapitre, qui traite à la fois de la procédure gracieuse et de la phase administrative de la procédure contentieuse, sous un même rapport, contrairement à une approche habituelle qui consiste à les étudier séparément.

L'intérêt de la présente approche est non seulement de comparer ces deux types de procédures mais aussi et surtout de montrer les risques de confusions souvent faites à leur sujet, notamment parce qu'elles se déroulent toutes deux devant l'administration, alors même que leurs domaines respectifs sont distincts et clairement définis (section 1). En outre, en ce qui concerne plus particulièrement la voie gracieuse, il existe, en l'occurrence en Côte d'Ivoire, des imprécisions sur leur contenu exact et sur leurs techniques de mise en œuvre. Cela n'est pas de nature à conforter le contribuable quant à la certitude d'une bonne garantie dans la prise en compte de ses préoccupations.

Enfin, le passage obligé par les services de l'administration fiscale, quelle que soit la procédure envisagée, pourrait être ressenti par le contribuable comme un facteur contraignant et par conséquent liberticide. En effet, il pourrait ne pas être dans l'intention du contribuable de vouloir entreprendre une discussion avec l'administration, notamment en raison de la gravité des différends qui les opposent. Une discussion entamée avec elle malgré tout, en raison de l'exigence de la réclamation administrative préalable, pourrait donc se dérouler dans une véritable atmosphère de méfiance et de suspicion quant à l'impartialité de

l'administration fiscale et de sa capacité à préserver au-delà de ses propres intérêts, ceux d'un "adversaire" (le contribuable)<sup>1776</sup>. En effet, en raison même de la gravité des faits ou de la complexité du litige, le contribuable pourrait trouver inutile de saisir l'administration quand il sait que de toute façon il s'adressera au juge, tout comme l'administration à d'ailleurs la latitude de soumettre d'office au juge un contentieux dont il est saisi par le contribuable<sup>1777</sup>. La phase préalable de la saisine de l'administration pourrait donc, contrairement à l'un de ses objectifs premiers<sup>1778</sup>, se révéler une procédure simplement formelle et un obstacle à la célérité dans la résolution du litige fiscal. Au regard de ce qui précède, on pourrait poser la question de la portée des voies non-juridictionnelles de règlement des conflits fiscaux (section 2).

## **SECTION 1 : DEMANDE GRACIEUSE, RÉCLAMATION CONTENTIEUSE ET RISQUES DE CONFUSIONS**

Pour désigner le règlement non-contentieux des litiges par l'administration fiscale, on parle de "juridiction gracieuse"<sup>1779</sup>, l'expression de "juridiction contentieuse"<sup>1780</sup> étant alors utilisée pour désigner l' "office de l'administration" dans la résolution contentieuse des litiges fiscaux. Or ces deux voies de résolution des différends n'ont en réalité de juridiction que leur seule appellation. Le terme de juridiction « *n'implique pas nécessairement l'intervention d'un tribunal et englobe des procédures administratives pour lesquelles le juge n'intervient qu'à titre de prolongement ou de contrôle* »<sup>1781</sup> ; contrôle dont l'effectivité n'est pas toujours assurée en Côte d'Ivoire.

Outre cet abus de langage, on a souvent tendance à présenter ces deux types de demandes comme s'ils étaient optionnels, alors même qu'ils ne visent pas nécessairement le même

---

<sup>1776</sup> Mais toute décision partielle n'est pas nécessairement arbitraire du seul fait de sa partialité. Le professeur Michel Degoffe montre ainsi que toute décision impartiale n'est pas nécessairement illégale : Michel DEGOFFE, « L'impartialité de la décision administrative », *RFDA*, 1998, pp. 711 et s.

<sup>1777</sup> Article 194, alinéa 4, L.P.F. de Côte d'Ivoire ; article R. 199-1, alinéa 3, L.P.F. de France.

<sup>1778</sup> Rapprochement et discussion entre contribuables et administration fiscale.

<sup>1779</sup> Voir articles L. 247 et s. et R. 247-1 et s. du LPF français ; articles 201 et s. du LPF ivoirien et article 122 de la loi n° 2003-489 du 26 décembre 2003 relative au régime financier fiscal et domanial des collectivités territoriales.

<sup>1780</sup> Voir article L. 190 du LPF français ; article 182 LPF ivoirien et article 118 de la loi n° 2003-489 du 26 décembre 2003 relative au régime financier, fiscal et domanial des collectivités territoriales ivoiriennes.

<sup>1781</sup> Christian de LAUZAINGHEIN, Marie-Hélène STAUBLE-DE-LAUZAINGHEIN, *Droit fiscal*, Dalloz, 14<sup>e</sup> éd., 2009, p. 353 ; Édouard Laferrière, *Traité de la juridiction administrative et des recours contentieux*, t. 1, Berger-Levrault, 2<sup>e</sup> éd., 1896, p. 6.

objectif et procèdent par conséquent de logiques bien différentes (§ 1). La détermination de leurs caractéristiques propres permettrait donc d'en déterminer avec plus de clarté les domaines respectifs, afin d'éviter tout amalgame ou tout risque de confusion (§ 2), source d'insécurité juridique.

### **§ 1 : RISQUES DE CONFUSIONS À L'ÉGARD DE LEUR OBJET RESPECTIF**

Dans l'étude de la question de la sécurité juridique à l'égard de la demande gracieuse et de la réclamation contentieuse, une double préoccupation mériterait d'être prise en compte. La première est d'ordre terminologique, et donc formel ; elle prend en compte les implications de la comparaison entre deux systèmes fiscaux (les systèmes français et ivoirien), qui bien que comparables sur plusieurs points n'en demeurent pas moins différents par leurs spécificités propres (A). La seconde est davantage d'ordre substantiel et concerne une nécessaire clarification sur l'objet de ces deux types de demandes qui, au-delà des apparences, ne semble pas toujours clairement identifié (B). Le cas de la technique de la transaction mérite également qu'on s'y intéresse plus spécifiquement (C).

#### **A. Des risques de confusions liées à la terminologie**

Si les logiques qui sous-tendent la demande gracieuse et la réclamation contentieuse sont bien différentes en droit fiscal français, on peut se demander si la réalité désignée par chacune de ces procédures est bien la même en France et en Côte d'Ivoire.

La demande gracieuse, telle que prévue par l'article L. 247 du L.P.F. français désigne, en droit fiscal, une procédure entreprise par le contribuable auprès de l'administration fiscale, en vue d'obtenir une mesure de bienveillance portant abandon ou atténuation des droits ou des pénalités mises à sa charge. Quant à la réclamation contentieuse, prévue par l'article L. 190 du L.P.F., elle suppose une contestation de la part du contribuable qui, préalablement à la saisine du juge, dans un cadre conflictuel, soumet préalablement sa réclamation à l'administration fiscale. Ainsi, le terme "gracieux" tel qu'employé dans le Livre des procédures fiscales français désigne la matière gracieuse, qu'il y a lieu de distinguer du recours gracieux, entendu comme un recours adressé à l'auteur d'un acte administratif. En France, la matière gracieuse désigne en revanche, en matière fiscale, une procédure dénuée de toute intention litigieuse mais qui n'implique pas nécessairement de s'adresser à l'auteur de l'acte.

Au contraire, il convient de distinguer la réclamation contentieuse telle que prévue en droit fiscal français, du recours contentieux tel qu'entendu en droit administratif général. Alors que le recours contentieux désigne en principe la saisine du juge, en France, la réclamation contentieuse suppose au préalable la saisine de l'administration fiscale, avec l'intention pour le contribuable d'en référer au juge, au cas où il n'aurait pas gain de cause.

En Côte d'Ivoire, aucune distinction n'est faite dans l'utilisation des termes gracieux et contentieux. Au contraire, le recours gracieux désigne comme en droit fiscal français, le recours adressé à l'auteur de l'acte et le recours hiérarchique, celui adressé à son supérieur hiérarchique. En effet, aux termes de l'article 58 de la loi ivoirienne sur la Cour suprême<sup>1782</sup>, « *le recours administratif préalable résulte : soit d'un recours gracieux adressé à l'autorité dont émane la décision entreprise, soit d'un recours hiérarchique porté devant une autorité hiérarchiquement supérieure à celle dont émane la décision entreprise* ». Même s'il est vrai que cette disposition figure dans la section réservée à l'introduction du recours en annulation pour excès de pouvoir, les règles qu'elle édicte ne sont pas spécifiques au recours pour excès de pouvoir. Elles concernent tout recours administratif préalable tel qu'exercé devant les administrations ivoiriennes, y compris devant l'administration fiscale.

Or le Livre des procédures fiscales ivoirien traite de juridictions gracieuse et contentieuse, sur un modèle comparable à celui prévu en droit fiscal français, sans nécessairement spécifier la terminologie à l'égard du droit fiscal. Ce qui ne permet pas d'établir une réelle différence entre la matière gracieuse et la matière contentieuse, en dépit de l'emploi au sein du Livre des procédures fiscales ivoirien des termes de « juridiction contentieuse » et de « juridiction gracieuse ».

Il existe apparemment un amalgame entre la terminologie utilisée en droit fiscal et celle du droit administratif général, de sorte que les termes pourraient être source de confusion.

En outre, alors que le "contentieux ivoirien de l'impôt"<sup>1783</sup> réserve bel et bien un chapitre à la "juridiction contentieuse"<sup>1784</sup>, qui prévoit une section consacrée à la "procédure devant les tribunaux"<sup>1785</sup>, ce même chapitre prévoit une section intitulée dégrèvements d'office – remise ou modération pour double imposition<sup>1786</sup>. La juridiction contentieuse prévoit donc des

---

<sup>1782</sup> Loi n° 97-243 du 25 avril 1997 modifiant et complétant la loi n° 94-440 du 16 août 1994 déterminant la composition, l'organisation, les attributions et le fonctionnement de la Cour suprême, *JORCI*, 12 juin 1997, n° 24, pp. 603-609.

<sup>1783</sup> Titre IV du LPF ivoirien (articles 182 et suivants).

<sup>1784</sup> Chapitre 1<sup>er</sup> : articles 182 à 200 du LPF.

<sup>1785</sup> Section IV : articles 194-196 *bis* du LPF ivoirien.

<sup>1786</sup> Section V : articles 197 du LPF.

techniques qui appartiennent normalement en France à la juridiction gracieuse. Or un autre chapitre est consacré à la "juridiction gracieuse"<sup>1787</sup>, qui traite de ces questions. Ainsi, selon l'article 201 du L.P.F. ivoirien, « *la juridiction gracieuse connaît des demandes tendant à obtenir l'atténuation par voie de remise, modération, ou transaction de droits, pénalités et amendes fiscales de toute nature* ».

La confusion ou absence de distinction entre les procédés de droit administratif général et ceux du droit fiscal, se traduit à travers certaines décisions de la chambre administrative de la Cour suprême par une terminologie qui peut être déconcertante, appliquée au contexte fiscal français. À travers certaines de ces décisions, on peut ainsi lire, pour ne citer que ces exemples :

- « *considérant qu'il résulte des pièces produites que le recours administratif préalable, exercé sous la forme gracieuse*<sup>1788</sup> (...) *n'a été suivi d'aucune réponse du Ministre d'État (...)* »<sup>1789</sup>;
- ou bien « *considérant qu'il est constant que la requête (...)* *n'a été précédée d'aucun recours gracieux préalable (...)* »<sup>1790</sup> ;
- ou encore, « (...) *estimant que ces deux actes ont été édictés en fraude de ses droits et, après avoir vainement tenté de les faire rapporter par un recours gracieux* », le requérant saisit la chambre administrative de la Cour suprême aux fins d'obtenir leur annulation<sup>1791</sup>.

À l'évidence, les droits fiscaux français et ivoiriens prévoient des procédures aux mêmes appellations ou presque (recours gracieux, réclamation ou recours contentieux, recours administratif préalable) mais aux sens et implications parfois différentes. Si en France, le terme "gracieux" est en principe évocateur de mesures de bienveillance en dehors de toute logique contentieuse, en Côte d'Ivoire, il renvoie davantage à un recours non-juridictionnel exercé devant l'auteur d'un acte. Peu importe donc que le recours s'inscrive dans le cadre

---

<sup>1787</sup> Chapitre 2 : articles 201-207 du L.P.F.

<sup>1788</sup> En d'autres termes, le recours administratif qui n'a pas été adressé à l'auteur des actes querelés. .

<sup>1789</sup> CACS, arrêt n° 4 du 15 février 2006, req. n° 2005-245 S/EX du 30 août 2005, *SYNA-DGTT c/ Ministre d'État, Ministre des transports*.

<sup>1790</sup> CACS, arrêt n° 3 du 25 juin 1986, req. n° 84-08 AD du 2 octobre 1984, *Kouamé Kouadio c/ Ministre de la fonction publique*.

<sup>1791</sup> CACS, arrêt n° 100 du 18 juin 2014, req. n° 2013-031 REP du 10 avril 2013, *Souleymane Bandé c/ Ministre de la Construction, du logement de l'assainissement et de l'urbanisme*.

d'une procédure contentieuse ou non. Ainsi, alors qu'en France "contentieux" s'oppose à "gracieux", on aurait tendance à affirmer qu'en Côte d'Ivoire, "gracieux" s'emploie par référence et par opposition à "hiérarchique" comme en droit administratif général. Or, l'expression de "réclamation contentieuse"<sup>1792</sup> n'est pas tout à fait étrangère à la législation fiscale ivoirienne, et lorsqu'elle y est employée, elle a un sens qui se rapproche de celui du droit fiscal français. Par exemple, en matière de prescription d'assiette, l'article 88 du L.P.F. ivoirien dispose que « *même si les délais de reprise sont écoulés, toute omission ou insuffisance d'imposition révélée soit par une réclamation contentieuse, soit par une instance devant les tribunaux, peut être réparée (...)* ». Il en va de même s'agissant d'annulation ou de réduction de certaines créances fiscales en matière d'impôt foncier ; l'article 23 de la loi de finances de l'année 2001<sup>1793</sup> dispose en son 5° : « *le bénéfice des mesures visées (...) implique le désistement de la part des contribuables concernés de toute réclamation contentieuse administrative, action judiciaire ou recours gracieux (...)* »<sup>1794</sup>.

Au demeurant, le terme de recours administratif préalable désigne toute demande adressée à l'administration et qui précède toute action en justice<sup>1795</sup>, sans préjuger du caractère contentieux ou gracieux (entendu au sens français du terme) de la démarche entreprise.

La terminologie employée en droit fiscal ivoirien paraissant d'une précision insuffisante, des risques de confusion pèsent sur le contenu et l'exacte implication des juridictions gracieuses et contentieuses, y compris parfois en France.

## **B. Des risques d'une mauvaise qualification de la demande du contribuable**

Si l'analyse des termes a permis de se rendre compte qu'il existe en droit ivoirien des risques de confusions à l'égard de la demande gracieuse et de la réclamation contentieuse, les

---

<sup>1792</sup> Il est d'ailleurs curieux de remarquer que "réclamation contentieuse" n'est pas employé en même temps que "juridiction contentieuse".

<sup>1793</sup> Loi n° 2001-338 portant loi de finances de l'année 2001, *JORCI*, n° 26 du 28 juin 2001, pp. 512 et s.

<sup>1794</sup> La référence à la réclamation contentieuse ne figure que trois fois dans l'ensemble du Code général des impôts de Côte d'Ivoire, le Livre des procédures fiscales y compris. La dernière de ces références étant le 3 de l'Article 22 relatif à la procédure de redressement contradictoire qui dispose : « (...) *Le contribuable peut contester l'imposition par voie de réclamation contentieuse. Dans ce cas, la charge de la preuve incombe à l'administration en ce qui concerne les redressements n'ayant pas reçu l'accord exprès ou tacite du contribuable (...)* ».

<sup>1795</sup> Voir notamment, CACS, arrêt n° 107 du 25 juin 2014, req. n° 2014-021 REP du 29 janvier 2014, *Maître Agathe Ayena Bene-Hoane c/ Ministre de la construction, du logement, de l'assainissement et de l'urbanisme* ; CACS, arrêt n° 115 du 29 décembre 2010, req. n° 2010-054 REP du 19 avril 2010, *SCI « La voie » c/ Ministre de la Construction, de l'urbanisme et l'habitat – Ministre de l'économie et des finance* ; CACS, arrêt n° 45 du 26 mai 2010, req. n° 2009-293 REP du 18 juin 2009, *Amon Aliman Bernard c/ Préfet de Grand-Bassam*.

difficultés d'ordre terminologique et donc d'ordre formel n'y sont pas les seuls risques de confusions à l'égard de ces deux types de procédures. En revanche, en dépit d'une apparente clarté des règles applicables, le droit fiscal français présente, lui-aussi, des risques de confusions, facteurs d'insécurité juridique, qui nécessiteraient qu'une clarification soit apportée sur la question, afin que les actions entreprises par les contribuables soient sécurisées.

La demande gracieuse et la réclamation contentieuse procèdent, en effet, de deux logiques différentes qui posent souvent des risques de qualification<sup>1796</sup>, notamment pour les contribuables (en France). Ces derniers éprouvent quelques fois des difficultés à distinguer les domaines respectifs des juridictions contentieuse et gracieuse ou ils ignorent bien souvent le type d'argument qu'il convient de tenir devant l'une ou l'autre de ces deux types de juridictions ; ou au contraire, ils ignorent que certains de leurs arguments peuvent leur réserver la surprise de déclencher celle des deux procédures qu'ils auraient justement souhaité éviter.

« *Il est donc nécessaire de rechercher toujours la nature exacte de la contestation ou de la demande, afin de suivre la procédure applicable et de motiver les arguments invoqués, d'une manière complète, explicite et claire* »<sup>1797</sup>. Ces propos sont ceux d'un commentaire dédié à un arrêt du Conseil d'État français ; arrêt qui remonte déjà à quelques années et qui illustre assez bien le risque de confusion auquel se trouve exposé le contribuable.

En effet, une épouse était solidairement poursuivie de la dette fiscale de son conjoint qui avait abandonné le domicile conjugal. En réponse à la notification qui lui était alors adressée, avec menace de vente de son mobilier, la requérante qui entendait se désolidariser de la dette fiscale de ce conjoint adresse une lettre au receveur général des finances. Dans son courrier, elle demande "à n'être pas inquiétée" à raison des cotisations d'impôt qui incombent à son mari, mais tout en faisant valoir qu'elle se trouve dans l'incapacité<sup>1798</sup> d'acquitter le montant de la dette. Dès lors le Conseil d'État français a jugé que la « *lettre qui ne contestait ni l'existence de l'obligation, ni sa quotité ou son exigibilité ne comportait pas opposition à contrainte et présentait le caractère d'une demande gracieuse ; qu'ainsi, la requérante n'était*

---

<sup>1796</sup> Voir CE, 3<sup>e</sup> et 8 SSR, 10 février 2014, n° 361424, *M. Deloison*, concl. V. Daumas, *Dr. fisc.* n° 15, 10 avril 2014, comm. 270.

<sup>1797</sup> CE, section, 27 avril 1983, req. n° 30308, « Domaines respectifs des juridictions contentieuse et gracieuse – Recours contentieux contre une décision gracieuse », *Dr. fisc.* n° 17, 25 avril 1984, comm. 903.

<sup>1798</sup> CE, section, 27 avril 1983, req. n° 30308.

*pas recevable à déférer au Tribunal administratif, au motif qu'elle n'était pas solidairement tenue de l'acquittement desdites impositions »*<sup>1799</sup>.

En effet, l'évocation par la requérante de son incapacité à acquitter la dette, alors qu'elle contestait sa qualité de redevable solidaire, a laissé supposer qu'elle reconnaissait l'existence ou le bien-fondé de la dette qui lui était imputée.

À plusieurs reprises, les juges administratifs d'appel français ont ainsi tenu à rappeler que « *le caractère gracieux ou contentieux d'un litige dépend des termes de la réclamation présentée au directeur des services fiscaux, et non du terrain choisi par ce dernier pour y répondre »*<sup>1800</sup>.

En revanche dans un commentaire dédié à une décision de la Cour administrative d'appel de Bordeaux, il est indiqué qu'« *en matière d'impôts directs et, notamment, de taxe professionnelle, le contribuable peut : soit présenter au Directeur une demande en décharge ou en réduction d'impôt s'il estime avoir été imposé à tort ou avoir été surtaxé : c'est la voie contentieuse ; soit, en cas de gêne, le mettant dans l'impossibilité de se libérer envers le Trésor, solliciter du Directeur la remise ou une modération de l'impôt : c'est la voie gracieuse »*<sup>1801</sup>. Ces lignes pourraient prêter à confusion ; on aurait, en effet, le sentiment qu'il suffit au contribuable d'éprouver de la gêne le mettant dans l'impossibilité d'honorer ses dettes, pour qu'il s'engage dans une procédure gracieuse. Or la situation de gêne n'est invocable que lorsqu'il y a une dette effectivement constituée.

De même, selon les professeurs Grosclaude et Marchessou, « *si le contribuable lance une action contentieuse c'est qu'il est sûr de son bon droit. S'il ne l'est pas mais veut néanmoins fléchir l'administration il adressera un recours gracieux à l'auteur de la décision qui lui fait grief »*<sup>1802</sup>. C'est à croire que le contribuable aurait la latitude d'engager indifféremment une demande gracieuse ou une réclamation contentieuse, pour peu qu'il soit sûr, dans ce dernier cas, d'avoir gain de cause.

Ces deux exemples laissent en réalité supposer que la demande gracieuse et la réclamation contentieuse seraient optionnelles et donc d'égales valeurs. Or une telle supposition, en plus

---

<sup>1799</sup> *Ibidem*.

<sup>1800</sup> CAA Lyon, 2<sup>e</sup> ch., formation à 3, 10 avril 2012, 10LY02335 ; CAA Versailles, 3<sup>e</sup> ch. 20 mars 2012, 11VE00761 et 11VE00761 ; CAA Nantes, 1<sup>er</sup> ch., 28 juin 2004, 01NT00825 ; CAA Marseille, 4<sup>e</sup> ch. formation à 3, 27 novembre 2012, n° 09MA04728 ; CAA Bordeaux, 7 novembre 1989, n° 89BX00687.

<sup>1801</sup> CAA Bordeaux, 7 novembre 1989, n° 89-687, M. Vincent, « Juridiction gracieuse – taxe professionnelle – Irrecevabilité de l'action contentieuse en réduction de ladite taxe formée contre le rejet d'une demande gracieuse. Action possible par la voie du recours pour excès de pouvoir », *Dr. fisc.*, n° 28, 11 juillet 1990, comm. 1410.

<sup>1802</sup> Jacques GROSCLAUDE, Philippe MARCHESSOU, *Procédures fiscales*, Dalloz, 6<sup>e</sup> éd., 2012, p. 287.

d'être discutable, semble traduire une erreur d'appréciation au sujet de ces deux types de procédures, et pourrait contribuer à entretenir de l'incertitude ou des ambiguïtés.

Or la demande gracieuse, contrairement à la réclamation contentieuse, vise non pas à revendiquer un droit auprès de l'administration, mais à demander le bénéfice d'une mesure de bienveillance<sup>1803</sup>. Ce qui suppose que l'impôt ou le droit sur lequel porte la demande (créance du fisc) ne fasse pas l'objet de contestation dans son principe, par le contribuable.

À la lecture de l'article L. 247 du L.P.F. français, la demande gracieuse peut donner lieu soit à une remise, soit à une possibilité de transaction. La remise constitue en l'occurrence un abandon de créance. Elle peut être totale ou partielle, pure et simple ou conditionnelle. Lorsqu'elle est partielle, elle est désignée sous le terme de "modération" ; le terme de remise n'étant alors à proprement réservé qu'à un abandon total de créance<sup>1804</sup>.

Les choses ne paraissent pas aussi clairement définies en Côte d'Ivoire où la confusion semble encore plus grande. Elle se révèle dès les intitulés des quatre sections consacrées à la juridiction gracieuse qui s'énoncent comme suit :

- *Section I : domaine de la juridiction gracieuse (article 201) ;*
- *Section II : demande en atténuation des droits et pénalités (article 202) ;*
- *Section III : domaine de la transaction (article 203) ;*
- *Section IV : procédure d'atténuation (articles 206 et 207).*

Au regard de ces intitulés, une première observation pourrait être faite. Aux termes de l'article L. 247 du Livre des procédures fiscales français, l'administration fiscale peut accorder deux types de mesures, des remises (totales ou partielles), qui correspondent à des abandons de créances, et des atténuations, qui correspondent à des abandons partiels de dettes.

Il semblerait au contraire qu'en Côte d'Ivoire, du moins à la lecture des intitulés des différentes sections mentionnées ci-dessus, seule l'atténuation (abandon partiel de dette) soit envisagée en matière gracieuse, avec la possibilité de transaction.

---

<sup>1803</sup> Voir notamment en ce qui concerne la Côte d'Ivoire, l'article 122 de la loi n° 2003-489 du 26 décembre 2003, relative au régime financier, fiscal et domanial des collectivités territoriales, qui dispose en son alinéa 1<sup>er</sup> : « le contribuable qui ne conteste pas l'exigibilité des droits qui lui sont réclamés mais qui désire faire appel à la bienveillance des services de la collectivité territoriale peut présenter une demande en remise ou en modération ». Voir également Gilles BACHELIER, op. cit., p. 114.

<sup>1804</sup> Voir Documentation de base (française), n° 13 S 2 du 15 juin 1999, § 2 (B.O.I.-CTX-GCX-10-20120912, § 10) Voir également Thierry LAMBERT, *Contentieux fiscal*, Hachette 2011, p. 17.

En effet, les sections 2 et 4 ne sont exclusivement réservées qu'à l'atténuation, tandis que la section 3 est consacrée à la transaction. Or le domaine de la juridiction gracieuse tel que défini par l'article 201 du L.P.F. traite également de la remise (abandon total) et de la modération (réduction de charges applicable aux pénalités fiscales)<sup>1805</sup>. Cette disposition conduit toutefois, dans sa rédaction, à affirmer que l'administration fiscale ne peut accorder qu'une atténuation ; la remise, la modération ou la transaction, sans aucune distinction, n'étant alors présentées que comme des moyens en vue d'accorder cette atténuation. Si cette explication peut être considérée comme allant de soi en ce qui concerne la transaction, il n'est pas sûr qu'elle soit valable pour les autres mesures. Mais l'article 201 n'est que la renumérotation, sans aucune modification, de l'article 171 de l'ancien du L.P.F. ivoirien<sup>1806</sup>.

Cette confusion est probablement due à une méprise sur les effets d'une atténuation et d'une remise de dettes. En tout état de cause, l'article 21 de la loi de finances ivoirienne pour 2005<sup>1807</sup>, qui avait pour objet d'aménager certaines dispositions du Livre des procédures fiscales ivoirien, n'a apporté aucun changement à la rédaction initiale de l'actuel article 201. Le paragraphe 20 de cette loi de finances, qui a certes modifié l'ancien article 178 du L.P.F.<sup>1808</sup>, n'a pas non plus permis de clarifier la question. Il s'est au contraire borné à mieux définir les domaines de compétence du Ministre des finances et du Directeur général des impôts<sup>1809</sup>, dans le cadre des recours hiérarchiques dont ils peuvent être saisis.

La confusion qui apparaît dès la détermination du domaine de la juridiction gracieuse semble être reprise à travers l'intitulé de la section 2. Or l'article 202 qui constitue l'unique disposition de cette section, dispose en son alinéa 1<sup>er</sup> qu'« *il peut être accordé sur demande du contribuable, des remises ou modérations de droits, d'amendes fiscales, de majorations d'impôts et d'intérêts de retard (...)* ». La remise et la modération sont ainsi présentées de

---

<sup>1805</sup> Il importe de noter que ces précisions définitionnelles qui sont mentionnées dans la doctrine administrative française n'apparaissent nulle en droit ivoirien.

<sup>1806</sup> Issu de la Loi n° 97-244 du 25 avril 1997.

<sup>1807</sup> Annexe fiscale à la loi de finances n° 2005-161 du 27 avril 2005, portant Loi de finances pour l'année 2005. Voir les paragraphes 18 et s. de l'article 21.

<sup>1808</sup> Article 178 ancien du L.P.F. (de 1997) 1° « *Le Directeur général des Impôts statue sur toutes demandes en remise, modération ou transaction d'amendes fiscales et de majorations de droits, lorsque le montant de l'amende fiscale ou de la majoration de droits n'excède pas 10.000.000 de francs. (...)*. 2° *Le Ministre chargé des Finances statue en appel des décisions du Directeur général des Impôts. Il statue en premier et dernier ressort (...)* ».

<sup>1809</sup> Selon le paragraphe 20 de l'article 21 de la loi de finances pour 2005, « *le Directeur Général des Impôts statue sur toutes demandes en remise, modération ou transaction de droits, amendes fiscales et majorations de droits* » tandis que le « *le Ministre chargé des Finances statue en appel des décisions du Directeur Général des Impôts* ».

manière erronée comme des modalités de l'atténuation. L'article 203<sup>1810</sup> qui traite en principe de la demande de transaction contraste avec l'article 202, dans la mesure où la demande de transaction vise également à obtenir une atténuation. Mais au-delà de ces confusions ou imprécisions terminologiques, la demande gracieuse entend offrir au contribuable ivoirien des mesures similaires à celles prévues dans la législation française. Il importe cependant d'affirmer que le domaine de la juridiction gracieuse, tout comme l'objet même de la demande, ne paraissent pas clairement perceptibles, en particulier en droit fiscal ivoirien. Cette source de confusion n'est pas de nature à favoriser un cadre juridique sécurisé.

### C. La transaction : une technique de droit privé en matière fiscale

Pour ce qui est de la transaction, un amalgame est semble-t-il fait, en matière fiscale, entre la mesure recherchée ou octroyée et le moyen mis en œuvre pour l'atteindre. Les professeurs Lamarque, Négrin et Ayrault ne manquent pas de faire remarquer que « *légalement, l'objet que peut avoir la transaction fiscale est marqué par une certaine ambiguïté* »<sup>1811</sup>. Cette ambiguïté paraît toutefois résulter de la définition même qu'en propose le Code civil français, en dépit de son apparente clarté. L'article 2044 du Code civil français dispose en effet que « *la transaction est un contrat par lequel les parties terminent une contestation née, ou préviennent une contestation à naître* ». Mais au-delà de cette définition, il conviendrait d'appréhender la transaction aussi bien comme une action que comme un acte ; c'est-à-dire, aussi bien comme un fait juridique que comme un acte juridique. Ce qui se heurte à l'évidence à la logique juridique classique qui sépare acte et fait juridique ; ce d'autant plus que « *notre logique dominante est une logique binaire et non pas une logique floue* »<sup>1812</sup>, selon les termes du professeur Christine Larzerges. Or la transaction désigne tout d'abord l'action de transiger ; c'est-à-dire, faire des concessions réciproques afin d'aboutir à un arrangement. Ce qui constitue un fait juridique. Elle désigne également l'acte qui matérialise un tel arrangement, c'est-à-dire un contrat, qui constitue un acte juridique.

Dans le premier cas, la transaction correspond donc à un moyen ou à un procédé, en vue d'aboutir à un résultat. Il s'agit par conséquent d'un processus qui, par essence, est inachevé.

---

<sup>1810</sup> Alinéa 1<sup>er</sup>, « *il peut être accordé sur demande du contribuable, une atténuation de droits, d'amendes fiscales, de majorations d'impôts et d'intérêts de retard par voie de transaction, lorsque ces impositions sont encore susceptibles de faire l'objet d'un recours contentieux* ».

<sup>1811</sup> Jean LAMARQUE, Olivier NÉGRIN, Ludovic AYRAULT, *Droit fiscal général*, préc., 2011, pp. 438 et s.

<sup>1812</sup> Christine LARZERGES, « Seuils d'âge et responsabilité pénale en Europe », *RSC*, 1991, pp. 414 et s.

Dans la seconde hypothèse en revanche, il s'agit d'un aboutissement, matérialisé par un acte juridique. Le professeur Kenfack notamment, s'est proposé de clarifier la notion de transaction afin de dissiper tout risque de confusion à son sujet. Il a toutefois limité son analyse au seul aspect "contrat", tel que suggéré par la définition du Code civil; c'est-à-dire au résultat, sans prendre en compte le processus qui le sous-tend<sup>1813</sup>. Ce qui, du reste, est fort légitime, en raison du caractère légal de la définition proposée par le Code civil, mais reste insuffisant à caractériser la notion de transaction dans toutes ses composantes et en particulier en matière fiscale. Or c'est dans ce sens civiliste que l'administration fiscale française s'est elle-même expressément orientée pour appréhender la notion telle que réglementée dans le Livre des procédures fiscales Il est ainsi indiqué au sein de la doctrine administrative française dédiée à la question, que « *la transaction, suivant la définition qu'en donne l'article 2044 du Code civil, est un contrat (...)* »<sup>1814</sup>. Or en indiquant dans le Livre des procédures fiscales français, qu'une atténuation d'amendes fiscales ou de majorations d'impôts peut être accordée au contribuable « *par voie de transaction* », celle-ci apparaît non pas comme un aboutissement, mais comme un moyen ; le résultat recherché étant l'atténuation. Il est certes vrai que le fait pour un contribuable d'avoir l'opportunité de transiger sur ses pénalités peut constituer en soi un avantage. La transaction n'en demeure pas moins, dans le cadre fiscal tout au moins, une procédure. Le professeur Duverger précise, à juste titre, « *il ne s'agit pas à proprement parler d'un recours gracieux, mais d'une procédure de transaction* »<sup>1815</sup>. En revanche, il propose une explication qui bien que concevable n'en demeure pas moins discutable. Il indique, en effet, qu'« *en principe, le recours gracieux n'existe que pour les impôts directs. Cependant, pour certains autres impôts, on trouve des procédures qui aboutissent à des résultats analogues : mais elles ne portent que sur des pénalités, jamais sur l'impôt lui-même* »<sup>1816</sup>. Le fait d'indiquer que le recours gracieux n'existe que pour les impôts

---

<sup>1813</sup> Ce qui, du reste, est fort concevable, l'auteur étant lui-même spécialiste en matière de droit contractuel. Il précise en effet que « *trois éléments sont ainsi caractéristique de la transaction : c'est un contrat. Elle suppose une contestation (un litige) et elle nécessite des concessions réciproques* ». Voir Hugues KENFACK, « Transaction et autres risques de confusion (Partage, résiliation amiable, désistement d'instance, remise de dette, reçu pour solde de tout compte...) », in Blandine MALLET-BRICOUT, Cyril NOURISSAT, *La transaction dans toutes ses dimensions*, Dalloz, 2006, p. 25 (pp 25-33). Telle est également la conclusion à laquelle parvient le professeur Casimir, qui est quant à lui un spécialiste en droit fiscal. Pour distinguer les remises ou modération d'avec la transaction, il affirme que la remise est un acte unilatéral ; et en ce qui concerne la transaction, « *il s'agit bien d'un contrat* ». Voir Jean-Pierre CASIMIR, *Contrôle fiscal (...)*, préc., p. 437.

<sup>1814</sup> Documentation de base, n° 13 S 2 du 15 juin 1999, § 3 (*B.O.I.-CTX-GCX-10-20120912*, § 20).

<sup>1815</sup> Voir Maurice DUVERGER, *Éléments de fiscalité*, PUF, 1976, p. 106.

<sup>1816</sup> Maurice DUVERGER, op. cit., p. 105.

directs, ne serait-ce pas le réduire à la remise de dette qui, seule concerne en principe la remise de dette ?

Il convient, en définitive, d'admettre que la transaction ne constitue en l'occurrence qu'un moyen visant à octroyer une mesure de faveur qu'est l'atténuation de pénalités. Le moyen ou la technique mise en œuvre (la transaction) semble donc avoir été confondue avec la mesure recherchée (l'atténuation de pénalités). Mais cette confusion induite par la définition civiliste de la transaction, a pu donner lieu à une mauvaise application en droit fiscal français et ivoirien. Le chapitre consacré à la demande gracieuse par le législateur français<sup>1817</sup>, s'intitule en effet : « *les remises et transactions à titre gracieux* ». La mise en apposition des termes "remises" et "transactions", laisse sous-entendre qu'ils seraient de la même nature ou joueraient la même fonction. Or l'un constitue une mesure de portée unilatérale (la remise) et l'autre, un moyen permettant d'aboutir à un accord (transaction). L'intituler du chapitre précité, consacré à la demande gracieuse, mériterait donc d'être reformulé d'autant plus que les mesures susceptibles d'être prises par l'administration dans le cadre d'une demande gracieuse sont soit la remise de dettes soit l'atténuation de pénalités.

L'atténuation, contrairement à la remise ne constitue pas un abandon de créance mais une réduction de celle-ci. Si donc dans le cas de la remise, l'administration renonce, même partiellement à sa créance, l'atténuation lui permet d'alléger la dette du contribuable, tout en maintenant sa créance sur ce contribuable.

L'intérêt de cette distinction réside dans les effets susceptibles de découler de l'une ou l'autre de ces mesures ainsi que les rapports qu'elles peuvent engendrer dans les relations entre le contribuable et l'administration.

Ainsi, du fait que la remise (partielle ou totale) constitue un abandon de créance, l'administration ne peut plus être considérée comme créancière vis-à-vis du contribuable à l'égard des impôts, pénalités et frais concernés. En revanche, l'atténuation d'amendes fiscales ou de majorations, parce qu'elle n'efface pas la créance, maintient l'administration et le contribuable dans des relations de créancier à débiteur. Elle exige toutefois que chaque partie se conforme aux concessions qu'elle a faites au cours de la transaction survenue. Celles-ci consistent pour l'administration à réduire les pénalités du contribuable tout en renonçant à porter l'affaire devant les tribunaux. Elles consistent pour le contribuable à accepter de

---

<sup>1817</sup> Livre des procédures fiscales, partie législative, titre III, chapitre III : Les remises et transactions à titre gracieux.

« verser au Trésor, à titre de sanction, en sus des droits et des frais éventuellement exigibles, une somme fixée par le service, inférieure aux pénalités qu'il a encourues ou qui ont été prononcées contre lui »<sup>1818</sup>. Il devra lui aussi renoncer à toute procédure contentieuse née ou à naître et qui se rapporteraient aux pénalités ayant été réduites ou aux droits sur lesquelles elles portaient.

Cette nuance semble souvent mal perçue ou insuffisamment relevée y compris en doctrine. Ce qui peut également être une source de confusion au regard des effets des décisions prises sur demande gracieuse. Cette nuance apparaît certes dans la doctrine administrative ; celle-ci précise, en effet, que « la juridiction gracieuse telle qu'elle est définie par l'article L. 247 du Livre des procédures fiscales est compétente pour l'examen des demandes présentées (...) par les contribuables en vue d'obtenir une mesure de bienveillance portant abandon ou atténuation des impositions ou des pénalités mises à leur charge (...) »<sup>1819</sup>. L'administration n'en tire pas cependant toutes les conséquences, puisque dans la suite du développement, elle indique : « la présente division est ainsi consacrée aux demandes gracieuses de transaction, modération ou remise (...) »<sup>1820</sup>. Il aurait fallu consacrer les développements relatifs à ces points, « aux demandes gracieuses d'atténuation, modération ou remise »<sup>1821</sup>. Ce qui aurait eu l'avantage de rendre applicable les mesures d'atténuation à la fois sur les droits en principal et sur les pénalités.

Ces détails qui demeurent importants ne sont pas toujours pris en compte par la plupart des auteurs. Le professeur Casimir, par exemple, indique tout d'abord dans son ouvrage que « la juridiction gracieuse apprécie les demandes qui tendent à obtenir la remise ou une modération d'amende fiscale ou de majorations d'impôt (...) »<sup>1822</sup>. Ce qui, à l'évidence, ne rend compte que partiellement de l'objet des décisions prises sur demande gracieuse. La remise ou la modération ne constituant que des modalités d'abandon, comme précédemment indiqué. Mais il indique par la suite : « il est utile de bien distinguer la remise ou la modération de la transaction. (...) contrairement à la remise ou modération, qui constitue un

---

<sup>1818</sup> Documentation de base, n° 13 S 2 du 15 juin 1999, § 4 (B.O.I.-CTX-GCX-10-20120912, § 20).

<sup>1819</sup> Bulletin officiel des Finances publiques publié le 12 septembre 2012, § 1(B.O.I.-CTX-GCX-20-20120912) ou Documentation de base n° 13 S 1 du 15 juin 1999, § 1.

<sup>1820</sup> B.O.I.-CTX-GCX-20-20120912, § 10.

<sup>1821</sup> Jean-Pierre CASIMIR, *Contrôle fiscal* (...), préc., p. 348 (à propos de la distinction entre juridiction contentieuse et juridiction gracieuse) et p. 437 (à propos de la distinction entre remise ou modération et transaction).

<sup>1822</sup> *Ibidem*.

*acte unilatéral d'abandon de créance, la transaction suppose des concessions réciproques faites par le créancier et le débiteur (...) Il s'agit bien d'un véritable contrat »<sup>1823</sup>.*

## **§ 2 : DE L'EXIGENCE D'UN RECOURS ADMINISTRATIF PRÉALABLE OBLIGATOIRE**

Comme précédemment indiqué, si les mesures gracieuses sollicitées par le contribuable auprès de l'administration partent de l'idée qu'ils ne réclament pas un droit mais un avantage ou une faveur, il en va autrement en ce qui concerne les réclamations contentieuses. Le caractère non contentieux des premières pourrait justifier le recours à l'administration tandis que la logique contentieuse inhérente aux secondes devrait normalement s'opposer à un tel recours. Or, l'exigence d'un recours à l'administration fiscale, préalablement à la saisine éventuelle du juge (A), est une étape imposée au contribuable qui, en France ou en Côte d'Ivoire, entend saisir le juge. Rendue obligatoire en France à la suite de faits liés à son histoire, était-il nécessaire d'exiger du contribuable ivoirien de recourir obligatoirement à l'administration pour espérer atteindre le juge, au risque de ne jamais avoir accès à lui, sachant qu'il est déjà peu sollicité ou présent<sup>1824</sup> dans la sphère fiscale ivoirienne ? En revanche, pour ce qui est de la France, on pourrait se demander si le recours préalable à l'administration trouve encore sa justification par les mêmes explications que celles qui l'ont vu naître (B).

### **A. De l'exigence d'une réclamation préalable obligatoire en dépit du caractère contentieux du litige**

En France et en Côte d'Ivoire, le contribuable qui veut se faire entendre du juge afin d'obtenir un droit à l'encontre de l'administration ne sera pas reçu par lui tant qu'il n'en aura pas d'abord et obligatoirement référé à l'administration<sup>1825</sup>. Qu'est ce qui peut justifier une telle

---

<sup>1823</sup> *Ibidem*.

<sup>1824</sup> Voir notamment René DÉGNI-SÉGUI, « L'accès à la justice et ses obstacles », in *L'effectivité des droits fondamentaux dans les pays de la Communauté francophone*, colloque international 29, 30 septembre et 1<sup>er</sup> octobre 1993, Port-Louis (République de l'Île Maurice), éd. AUPELF-UREF, 1994, Montréal (Canada).

<sup>1825</sup> Pour une vue d'ensemble sur la pratique de la procédure de réclamation préalable, voir notamment, Claude YNDEN-ALLART, « La réclamation préalable vue sous l'angle de la pratique administrative », *RFFP*, n° 17, 1987, pp. 37-69.

exigence ? (2) Aurait-il pu en être autrement ? Est-ce plus rassurant pour le contribuable de se faire directement entendre du juge ou de soumettre son cas à l'autorité administrative ? Que peut impliquer le caractère obligatoire et préalable de la réclamation administrative (1) ?

### 1. Du caractère préalable et obligatoire de la procédure

Si dans le cadre du contentieux fiscal, la France et la Côte d'Ivoire ont en commun l'exigence d'une réclamation préalable de caractère obligatoire, c'est de la France que ce préalable a été inspiré à la Côte d'Ivoire. Il ne s'agit pas cependant d'une exclusivité française pour ce qui est de la procédure en elle-même. Il semblerait qu'en Allemagne notamment, cette même exigence soit faite aux contribuables<sup>1826</sup>. Il n'en demeure pas moins qu'en raison de sa spécificité, la réclamation auprès de l'autorité administrative peut apparaître comme une curiosité, même si elle est imposée par les législateurs respectifs et ancrée dans la pratique du contentieux fiscal, en France ou impliquant une personne publique, en Côte d'Ivoire. Dans le cadre de cette procédure, c'est donc à l'administration qu'il appartient de prendre la décision, or se trouve également être l'un des antagonistes.

En France, c'est l'alinéa 1<sup>er</sup> de l'article R. 190-1 du L.P.F. qui pose le principe selon lequel : « *le contribuable qui désire contester tout ou partie d'un impôt qui le concerne doit d'abord adresser une réclamation au service territorial, (...) dont dépend le lieu de l'imposition* ». Ce principe comporte donc une double exigence pour le contribuable :

- l'obligation d'en référer à l'autorité administrative territorialement compétente ;
- l'obligation de s'adresser à cette autorité avant même de saisir le juge.

Repris par le législateur ivoirien en matière fiscale, la chambre administrative de la Cour suprême veille tout particulièrement à sa stricte observance, en rappelant notamment « *qu'au sens de l'article 57 de la loi (...) sur la Cour Suprême, le recours administratif préalable, est une requête obligatoire, invitant sans ambiguïté* » à s'y référer<sup>1827</sup>, et qu'il s'agit d'un

---

<sup>1826</sup> Voir en ce sens Eugénie PRÉVÉDOUROU, *Les recours administratifs obligatoires : étude comparée des droits allemand et français*, Paris, LGDJ, 1996, pp. 15 et s.; Christine BOUVIER-NIKONOFF, « La direction générale des impôts et le contrôle fiscal » in Thierry LAMBERT (dir.), *Contentieux fiscal, principes et pratiques*, STH, 1989, p. 13.

<sup>1827</sup> CACS, arrêt n° 59 du 24 juin 2009, req. n° 2006-457 REP du 03 novembre 2006, *société immobilière Diana c/ Ministère de la construction et de l'urbanisme*.

principe d'ordre public<sup>1828</sup>. Cette exigence n'en demeure pas moins difficilement perceptible y compris dans son principe, au sein de la législation fiscale ivoirienne.

Tout d'abord, la seule référence au caractère préalable de cette exigence n'apparaît pas en tant que telle dans le Livre des procédures fiscales ivoirien. Seul l'intitulé de la section II du chapitre consacré à la juridiction contentieuse<sup>1829</sup> s'y réfère en s'énonçant comme suit : « *procédure préalable auprès de l'administration* ». S'il ne fait aucun doute qu'un tel intitulé rend compte du caractère préalable de la procédure, rien n'en indique en revanche le caractère obligatoire, même si par ailleurs cette exigence ressort de l'article 57 de la loi ivoirienne sur la Cour suprême. Or cette disposition qu'on a pu considérer comme extensible à tout projet de saisine du juge dans un différend impliquant une personne morale de droit public, n'a été prévu à l'origine que par rapport au recours pour excès de pouvoir.

Pour ce qui est de l'intitulé prévu au sein du Livre des procédures fiscal ivoirien, il est imprécis. En effet, tout recours administratif préalable n'est pas nécessairement obligatoire. Un recours administratif peut avoir un caractère facultatif ; dans ce cas, le demandeur n'est pas tenu de saisir d'abord l'administration avant d'avoir accès au juge. Mais dès lors qu'il décide d'user de sa faculté, elle ne peut avoir lieu qu'avant la saisine du juge, en raison de ce caractère préalable. En outre, le caractère facultatif de la procédure administrative implique non seulement la possibilité d'un recours contentieux direct (auprès du juge) mais également le droit d'exercer simultanément ou successivement le recours administratif et le recours contentieux<sup>1830</sup> ; du moins en dehors de toute exigence de primauté de la procédure administrative sur la saisine du juge.

Il est certes vrai qu'au sein du Livre des procédures fiscales français<sup>1831</sup>, la *section I* du chapitre relatif au contentieux de l'établissement de l'impôt, s'intitule également « *procédure préalable auprès de l'administration* »<sup>1832</sup>, mais cette section ne débute qu'avec l'article R.

---

<sup>1828</sup> CACS, arrêt n° 3 du 30 janvier 2002, req. n° 2001-245/REP du 15 juin 2001, *N'dri Valérie c/ Conseil national de l'ordre des pharmaciens*.

<sup>1829</sup> C'est-à-dire le chapitre 1<sup>er</sup> (juridiction contentieuse), du titre IV (le contentieux de l'impôt), du Livre des procédures fiscales

<sup>1830</sup> Voir sur ces points, Jean MICHEL, *Les recours administratifs gracieux, hiérarchiques et de tutelle*, La Documentation française, Paris, 1996, pp. 27 et s.

<sup>1831</sup> Dans la partie réglementaire relative aux décrets.

<sup>1832</sup> Le titre III concerne le contentieux de l'impôt et le chapitre 1<sup>er</sup>, le contentieux de l'établissement de l'impôt et les dégrèvements d'office. C'est probablement cet intitulé qui a été repris dans le cadre de la Côte d'Ivoire.

196-1. C'est-à-dire après avoir clairement énoncé le caractère préalable et obligatoire de la procédure dès l'article R. 190-1.

En Côte d'Ivoire en revanche, la précision sur le caractère obligatoire de la procédure n'apparaît expressément qu'à la dernière phrase de la note administrative qui commente l'article 25 de l'annexe à la loi de finances pour la gestion 2000<sup>1833</sup>. C'est elle qui indique que « *la réclamation est le premier acte du contentieux et est obligatoire* »<sup>1834</sup>. Il eût été opportun pour le législateur ivoirien de faire figurer ce caractère obligatoire au sein même du Livre des procédures fiscales, pour une meilleure lisibilité.

Conçue donc comme une étape incontournable aussi bien en France qu'en Côte d'Ivoire, en matière de contentieux fiscal, l'exigence du recours administratif préalable obligatoire ne saurait toutefois se justifier par les mêmes raisons qui ont nécessité sa mise en œuvre dans les deux systèmes fiscaux.

## **2. Une justification tirée du contexte historique français**

Le pouvoir de décision de l'administration à l'égard des réclamations contentieuses du contribuable serait né paradoxalement<sup>1835</sup> du prétexte d'un strict respect du principe de la séparation des pouvoirs ainsi que d'une hostilité à l'égard des tribunaux judiciaires. La conception rigoureuse du principe de la séparation des pouvoirs s'est, en effet, traduite par une séparation des autorités administratives et judiciaires et une interdiction de toute interférence de l'une des autorités dans la sphère de compétence de l'autre<sup>1836</sup>. Si donc des raisons d'ordre historique pourraient expliquer la mise en place du recours administratif préalable en France, il n'est pas sûr que les mêmes raisons soient transposables à l'ordre

---

<sup>1833</sup> Cet article est consacré à l'aménagement des modalités de saisine de l'autorité administrative en matière de contentieux de l'impôt.

<sup>1834</sup> Note n° 0435/MEF/DGI/SLC/2001 du le [sic] 26 février 2001, Doctrine fiscale, 1996-2002, p. 305. Cette note commentative est comprise entre les pages 212 et 305 du t. 2 de l'ouvrage dédié à la doctrine administrative ; plus précisément la seconde partie de ce T., consacrée aux commentaires d'annexes fiscales.

<sup>1835</sup> Sur le paradoxe à propos du principe de la séparation des pouvoirs, voir notamment Pierre DELVOLVÉ, « Paradoxe du (ou paradoxe sur le) principe de la séparation des autorités administrative et judiciaire », préc., pp.135-145.

<sup>1836</sup> Principe qui a été posé par l'article 13 du titre II de la loi de 1790. Voir notamment Édouard Laferrière, *Traité de la juridiction administrative et des recours contentieux*, préc., pp. 182 et s.; Christine BOUVIER-NIKONOFF, « La direction générale des impôts et le contrôle fiscal », préc., pp 13 et s.

juridique ivoirien. En outre, il n'est pas certain que les raisons qui ont justifié l'élaboration de cette procédure en France, soient encore valables à leur maintien dans l'ordonnement juridique français. Pour ce qui est de la Côte d'Ivoire, on pourrait se demander s'il est opportun d'exiger un recours administratif, préalablement à la saisine de l'autorité juridictionnelle.

Un rappel historique s'avère utile pour distinguer les deux phases importantes qui ont marqué la mise en place de la procédure de réclamation préalable obligatoire en France. La période qui précède la loi du 27 décembre 1927 constitue le facteur lointain de l'exigence de la réclamation préalable obligatoire en France (a). C'est donc à partir de cette loi qu'une nouvelle procédure sera mise en place (b).

#### **a. Facteur lointain de l'instauration en France d'un recours administration préalable obligatoire**

Le cadre juridique qui précède la loi du 27 décembre 1927, pourrait être considéré en France, comme un facteur lointain de la mise en place de la procédure de réclamation préalable obligatoire. Il convient de prendre en compte deux facteurs essentiels : l'œuvre de l'Assemblée constituante ayant abouti à la formalisation du principe de la séparation des pouvoirs, et les conséquences de son interprétation.

##### ***a. L'œuvre de l'assemblée constituante et le principe de la séparation des pouvoirs***

L'Assemblée constituante française de 1790, tout en s'inspirant des erreurs du passé, entendait se doter d'institutions et de cadre juridique protecteurs aussi bien des citoyens que de l'État lui-même. Rompre avec le passé, tout en s'en inspirant pour répondre à de nouvelles exigences, telles était le dilemme auquel se trouvait confrontée l'Assemblée. Elle devait donc tenir compte à la fois de l'hostilité généralisée à l'égard des tribunaux judiciaires<sup>1837</sup>, tout en restant sensible à l'opposition parlementaire d'Ancien Régime à l'égard de nouvelles

---

<sup>1837</sup> Cette hostilité s'expliquait par le fait que de par le passé le corps judiciaire constituait une opposition systématique à toute réforme parlementaire. Les tribunaux judiciaires étaient, en effet, dominés en majeure partie par les membres de la classe privilégiée et placés sous la surveillance de l'intendant (Léon AUCOC, *Conférences sur l'administration et le Droit administratif faites à l'École des Ponts et Chaussées*, t. 1, Paris, Dunod, 2<sup>e</sup> éd., 1878, p. 52 ; Édouard LAFERRIÈRE, op. cit., p. 154). Ainsi donc, « non seulement l'autorité judiciaire [n'avait] pas le droit de contrôle sur le pouvoir législatif ; elle ne [l'avait] pas davantage sur l'autorité gouvernementale et sur l'autorité administrative » (Léon AUCOC, op. cit., p. 51).

réformes<sup>1838</sup>. Avec une image ternie auprès des citoyens et incompétente pour contrôler l'administration, il n'apparaissait pas judicieux à l'Assemblée constituante de 1790 de confier aux tribunaux judiciaires la connaissance du contentieux entre l'administration et les citoyens. Il ne lui paraissait pas non plus convenable d'en confier la connaissance à des juridictions administratives qui auraient été soupçonné de partialité et susciter le désaccord des parlementaires d'Ancien Régime. Par ailleurs « *entre le pouvoir exécutif et le pouvoir judiciaire, il y [avait] une mission mixte à remplir, celle qui consiste à prononcer sur les contestations administratives. (...) Ainsi l'attribution du contentieux administratif à l'autorité administrative ou à des juridictions spéciales, déjà pratiquée sous l'Ancien Régime, a été admise, depuis 1789, comme une application normale du principe de la séparation des pouvoirs* »<sup>1839</sup>. Cette pratique sera ainsi entérinée, et l'administration soustraite au contrôle de toute juridiction et par voie de conséquence, chargée de régler elle-même les litiges qui l'opposent aux citoyens<sup>1840</sup>.

Mais en matière fiscale, la stricte observation du principe de la séparation des pouvoirs aboutit curieusement à la mise à l'écart de l'autorité administrative de tout pouvoir de décision. Ce qui crée paradoxalement les conditions de la mise en œuvre de la procédure de réclamation préalable obligatoire.

### ***β. Le principe de la séparation des pouvoirs et la loi du 21 avril 1832***

L'observation rigoureuse du principe de la séparation des pouvoirs, matérialisé par la loi des 16-24 août 1790, donne lieu à une séparation tout aussi rigide des autorités administratives et judiciaires, en interdisant toute immixtion de l'une dans la sphère de compétence de l'autre<sup>1841</sup>. C'est dans ce contexte qu'intervient plus tard la loi du 21 avril 1832 portant

---

<sup>1838</sup> Voir Jean MICHEL, *Les recours administratifs gracieux, hiérarchiques et de tutelle*, préc., pp. 15 et s.

<sup>1839</sup> Édouard LAFERRIÈRE, *Traité de la juridiction administrative et des recours contentieux*, préc., pp. 11 et s.

<sup>1840</sup> Sur ces points, voir Jean MICHEL, *Les recours administratifs gracieux, hiérarchiques et de tutelle*, préc., pp. 15 et s.

<sup>1841</sup> Principe qui a été posé par l'article 13 du titre II de la loi de 1790. Voir notamment Édouard Laferrière, *Traité de la juridiction administrative et des recours contentieux*, préc., pp. 182 et s.; Christine BOUVIER-NIKONOFF, « La direction générale des impôts et le contrôle fiscal », préc., pp. 13 et s. ; Jean MICHEL, *Les recours administratifs gracieux, hiérarchiques et de tutelle*, préc., pp. 15 et s.

fixation du budget des recettes de l'exercice 1832<sup>1842</sup>. Cette loi mettra en place une procédure ôtant tout pouvoir de décision à l'administration dans le cadre du contentieux fiscal.

Tout d'abord les articles 28 et 29<sup>1843</sup> de la loi précisent que tout contribuable qui se croira surtaxé adressera au préfet ou au sous-préfet sa demande en décharge ou réduction. Et que cette pétition sera ensuite renvoyée au contrôleur des contributions directes<sup>1844</sup>, qui vérifiera les faits, et donnera son avis après avoir obligatoirement pris l'avis des répartiteurs ou du maire le cas échéant<sup>1845</sup>. Si le Directeur des contributions directes est d'avis qu'il y a lieu d'admettre la demande, il ne fera qu'un rapport pour le signifier. Et il n'appartiendra qu'au Conseil de Préfecture de statuer. Une démarche analogue doit être effectuée pour des réclamations portant sur chaque exercice si la contestation implique plusieurs exercices, peu importe que les motifs soient identiques<sup>1846</sup>.

Si au contraire, le directeur estimait qu'il n'y a pas lieu d'admettre la demande, il devait exprimer les motifs de son opinion et transmettre le dossier à la sous-préfecture. Le réclamant disposait alors d'un délai de dix jours pour prendre connaissance du contenu du dossier et fournir d'éventuelles observations ou réclamer une vérification par voie d'experts. Pour former un recours contre les arrêtés du Conseil de Préfecture, le contribuable devait également recourir au préfet<sup>1847</sup>.

Il n'y avait donc pas de contact direct entre le contribuable et l'administration. Cette dernière était confinée dans un rôle d'instruction<sup>1848</sup> ; tout pouvoir de décision appartenant au Conseil de Préfecture (c'est-à-dire au juge)<sup>1849</sup> et dans certains cas, au préfet. Vraisemblablement dans la pratique, le Conseil de Préfecture ou le cas échéant, le préfet, se bornait à donner acte à l'avis émis par l'autorité administrative. Celle-ci n'ayant par ailleurs aucun pouvoir de décision, elle ne pouvait procéder d'office à aucun dégrèvement, même si elle se rendait

---

<sup>1842</sup> Voir « Lois annotées », Sirey, 1832, pp. 113 et s. in *Recueil général des lois et des arrêts*, 2<sup>e</sup> Série, 1831-1848, Paris, Administration du Recueil général des lois et des arrêts, 1854.

<sup>1843</sup> Voir, Gilles NOËL, *La réclamation préalable devant le service des impôts*, Paris, LGDJ, 1985, p. 40.

<sup>1844</sup> La procédure ne concernait que les contributions directes.

<sup>1845</sup> S'agissant notamment de contributions foncière et de portes et fenêtres. Encore qu'en la matière, c'est au préfet et non au Conseil de Préfecture (encore moins à l'administration) qu'il appartient de connaître des demandes en dégrèvement de contribution foncière et des portes et fenêtres, fondées sur la vacance des habitations. CE., 11 avril 1837, *Sirey*, 1837, 2, 381 (tel que cité en note de bas de page de la revue *Sirey* du susvisée, p. 116).

<sup>1846</sup> Voir note de bas de page n° 5 relative à la loi du 21 avril 1832, *Sirey*, *Lois annotées* 1832, p. 116.

<sup>1847</sup> Sur tous ces points, voir la loi du 21 avril 1832, *Sirey*, *Lois annotées*, 1832, p. 116 (ainsi que les notes de bas de page).

<sup>1848</sup> Gilles NOËL, *La réclamation préalable devant le service des impôts*, préc. pp. 40 et s.

<sup>1849</sup> Christine BOUVIER-NIKONOFF, « La direction générale des impôts et le contrôle fiscal », préc., pp 13 et s.

compte de sa propre erreur et admettait le bien fondée de la demande du contribuable. Quant au préfet<sup>1850</sup> et au sous-préfet, ils ne servaient que d'intermédiaires entre le contribuable, l'administration et le Conseil de Préfecture. La formalité devait toutefois être scrupuleusement observée sous peine d'irrecevabilité de la demande<sup>1851</sup>.

L'ensemble du formalisme susmentionné alourdissait la procédure contentieuse et était peu efficace d'autant plus que la décision du juge n'intervenait souvent qu'au bout de plusieurs années<sup>1852</sup>. En outre, la procédure était d'autant plus encombrante que des différends bénins de l'ordre de la réparation d'erreurs matérielles échappaient totalement à la compétence de l'administration. Or celle-ci aurait probablement pu rectifier sa propre erreur dans un plus bref délai<sup>1853</sup>. C'est dans ce contexte qu'intervient la loi de finances du 27 décembre 1927<sup>1854</sup>.

### *γ. À partir de la loi du 27 décembre 1927*

La loi de finances du 27 décembre 1927 apporte une réforme dans l'organisation de la procédure de réclamation contentieuse. Elle semble s'inspirer en réalité de la procédure déjà existante en droit administratif général, qui veut qu'une décision administrative précède toute saisine du juge administratif<sup>1855</sup>. La loi du 27 décembre dispose en effet, en son article 10 : « à partir du 1<sup>er</sup> juillet 1928, les réclamations de toute nature qui seront présentées par les contribuables en matière de contributions directes et de taxes assimilées devront, (...) être adressées par les intéressés à la direction des contributions directes dont dépend le lieu de l'imposition (...) »<sup>1856</sup>. Tout en remédiant à la lourdeur préexistante en la matière, notamment

---

<sup>1850</sup> À l'exception de l'hypothèse de des demandes en dégrèvement de contributions foncière et des portes et fenêtres, sur le fondement de la vacance d'habitation.

<sup>1851</sup> Voir notamment Cass. Civ., 10 décembre 1900, *Bull. des arrêts de la Cour de cassation*, Ch. Civ. n° 136, *Sirey* 1907, I, n° 307, où la Cour de cassation rappelle que « tout contribuable qui se croira imposé à tort ou surtaxé adressera sa demande en décharge ou en réduction au préfet ou au sous-préfet, dans les trois mois de la publication du rôle, sans préjudice des délais accordés par les lois pour des cas spéciaux ».

<sup>1852</sup> Voir Gilles NOËL, *La réclamation préalable devant le service des impôts*, préc., p. 40.

<sup>1853</sup> Voir Henry CHERON, « Rapport au Sénat », Séance du 22 décembre 1927, *J.O.R.F.*, 23 décembre 1927, *Débats parlementaires*, p. 1466.

<sup>1854</sup> Voir notamment Paul WAHL, *Nos impôts en 1928. Tableau des formalités et délais. Comment se font les déclarations en 1928. Quand, comment, combien doit-on payer. Comment réclamer. Exposé pratique, suivi du texte annoté de la loi de finances du 27 décembre 1927. Barème des principaux impôts*, Paris, Les Annales commerciales, judiciaires et fiscales, 1928.

<sup>1855</sup> Voir Guy ISAAC, *La procédure administrative non contentieuse*, Th. Toulouse, 1966, Paris, LGDJ, 1968, pp. 655 et s..

<sup>1856</sup> Voir notamment Paul WAHL, *Nos impôts en 1928 (...)*, préc., qui reprend des dispositions de la loi de 1927 aux pp. 44 et s.

par une simplification de la démarche, ce dispositif faisait désormais obligation aux intéressés d'adresser directement toutes leurs réclamations à l'autorité administrative et non plus au juge (Conseil de Préfecture). En outre, l'article 11 de la loi donnait également compétence au Directeur des contributions directes pour statuer sur les réclamations qui lui étaient soumises. Le Conseil de Préfecture, c'est-à-dire le juge, n'intervenait désormais qu'en cas d'insatisfaction du demandeur à la suite de la décision rendue par le directeur (article 12). L'administration fiscale n'apparaissait donc plus comme un organe dont la compétence ne se limitait qu'à instruire la demande du contribuable. Elle était désormais un véritable organe de décision, le juge n'intervenant plus qu'en qualité d'organe de recours à l'égard de la décision administrative.

La réforme de 1927 n'était toutefois limitée qu'au domaine des contributions directes. Les réclamations portant sur les impôts indirects et droits d'enregistrement continuaient donc d'obéir à l'ancienne règle, et l'administration n'avait aucune compétence de décision en la matière. Le Conseil d'État, par une interprétation stricte, en limitait également le domaine au seul contentieux de l'assiette, à l'exclusion du contentieux du recouvrement<sup>1857</sup>.

La génération du recours préalable auprès de l'administration n'interviendra qu'avec la loi du 27 décembre 1963<sup>1858</sup>.

## **B. Des justifications historiques mal adaptées au contexte actuel**

Au regard de ce qui précède, la quête de simplicité et le souci de célérité dans le règlement des litiges, sont censés justifier l'exigence d'un recours administratif préalable. En outre, cette procédure serait un facteur de rapprochement entre le contribuable et l'administration fiscale, notamment par le moyen du dialogue<sup>1859</sup> qu'il est supposé favoriser. Enfin, le recours administratif préalable obligatoire contribuerait à désengorger les tribunaux<sup>1860</sup>. Ces raisons ne sauraient justifier en revanche l'exigence du recours administratif préalable dans le cadre de la Côte d'Ivoire. Des justifications tirées du mimétisme seraient cependant un raccourci

---

<sup>1857</sup> Sur tous ces points, voir Gilles NOËL, *La réclamation préalable devant le service des impôts*, préc., pp. 40 et s. ; Pour la décision du Conseil d'État, voir CE. 17 février 1934.

<sup>1858</sup> Voir loi n° 63-1316 du 27 décembre 1963, portant unification ou harmonisation des procédures, délais et pénalités en matière fiscale.

<sup>1859</sup> Voir notamment, Olivier SCHRAMECK, « Le recours administratif préalable obligatoire est un investissement rentable pour l'administration », *AJDA*, 2008 p. 1628.

<sup>1860</sup> Sur l'ensemble de ces justifications, voir notamment Gilles NOËL, *La réclamation préalable devant le service des impôts*, préc., pp. 47 et s.

peu satisfaisant. En tout état de cause, l'on pourrait s'interroger sur la justification actuelle de l'exigence d'un préalable administratif dans le litige opposant contribuable et administration.

### **1. De la justification de la réclamation préalable par une quête de simplicité et de célérité**

L'exigence de la réclamation préalable a-t-elle pu contribuer à simplifier la procédure de réclamation contentieuse ?

Simplifier la procédure de réclamation contentieuse, en permettant notamment à l'administration de procéder d'office à des dégrèvements, tel était entre autres l'objectif poursuivi par le législateur, à travers l'instauration en droit fiscal du recours administratif préalable. Il est vrai que désormais, l'administration n'a plus besoin de soumettre ses propres erreurs à la sanction ou à la correction du juge. Elle peut s'en saisir d'office et donner satisfaction au contribuable ; ce dernier pouvant le lui faire remarquer ou réclamer un droit dont il aurait pu bénéficier et qui lui aura cependant fait défaut. Ce qui a certes l'avantage d'avoir allégé le déroulement de la procédure, comparativement au passé, sans nécessairement avoir eu le mérite d'en simplifier la nature. Celle-ci est difficilement perceptible au détriment de la simplicité escomptée.

En effet, le recours administratif préalable, bien qu'ayant un caractère obligatoire à peine d'irrecevabilité<sup>1861</sup> de la procédure devant le juge<sup>1862</sup>, n'a ni la force d'un recours juridictionnel, ni la modestie d'un recours gracieux<sup>1863</sup>. À ce titre, contrairement à la demande gracieuse, il ne vise pas une mesure de faveur mais un droit. Il s'agit d'obtenir « *soit la réparation d'erreurs commises dans l'assiette ou le calcul des impositions, soit le bénéfice*

---

<sup>1861</sup> Voir notamment dans le cadre de la Côte d'Ivoire, CACS, 22 février 2012, req. n° 2009-598 REP du 22 décembre 2009, arrêt n° 27, *Djro Sagbou Chérubin c/ Ministère de l'Economie et des finances*. Cet arrêt bien qu'ayant été prononcé en matière de recours pour excès de pouvoir, en déclarant irrecevable une requête pour absence de recours administratif préalable, en montre le caractère obligatoire.

<sup>1862</sup> En principe en droit fiscal français, le contribuable n'avait aucune possibilité de régularisation de sa demande alors que cette possibilité existait en droit administratif général. Dans le cadre de la loi n° 2000-321 du 12 avril 2000, relative aux droits des citoyens dans leurs relations avec les administrations dite « loi DCRA », l'article 6 de la loi n° 2011-525 du 17 mai 2011 de simplification et d'amélioration de la qualité du droit, permet en principe la régularisation des demandes affectées d'un vice de forme et devrait permettre la régularisation de la demande. Voir respectivement Georges LATIL, *Contentieux fiscal : réclamations, sursis de paiement, recours juridictionnels, modèles et formulaires*, EFL, 2002, p. 298 ; Bénédicte DELAUNAY, « Les réformes tendant à améliorer les relations des citoyens et avec les administrations », *AJDA*, 2011, pp. 1180 et s.

<sup>1863</sup> Du moins en France. La loi ivoirienne sur la Cour suprême permet en réalité de douter de cette affirmation notamment au regard des dispositions de ses articles 58 et suivants.

*d'un droit résultant d'une disposition législative ou réglementaire* »<sup>1864</sup>. Bien que s'inscrivant dans le cadre d'une réclamation contentieuse il ne donne pas lieu à une décision de justice, l'auteur de la décision ne constituant pas une instance juridictionnelle. L'administration se doit donc de faire droit au contribuable sans toutefois que le contentieux en lui-même ne porte en principe sur des points de droit<sup>1865</sup>. Il n'empêche que le contribuable a intérêt à exposer dans sa demande adressée à l'administration tous les motifs de fait et de droit qui justifient ses prétentions et constitueront un fondement à sa future demande en justice<sup>1866</sup>. La réclamation contentieuse permettrait toutefois de vider le litige ou le contentieux dès la phase administrative<sup>1867</sup>, sans qu'il n'y ait cependant lieu de la prendre pour un premier degré de juridiction<sup>1868</sup>. Qualifié ou perçu, à tort ou à raison, par certains, comme un « précontentieux »<sup>1869</sup>, il apparaît à d'autres comme un « pré-jugement »<sup>1870</sup>. Il est même précisé à l'article 198-10 du L.P.F. français : « *en cas de rejet total ou partiel de la réclamation, la décision doit être motivée. Les décisions de l'administration sont notifiées dans les mêmes conditions que celles prévues pour les notifications faites au cours de la procédure devant le tribunal administratif* ». Les services de l'administration n'ont pas cependant valeur de juridiction, pas plus que les autorités administratives ne sont légalement investies du pouvoir de rendre des décisions qui auraient la valeur d'un jugement<sup>1871</sup> « avant dire droit »<sup>1872</sup>. Il n'en demeure pas moins que la réclamation préalable constitue en France et Côte d'Ivoire, la première étape de la saisine du juge en matière administrative. Elle a un caractère général dans l'hypothèse ivoirienne, étant également exigée en matière de recours pour excès de pouvoir contrairement à l'hypothèse française<sup>1873</sup>. À ce titre, elle est censée lier le

---

<sup>1864</sup> Voir article L. 190 et article 182 respectivement des Livres de procédures fiscales français et ivoirien.

<sup>1865</sup> Christine BOUVIER-NIKONOFF, « La direction générale des impôts et le contentieux fiscal », préc., p. 13

<sup>1866</sup> Georges LATIL, *Contentieux fiscal (...)*, préc., p. 149.

<sup>1867</sup> Daniel RICHER, *Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal*, Paris, LGDJ, 1997, p. 81.

<sup>1868</sup> Ainsi le commissaire du Gouvernement Poussière croyait y voir un degré de juridiction : voir CE, 29 juin 1962, *Société des aciéries de Pompey*, JCP 1963, II, 13026, concl. Poussière, note TOURDIAS. Position que rejette le Conseil d'État dans sa décision *Lémé* du 2 mai 1973 (D. 1973. II. 764, Cité par Daniel RICHER, *Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal*, préc., p. 82).

<sup>1869</sup> Didier TRUCHET, « Recours administratif », in *Répertoire Dalloz de contentieux administratif*, § 7 ; Georges Latil l'écrit en deux mots : « pré-contentieux », Georges LATIL, *Contentieux fiscal (...)*, préc., p. 151.

<sup>1870</sup> René CHAPUS, *Droit du contentieux administratif*, Montchrestien, 12<sup>e</sup> éd., 2006, p. 497.

<sup>1871</sup> Avec la réforme de la loi du 27 décembre 1927, pour Wahl, « *la décision du Directeur [était] un véritable jugement motivé comme tous les jugements au lieu de constituer, comme précédemment, une simple mesure administrative* ». Voir Paul WAHL, *Nos impôts en 1928 (...)*, préc., p. 32.

<sup>1872</sup> Voir articles 482 et 483 du nouveau Code de procédure civile français et article 140 alinéa 3 du Code de procédure civile, commerciale et administrative de Côte d'Ivoire.

<sup>1873</sup> Voir l'article 57 de la loi n° 94-440 du 16 août 1994 qui dispose : « *les recours en annulation pour excès de pouvoir formés contre les décisions des autorités administratives ne sont recevables que s'ils sont précédés d'un*

contentieux<sup>1874</sup> ou en fixer les limites<sup>1875</sup> sans toutefois en figer le contenu. L'une des parties apparaît à la fois comme adversaire et « juge », « victime » et justicier. L'administration bien que se jugeant elle-même, et doutant parfois de la bonne foi de son adversaire, serait elle-même digne de confiance, étant douée d'une capacité à se remettre en cause. Mme Bouvier-Nikonoff explique en effet que « l'agent signataire n'est jamais celui qui assis l'impôt ». En d'autres termes, l'agent qui juge n'est jamais celui dont l'acte est remis en cause<sup>1876</sup>. Ce qui serait un gage d'impartialité et une garantie contre l'arbitraire. Or le recours administratif préalable obligatoire ne présente pas « *les mêmes garanties que le droit dit par un tribunal* »<sup>1877</sup>, alors qu'il est censé donner la même satisfaction au contribuable.

Considéré comme « *le premier acte du contentieux* »<sup>1878</sup>, il ne s'agirait en réalité ni plus, ni moins que d'un « *processus administratif de réexamen d'une décision ou d'une position de l'administration* »<sup>1879</sup>. Au regard du volume des décisions rendues sur réclamations contentieuses y aurait-il alors des raisons de douter de la compétence des agents de l'administration, d'autant plus qu'en France, d'autant que la quasi-totalité des décisions prises sur réclamations préalables sont favorables à l'usager<sup>1880</sup> ? L'on n'ose pas envisager une telle éventualité. L'administration s'emploierait-elle alors par tous les moyens à donner satisfaction au contribuable. Celui-ci le lui concéderait-il par commodité ou contentement, par crainte de ne pas avoir gain de cause auprès du juge ? Dans cette hypothèse, sous prétexte d'une simplicité de la procédure qui n'y paraît pas à l'évidence, l'administration ne constituerait-elle pas une entrave au droit dont dispose le contribuable de se faire entendre du juge, qui reste peu présent dans le cadre de la Côte d'Ivoire ?

Au regard, de l'analyse qui précède, l'objectif de simplicité ne semble pas être atteint, notamment en raison de la méconnaissance de la nature véritable de la réclamation préalable.

---

*recours administratif préalable* ». (Il s'agit de la loi déterminant la composition, l'organisation, les attributions et le fonctionnement de la Cour suprême, modifié par la loi n° 97-243 du 25 avril 1997.

<sup>1874</sup> Georges LATIL, *Contentieux fiscal (...)*, EFL, 2002, p. 149.

<sup>1875</sup> Daniel RICHER, op. cit., p. 81.

<sup>1876</sup> Christine BOUVIER-NIKONOFF, « La direction générale des impôts et le contentieux fiscal », préc., p. 13.

<sup>1877</sup> Raymond CARRE DE MALBERG, *Contribution à la théorie générale de l'État*, Sirey, 1920, p. 766.

<sup>1878</sup> Voir Côte d'Ivoire, Note n° 0435/MEF/DGI/SLC/2001 du le [sic] 26 février 2001, relative à la loi de finances pour la gestion 2000, p. 305.

<sup>1879</sup> Jean-Claude BONICHOT, « Le recours administratif préalable obligatoire : dinosaure juridique ou panacée administrative ? », in *Juger l'administration, administrer la justice, Mélanges en l'honneur de Daniel Labetoulle*, éd. Dalloz, 2007, p. 84.

<sup>1880</sup> Les réclamations contentieuses sont en constante augmentation. En 2006, elles ont augmenté de plus de 36 % par rapport au chiffre qui était indiqué en 2004. Voir Conseil d'État, *Les recours administratifs préalables obligatoires*, Études adoptées par l'Assemblée générale le 29 mai 2008, La Documentation française, 2008, pp. 18 et s. Faute de données statistiques, l'on ne saurait fournir aucun chiffre concernant la Côte d'Ivoire.

Il l'est encore moins, en considération du rôle de l'administration qui n'apparaît pas avec évidence aux yeux du contribuable. L'objectif de simplicité est d'avantage compromis dans l'hypothèse ivoirienne, au regard des incohérences rendant parfois inaccessibles les dispositions relatives à la réclamation contentieuse.

À propos de l'objectif de célérité, même si de par le passé, la lourdeur de la procédure de réclamation préalable conduisait à la longueur de la procédure, il ne semble pas que les législateurs fiscaux français et ivoiriens soient parvenus à y apporter une amélioration décisive. Il est vrai qu'initialement le contribuable était tenu de se soumettre à des exigences contraignantes pour espérer obtenir gain de cause sur des réclamations parfois bénignes. Il n'en demeure pas moins qu'il soit permis de douter que l'instauration d'un recours administratif préalable obligatoire ait nécessairement permis d'accélérer la procédure ?

Les délais prévus en France et en Côte d'Ivoire pour que le contribuable fasse sa réclamation auprès de l'administration sont pratiquement identiques. Pour formuler sa réclamation auprès de l'administration fiscale, le contribuable dispose ainsi d'un délai pouvant atteindre trois ans. Il peut en effet adresser sa réclamation à l'administration jusqu'au 31 décembre de la deuxième année suivant globalement celle de la mise en recouvrement du rôle ou de la réalisation de l'événement qui motive la réclamation, c'est-à-dire l'exigibilité<sup>1881</sup>. À supposer que l'événement se produise par exemple en début d'année, il aura tout le reste de l'année en cours ainsi que l'intégralité des deux suivantes pour formuler sa demande.

Le délai de réponse de l'administration varie en revanche selon que l'on considère la France ou la Côte d'Ivoire. En France, l'administration dispose en principe d'un délai de six mois pour faire connaître sa réponse au contribuable. Ce délai peut être prorogé de trois mois. En outre, pour un contribuable qui a fait l'objet d'une procédure de rectification, il pourrait aux termes de l'article R. 196-3 du L.P.F. français bénéficier du même délai dont dispose l'administration pour établir l'impôt. En d'autres termes, il pourrait former sa demande jusqu'au 31 décembre de la troisième année suivant celle au cours de laquelle est intervenue la proposition de rectification. Le point de départ du délai étant constitué par la date de réception de l'avis de rectification, l'année au cours de laquelle cet avis a été reçu n'est pas décomptée dans les trois années. Dans ce cadre spécifique, le contribuable qui reçoit l'avis de

---

<sup>1881</sup> Voir respectivement les articles R. 196-1 et 185 des Livres de procédures fiscales français et ivoirien. Il importe toutefois de préciser qu'en France, le délai dont dispose le contribuable diffère selon que la réclamation concerne les impôts directs locaux et ses annexes ou les autres types d'impôts. Pour les impôts locaux, le contribuable a jusqu'au 31 décembre de l'année suivant celle de la mise en recouvrement du rôle ou de la réalisation de l'événement pour adresser sa demande à l'administration (article R.196-2).

rectification en début d'année pourrait donc disposer pratiquement de quatre années pour faire sa réclamation.

En Côte d'Ivoire, le délai est au départ de deux mois, qui peuvent être prorogés de deux mois supplémentaires (article 188 du L.P.F. ivoirien)<sup>1882</sup>. À la suite de ces délais, le contribuable dispose de trente jours supplémentaires pour former un recours hiérarchique. Dans le cadre de ce recours, l'autorité compétente (en l'occurrence le Ministre) dispose des mêmes délais que précédemment pour répondre ; c'est-à-dire deux mois susceptibles d'être prorogé de deux mois supplémentaires (article 189 du L.P.F.).

En conclusion, le délai définitif de réponse de l'administration pourrait atteindre sept mois en Côte d'Ivoire, tandis qu'il pourrait s'élever à neuf mois en France. Globalement, une procédure s'inscrivant dans le cadre d'une réclamation préalable obligatoire, pourrait s'avérer particulièrement longue. En effet, entre la réclamation du contribuable et la réponse de l'administration, il pourrait s'écouler en France, un délai de près cinq ans, notamment pour une réclamation intervenant à la suite d'une procédure de rectification. Ce serait l'hypothèse où un avis de rectification interviendrait en début d'année et que par l'effet des dispositions précitées (article R.196-3 du L.P.F.) le contribuable ne réagisse qu'à la fin de la troisième année suivant celle au cours de laquelle il aura reçu l'avis. L'administration elle-même, en raison de la complexité de l'affaire ne répondant qu'au bout de neuf mois. En Côte d'Ivoire, ce délai pourrait tendre vers trois ans. L'administration doit donc pouvoir remettre en cause son propre travail d'assiette et même de contrôle, à l'issue de plusieurs années tout en restant le plus neutre possible. Ce qui ne paraît pas de nature à rassurer le contribuable, ni à favoriser la célérité espérée à travers la procédure de réclamation préalable<sup>1883</sup>.

En outre, le contribuable pourrait être déçu par une longue attente donnant lieu à une réponse négative qui n'est pas toujours exprimée expressément par l'administration et pourrait constituer un facteur d'éloignement plutôt que de rapprochement.

---

<sup>1882</sup> Ces délais fonctionnent à l'instar de ceux prévus en France dans le cadre du recours contentieux en matière administrative, sur le fondement des décrets n° 65-29 du 11 janvier 1965 ; n° 2001-492 du 6 juin 2001 ; n° 2001-907 du 3 octobre 2001. Ces textes prévoient également des délais deux mois renouvelables.

<sup>1883</sup> Dans la pratique, en France, 98,7 % des réclamations seraient traitées dans un délai inférieur à trois mois. 95,8 % des réclamations relatives à l'impôt sur le revenu et à la taxe d'habitation (soit 75 % des demandes) seraient traitées en moins d'un mois. En revanche, seules 77 % des réclamations faisant suite à un contrôle fiscal externe donneraient lieu à une décision dans le délai de six mois. Voir Conseil d'État, Étude précitée sur les recours administratifs préalables, pp. 18 et s. Faute d'étude semblable dans l'hypothèse ivoirienne, il ne peut être possible de fournir des chiffres en guise de comparaison.

## 2. De la justification par un rapprochement entre administration et contribuable ainsi que le désengorgement des tribunaux

La réclamation préalable obligatoire peut-elle vraiment constituer un cadre de rapprochement entre l'administration et le contribuable ? Une réponse négative laisserait supposer des désaccords inconciliables entre fisc et contribuable. Une réponse positive méjugerait en revanche du caractère contentieux d'une réclamation opposant un contribuable parfois dépité à une administration souvent perçue comme toute puissante.

Il y a également lieu de douter que les raisons évoquées pour expliquer l'instauration de cette procédure en droit fiscal français puissent en justifier la présence en droit public ivoirien. Tout d'abord, parce que ces raisons sont liées à des événements historiques propres à la France. Ensuite parce que contrairement aux Conseils de préfecture (juges) qui étaient débordés par des réclamations susceptibles d'être satisfaites par l'administration, il ne semble pas que le juge ivoirien ait jamais été débordé par des affaires fiscales. Enfin, pris ensemble, les ordres juridiques fiscaux français et ivoiriens ne permettent pas de soutenir le maintien de la procédure de réclamation préalable obligatoire, sur la base des raisons qui en ont justifiées la mise en place en droit fiscal.

L'un des objectifs visés par le recours administratif préalable obligatoire en matière fiscale est d'établir une proximité entre l'administration et le contribuable par le moyen du dialogue<sup>1884</sup>. Le privilège accordé à la voie du dialogue aurait particulièrement été un moyen de prédilection pour le contribuable ivoirien. Cela en raison d'un attachement à ce moyen de communication comme cadre de résolution des conflits, dans la conscience collective ivoirienne, ainsi que dans celle de la plupart des États africains<sup>1885</sup>. L'administration fiscale ivoirienne devrait donc créer, en dehors de toute logique contentieuse, un cadre favorisant le dialogue avec le contribuable, notamment pour l'inciter au respect des règles fiscales, comme un devoir de civisme. Or comme le fait remarquer M. Latil, « l'étape que marque le dépôt d'une réclamation se traduit cependant le plus souvent [aussi bien en France qu'en Côte d'Ivoire] par la cessation de tout dialogue entre le contribuable et l'administration »<sup>1886</sup>

---

<sup>1884</sup> Voir Gilles NOËL, *La réclamation préalable devant le service des impôts*, préc., pp. 48 et s.

<sup>1885</sup> Voir notamment Thierno BAH, « Les mécanismes traditionnels de prévention et de résolution des conflits en Afrique noire », in *Les fondements endogènes d'une culture de la paix en Afrique : Mécanismes traditionnels de prévention et de résolution des conflits*, UNESCO, octobre 1999, pp. 1 et s.

<sup>1886</sup> Georges LATIL, *Contentieux fiscal (...)*, EFL, 2002, p. 152.

contrairement à l'objectif initial. Il serait en revanche erroné de croire ainsi que semble l'insinuer cet auteur que l'écrit serait un obstacle au dialogue. Le dialogue se définit, en effet, comme un « *entretien entre deux personnes* »<sup>1887</sup>. Il est vrai qu'il est verbal le plus souvent et peut s'établir entre plus de deux personnes. Mais un dialogue peut parfaitement se faire par écrit. Le développement des moyens de communication offerts par les nouvelles technologies en est une preuve. En outre, le recours préalable comme moyen d'assurer la proximité entre administration et contribuables devrait donner lieu à la contradiction dans le cadre de l'instruction. Or « *l'agent de l'administration chargé de l'instruction de la réclamation l'examine dans son bureau et n'est nullement tenu de se mettre en rapport avec le contribuable pour obtenir des explications ou de l'entendre ou d'avoir un entretien* »<sup>1888</sup>.

Au contraire, s'agissant de la décision à prendre, à la différence du juge qui est tenu de répondre aux demandes du justiciable (contribuable) afin d'éviter le déni de justice<sup>1889</sup>, l'administration a la latitude de se taire.

En règle générale, le silence gardé par l'autorité administrative pendant un certain délai (deux mois en France<sup>1890</sup>, quatre mois en Côte d'Ivoire<sup>1891</sup> en matière fiscale) sur la demande d'un administré (un contribuable), valait décision de rejet aussi bien en France qu'en Côte d'Ivoire. Mais contrairement à la Côte d'Ivoire, à la suite de la modification de l'article 21 de la loi du 12 avril 2000, c'est désormais la règle inverse qui est de principe en France. Aux termes de l'article 1<sup>er</sup> de la loi du 12 novembre 2013<sup>1892</sup>, désormais, « *le silence gardé pendant deux mois par l'autorité administrative sur une demande vaut décision d'acceptation* ». En remplaçant le terme « rejet » par « acceptation », le législateur français élève au rang de principe général ce qui était à l'origine une exception, en reléguant par la même occasion l'ancien principe général au rang d'exception. En réalité, la nouvelle loi ne fait que généraliser le régime d'approbation tacite qu'avait déjà introduit en droit français la loi du 12

---

<sup>1887</sup> Voir Le Nouveau petit Robert 2010.

<sup>1888</sup> Gilles BACHELIER, *Le contentieux fiscal*, EFE, 2<sup>e</sup> éd., 1996, p. 105.

<sup>1889</sup> Voir article 4 Code civil également à l'usage en Côte d'Ivoire qui dispose : « *le juge qui refusera de juger, sous prétexte du silence, de l'obscurité ou de l'insuffisance de la loi, pourra être poursuivi comme coupable de déni de justice* ».

<sup>1890</sup> Voir article 21, alinéa 1<sup>er</sup>, de la loi du 12 avril 2000 qui dispose expressément : « *le silence gardé pendant plus de deux mois par l'autorité administrative sur une demande vaut décision de rejet* », de la loi n° 2000-321 du 12 avril 2000 relative aux droits des citoyens dans leurs relations avec les administrations, *JORF* n° 0088 du 31 avril 2000, p. 5646.

<sup>1891</sup> Voir Note n° 0435/MEF/DGI/SLC/2001, préc., p. 305.

<sup>1892</sup> Loi n° 2013-1005 habilitant le Gouvernement à simplifier les relations entre l'administration et les citoyens, *JORF* n° 0263 du 13 novembre 2013, p. 18407.

avril 2000<sup>1893</sup>. En effet, en matière fiscale, « *certaines rescrits portant sur le crédit d'impôt recherche, le régime des jeunes entreprises innovantes [et] le régime du mécénat* »<sup>1894</sup>, donnaient déjà lieu à l'application du principe selon lequel le silence de l'administration vaut acceptation.

La substitution ainsi opérée entre principe et exception est partie du constat « *que le principe selon lequel le silence gardé par l'autorité administrative sur une demande pendant deux mois vaut rejet ne garantissait pas aux usagers de l'administration que leur demande soit effectivement instruite par les services dans un délai raisonnable* »<sup>1895</sup>. La nouvelle règle posée par le législateur français a donc été motivée, non seulement par souci de célérité, mais également par la volonté d'inciter l'administration à se prononcer plutôt qu'à garder le silence, ce qui à l'avantage de limiter les risques d'incertitudes et d'éviter des surprises sur la position adoptée par l'administration dans une affaire donnée. Mais les exceptions prévues par la nouvelle loi conduisent pratiquement à vider le nouveau principe de son contenu, en ce qui concerne la matière fiscale. En effet, au titre de ces exceptions, il est précisé que le silence continuera de valoir rejet, d'une part, « *lorsque la demande (...) présente le caractère d'une réclamation ou d'un recours administratif* » et d'autre part, « *si la demande présente un caractère financier* »<sup>1896</sup>. Or l'article R. 198-10 du L.P.F qui définit les différents délais auxquels est soumise l'administration pour donner sa réponse concerne le domaine de la réclamation. Ainsi « *le défaut de réponse du directeur dans le délai prévu à l'article R. 198-10 du L.P.F. ne vaut pas acceptation de la réclamation du contribuable* »<sup>1897</sup>. En ce qui concerne la demande présentant un caractère financier, elle mérite des précisions s'agissant du droit fiscal, qui est par essence un droit financier.

---

<sup>1893</sup> Voir Hugues FOURAGE, Rapport (n° 1342) fait au nom de la Commission des lois constitutionnelles, de la législation et de l'administration générale de la République sur le projet de loi (n° 1276), adopté par le Sénat après engagement de la procédure accélérée, habilitant le Gouvernement à simplifier les relations entre l'administration et les citoyens », enregistré le 10 septembre 2013, p. 17 (disponible sur <http://www.assemblee-nationale.fr/14/pdf/rapports/r1342.pdf>); Sophie ERRANTE, Rapport (n° 2145) fait au nom de la Commission spéciale chargée d'examiner le projet de loi (n° 2060) après engagement de la procédure accélérée, relative à la simplification de la vie des entreprises, enregistré le 16 juillet 2014, pp. 21 et 103 (disponible sur <http://www.assemblee-nationale.fr/14/pdf/rapports/r2145.pdf>).

<sup>1894</sup> Sophie ERRANTE, *idem*, p. 103.

<sup>1895</sup> *Ibidem*.

<sup>1896</sup> Voir le 2° du I de l'article 1<sup>er</sup> de la loi du 12 novembre 2013 ; voir aussi, Rapport Sophie ERRANTE, rapport préc., p. 104.

<sup>1897</sup> BOI-CTX-PREA-10-80-20120912, § 70.

En revanche, le principe de l'acceptation tacite reste applicable « *dans la situation où l'administration est saisie d'une demande au titre du 4° de l'article L. 80 B du L.P.F.* »<sup>1898</sup>, c'est-à-dire, en matière de rescrit.

Le silence gardé par l'administration sur une demande continuera donc de valoir rejet de la demande du contribuable, au mépris des raisons qui, au départ, ont justifié le nouveau principe, et qui visent au fond à préserver les garanties de sécurité juridique au profit de l'administré, du contribuable.

En effet, le silence de l'administration fiscale peut durer neuf mois (en France) ou sept mois (en Côte d'Ivoire), laissant un contribuable souvent perplexe, dans l'expectative d'une réponse qu'il ne recevra jamais expressément. Dans une telle hypothèse (en cas de silence de l'administration), il lui appartiendra de deviner au bout d'une longue période d'attente que sa demande a été rejetée<sup>1899</sup>. Ce qui peut-être déconcertant pour lui ne sachant pas forcément sur quelle base attaquer l'administration devant le juge<sup>1900</sup>, faute d'avoir connaissance de la position de l'administration, alors que ce futur adversaire connaît les moyens qui pourraient être invoqués contre lui devant le juge. En outre, rien ne prouve au contribuable que le délai au bout duquel il constate le silence de l'administration aura permis à celle-ci d'effectivement prendre connaissance de son dossier et de rechercher la solution à son problème. En Côte d'Ivoire, le délai était de six mois renouvelable. Le temps d'attente pouvait ainsi s'élever à une année entière au bout de laquelle le contribuable pouvait finalement se rendre à l'évidence du silence gardé par l'administration. Le législateur ivoirien qui a certes réduit ce délai, d'abord à quatre mois<sup>1901</sup>, puis à deux, semble cependant, lui aussi, avoir remis en cause cet effort, en prévoyant des possibilités de prorogations de délais et de multiplications de recours internes ; en particulier, le recours qui implique le Ministre de l'économie et des finances. La période d'incertitude marquée par le silence de l'administration fiscale pourrait ainsi être interprétée comme un facteur d'insécurité juridique, en raison notamment de l'imprévisibilité qu'elle comporte pour le contribuable.

---

<sup>1898</sup> BOI-SJ-RES-10-20-20-40-20140728, § 220.

<sup>1899</sup> Il est vrai que pour la prorogation des délais l'administration informe le contribuable (au bout de six mois en France et deux mois renouvelables en Côte d'Ivoire). Mais cette information ne constitue pas en soi une réponse.

<sup>1900</sup> Christine BOUVIER-NIKONOFF, « La direction générale des impôts et le contentieux fiscal », préc., pp. 17 et s.

<sup>1901</sup> Voir Note n° 0435/MEF/DGI/SLC/2001, préc., p. 305.

Par ailleurs, le silence de l'administration vaut en principe rejet de la réclamation présentée par le contribuable<sup>1902</sup>. Or la règle posée par les législateurs fiscaux français et ivoirien est que les décisions de rejet doivent être motivées ; peu importe que le rejet soit total ou partiel. Ce qui devrait en principe conduire à motiver le silence en tant que décision de rejet, ce d'autant plus que la décision de rejet est notifiée au contribuable<sup>1903</sup>. Il aurait toutefois été absurde que l'administration s'exprime sur son silence plutôt que sur son refus. Or soustraire le refus silencieux de l'obligation de motivation, n'est-ce pas en quelque sorte violer la règle qui exige que le refus soit motivé quel qu'il soit (total ou partiel) ? Il aurait donc fallu qu'en Côte d'Ivoire et en France, le silence de l'administration vaille acceptation ou réponse favorable au contribuable. Ce qui aurait amené l'administration à formuler son refus de manière expresse, afin notamment de permettre au contribuable d'avoir accès au juge. Ce d'autant plus que l'interprétation du silence comme rejet de la réclamation semble avoir été suggérée à l'origine par le Sénat dans l'intérêt du contribuable<sup>1904</sup>. Il s'agissait notamment d'éviter que le contribuable qui ne devait plus directement saisir le juge ne s'en trouve pas privé pour autant, faute pour l'administration de lui avoir répondu. Pour préserver cet intérêt, il conviendrait donc que le contribuable reçoive une réponse expresse qui lui permette de mieux se pourvoir devant le juge.

La réclamation contentieuse obligatoire aurait également un objectif de désengorgement des tribunaux<sup>1905</sup>. Cette raison reste historique dans la mesure où le désengorgement ou désencombrement suppose un encombrement préexistant. Ce qui ne semble jamais avoir été le cas en Côte d'Ivoire et n'est plus le cas *a priori* en France. La raison qui paraît s'y être substituée est celle du rôle de « *filtre du contentieux* »<sup>1906</sup> confié à cette procédure. En d'autres termes, cette procédure doit servir à éviter un encombrement de l'office du juge, « *éviter que*

---

<sup>1902</sup> Voir respectivement article 188 alinéa 4 et article R. 198-10 alinéa 3 des Livres de procédures fiscales ivoirien et français.

<sup>1903</sup> Voir CE, 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> SSR, 5 janvier 2005, req. n° 256091.

<sup>1904</sup> À ce propos, WAHL précise que « *le Directeur est tenu de motiver sommairement sa décision si celle-ci ne donne pas satisfaction au contribuable. Elle doit être rendue dans les six mois, et il résulte des explications données au Sénat (J.O.1928 p. 1446), que le délai expiré, sans décision, le contribuable est fondé à interpréter le silence comme un refus, et à saisir le Conseil de Préfecture* » : voir Paul WAHL, *Nos impôts en 1928 (...)*, préc., p. 32.

<sup>1905</sup> Lucien MEHL, Pierre BELTRAME, *Sciences et techniques fiscales*, PUF, Coll. Thémis, 1984, p. 691. « Permet d'éviter l'encombrement des rôles des juridictions souvent surchargées » ; Jean-Claude BONICHOT, « Le recours administratif préalable obligatoire : dinosaure juridique ou panacée administrative ? », p. 81 (pp. 81-95).

<sup>1906</sup> Christine BOUVIER-NIKONOFF, « La direction générale des impôts et le contrôle fiscal », préc., p. 12.

*ne se nouent des contentieux inutiles* »<sup>1907</sup>. Même si cet argument paraît judicieux, il pourrait être perçu par le contribuable comme une entrave, comme un obstacle à son droit d'accès au juge, comme indiqué précédemment. L'on peut d'autant plus être conforté dans cette analyse que l'étude menée par le Conseil d'État semble afficher une satisfaction de constater une forte dépréciation du recours au juge grâce à la réclamation préalable<sup>1908</sup>. En ce qui concerne en particulier la Côte d'Ivoire le juge étant déjà difficile, il aurait fallu au contraire créer les conditions pour permettre au contribuable d'y accéder.

Par ailleurs, il semblerait qu'historiquement ce soit notamment l'incohérence de la lourdeur de la procédure qui ait conduit le législateur à exiger que le contribuable s'adresse à l'administration. Pour rappel, celle-ci ne pouvait apporter aucun dégrèvement à sa propre erreur même matière.

Rappelons également que la réclamation préalable obligatoire a un double objectif en matière fiscale : « *obtenir soit la réparation d'erreurs commises dans l'assiette ou le calcul des impositions, soit le bénéfice d'un droit résultant d'une disposition législative ou réglementaire* »<sup>1909</sup>. Ne conviendrait-il pas de laisser au fisc le soin de s'occuper de la réparation des erreurs d'assiette et le calcul des impositions en confiant au juge la compétence en matière de droits issus de dispositions légales ?

Cela aurait probablement l'inconvénient de la technicité quant à la distinction entre erreurs d'assiette et calcul d'impôt d'une part et bénéfice de droit résultant d'une disposition légale d'autre part. Mais cet inconvénient pourrait être surmonté par la définition de critères de distinction clairement. L'avantage serait en revanche une meilleure implication du juge, en particulier, en Côte d'Ivoire. Le contribuable serait également rassuré quant à la protection effective de ses droits. Et le juge n'en serait pas plus encombré puisque en réalité la plupart des réclamations ne concernent au fond que des litiges portant sur des points de fait et non sur des points de droit<sup>1910</sup>.

---

<sup>1907</sup> Jean-Claude BONICHOT, « Le recours administratif préalable obligatoire : dinosaure juridique ou panacée administrative ? », préc., p. 90.

<sup>1908</sup> S'agissant de l'année 2006, cette étude constate que « *comme les recours devant les tribunaux sont en baisse, alors que les réclamations préalables ont augmenté fortement (+ 36 % entre 2004 et 2006), la proportion de décisions déferées au juge se caractérise par une diminution* ». Voir Conseil d'État, Les recours administratifs préalables obligatoires, préc. p. 22.

<sup>1909</sup> Respectivement article 182 et L. 190 des Livres de procédures fiscales ivoirien et français.

<sup>1910</sup> Christine BOUVIER-NIKONOFF, « La direction générale des impôts et le contrôle fiscal » préc., p. 13.

Au vu de ce qui précède, l'on pourrait affirmer que l'exigence d'une réclamation préalable obligatoire auprès des services de l'administration, ne semble pas avoir atteint l'ensemble de ses objectifs et mériterait d'être repensée pour mieux en préciser la portée en matière fiscale.

## **SECTION 2 : LA PORTÉE DES VOIES NON-JURIDICTIONNELLES DE RÈGLEMENT DES CONFLITS**

La réclamation contentieuse et la demande gracieuse, sont ordinairement présentées comme constituant le contentieux fiscal non juridictionnel, même si ces procédures ne privilégient pas toutes deux une approche contentieuse<sup>1911</sup>.

### **§ 1 : SANCTION DE L'INOBSERVATION DES EXIGENCES LÉGALES**

Si la demande gracieuse et la réclamation contentieuse font intervenir les mêmes autorités administratives, elles ne visent pas le même objectif. Il apparaît donc logique que les effets en soient tout aussi différents. Des confusions sont cependant susceptibles d'apparaître dans leur mise en œuvre.

#### **A. Autorités compétentes et processus de décision**

La demande gracieuse et la réclamation contentieuse sont certes adressées au même service mais n'impliquent pas nécessairement les mêmes autorités.

En France, les demandes « *doivent être adressées au service territorial selon le cas, de la direction générale des finances publiques ou de la direction générale des douanes et droits indirects dont dépend le lieu de l'imposition* »<sup>1912</sup>. En Côte d'Ivoire, c'est au « *Directeur général des impôts* »<sup>1913</sup> qu'elles doivent être adressées.

---

<sup>1911</sup> Voir notamment Thierry LAMBERT, *Procédures fiscales*, préc., pp. 499 et s.

<sup>1912</sup> Article R. 247-1 (demandes gracieuses), article R. 190-1 (réclamations contentieuses) du L.P.F.

<sup>1913</sup> Article 201 (demandes gracieuses), article 183 (réclamations contentieuses). Cet article précise néanmoins que la demande est adressée au Directeur général des impôts ou son représentant. Est-ce à dire que le contribuable a la latitude de choisir d'adresser indifféremment sa réclamation à l'une ou l'autre de ces autorités ?)

Dans l'un des cas (en France), c'est au service que s'adresse la demande, dans l'autre (en Côte d'Ivoire), c'est à l'autorité qu'elle s'adresse. Même si l'on suppose que dans la pratique, ce n'est pas le Directeur général des impôts qui traite personnellement les dossiers qui lui sont adressés, il n'est pas exclu que la formule adoptée en Côte d'Ivoire pourrait avoir l'inconvénient de créer des blocages ou susciter de la lenteur dans le traitement des dossiers. En effet, la demande étant à l'attention du Directeur général des impôts, le dossier pourrait ne pas être ouvert encore moins traité, en cas d'absence ou d'empêchement de son destinataire. En revanche en France, à l'occasion d'une même affaire, le demandeur pourrait être amené à s'adresser à la fois aux services territoriaux de la direction générale des finances publiques et de la direction générale des douanes et droits indirects, si sont en cause à la fois la fiscalité directe et indirecte. Ce qui peut être contraignant et moins pratique pour le demandeur.

### **1. Dans le cadre des demandes gracieuses**

À l'évidence, cet intitulé ne semble pas cadrer avec la question traitée ici. Cependant, l'objectif est de faire ressortir la confusion ou le risque de confusion lié au fait que les mêmes autorités administratives interviennent en des qualités différentes. Elles ont alors tendance à se méprendre, en particulier en Côte d'Ivoire, sur la nature de la procédure au titre de laquelle elles interviennent. Les exigences de sécurité juridique qui excluent toutes confusions y compris de procédures, se trouvent dès lors transgressées.

En France et en Côte d'Ivoire, les directeurs en charge des administrations financière, fiscale et douanière, de même que le Ministre en charge du budget ou de l'Économie et des finances, peuvent être amenés à prendre des décisions en matière de demandes gracieuses. Leurs compétences ne sont pas en revanche définies selon les mêmes critères. S'agissant des directeurs, seul est visé en Côte d'Ivoire le Directeur général des impôts<sup>1914</sup> tandis qu'en France la décision revient à la fois à des directeurs à compétence nationale, départementale ou spéciale<sup>1915</sup>. Le pouvoir de décision paraît donc plus centralisé en Côte d'Ivoire qu'en France.

---

<sup>1914</sup> Voir article 132 alinéa 1<sup>er</sup> du L.P.F.

<sup>1915</sup> Il convient de rappeler qu'à la suite d'une réforme intervenue en France, il y a eu fusion entre la Direction générale des impôts et la Direction générale de la comptabilité publique, donnant lieu à une Direction générale des finances publiques (DGFIP), de sorte qu'il n'existe plus en France de Direction générale des impôts. Pour comprendre la nouvelle organisation, voir notamment Décret n° 2008-310 du 3 avril 2008 relatif à la Direction générale des finances publiques, *JORF*, n° 0080 du 4 avril 2008 ; Michel BOUVIER (dir.), *La nouvelle Administration financière et fiscale*, Paris, LGDJ, Lextenso, 2011 ; Nicolas GUILLET (dir.), *Les transformations*

Ce qui peut être un facteur d'alourdissement ou de lenteur dans la prise de décision. Quant à l'implication du Ministre dans la prise de décisions, elle intervient à des niveaux différents et n'obéit pas aux mêmes règles selon que l'on considère la France ou la Côte d'Ivoire.

En France, deux critères essentiels sont susceptibles d'être pris en compte sur le fondement de l'article R. 147-4 du L.P.F.<sup>1916</sup>, pour déterminer lequel du Directeur ou du Ministre serait compétent pour décider sur une demande gracieuse : les droits en cause et les sommes en jeu. S'agissant des droits, il convient de faire la part entre les contributions indirectes et tout ce qui n'en constitue pas. En toute matière, hormis les contributions indirectes, sont en principe compétents pour prendre des décisions sur demandes gracieuses, le Directeur chargé d'une direction des finances publiques ou celui chargé d'un service à compétence nationale ou d'une direction spécialisée pour les affaires relatives à des impositions établies à l'initiative des agents placés sous son autorité. Exceptionnellement, le Ministre chargé du budget sera compétent pour décider, si les sommes en jeu dépassent un certain seuil. Ce seuil est actuellement fixé à 150 000 euros par cote, exercice ou affaire. « *La notion de cote est spéciale aux impôts directs recouvrés par les comptables du Trésor. Elle comprend à la fois le principal et les majorations. La notion d'exercice concerne les taxes sur le chiffre d'affaires, la retenue à la source sur le revenu des capitaux mobiliers et les taxes recouvrées selon les mêmes modalités. La notion d'affaires est relative aux droits d'enregistrement et de timbre* »<sup>1917</sup>. La compétence du Ministre ne sera donc mise en œuvre qu'au-delà de la somme indiquée. Lorsque la somme faisant l'objet de la demande n'excède pas le seuil de 150 000 euros, pour une cote, il appartiendra au Ministre de se prononcer sur l'ensemble des demandes du contribuable<sup>1918</sup>.

---

*de l'administration fiscale : actes du colloque organisé le 20 mai 2010 à l'Université du Havre / par le Groupe de recherches et d'études en droit fondamental, international et comparé (GREDFIC), et la Direction générale des finances publiques de Haute-Normandie et du département de la Seine-Maritime, L'Harmattan, 2011 ; François BOUCHET, « Administration fiscale », Jurisclasseur Procédures fiscales, Fasc. 210, décembre 2011.*

<sup>1916</sup> Cet article dispose : « *sauf en matière de contributions indirectes, la décision sur les demandes des contribuables tendant à obtenir une modération, remise ou transaction appartient: a) au Directeur chargé d'une direction des services fiscaux ou au Directeur chargé d'un service à compétence nationale ou d'une direction spécialisée pour les affaires relatives à des impositions établies à l'initiative des agents placés sous son autorité, lorsque les sommes faisant l'objet de la demande n'excèdent pas 150 000 € par cote, exercice ou affaire, selon la nature des impôts; b) au «Ministre chargé du budget», après avis du comité du contentieux fiscal, douanier et des changes, dans les autres cas* ».

<sup>1917</sup> Jean-Pierre CASIMIR, *Contrôle fiscal : contentieux-Recouvrement*, Groupe Revue Fiduciaire, 2012, 12<sup>e</sup> éd., p. 441.

<sup>1918</sup> Voir CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> SSR, 8 juin 2011, req. n° 323176.

En matière de contributions indirectes en revanche<sup>1919</sup>, sont en principe compétents pour prendre des décisions sur demandes gracieuses, et ce sur le fondement de l'article R. 247-5 du L.P.F., soit le Directeur départemental des finances publiques, soit le Directeur régional des douanes et droits indirects, en fonction de leurs domaines d'actions respectifs. Mais le déploiement de leur compétence dépendra cumulativement de deux exigences : le seuil de compétence<sup>1920</sup> légalement défini et le montant de la somme effectivement fraudée. Respectivement ce seuil et le montant de la fraude sont appréciés différemment en fonction de la direction dont la compétence est requise.

Pour déterminer si c'est le Directeur qui est compétent pour prendre la décision ou au contraire le Ministre, il faudrait que « *les droits ou la valeur qui servent de base au calcul des pénalités*<sup>1921</sup> ou, en l'absence d'une telle base, le montant des amendes n'excèdent pas » le seuil légalement fixé. Il faudrait également que le montant de la somme dont aura effectivement bénéficié le contribuable au titre de la fraude, n'excède pas le seuil prévu par le législateur.

Ainsi, pour que le Directeur départemental des finances publiques soit compétent pour prendre la décision, il faudrait que la somme en jeu soit inférieure ou égale à 150 000 euros et que le montant de la fraude n'excède pas 37 500 euros (c'est-à-dire le quart des 150 000 euros). En ce qui concerne le Directeur régional des douanes et droits indirects, les sommes en jeu ne devront pas excéder 250 000 euros et le montant de la fraude 100 000 euros. Ces conditions étant cumulatives, il suffira que l'un de ces montants soit dépassé pour que la décision revienne au Ministre.

En tout état de cause, la décision du Ministre chargé du budget doit être précédée d'une saisine du comité du contentieux fiscal, douanier et des changes, pour avis. Ce qui semble être une garantie pour le contribuable contre les risques éventuels d'arbitraire à l'égard de

---

<sup>1919</sup> Il s'agit des accises perçus notamment sur les produits pétroliers, les produits alcooliques et les tabacs, ainsi que les garanties sur l'or et les métaux précieux. Voir sur les produits énergétiques (art. 265 et s. du Code des douanes), pour le droit de consommation sur les alcools et les boissons alcooliques (art. 401 et s. du Code général des impôts) ou droit de circulation pour certains produits alcoolisés tels le vin, le cidre... (art. 438 du Code général des impôts), quant au droit de consommation sur les tabacs. Voir art. 575 et s. du Code général des impôts. Voir aussi Stéphane LAVIGNE, *Contributions indirectes et monopoles fiscaux*, PUF, Coll. Que sais-je ?, 1991 ; T.-H. AMY, A. PERILHOU, « Contributions indirectes : application de la réforme aux boissons alcooliques », *Bulletin fiscal Francis Lefebvre*, 3/01, pp. 124 et s.

<sup>1920</sup> C'est le terme de « seuil de déconcentration des décisions » qui utilisé par le décret mettant en œuvre ces différents seuils. Ce qui pourrait être dû au fait que la de seuil de compétence est en principe employée dans le cadre de décision de procédures devant le juge. Voir décret n° 2010-298 du 19 mars 2010 relatif au seuil de déconcentration des décisions en matière de remise et de transaction à titre gracieux.

<sup>1921</sup> En d'autres termes, l'intégralité de la somme qui devait servir de base de calcul à l'impôt et qui faute de l'avoir été aura donné lieu à pénalité.

l'intervention du Ministre. Mais l'avis du comité n'a qu'une valeur consultative. Il ne lie nullement le Ministre, ni l'administration<sup>1922</sup>. Au demeurant, le dernier alinéa de l'article R. 247-5 du L.P.F. précise que « *lorsqu'une action judiciaire est mise en mouvement (...), le comité du contentieux fiscal, douanier et des changes n'est pas saisi* ». Ce qui le réduit la saisine de ce comité à une simple formalité dont le Ministre aurait pu se passer pour qu'intervienne plus rapidement la décision. Autrement, il aurait fallu que l'avis du comité du contentieux fiscal ait un caractère conforme<sup>1923</sup>, la valeur d'une véritable instruction, afin de permettre au Ministre de décider dans le sens des recommandations qui lui auraient été ainsi faites. Mais dans une telle hypothèse, ce serait le rôle du Ministre qui aurait un caractère formel.

Par ailleurs, l'on pourrait se demander si en France, la répartition en matière fiscale de la demande gracieuse entre direction générale des finances publiques et direction régionale des douanes et droits indirects n'est pas une source de complexité en contradiction avec l'objectif d'unicité affichée par la mise en place de la Direction générale des finances publiques.

Pour les raisons qui précèdent, n'y aurait-il pas lieu de réorganiser la répartition des compétences au sein de la Direction générale des finances publiques afin qu'elle jouisse en matière fiscale, d'un pouvoir plein et entier en matière de demande gracieuse, qu'elle que soit la valeur des sommes en jeu ?

La Côte d'Ivoire avait également adopté un système des seuils de compétence, à travers l'article 11 de l'annexe fiscale de la loi de finances pour 1990. Cette disposition avait apporté une modification à l'article 13 de l'ordonnance n°67-310 du 11 juillet 1967 portant règles générales du contentieux en matière d'impôts et de taxes indirectes. Le nouvel article 13 attribuait alors au Directeur général des impôts le pouvoir de décider « *lorsque le montant des droits compromis ne dépasse pas 8. 000.000 de francs CFA ou lorsque le montant des majorations n'excède pas 1.000.000 de francs CFA* ». Deux seuils étaient donc prévus mais de manière alternative et non cumulative. Le ministre n'était alors compétent qu'au-delà de ces seuils. Mais à propos de la transaction, il apparaît à l'article 34 de l'ordonnance portant budget de l'État pour la gestion 2006<sup>1924</sup>, la possibilité de recourir au Ministre non plus sur la base d'un seuil de compétence mais dans un cadre hiérarchique. L'avantage pourrait consister

---

<sup>1922</sup> Voir Thierry Lambert, *Procédures fiscales*, préc., p. 518.

<sup>1923</sup> À l'instar de l'avis de la Commission des infractions fiscales dans le cadre des plaintes tendant à ce que soient appliquées des sanctions pénales à l'encontre du fraudeur (article L. 228 du L.P.F. français).

<sup>1924</sup> Ordonnance n° 2006-234 du 02 août 2006 portant Budget de l'État pour la gestion 2006, *JORCI*, 18 août 2006, pp. 81 et s.

pour le contribuable qui le souhaite, à avoir une seconde opportunité de faire analyser sa demande, qui plus est par le supérieur hiérarchique du Directeur général des impôts. L'inconvénient pourrait toutefois être le risque que le Ministre ne se prononce pas, notamment si l'enjeu financier lui semble sans grand intérêt.

En Côte d'Ivoire, la compétence du Ministre de l'économie et des finances n'a donc pas la même portée qu'en France. De plus, il est censé intervenir sans en référer à aucun organe, ne serait-ce qu'à titre consultatif.

Actuellement<sup>1925</sup>, le Ministre de l'Économie et des finances ivoirien se trouve également être le Premier Ministre. Ce qui pourrait être problématique<sup>1926</sup> par rapport à l'effectivité du traitement des dossiers et pourrait très souvent justifier le silence de l'administration ainsi qu'un allongement inutile du délai pour permettre au contribuable de saisir le juge<sup>1927</sup>. Le fait qu'en Côte d'Ivoire le recours au Ministre s'inscrive dans un cadre hiérarchique à l'égard des décisions du Directeur général des impôts, paraît néanmoins plus logique. Cela en raison des rapports qui existent naturellement entre ces deux autorités.

## 2. Dans le cadre des réclamations contentieuses

Il convient de préciser d'emblée que le chapitre intitulé « juridiction contentieuse »<sup>1928</sup> prévoit une section IV consacrée à la « procédure devant les tribunaux ». Est-ce à dire que cette procédure serait menée dans le cadre de la juridiction contentieuse, c'est-à-dire devant l'administration fiscale ; ou est-ce simplement le fait d'une mauvaise organisation textuelle ? Il semblerait que l'insertion de ces dispositions ne soit que le fait d'une mauvaise écriture.

Il convient par ailleurs de préciser qu'en France, le Ministre n'intervient pas dans le cadre de la réclamation préalable qui a un caractère contentieux, contrairement à l'hypothèse ivoirienne. En outre, les textes prévus par le Livre des procédures fiscales ivoirien, tel qu'ils

---

<sup>1925</sup> C'est-à-dire depuis le 21 novembre 2012, le Premier Ministre ivoirien (M. Daniel Kablan Duncan) est également Ministre de l'Économie et des finances.

<sup>1926</sup> Notamment en raison de ses autres attributions qui seraient susceptibles de l'empêcher de consacrer du temps à la réponse des demandes gracieuses, qui peuvent parfois porter sur des affaires sans véritable enjeu financier.

<sup>1927</sup> Il ne semble pas cependant que celui-ci ait déjà été saisi d'un recours portant sur le rejet d'une demande gracieuse, encore moins pas le Ministre de l'économie et des finances.

<sup>1928</sup> Chapitre 1<sup>er</sup> du Titre IV du L.P.F. ivoirien.

exposent le recours au Ministre de l'Économie et des finances, ne permettent pas d'établir une véritable distinction dans la nature de son pouvoir selon qu'il intervient dans le cadre d'une demande gracieuse ou d'une réclamation contentieuse, si ce n'est qu'en matière gracieuse il statue en appel. En outre, le délai qui était prévu pour permettre au contribuable d'en référer au Ministre notamment en matière de transaction a triplé, passant de quinze à quarante cinq jours<sup>1929</sup>.

L'article 189 du L.P.F. ivoirien dispose : « *en cas de rejet de sa requête par le Directeur général des Impôts, le contribuable a la possibilité de saisir dans les trente jours, le Ministre de l'Économie et des Finances qui statue dans un délai de deux mois à compter de la réception de la réclamation* ». Il s'agit *a priori* d'une faculté. Il n'empêche qu'elle constitue une étape qui proroge la procédure inutilement et ne garantit que le Ministre prenne effectivement connaissance du dossier. De fait, hormis la raison précédemment indiquée (le niveau d'intérêt en jeu), il semblerait que dans la pratique le Ministre soit moins impliquée dans la gestion des différends ou poursuites qui nécessitent son intervention en matière fiscale. En effet, à propos des poursuites relatives aux infractions fiscales par exemple, alors que l'article 180 du L.P.F. les réservait exclusivement au Ministre, l'Annexe relative à la gestion 2006 va l'étendre aux directeurs des administrations fiscales et financières en révélant : « *aux termes du Livre de procédures fiscales, cette procédure de poursuite relève de la compétence du Ministre en charge des Finances. Mais dans la pratique et sur la base d'une délégation générale dont ils bénéficient, ces poursuites sont engagées par le Directeur général des Impôts ou le Directeur général du Trésor et de la Comptabilité publique* »<sup>1930</sup>. C'est fort de cette pratique que cette possibilité a été "officiellement" étendue à ces autorités administratives dans le Livre des procédures fiscales (article 180). N'y aurait-il pas lieu de croire, le Ministre saisi, ce ne sera en réalité que le Directeur général des impôts qui sera de nouveau amené à se prononcer sur propre décision ? Comment pourrait-il la remettre en cause ?

Entériner la pratique par la légalisation de l'irrégularité ne semble pas inhabituel dans l'hypothèse ivoirienne. C'est d'ailleurs en consacrant une pratique qui était en violation de la loi, que le législateur ivoirien a étendu, en matière contentieuse, le recours hiérarchique existant de fait au Ministre de l'Économie et des finances. L'administration fiscale ivoirienne

---

<sup>1929</sup> Voir l'article 203 du L.P.F. ivoirien.

<sup>1930</sup> Voir ordonnance n° 2006-234 du 2 août 2006, portant budget de l'État pour la gestion 2006, Annexe fiscale pour la gestion 2006, article 34, *J.O.R.C.I.*, n° spéc., 18 août 2006, p. 81.

explique en effet dans sa doctrine qu' « avant l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale pour la gestion 2000, aucune disposition légale ne prévoyait la saisine du Ministre de l'Économie et des Finances. Mais en pratique, deux situations se présentaient :

- première situation : lorsque le contribuable, après avoir introduit sa réclamation auprès du Directeur Général des Impôts ou son délégué, n'a pas eu de suite ou a eu une suite défavorable, celui-ci saisit le Ministre de l'Économie.
- Deuxième situation : en cas de contentieux certains contribuables adressent leurs réclamations directement au Ministre de l'Économie et des Finances, sans avoir saisi au préalable le Directeur Général des Impôts »<sup>1931</sup>.

Ce serait donc en quelque sorte pour "officialiser" cette violation en marge de la loi que le législateur ivoirien<sup>1932</sup>, aurait créé de toute pièce et inséré dans le Livre des procédures fiscales un article 159 bis<sup>1933</sup> devenu article 189. L'on pourrait néanmoins s'interroger sur la portée de l'influence du Ministre à l'égard des décisions prises par le Directeur général des impôts en matière de réclamation contentieuse, surtout si l'on se réfère aux raisons qui ont justifié en droit ivoirien, le recours au Ministre.

En France, la réclamation préalable est une occasion suffisante pour l'administration de procéder à une nouvelle analyse du dossier du contribuable. Elle peut avoir un caractère successif même si elle portait sur les mêmes éléments qui auraient pour autant été rejeté par l'administration. Mais cette possibilité ne saurait avoir pour effet de proroger le délai de recevabilité de la réclamation, sans qu'il ne lui soit opposé une exception d'irrecevabilité<sup>1934</sup>. En d'autres termes, même si plusieurs réclamations étaient formulées par le contribuable à propos de la même affaire, elles devraient se faire dans le cadre du délai qui lui est légalement imparti, au risque que ne survienne le délai de prescription. Cette possibilité qui ne paraît pas être envisagée aurait pu avoir pour objet d'obtenir que l'administration qui avait gardé le silence ne soit amenée à prendre une décision expresse, elle pourrait également permettre d'attirer l'attention de l'administration sur des aspects que le contribuable penserait avoir été

---

<sup>1931</sup> Note n° 0435/MEF/DGI/SLC/2001 du le [sic] 26 février 2001, in *Doctrine fiscale : 1996-2002*, p. 304.

<sup>1932</sup> Qui se trouve de fait être l'administration elle-même.

<sup>1933</sup> Voir l'article 25 de l'annexe fiscale à l'ordonnance n° 2000-252 du 28 mars 2000.

<sup>1934</sup> Voir CE, 7/8 SSR, 19 décembre 1986, req. n° 57943, *RJF* 2/87 n° 152 ; CE sect., 12 juillet 1974, req. n° 87076.

omis par elle. Mais dans la pratique, cette opportunité ne pourrait être que formelle ou illusoire, l'administration pouvant être encline à ne pas revenir sur sa décision.

## **B. De la sanction de l'inobservation des exigences processuelles**

La réclamation préalable étant formaliste contrairement à la demande gracieuse<sup>1935</sup>, l'ignorance de règles de formes et de formalités pourraient compromettre le succès de la requête du contribuable. Si le législateur et l'administration française semblent plus tolérants aux regards des exigences de forme, les sanctions prévues en Côte d'Ivoire peuvent souvent apparaître inappropriées à l'inobservation sanctionnée.

Une réclamation contentieuse auprès de l'administration pourrait intervenir soit prématurément<sup>1936</sup>, soit dans le délai requis ou tardivement. Lorsque la réclamation est prématurée ou tardive, elle peut être irrecevable. Intervendrait-elle dans le délai qu'elle ne serait pas pour autant reçue systématiquement. Elle doit également obéir à des exigences de forme et de formalités. Ces règles de forme semblent en revanche plus souples en France qu'en Côte d'Ivoire, accordant des possibilités de régularisation qui paraissent absentes du dispositif ivoirien.

C'est ainsi qu'en ce qui concerne par exemple la forme et le contenu de la réclamation, les deux législations exigent globalement à peine d'irrecevabilité, la mention de l'imposition contestée, l'exposé des moyens et conclusions, la signature par le réclamant et les pièces justificatives devant accompagner sa réclamation<sup>1937</sup>. En France, il est précisé que « *la réclamation peut être régularisée à tout moment* » (article R. 197-3 du L.P.F.).

De même la réclamation doit porter mention de l'impôt contesté. L'administration française admet toutefois que « *l'absence de mention de l'imposition contestée peut être réparée jusqu'à la décision du directeur ou de l'agent délégataire, la régularisation devant être considérée comme valable, même si elle intervient après l'expiration du délai de réclamation* »<sup>1938</sup>. Il en va de même pour l'exposé sommaire des moyens et des conclusions qui peut être régularisé selon l'administration, jusqu'à la décision du directeur ou de l'agent

---

<sup>1935</sup> Pour cette raison, seule la réclamation contentieuse sera étudiée dans cet intitulé.

<sup>1936</sup> C'est-à-dire, une réclamation engagée avant que ne commence à courir le délai. Voir article 210 du L.P.F. ivoirien.

<sup>1937</sup> Voir Livre des procédures fiscales, article R. 197-3 (France), article 186 (Côte d'Ivoire). Voir également, Jean-Pierre CASIMIR, *le contrôle fiscal*, préc., pp. 370 et s.

<sup>1938</sup> *B.O.I.-CTX-PREA-10-50-20120912* § 90.

déléataire<sup>1939</sup>. Tel est également le cas d'une réclamation non motivée. Elle est en principe irrecevable<sup>1940</sup>, mais l'article R. 197-3 n'exige pas une motivation détaillée et approfondie. Une motivation sommaire suffit. L'irrecevabilité en ce qui concerne le défaut de signature ne sera prononcé qu'à l'issue d'un délai de trente jours accordé au contribuable pour régularisation. L'article R. 200-2 du L.P.F. permet que cette régularisation intervienne à l'occasion du recours juridictionnel.

Somme toute, bien que soumis au respect de règles formelles, la formalité inhérente à la procédure de réclamation préalable est souple. Tout est mis en œuvre afin d'éviter des incidents de procédure qui conduiraient le contribuable à recourir systématiquement au juge.

En Côte d'Ivoire au contraire, même le défaut d'un numéro de téléphone ou l'omission des références d'une boîte postale, pourraient constituer un motif d'irrecevabilité de la demande. Le point 4 de l'article 186 du L.P.F. dispose : toute réclamation doit à peine d'irrecevabilité « être adressée au Directeur général des Impôts, rédigée sur papier libre ou imprimée à la machine, datée et porter la signature manuscrite, le numéro de compte contribuable, la boîte postale et le contact téléphonique du requérant ». Ces informations sont en effet exigées à peine d'irrecevabilité, sans qu'aucun texte ne prévoie de possibilité de régularisation en la matière, contrairement à l'hypothèse française. Pour les contestations relatives aux recouvrements, l'alinéa 2 de l'article 209 du L.P.F. ivoirien, précise même que « sous peine de nullité, la demande doit être adressée dans un délai de deux mois à partir de la notification de l'acte et être appuyée de toutes les justifications utiles ». Ce qui exclut toute possibilité de régularisation, la nullité entraînant en principe une disparition rétroactive de l'acte qu'elle concerne et suppose de ce fait l'exclusion de toute possibilité de régularisation.

Cela peut constituer un frein dans la mise en œuvre de la réclamation contentieuse, notamment à l'initiative des personnes physiques, sachant qu'elles ne disposent pas toutes nécessairement, et à la fois de contact téléphonique et de boîte postale. Les personnes ne sachant ni lire, ni écrire, ou celles atteintes de handicap rendant difficile ou même impossible pour elles de signer des documents, ne semblent pas avoir été prises en compte par le législateur ivoirien qui exige signature sous peine d'irrecevabilité. Dans la pratique, pas spécifiquement en matière fiscale, il est souvent demandé aux personnes confrontées à des difficultés de signature, faute de savoir lire et écrire, d'appliquer n'importe quel signe (une

---

<sup>1939</sup> B.O.I.-CTX-PREA-10-50-20120912 § 120.

<sup>1940</sup> Voir par exemple, CE, 5<sup>e</sup> s.-s., 26 juillet 2011, n° 347547.

croix, un rond, un gribouillage quelconque) sur des documents administratifs ou officiels nécessitant leur signature<sup>1941</sup>. Il arrive qu'elles mêmes laissent d'autres personnes signer en leur lieu et place, sans forcément comprendre ni le sens, ni la portée de l'acte par rapport auquel leur signature est requise. Il conviendrait de trouver d'autres moyens d'obtenir leur consentement. En leur expliquant<sup>1942</sup> notamment le sens ainsi que les effets des actes nécessitant une telle adhésion, afin d'être sûr que le consentement ainsi matérialisé l'a été de manière libre et éclairé. En outre, en ce qui concerne le numéro de compte contribuable, même si cela peut paraître évident, il aurait fallu préciser qu'il n'est pas exigé de simples particuliers mais de professionnels<sup>1943</sup>. En ce qui concerne les pièces à fournir, l'article 186 du L.P.F. ivoirien exige certains documents en original ou en copie (avis d'imposition, avis de mis en recouvrement, extrait de rôle, preuve de paiement)<sup>1944</sup>. Il est vrai que le contribuable n'est pas tenu de fournir l'original de ces pièces et pourrait n'en présenter que la copie. Mais il n'est pas exclu que certains contribuables souvent mal informés fournissent les originaux de leurs pièces justificatives, au risque de compromettre des éléments de preuve susceptibles d'être produits devant le juge. La formulation paraît également peu claire, qui exige à la fois en cas de redressement, les notifications provisoire et définitive du redressement. Ce qui pourrait être source de confusion pour les contribuables, généralement peu au fait des exigences d'ordre fiscal. Ils seraient éventuellement amenés à attendre la notification définitive du redressement, alors qu'il semblerait qu'ils puissent produire la notification provisoire. Il conviendrait donc de réécrire cette portion de phrase et de n'exiger que l'une ou l'autre de ces pièces justificatives. De même l'article 186 *bis*, du L.P.F. par exemple, dispose que : « *les pièces produites pour la première fois dans le cadre de la juridiction contentieuse et qui n'ont pas été mises à la disposition de l'administration sans motif valable lors d'un contrôle, peuvent être déclarées irrecevables* ». Ce qui suppose qu'un contrôle préalable ait

---

<sup>1941</sup> L'on ignore en revanche si une telle pratique a lieu en matière fiscale.

<sup>1942</sup> Il n'est d'ailleurs pas évident que même avec les explications les plus détaillées, ces personnes "osent s'en prendre" à travers une réclamation contentieuse, à l'autorité étatique que représente l'administration. La majorité des populations africaines vivent selon Kéba MBAYE, « *dans la crainte de l'État et en dehors de l'État* », *Revue de droits de l'homme*, 1969, vol. II, p. 391.

<sup>1943</sup> Dans le cadre de la création d'entreprise, un numéro unique est attribué au créateur d'entreprise, lors de la déclaration fiscale d'existence. Ce numéro figure sur le double de l'acte qui lui est remis et qui matérialise sa déclaration fiscale d'existence. Ce numéro de compte contribuable permet comme d'identifier l'entreprise au plan fiscal. Il peut donner droit à des avantages et donner lieu à des sanctions en cas de fraude. L'article 166 du L.P.F. dispose « *toute personne qui utilise à son profit le numéro de compte contribuable d'autrui ou un numéro de compte contribuable fictif pour obtenir le bénéfice d'une disposition fiscale ou pour tout autre motif est passible d'une amende de 500 000 francs, sans préjudice du paiement des droits éventuellement éludés* ».

<sup>1944</sup> Voir le 5 de l'article 186 du L.P.F. ivoirien.

été effectué et donc que cette disposition ne s'inscrive que dans ce cadre là. Il conviendrait donc de le préciser pour une meilleure lisibilité.

Toutes ces raisons qui paraissent insignifiantes, peuvent constituer autant de blocages pour le contribuable quant à la mise en œuvre de réclamations contentieuses. Les dispositions qui s'y rapportent mériteraient donc d'être réécrites avec davantage de précisions et de moyens d'aider le contribuable ivoirien à se rapprocher d'une administration qui lui paraît souvent hyperpuissante, tout en étant rassurer d'avoir recours un juge trop éloigné, et face à l'administration. Et selon M. Cognac, « *une réflexion sérieuse devrait aussi conduire à atténuer le formalisme des procédures contentieuses et à promouvoir un langage plus accessible à des populations encore peu scolarisées et souvent analphabètes* »<sup>1945</sup>.

Quant aux conditions de délai prévues à la fois par les Livres de procédures fiscales en France (article L. 196-1) et en Côte d'Ivoire (article 186), elles présentent plusieurs similitudes et dépendent pratiquement des mêmes événements, ainsi qu'il en a été fait mention précédemment. C'est-à-dire que les réclamations doivent en principe être présentées à l'administration au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant celle :

- *de la mise en recouvrement du rôle ou de la notification d'un avis de recouvrement ;*
- *du versement de l'impôt contesté lorsque cet impôt n'a pas donné lieu à l'établissement d'un rôle ou à la notification d'un avis de mise en recouvrement ;*
- *de la réalisation de l'événement qui motive la réclamation.*

Ces conditions sont identiques en tous points dans les deux Livres de procédures fiscales et correspondent à l'intégralité de l'article 185 du L.P.F. ivoirien ; en ne tenant pas de « *la notification définitive* », qui figure en Côte d'Ivoire, parmi les événements déclencheur du délai. Cette disposition correspond en revanche à la première partie de l'article R. 196-1 du L.P.F. français, et constitue l'énoncé du principe général des délais de réclamation.

Ces conditions sont d'ordre public et pourraient donc être soulevées d'office par le juge, même si l'administration s'en abstenait<sup>1946</sup>. Ces délais ne sont ni suspensifs, ni interruptifs<sup>1947</sup>. Si en France, une réclamation prématurée peut être régularisée par l'intervention d'une décision de mise en recouvrement<sup>1948</sup>, en Côte d'Ivoire, rien ne semble être prévu dans ce

---

<sup>1945</sup> Gérard CONAC, « Le juge de l'État en Afrique francophone », in *La justice en Afrique*, Afrique contemporaine, n° 156 (spécial), 4<sup>e</sup> trimestre, 1990, p. 19.

<sup>1946</sup> CE, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> SSR, 25 avril 1990, req. n° 82755.

<sup>1947</sup> Jean-Pierre CASIMIR, *Contrôle fiscal*, préc., p. 362.

<sup>1948</sup> Jean-Pierre CASIMIR, *Ibidem*.

sens. De plus, les délais sont *a priori* stricts en France<sup>1949</sup> alors qu'ils sont francs en Côte d'Ivoire, puisque l'article 215 qui constitue l'une des deux dispositions finales du Livre des procédures fiscales ivoirien, dispose : « *les délais prévus par le présent Livre sont des délais francs* »<sup>1950</sup>. C'est-à-dire que ni le jour de l'évènement déclencheur du délai, ni celui qui devrait normalement en constituer le terme ne sont pas pris en compte pour la computation. « *Toutefois, par tolérance administrative, si le dernier jour du délai est un dimanche ou un autre jour férié, il est admis [en France], en raison de la fermeture des bureaux et de l'absence de distribution du courrier, que les réclamations parvenues au service des Impôts par le courrier du premier jour ouvrable qui suit doivent être considérées comme recevables* »<sup>1951</sup>.

En revanche, la seconde partie de l'article R. 196-1 du L.P.F. français mériterait que l'on s'y intéresse plus particulièrement. Elle indique des délais spéciaux qui réduisent à une année le délai normal de deux ans indiqué dans la première partie. Mais le Conseil d'État précise que « *dès lors que les délais prévus par la première partie de l'article R. 196-1 du Livre des procédures fiscales ne sont pas clos, une réclamation n'est, en tout état de cause, pas tardive* »<sup>1952</sup>. Dès lors une réclamation pourrait toujours être formée après les délais spéciaux de la seconde partie de l'article R.196-1, elle ne serait pas déclarée tardive, tant que les délais généraux continueraient de courir<sup>1953</sup>. Ce qui est certes à l'avantage du contribuable mais pose le problème de l'utilité de ces délais spéciaux.

En outre, le point *c*) de la seconde partie de l'article R. 196-1 dispose que les réclamations doivent être présentées au plus tard le 31 décembre de l'année suivant celle « *au cours de laquelle le contribuable a eu connaissance certaine de cotisations d'impôts directs établies à tort ou faisant double emploi* ». Or le contribuable pourrait n'avoir connaissance de telles irrégularités qu'après le délai de deux ans indiqué dans la première partie de l'article R. 196-1.

---

<sup>1949</sup> CE, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> SSR, 13 mars 1996, req. n° 129042.

<sup>1950</sup> L'autre disposition étant l'article 216 qui énonce la formule finale du L.P.F. : « *toutes les dispositions antérieures contraires à celles du présent Livre sont abrogées* ». Il convient de noter au passage que cette disposition est vague. Il aurait fallu viser expressément les dispositions jugées contraires et donc abrogées. L'on ignore donc de quelles dispositions antérieures il s'agit. En outre, l'on ne saurait objectivement apprécier la contrariété dans certains passages qui pourraient éventuellement prêter à interprétations divergentes.

<sup>1951</sup> Documentation administrative, n° DB13O212 du 30 avril 1996, § 6. Un contribuable ne pourrait-il pas s'en prévaloir en tant que doctrine administrative ?

<sup>1952</sup> CE, 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> SSR, 5 juillet 2010, req. n° 310945.

<sup>1953</sup> Voir Jean-Pierre CASIMIR, *Contrôle fiscal*, préc., p. 365.

En indiquant qu'une réclamation n'est, en tout état de cause, pas tardive, « *dès lors que les délais prévus par la première partie de l'article R. 196-1 du Livre des procédures fiscales ne sont pas clos* », est-ce à dire qu'elles seraient irrecevables dès la survenance du terme du délai de deux ans ? L'on aurait tendance à répondre par l'affirmative or le terme du délai n'entraîne pas en France, *ipso facto* une forclusion. L'article 198-9 du L.P.F. paraît fournir une réponse négative à cette interrogation dispose, en effet : « *il peut être statué immédiatement, sans instruction préalable (...) sur les réclamations présentées après le délai légal ou qu'un vice de forme rend définitivement irrecevables* ». Ainsi, la survenance du délai ne serait pas un obstacle à la recevabilité de la réclamation du contribuable. L'administration aurait simplement la faculté d'observer ou non, l'obligation d'instruction préalable dont elle est en principe tenue.

Si dans sa décision, elle ne donne pas satisfaction au contribuable, des voies de recours restent ouvertes qui ne paraissent pas toutes exploitées en Côte d'Ivoire.

## **§ 2 : DE LA GARANTIE DES VOIES DE RECOURS**

Les moyens ou voies de recours offerts au contribuable face à une décision administrative ne sont pas nécessairement les mêmes selon que la décision ait été rendue sur réclamation contentieuse ou sur demande gracieuse. Plus particulièrement dans cette dernière hypothèse, le contribuable semble avoir moins de choix qu'en matière de réclamation contentieuse.

### **A. Des voies de recours contre les décisions prises sur demande gracieuse**

Les législations fiscales françaises et ivoiriennes offrent la possibilité au contribuable dont la demande a été partiellement ou totalement rejetée d'en référer au ministre chargé du budget ou de l'économie et des finances ou au juge, afin d'espérer avoir gain de cause. Seulement, face au rejet d'une demande gracieuse, plusieurs obstacles pourraient entraver la mise en œuvre d'un recours. Un premier obstacle pourrait résider dans le refus du contribuable à vouloir poursuivre sa demande, notamment en raison de la nature de celle-ci. En effet le contribuable a bien conscience de ne pas exiger ou réclamer un droit. Il sollicite une faveur. Il envisage donc la possibilité d'un refus qui lui paraîtrait légitime, tout en espérant l'éventualité d'une suite favorable. Une décision de refus ne serait donc pas nécessairement de nature à le

motiver quant à la poursuite de la demande devant une autorité supérieure, encore moins devant un juge ; sachant qu'à l'origine, la démarche est gracieuse. En outre, le délai qui s'écoule, en particulier lorsque l'administration choisit de garder le silence, en plus de plonger le contribuable dans la perplexité, pourrait le résoudre à renoncer à une action en recours quelle qu'elle soit. Enfin, un recours administratif pourrait donner au contribuable, le sentiment d'une « peine perdue ». Une administration qui lui a précédemment refusé sa faveur pourrait-elle subitement se montrer bienveillante à son endroit, même si l'autorité de recours est différente de celle qui aurait initialement décidé (1)? En outre, même si le recours juridictionnel reste une possibilité offerte au contribuable, n'apparaît-elle pas illusoire au regard des ses conditions de mise en œuvre (2)?

### **1. Des recours administratifs qui mériteraient d'inspirer davantage confiance**

Le 2° de l'article 207 du L.P.F. ivoirien, dispose : « *le Ministre des Finances statue en appel des décisions du Directeur général des Impôts* ». De même aux termes de l'alinéa 1<sup>er</sup> de l'article R. 247-7 du L.P.F. français, « *la décision du directeur des services fiscaux ou du directeur chargé d'une direction spécialisée ou d'un service à compétence nationale ou la décision du directeur régional des douanes et droits indirects, selon le cas, peut être soumise au «ministre chargé du budget.*

Ces deux dispositions font du Ministre de tutelle<sup>1954</sup> l'autorité de recours des décisions rendues sur demande gracieuse. Si en Côte d'Ivoire, c'est la décision du Directeur général des impôts qui est portée devant le Ministre, en France, c'était au contraire le Directeur général des impôts qui était considéré comme destinataire des recours à l'encontre des décisions des directeurs des services fiscaux<sup>1955</sup>. Désormais, c'est au Ministre de chacun de ces pays que sont adressés les recours. En revanche, la nature de l'intervention du Ministre ne semble pas s'établir sous les mêmes rapports en fonction de la législation fiscale considérée.

---

<sup>1954</sup> Respectivement, le Ministre en charge du Budget (France) et le Ministre de l'Économie et des finances (Côte d'Ivoire).

<sup>1955</sup> Voir notamment Gilles BACHELIER, *Le recours contentieux fiscal*, EFE, 2<sup>e</sup> éd., 1996, p. 119.

En France, le recours devant le Ministre chargé du budget s'appelle « *pourvoi* »<sup>1956</sup>. En Côte d'Ivoire, c'est le terme d'« *appel* » qui a été utilisé pour le désigner. Pourquoi ne s'être pas limité en France à la terminologie de « recours » utilisée dans l'article sus-indiqué ? Pourquoi avoir préférée celle d'appel dans le cadre de la Côte d'Ivoire ? Le choix de ces termes est-il anodin. Désignent-ils simplement le recours devant le Ministre ou sont-ils susceptibles de connotation à effets juridiques.

Au sens technique, un pourvoi correspond à un recours extraordinaire formé contre une décision rendue en dernier ressort et portée soit devant la Cour de cassation, soit devant le Conseil d'État (France), soit devant la Cour suprême (Côte d'Ivoire)<sup>1957</sup>. Dans un sens courant, tout recours contre une décision de justice ou un acte de l'administration peut également constituer un pourvoi<sup>1958</sup>. Dans ce sens le terme de pourvoi est un terme générique équivalent à celui de recours et pourrait justifier le choix de la terminologie privilégié en France.

En tout état de cause, le style employé en droit fiscal français pour désigner le recours devant le Ministre est bien différent de celui mis en œuvre en Côte d'Ivoire.

En France, l'administration pose comme postulat<sup>1959</sup> de désigner le recours devant le Ministre, par le terme de « pourvoi ». Elle indique en effet : « *qu'il convient, en principe, de considérer comme un pourvoi toute demande mettant explicitement en cause une décision prise par le directeur* »<sup>1960</sup>. Ce qui a le mérite d'être sans équivoque, tout en obtenant l'adhésion du lecteur au choix de la terminologie.

En revanche, en Côte d'Ivoire la formule qui indique que le Ministre « *statue en appel des décisions du Directeur général des Impôts* », pourrait prêter à confusion. L'on ignore si le vocable d'« appel » est utilisé à dessein<sup>1961</sup> ou par abus de langage.

---

<sup>1956</sup> Documentation administrative B.O.I.-CTX-GCX-10-50-20120912.

<sup>1957</sup> Si le pourvoi devant la Cour de cassation prend le nom de pourvoi en cassation, en Côte d'Ivoire, l'expression consacrée pour désigner le pourvoi devant la Cour suprême prend également le nom de pourvoi en cassation.

<sup>1958</sup> Voir dans ce sens, Gérard CORNU (dir.), « Pourvoi », in *Dictionnaire du vocabulaire juridique*.

<sup>1959</sup> Un postulat étant une proposition que l'on demande d'admettre comme principe d'une démonstration alors qu'elle ne paraît pas évidente et qu'aucune démonstration ne la justifie nécessairement.

<sup>1960</sup> Documentation administrative B.O.I.-CTX-GCX-10-50-20120912 § 40.

<sup>1961</sup> Contrairement à la démarche adoptée en France qui invite à convenir que l'on désigne le recours devant le Ministre par le terme de « pourvoi ».

S'agirait-il d'un abus de langage que le vocable « appel » équivaldrait à celui de « pourvoi » utilisée en France. Ce qui insinuerait que de même que le terme de « pourvoi » en France, celui d'« appel » désignerait en Côte d'Ivoire le recours devant le Ministre de tutelle. La formulation de la phrase laisse supposer une telle interprétation.

Toutefois, une autre disposition, l'article 132 du L.P.F. ivoirien permet d'en douter. À propos de l'admission en non valeur des créances irrécouvrables cet article énonce : « *le Ministre des Finances statue sur les appels formés contre les décisions du Directeur général des Impôts* ». Dire que le Ministre statue « *en appel des décisions* », paraît bien différent de l'affirmation selon laquelle « *le Ministre statue sur les appels formés contre les décisions* ». Dans le premier cas, il est permis de croire en un abus de langage, pour désigner le Ministre comme destinataire des recours (hiérarchiques) à l'encontre des décisions du Directeur général. Dans la seconde hypothèse, l'article présente un caractère général, même s'il s'inscrit dans un cadre spécifique (admission en non valeur de créances irrécouvrable), et tend à s'appliquer à l'ensemble des appels. En outre, il n'a pas la même signification que la première formule en dépit de la ressemblance dans leurs formulations respectives. Dire en effet que le Ministre statue sur les appels formés contre les décisions du Directeur général des impôts, c'est insinuer tout d'abord que celui-ci serait une première instance de juridiction et que ses décisions constitueraient en conséquence des jugements. L'on notera que l'appel est une « *voie de recours par laquelle une partie sollicite de la Cour d'appel, la réformation de la décision rendue par une juridiction de Première instance* »<sup>1962</sup>. C'est donc prétendre également que les appels seraient interjetés auprès du Ministre et non devant les instances juridictionnelles classiques, à l'encontre de toutes décisions prises par le Directeur général des impôts.

Faut-il alors croire que la formule de l'article 207 du L.P.F. ne constitue pas un simple abus de langage ? Auquel cas, il y aurait en Côte d'Ivoire une juridiction parallèle à celle légalement prévue<sup>1963</sup>.

En outre, le Ministre de l'économie et des finances (actuel Premier Ministre), aurait de véritables compétences juridictionnelles ou se comporterait pour le moins comme une

---

<sup>1962</sup> Article 162 alinéa 1<sup>er</sup> du Code de procédure civil, commerciale et administrative issu de la loi n° 72-853 du 21 décembre 1972.

<sup>1963</sup> Voir sur ce point, concernant la plupart des États africains, Marc DEBÈNE, « La justice sans juge, d'hier à demain », in Jean Du Bois de Gaudusson, Gérard Conac, *La justice en Afrique*, Afrique contemporaine, n° 156 (spécial), 4<sup>e</sup> trimestre, 1990, pp. 86-92.

instance juridictionnelle d'appel ; c'est-à-dire comme un second degré de juridiction à l'égard des décisions du Directeur général des impôts. Si tel est le cas, les décisions prises par le Ministre, de même que les décisions ("jugements") rendues par le Directeur général des impôts le seraient en violation des principes constitutionnels ivoiriens. Elles seraient également problématiques quant au recours juridictionnel en lui-même. Une "cour d'appel" (le Directeur général des impôts) ayant déjà statué, il serait illogique de former un recours auprès du juge de première instance ou d'interjeter un nouvel appel. Seule resterait ouverte la voie du pourvoi en cassation devant la chambre administrative de la Cour suprême<sup>1964</sup>.

Aux termes de l'alinéa 2 de l'article R. 247-7 du L.P.F. français précité, « *la décision du ministre chargé du budget* » peut faire l'objet de recours devant la même autorité, mais seulement si des faits nouveaux sont invoqués ». Ce qui implique une double conséquence : le Ministre connaît au plan administratif, des recours contre ses propres décisions qui ont été elles-mêmes rendues sur recours. Il connaît également des recours contre ses propres décisions initiales, lorsqu'il est seul compétent pour décider, notamment en raison de l'application des seuils de déconcentration des décisions en matière gracieuse<sup>1965</sup>, que l'on a qualifiés de seuils de compétence. Plusieurs raisons pourraient notamment porter à croire que de tels types de recours sont illusoire. Tout d'abord, exiger des faits nouveaux afin de bénéficier d'un droit de recours peut être d'une complexité à faire renoncer le contribuable à tout recours. Ensuite, l'exigence de faits nouveaux pourrait conduire, en ce qui concerne les décisions initiales du Ministre, à exclure en réalité toute possibilité de recours. En effet, dans le cadre des recours dont le Ministre est saisi à l'égard des décisions des directeurs des services de l'administration fiscale, il n'est pas demandé au contribuable de se prévaloir de nouveaux faits. Il s'agit pour le Ministre de réexaminer les faits qui ont été exposés au directeur. Réclamer des faits nouveaux s'agissant de ses propres décisions, c'est donc exclure d'emblée le réexamen des faits qui lui ont été précédemment soumis. Ce qui va de soi, tant il serait illogique que le Ministre se dédise face aux mêmes faits.

Or les décisions initiales du Ministre n'interviennent en France en matière gracieuse, que dans le cadre des affaires mettant en jeu des intérêts financiers importants. Priver le contribuable du

---

<sup>1964</sup> Faut-il croire que telle est effectivement la situation en Côte d'Ivoire, du moins dans la pratique, lorsque l'on constate que le tribunal ne semble jamais avoir été saisi d'un recours contre les décisions de l'administration fiscale rendue en matière gracieuse, pas plus que la Cour de cassation, d'un recours pour excès en matière de juridiction gracieuse. Ce qui peut se comprendre, ces décisions étant des mesures de faveur.

<sup>1965</sup> Pour rappel, voir R. 147-4, R. et 147-5 du L.P.F. français ; décret n° 2010-298 du 19 mai 2010 relatif au seuil de déconcentration des décisions en matière de remise d'impôt et de transaction à titre gracieux.

réexamen des faits ayant justifié des décisions de rejet en de telles a pour hypothèses, c'est le priver du droit de bénéficier d'une mesure de bienveillance administrative<sup>1966</sup>.

En raison de leur caractère gracieux, les mesures de bienveillance relèvent de la compétence exclusive de l'administration et n'ont pas en principe vocation à être portées devant le juge. De telles décisions laissent toutefois ouverte la possibilité de recours pour excès de pouvoir, qui doivent observer des conditions de caractère strict pouvant en compromettre l'effectivité<sup>1967</sup>.

## 2. L'éventualité d'un recours contentieux peut paraître illusoire

Le recours pour excès de pouvoir est un recours contentieux ayant pour objet l'annulation d'une décision administrative en raison d'une violation par cette décision d'une règle de droit<sup>1968</sup>.

Les décisions prises en matière gracieuse n'offrent en principe que la voie du recours pour excès de pouvoir avec des conditions qui peuvent en rendre illusoire la mise en œuvre effective. Ce recours est d'ordre public. Il s'agit d'un « *recours qui est ouvert même sans texte contre tout acte administratif, et qui a pour effet d'assurer, conformément aux principes généraux du droit, le respect de la légalité* »<sup>1969</sup>. Sa mise en œuvre exige des conditions qui en amenuisent la concrétisation, en particulier en France. Les conditions indiquées en Côte d'Ivoire, pourraient quant à elles prêter à confusion.

Le Conseil d'État (français) considère que, « *si la décision refusant une remise gracieuse peut être déférée au juge administratif par la voie du recours pour excès de pouvoir, cette décision ne peut être annulée que si elle est entachée d'une erreur de droit, d'une erreur de fait, d'une erreur manifeste d'appréciation, ou d'un détournement de pouvoir* »<sup>1970</sup>.

Il peut être difficile de faire la preuve de telles erreurs et détournement de pouvoir. Les exigences ainsi posées rendent donc peu probable la mise en œuvre de ce recours, surtout qu'il est irrecevable si la possibilité d'un recours contentieux reste ouverte.

---

<sup>1966</sup> Si la demande gracieuse constitue une mesure de bienveillance et en tant que suppose que le contribuable ne réclame pas un droit, la possibilité de formuler un recours gracieux ou hiérarchique constitue quant à elle un droit. En d'autres termes, même si par la demande gracieuse le contribuable recherche les faveurs de l'administration, celle-ci pourrait la lui refuser mais elle ne saurait l'empêcher d'exercer sa demande.

<sup>1967</sup> Georges LATIL, *Contentieux fiscal (...)*, préc., 144.

<sup>1968</sup> Gérard CORNU, *Vocabulaire juridique*, PUF, 7<sup>e</sup> éd., 2005.

<sup>1969</sup> CE, Ass., 17 février 1950, Dame Lamotte, req. n° 86949.

<sup>1970</sup> Voir CE, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> SSR, 15 juin 1987, req. n° 66149.

Ce qui signifie que même si le recours pour excès de pouvoir est la seule voie de recours juridictionnelle ouverte à la demande gracieuse, elle n'en constitue pas une exclusivité. En d'autres termes, le recours pour excès de pouvoirs reste la seule voie d'accès au juge ouverte au contribuable dans le cadre de la demande gracieuse. Il n'empêche, qu'un contribuable insatisfait de la décision rendu sur réclamation contentieuse pourrait valablement exercer un recours pour excès de pouvoir à condition de respecter l'une des conditions indiquées précédemment.

En France, le recours ne peut s'exercer qu'à l'encontre d'une décision administrative préalablement intervenue<sup>1971</sup>. Il s'agit de toute décision administrative y compris le recours administratif préalable<sup>1972</sup>. On pourrait donc affirmer que le recours pour excès de pouvoir ne fait pas nécessairement suite à un recours administratif préalable contrairement à ce qui est exigé en Côte d'Ivoire<sup>1973</sup>. L'article 57 de la loi sur la Cour suprême ivoirienne<sup>1974</sup> dispose en effet « *le recours en annulation pour excès de pouvoir formé contre les autorités administratives ne sont recevables que s'ils sont précédés d'un recours administratif préalable* ». À l'article 58, il est précisé que « *le recours administratif préalable résulte : a) soit d'un recours gracieux adressé à l'autorité dont émane la décision entreprise, b) soit d'un recours hiérarchique porté devant une autorité hiérarchiquement supérieure à celle dont émane la décision entreprise*. Le régime juridique du recours administratif préalable ne semble donc pas avoir de spécificité propre au droit fiscal ivoirien.

Par conséquent, en exigeant un recours gracieux ou hiérarchique, cette disposition fait du recours gracieux (qui entre dans le cadre de la « juridiction gracieuse »), un préalable obligatoire au même titre que la réclamation contentieuse. Se pose alors en droit fiscal ivoirien, le critère de distinction entre juridiction gracieux et contentieux lorsque les mêmes autorités administratives sont saisies dans les mêmes conditions pour des demandes gracieuses ou des réclamations contentieuses.

---

<sup>1971</sup> Voir R. 421-1 du Code de la justice administrative.

<sup>1972</sup> Il s'agit notamment des ordonnances, des décrets du Président de la République et du Premier Ministre, des arrêtés ministériels, des circulaires, instructions, notes administratives à caractère impératif. Voir Documentation administrative française, *B.O.I.-CTX-REP-10-20120912*.

<sup>1973</sup>. Voir René DÉGNI-SÉGUI, « Le contrôle sur l'administration ivoirienne par la voie du recours pour excès de pouvoir », in Gérard Conac, Jean de Gaudusson (dir.), *Les cours suprêmes en Afrique III- La jurisprudence administrative*, Economica, 1988, pp. 163 et s.

<sup>1974</sup> Loi n° 97-243 du 25 avril 1997 modifiant et complétant la loi n° 94-440 du 16 aout 1994 déterminant la composition, l'organisation, les attributions et le fonctionnement de la cour suprême.

En outre, les délais indiqués par la loi sur la Cour suprême de Côte d'Ivoire contrastent avec ceux prévus en matière fiscale. L'article 59 de la loi sur la Cour suprême dispose, en effet, que « *tout recours administratif, hiérarchique ou gracieux, dont l'auteur justifie avoir saisi l'administration et auquel il n'a pas été répondu par cette dernière dans un délai de quatre mois est réputé rejeté à la date d'expiration de ce délai* ». Or le délai nécessaire au contribuable ivoirien pour tirer les conséquences du silence (rejet) de l'administration fiscale est de deux mois<sup>1975</sup> éventuellement reconductible si l'administration se manifeste avant l'expiration de ce délai. L'article 188 du L.P.F. ivoirien dispose, en effet, que « *le directeur général des Impôts, ou son délégué, statue sur les réclamations dans le délai de deux mois suivant la date de leur réception. (...) L'absence de réponse dans les délais prévus vaut rejet* ». Il peut y avoir une confusion à considérer à la fois le délai de principe de deux mois indiqué par le Livre des procédures fiscales qui régit la matière contentieuse et celui de quatre mois prévu par la loi sur la Cour suprême, qui s'applique au recours administratif préalable.

### **B. En matière contentieuse, possibilité de recours et éventualité de sursis à paiement**

Le sursis à paiement ne constitue pas en principe un recours. Il participe globalement des conséquences de la réclamation préalable. Il s'agit de la possibilité offerte au contribuable qui conteste ses impositions de ne pas payer ses cotisations, ou seulement la fraction contestée du principal ainsi que les pénalités et majorations qui s'y rapportent, jusqu'à ce que le litige soit réglé, soit par l'administration, soit par le juge<sup>1976</sup>. Il sera néanmoins traité dans le présent cadre, pour en montrer les irrégularités susceptibles de porter atteinte à la sécurité juridique, en particulier en Côte d'Ivoire ; ce en vue d'une amélioration de la procédure.

En France, lorsque la réclamation sur laquelle porte le sursis de paiement est supérieure à un certain seuil, il peut être demandé au contribuable de constituer une garantie (article L. 277, alinéa 3 du L.P.F.). Ce seuil est actuellement fixé à 4500 € (article R. 277-7 du L.P.F.).

En Côte d'Ivoire, le sursis à paiement est systématiquement conditionné par la constitution d'une telle garantie, sans tenir compte du montant des droits en cause. Aux termes de l'alinéa 1<sup>er</sup> de l'article 190 du L.P.F., « *le contribuable qui conteste devant l'administration fiscale le*

---

<sup>1975</sup> Voir article 188 du L.P.F. ivoirien.

<sup>1976</sup> Voir article L. 277 du L.P.F. français,

*bien fondé ou le montant des impositions mises à sa charge peut, s'il en a expressément formulé la demande dans sa réclamation et précisé le montant ou les bases du dégrèvement auquel il estime avoir droit, être autorisé à différer le paiement des impositions contestées, s'il a constitué auprès du comptable chargé du recouvrement de l'impôt des garanties suffisantes, et s'il a acquitté les droits et les pénalités non contestés* ». Même si un tel procédé peut paraître légitime, par crainte de l'insolvabilité du débiteur, cela pourrait être ressenti comme un manque de confiance et une présomption d'échec de l'action du contribuable.

À propos de la nature des garanties susceptibles d'être constituées, l'alinéa 3 de l'article 190 précité dispose que « *le montant des garanties qui peuvent notamment être constituées par une caution délivrée par un établissement bancaire ou financier établi en Côte d'Ivoire, doit être au moins égal à 25% des droits et des pénalités encourues qui font l'objet de la réclamation* ». Ce qui dénote une confusion dans la terminologie par le législateur qui confond caution et cautionnement. La première est une personne, le second un acte juridique (un contrat). La caution est une personne qui s'engage envers le créancier (en l'occurrence l'administration fiscale) à titre de garantie à remplir l'obligation du débiteur principal, pour le cas où celui-ci n'y aurait pas lui-même satisfait<sup>1977</sup>. Le cautionnement est quant à lui, le contrat qui matérialise l'engagement de la caution auprès du créancier. Au-delà de la confusion qui est faite à propos de ces deux termes dans la pratique, il conviendrait que le législateur ivoirien fasse usage de la terminologie qui s'impose afin d'éviter tout risque de confusion entre l'acte et son auteur.

En ce qui concerne le recours à proprement parler, l'article 194 du L.P.F. précise que « *les décisions de rejet total ou partiel peuvent faire l'objet d'un recours devant le tribunal compétent* ». C'est-à-dire le tribunal de première instance ou une section du tribunal. Cette disposition s'applique donc à la fois aux décisions de rejet tacite et exprès. Le recours devra intervenir dans le délai de deux mois à compter de la notification de la décision de rejet ou de l'expiration du délai (de mois) dont l'administration dispose pour répondre et au cours duquel il aura gardé le silence.

---

<sup>1977</sup> Voir article 2011 du Code civil également à l'usage en Côte d'Ivoire.

## CHAPITRE 2

### SÉCURITÉ JURIDIQUE ET RÈGLEMENT DU CONTENTIEUX FISCAL PAR LA VOIE JURIDICTIONNELLE

Le législateur français de même que celui de la Côte d'Ivoire posent, certes en des termes différents, la règle selon laquelle « *les décisions rendues par l'administration sur les réclamations contentieuses et qui ne donnent pas entière satisfaction aux intéressés peuvent être portées devant* »<sup>1978</sup> le juge compétent. La notion de "juge compétent" ou de "tribunal compétent" n'a pas nécessairement la même portée en Côte d'Ivoire, puisque c'est le même tribunal qui, pour l'heure, connaît de toutes les affaires (judiciaires ou administratives)<sup>1979</sup>. C'est pourquoi les analyses qui vont suivre, en ce qui concerne la Côte d'Ivoire, s'appliqueront à la justice ivoirienne dans son ensemble. Les réflexions autour de ce qui serait la justice fiscale ne manqueront pas d'être précisées, le cas échéant.

L'intervention du juge dans le contentieux fiscal est conditionnée, en France tout comme en Côte d'Ivoire, par l'éventualité<sup>1980</sup> d'une saisine de la part du contribuable insatisfait de l'issue de la phase administrative préalable. Le recours au juge ne relève pas cependant de la volonté exclusive du contribuable ; l'administration peut soumettre d'office la réclamation du contribuable au juge<sup>1981</sup>. Contrairement à la phase administrative qui a un caractère obligatoire en matière contentieuse, la phase juridictionnelle a donc un caractère facultatif ou optionnel.

---

<sup>1978</sup> Article L. 199 du L.P.F. français ; l'article 194 du L.P.F. de Côte d'Ivoire dispose pour sa part que « *les décisions de rejet total ou partiel peuvent faire l'objet d'un recours devant le tribunal compétent (...)* ».

<sup>1979</sup> Article 5 du Code de procédure civile, commerciale et administrative : « *les Tribunaux de première instance et leurs sections détachées, connaissent de toutes les affaires civiles, commerciales, administratives et fiscales pour lesquelles compétence n'est pas attribuée expressément à une autre juridiction en raison de la nature de l'affaire* ». Cette disposition fait l'objet d'une exception en matière commerciale ; il existe d'ailleurs en Côte d'Ivoire un tribunal de commerce qui siège à Abidjan, la capitale économique : voir l'ordonnance n° 000624/2013 modifiant l'ordonnance n° 428/2013 du 25 février 2013.

<sup>1980</sup> Ce caractère éventuel est notamment relevé par les professeurs Jean LAMARQUE, Olivier NÉGRIN, Ludovic AYRAULT, *Droit fiscal général*, préc., p. 1295.

<sup>1981</sup> En ce qui concerne la Côte d'Ivoire, voir l'article 194, alinéa 4 du L.P.F., aux termes duquel : « *l'administration peut soumettre d'office au tribunal la réclamation présentée par un contribuable. Elle doit l'informer de cette saisine* » ; pour ce qui est de la France, voir l'article R. 199-1, alinéa 3 du L.P.F. et l'article 408 de l'annexe II au Code général des impôts.

Or le juge est censé constituer à la fois un « arbitre », notamment dans l'interprétation et l'application des règles en vigueur<sup>1982</sup>, et un rempart pour le contribuable<sup>1983</sup> contre toute velléité d'abus dans les manifestations du pouvoir administratif. Le juge est donc supposé, de par sa fonction, représenter le garant de l'axe juridictionnel de la sécurité juridique<sup>1984</sup>, auquel se réfèrent notamment les États parties au Traité de l'OHADA sous l'expression de « sécurité judiciaire »<sup>1985</sup>, avec une place importante accordée au rôle du juge<sup>1986</sup>. En revanche, même si cette expression n'est pas en vogue en France, et plus globalement en Europe, la dimension juridictionnelle de la sécurité juridique n'y est pas moins prise en compte. En effet, « *le juge, par la technique juridique de l'interprétation, peut parvenir aussi à l'assouplissement nécessaire* »<sup>1987</sup> ou au contraire, à un durcissement des règles applicables, dans les hypothèses où il estime qu'elles heurteraient notamment le respect des règles de sécurité juridique, d'où l'importance de sa fonction à l'égard de ses exigences.

Le juge est, en outre, censé apporter de l'éclairage sur le sens et sur l'application du droit ; il est également un acteur indispensable dans l'évolution et l'adaptation du droit.

En France, de même qu'en Côte d'Ivoire, le rôle du juge compétent en matière fiscale devrait en principe se résumer en ces termes : contrôler les décisions de l'administration fiscale, notamment au regard du respect du principe de légalité et trancher les litiges l'opposant aux contribuables en cas de désaccord. Ce que rappelle le rapport annuel d'activités 2012-2013 de la juridiction administrative ivoirienne (ci après, « le rapport de la CACS »<sup>1988</sup>), en indiquant que « *la Chambre Administrative, en veillant au respect [des réglementations et normes*

---

<sup>1982</sup> Pierre-François RACINE, « Le juge, arbitre de l'impôt », *APD*, t. 46, 2002, p. 197.

<sup>1983</sup> Voir notamment Roland ATANGA FONGUE, *Contrôle fiscal et protection dans un contexte d'ajustement structurel : le cas du Cameroun*, préc., § 863 ; Corinne BAYLAC, *Le formalisme du droit fiscal*, L'Harmattan, 2002, § 966, pp. 457 et s., Voir aussi, Babakane COULIBALEY, « Le juge administratif, rempart de protection des citoyens contre l'administration en Afrique noire francophone » (disponible sur « <http://afrilex.u-bordeaux4.fr> »).

<sup>1984</sup> Voir Philippe SEGUIN, « Discours de clôture », in *Entretiens Friedland* : p. 22 ; François LUCHAIRE, « La sécurité juridique en droit constitutionnel français », in *LCCC*, 2001, n° 11, pp. 103 et s.

<sup>1985</sup> Certains auteurs semblent cependant vouloir établir une distinction entre sécurité juridique et judiciaire. Voir notamment Joseph ISSA-SAYEGH, « Synthèse des travaux du colloque sur « le droit OHADA dans l'Océan indien, Actualité et perspectives » (disponible sur <http://www.ohada.com/fichiers/newsletters/794/rapport-de-synthese.pdf> »); Henri TCHANTCHOU, *La supranationalité judiciaire dans le cadre de l'OHADA (...)*, préc., L'Harmattan, 2009.

<sup>1986</sup> Benjamin BOUMAKANI, « Le juge interne et le "droit OHADA" », *Penant*, n° 839, avril-juin 2002, pp. 133 et s.

<sup>1987</sup> Raymond VANDER ELST, « Justice et sécurité juridique », in Guy HAARSCHER et Léon INGBER, *Justice et argumentation : Essais à la mémoire de Chaïm Perelman*, éd. de l'Université de Bruxelles, Faculté de Droit, 1986, p. 20.

<sup>1988</sup> Ce rapport public étant *a priori* le seul diffusé par la chambre administrative de la Cour suprême de Côte d'Ivoire (CACS), il y sera régulièrement fait allusion, en raison de la richesse des informations y contenu. Il est (disponible sur [www.consetat.sndi.com](http://www.consetat.sndi.com)).

juridiques qui encadrent l'organisation et l'action de l'administration], *ne fait qu'assurer la mission que la loi lui a confiée : contrôler juridiquement l'administration, juger les litiges entre particuliers et les personnes publiques, en bref, assurer le respect de la légalité par l'administration* »<sup>1989</sup>.

Les règles de contentieux fiscal montrent cependant de nettes différences entre le système français et celui de la Côte d'Ivoire. Ces différences se révèlent non seulement dans le niveau d'implication des juges (Section 1), mais aussi et surtout dans l'organisation des règles de procédures (Section 2) qui, techniques dans un cas, ne paraissent pas suffisamment précises dans l'autre, et pourraient se révéler des facteurs d'insécurité juridique.

## **SECTION 1 : CONTENTIEUX FISCAL ET IMPLICATION DU JUGE**

Le niveau d'implication du juge pourrait s'apprécier différemment en France et en Côte d'Ivoire, en raison de plusieurs facteurs, propres à chacun de ces États. Ainsi, les limites imposées au cadre d'intervention du juge en matière fiscale sont dues, en France, pour une part importante, à une volonté de déjudiciarisation du contentieux fiscal. C'est en revanche, à la suite de l'adoption du modèle français en matière de procédures fiscales que des limites se sont imposées en Côte d'Ivoire. Elles peuvent donc être inadaptées dans certains cas, avec des effets différents et même parfois opposés en considérant les systèmes fiscaux français et ivoiriens. En France, la tendance est davantage au règlement non juridictionnel du contentieux fiscal. En Côte d'Ivoire, en dehors de l'exigence de recours administratif préalable, aucune action spécifique n'est menée tendant à accorder plus d'intérêt au mode extra-juridictionnel de résolution des litiges ; et pourtant, la jurisprudence ivoirienne est pauvre en décision fiscale. La plupart des litiges ne sont pris en charge que par l'administration fiscale. On pourrait alors poser la question du niveau d'implication du juge dans le règlement du contentieux fiscal (§1). On peut également se demander si la volonté de déjudiciarisation du contentieux fiscal, en ce qui concerne plus particulièrement la France, ou plus globalement, si l'organisation de la procédure contentieuse réserve nécessairement aux contribuables des garanties comparables à celles qu'ils sont en droit d'espérer de la part du juge, quelle que soit la voie privilégiée pour obtenir la solution au conflit. Limiter le cadre d'intervention du juge,

---

<sup>1989</sup> Voir « le rapport de la CACS », p. 46.

n'a-t-il pas en réalité des effets pervers susceptibles de porter atteinte aux exigences de sécurité juridique (§2).

### **§ 1 : DU NIVEAU D'IMPLICATION DU JUGE DANS LE RÈGLEMENT DU CONTENTIEUX FISCAL**

Le droit fiscal a un caractère particulier qui lui vaut d'être considéré par certains auteurs comme autonome<sup>1990</sup>. Même si cette question de l'autonomie reste discutée en doctrine<sup>1991</sup>, les spécificités ou particularismes de la matière fiscale ne sauraient la dispenser d'offrir au contribuable un droit de libre accès au juge compétent en cas de nécessité<sup>1992</sup>, en dépit des prétextes ou justifications susceptibles d'être proposés. C'est d'ailleurs cette liberté d'accès au juge qui, en France, a été affirmée par le Conseil constitutionnel, depuis sa décision du 2 décembre 1980, qui indique que : « (...) le redevable conserve le droit de présenter une demande en réduction par voie de réclamation contentieuse ; qu'elle est, en effet, la conséquence, pour le redevable, de son droit d'agir en justice dont le libre exercice relève de la loi en vertu de l'article 34 de la Constitution »<sup>1993</sup>. En Côte d'Ivoire, c'est l'article 20 de la

---

<sup>1990</sup> Le Doyen Trotabas, en véritable laudateur de la théorie de l'autonomie du droit fiscal soutiendra que de même « qu'il serait vain, en droit administratif, de vouloir résoudre une question qui se rapporte au fonctionnement d'un service public d'après le Code civil », de même, la loi civile « ne s'impose pas a priori au juge fiscal et il est aussi vain de vouloir résoudre coûte que coûte une question fiscale par les règles du droit privé ». Louis TROTABAS, « Essai sur le droit fiscal », *RSLF*, 1928, p. 216.

<sup>1991</sup> Si François Gény admet le caractère particulier du droit fiscal, il n'en admet pas en revanche l'autonomie. Voir François GÉNY, « Le particularisme du droit fiscal », *RTD civ.*, 1931, pp. 797-833. Voir aussi, Rémy GOUYET, « Chronique d'une polémique annoncée : l'autonomie du droit fiscal », *LPA*, 14 juin 2000, p. 4 ; Christophe de LA MARDIÈRE, « Pour tenter d'en finir avec l'autonomie et le réalisme du droit fiscal », *Écrits de fiscalité des entreprises (...)*, préc., pp. 137-144 ; Gilles DEDEURWAERDER, *Théorie de l'interprétation et droit fiscal*, préc., pp. 202 et s. ; Laurent OLLEON, « Autonomie du droit fiscal : le moribond se porte bien », *RJF*, 5/02, pp. 355 et s. Voir aussi Philippe DURAND, « Autonomie et contradiction du droit fiscal », *Revue administrative*, 1994, p. 252 ; Philippe MARCHESSOU, *L'interprétation des textes fiscaux*, Economica, 1980, p. 220 ; Maurice COZIAN, « Propos désobligeant sur une « tarte à la crème » : l'autonomie et le réalisme du droit fiscal », *Dr. fisc.*, n° 13, 1999, pp. 530-535; la question de l'autonomie du droit fiscal est même abordée sous l'angle du pouvoir discrétionnaire tel que manifesté en droit fiscal. Voir Jean-Claude RICCI, *Le pouvoir de l'administration fiscale*, Presses universitaires d'Aix-Marseille, 1977, pp. 12 et s.

<sup>1992</sup> Voir notamment Karim SID AHMED, *Droits fondamentaux du contribuable et procédures fiscales, Étude comparative*, t. 2 : les droits d'origine procédurale du contribuable, L'Harmattan, 2007, pp. 63-126 ; Gérard COHEN-JONATHAN, « Le droit au juge », in *Liber amicorum Jean Waline, Gouverner, administrer, juger*, Dalloz, 2002, pp. 471-504 ; Joël RIDEAU (dir.), *Le droit au juge dans l'Union européenne*, Paris, LGDJ, 1998.

<sup>1993</sup> Cons. const., 2 décembre 1980, décis. n° 80-119 L, Nature juridique de diverses dispositions figurant au Code général des impôts relative à la procédure contentieuse en matière fiscale, *J.O.R.F.*, 4 décembre 1980, p. 2850 ; voir Monique BANDRAC, « L'action en justice, droit fondamental », in *Nouveaux juges, nouveaux pouvoirs ?*, Mélanges en l'honneur de Roger PERROT, Dalloz, 1996, pp. 1-17.

Constitution de 2000 qui dispose clairement que « *toute personne a droit à un libre et égal accès à la Justice* »<sup>1994</sup>.

Le droit d'agir en justice a donc, en France, valeur législative en vertu de l'article 34 de la Constitution<sup>1995</sup>, tandis qu'il a valeur constitutionnelle en Côte d'Ivoire sur le fondement de l'article 20 de la Constitution ivoirienne, d'où sa particulière importance.

Ce droit laisse cependant entrevoir une situation paradoxale. Le contribuable ou plus globalement le justiciable préférerait en général éviter d'être confronté à la justice<sup>1996</sup>, peu importe que ce soit en qualité de demandeur ou de défendeur. La justice est, en effet, perçue bien plus comme une source d'angoisse<sup>1997</sup> que comme un facteur de sérénité. Et plus particulièrement en France, on estime qu'un trop grand recours au juge peut être contreproductif. Or la présence d'un juge disposant de pouvoirs suffisants et offrant des gages d'impartialité<sup>1998</sup> reste néanmoins perçue comme indispensable et comme un facteur de sécurité juridique, notamment pour assurer le respect des droits du contribuable face à une administration forte<sup>1999</sup>.

Le droit d'accès au juge a cependant un présupposé et une implication. Il suppose au préalable la présence d'un juge, c'est-à-dire d'une autorité juridictionnelle jouissant à la fois d'un pouvoir suffisant qui se manifeste à travers son indépendance et sa neutralité sans faille, attestée par son impartialité. Il implique en outre une liberté d'accès à un tribunal compétent pour connaître du différend qui lui est soumis<sup>2000</sup>.

---

<sup>1994</sup> Il s'agit d'une reprise de l'article 6 la Constitution ivoirienne de 1960.

<sup>1995</sup> Voir Cons. const., décision 2010-54 QPC- 14 octobre 2010, « *Union syndicale des magistrats administratifs (USMA)* ».

<sup>1996</sup> Voir Serge GUINCHARD, Gabriel MONTAGNIER, André VARINARD, Thierry DEBARD, *Institutions juridictionnelles*, Dalloz 12<sup>e</sup> éd., 2013, § 196 ; Cyrille DAVID, « Réflexions sur les aspects processuels de la justice fiscale », *L'année fiscale-2003*, PUF, 2003, p. 238.

<sup>1997</sup> Voir notamment, Jean-Marc BAUDEL, « L'accès à la justice : la situation en France », *R.I.D.C.*, 2-2006, p. 482.

<sup>1998</sup> Voir Serge GUINCHARD, Gabriel MONTAGNIER, André VARINARD, Thierry DEBARD, *Institutions juridictionnelles*, préc. pp. 261 et s.

<sup>1999</sup> Voir notamment sur ces questions, Fabrice HOURQUEBIE (dir.), *Quel service public de la justice en Afrique francophone ?*, Bruxelles, Bruylant, 2013.

<sup>2000</sup> Voir dans ce sens, Loïc CADIET, Jacques NORMAND, Soraya Amrani MEKKI, *Théorie générale du procès*, PUF, 2<sup>e</sup> éd., 2010, pp. 567 et s.

Mais bien souvent, le juge compétent en matière fiscale est difficile d'accès ou d'une accessibilité volontairement limitée (A). Mais en dehors d'une volonté de régulation de l'accès au juge qui pour avoir pour effet de limiter fortement l'intervention ou la présence, d'autres facteurs, non volontaires, et en particulier le cadre contextuel peuvent également y jouer un rôle important. Le cadre contextuel peut, en effet, favoriser ou au contraire être un blocage à l'accès ou à l'intervention, et donc à l'accessibilité du juge. Mais le cadre contextuel comme facteur d'hostilité à la manifestation pleine et entière de la présence du juge, s'applique d'avantage au contexte africain et donc ivoirien, qu'à celui de la France. En revanche, c'est le mode d'organisation de la procédure contentieuse qui pourrait, en soi, constituer un obstacle ou une limite à l'intervention du juge dans le contexte français. Outre les procédures tendant à prévenir la judiciarisation du contentieux, l'hypothèse du recours administratif préalable obligatoire fera l'objet d'une nouvelle analyse afin de relever les méfaits de certaines procédures et exigences dont les avantages paraissent incontestables (B).

### **A. De la limitation de la présence du juge en matière contentieuse**

En établissant un rapport entre le volume d'affaires traitées et le nombre de magistrats d'une part, en comparant d'autre part le niveau d'implication de l'administration et celui de juge compétent en matière fiscale, on a bien le sentiment que l'autorité juridictionnelle est moins présente dans la résolution des litiges que ne l'est l'administration fiscale. Cela peut faire craindre des risques d'insécurité à l'égard de la fiabilité du système juridique. Le constat est valable à la fois pour la France et pour la Côte d'Ivoire. Cependant, les raisons ne sont pas nécessairement les mêmes de part et d'autre. Toujours est-il que ces limitations peuvent se traduire à la fois matériellement et à travers les textes (1), d'autres voies de résolutions des litiges étant bien souvent privilégiées par ces textes. Il convient également de tenir compte du cadre contextuel (2) qui peut être peu favorable à un recours au juge ou à une implication de cette autorité dans le règlement du contentieux.

#### **1. Une limitation matérielle et textuelle**

Le nombre de magistrats chargés du contentieux fiscal n'est pas toujours en adéquation avec le volume des affaires à traiter. La présence effective du juge peut donc s'en trouver matériellement limitée (a) avec des risques d'insécurité pour le cadre juridique et système mis

en place pour la résolution du contentieux fiscal. En effet, même si la faible présence numérique du juge ne préjuge pas nécessairement de son ineffectivité, une telle présence contribue nécessairement à préserver la quiétude des contribuables à renforcer le regard sur fiabilité du système juridique. Ce qui peut être de nature pour le contribuable à entretenir un sentiment de sécurité juridique. De même, les moyens mis en œuvre pour prévenir le contentieux juridictionnel peuvent avoir pour effet d'obstruer la voie d'accès au juge (b), bien plus que d'encourager une voie non juridictionnelle de résolution des conflits.

#### a. De la limitation matérielle de la présence du juge

En Côte d'Ivoire, la justice est bien souvent confrontée à un déficit de magistrats ou d'infrastructures adéquates<sup>2001</sup>. Le défaut de magistrats suffisants est un véritable handicap pour une bonne administration de la justice, et un facteur d'insécurité juridique qui revient à priver certains contribuables de magistrats.

En France, en revanche, l'effectif réduit du nombre de magistrats affectés au règlement du contentieux fiscal ne s'explique pas nécessairement en termes de déficit. En effet, selon le Commissaire du gouvernement au Conseil d'État français, M. Pierre Collin, « *les effectifs du Conseil d'État consacrés au contentieux fiscal sont relativement faibles : environ trente à quarante personnes* [pour toute la France. Il précise que] *dans l'histoire du Conseil d'État, le contentieux fiscal a longtemps été regardé comme un « petit contentieux » par opposition, par exemple, au contentieux des libertés publiques, considéré comme plus noble* »<sup>2002</sup>. Il va de soi qu'une procédure considérée comme moins noble suscitera peu d'intérêt et moins d'engouement que celles considérées comme plus valorisantes. Or ce regard n'est qu'une méprise sur l'importance du contentieux fiscal qui occupe une part importante du contentieux administratif dont se trouve saisi le Conseil d'État français. Mais le peu d'intérêt accordé au contentieux fiscal ne serait-il pas en réalité l'une des raisons qui expliqueraient la longueur des procédures fiscales ? En effet, on pourrait notamment expliquer le caractère limité ou réduit du nombre de magistrats affectés au contentieux fiscal au niveau du Conseil d'État par le fait que le volume d'affaires soumises aux juges administratif se trouve considérablement

---

<sup>2001</sup> Voir Président de la CACS, « La justice comme garantie de cohésion sociale et d'intégration », *La tribune de la chambre administrative*, n° 3, 2007, p. 2.

<sup>2002</sup> Pierre COLLIN, « Propos introductif à la table ronde », in Maurice Cozian, Patrick Dibout et Jean-Luc Pierre (dir.), *Droits et garanties du contribuable : Évolutions et perspectives vingt ans après le rapport Aicardi*, LexisNexis, Litec, 2008, p. 23.

réduit lorsqu'il parvient au Conseil d'État. Mais ce phénomène n'est pas spécifique à la matière fiscale, ni au Conseil d'État. Cependant, le nombre de magistrats au Conseil d'État pourrait s'avérer disproportionné par rapport au volume des affaires qui lui parviennent. Ce qui pourrait également expliquer le manque de célérité dans la résolution des affaires fiscales dont est saisie la plus haute juridiction administrative française. Or ce manque de célérité est à déplorer au regard de la condition du contribuable. L'écoulement du temps lui est bien souvent défavorable même si la décision se trouve être en sa faveur. Elle ne correspond plus nécessairement à ses attentes, elle ne correspond plus tout à fait son besoin initialement exprimé. Outre cette méprise sur l'importance du contentieux fiscal, d'autres raisons pourraient expliquer que le juge ne soit pas aussi présent qu'il l'aurait fallu dans la résolution des litiges fiscaux.

En outre, certaines pratiques peuvent être de nature à freiner le contribuable dans son élan ou dans son intention de s'adresser à l'autorité juridictionnelle. Le professeur Cyrille David explique par exemple que la réticence du contribuable à saisir le juge comme suit : « *les contrôles suivis de redressements font souvent l'objet de négociations entre inspecteur et contribuable. L'une des conditions pour parvenir à un accord sur ce point est évidemment que le contribuable ne remette pas en cause ce qui a été convenu en allant devant le juge* »<sup>2003</sup>. Le contribuable se trouve ainsi<sup>2003</sup> comme exposé à un cas de conscience ou à une sorte d'exigence de loyauté vis-à-vis de l'agent de l'administration fiscale à qui il a donné sa parole. Bien que l'auteur de cette citation, le professeur Cyrille David, ne partage pas l'idée que cet argument suffise à dissuader le contribuable de saisir le juge, il reconnaît qu'en France, certaines pratiques, que le professeur Paul-Marie Gaudemet qualifie de « *procédés comminatoires* »<sup>2004</sup>, peuvent dissuader certaines entreprises ou types de contribuables. Il précise notamment qu'« *il n'est pas douteux que la contrainte du rendement (à laquelle sont soumis la plupart des inspecteurs vérificateurs) peut conduire ceux-ci à pratiquer des redressements dont la régularité est parfois plus que douteuse en menaçant le contribuable de lui infliger des pénalités élevées s'il n'accepte pas la proposition de redressement qui lui est faite* »<sup>2005</sup>.

---

<sup>2003</sup> Cyrille DAVID, « Réflexions sur les aspects processuels de la justice fiscale », préc., p. 238.

<sup>2004</sup> Voir Paul-Marie GAUDEMET, « Réflexions sur les rapports du juge et du fisc », préc., p. 130 (sur ces procédés, voir pp. 129 et s.).

<sup>2005</sup> Cyrille DAVID, « Réflexions sur les aspects processuels de la justice fiscale », préc., p. 239.

En dehors de tels types de méthodes, des voies moins menaçantes sont de plus en plus préconisées, principalement en France ; mais voies, dites alternative sont-elles réellement de nature à encourager la mise en œuvre du droit d'accès au juge ?

**b. Les moyens de préventions du contentieux juridictionnel, susceptibles d'obstruer le droit d'accès au juge**

Dans le rapport d'activité 2012 de la direction générale des finances publiques française, une rubrique est spécialement consacrée aux « *actions en faveur de la prévention du contentieux fiscal et de la sécurité juridique* », qui illustre assez parfaitement la politique de la France en matière de contentieux fiscal.

En effet, après avoir noté que les affaires portées devant le juge administratif au cours de l'année 2012 ont connu une régression sensible, le rapport indique que « *cette baisse s'explique essentiellement par la politique de prévention menée en matière juridictionnelle illustrée notamment par l'action du conciliateur fiscal départemental* »<sup>2006</sup>. La raison majeure de la faiblesse de l'intervention de l'autorité juridictionnelle en matière contentieuse s'expliquerait ainsi par une volonté de politique fiscale visant à prévenir tout contentieux juridictionnel.

En France, bien plus qu'en Côte d'Ivoire, les modes extra-juridictionnels de règlement des litiges sont privilégiés à la voie juridictionnelle de résolution du contentieux fiscal. On pourrait alors se demander si la place faite à ces modes de résolution des litiges fiscaux ne risque pas d'obstruer la libre expression du droit d'accès au juge.

En effet, les modes alternatifs de règlement des litiges (tels que l'arbitrage, la transaction, la conciliation et la médiation<sup>2007</sup>) sont de plus en plus encouragés, y compris par le Conseil d'État français. Même s'ils ne sont pas spécialement présentés<sup>2008</sup> comme des procédures ayant pour objet de désengorger les prétoires, encore moins de restreindre l'accès au juge, ils sont mis en avant, d'une part comme l'expression « *d'une volonté de pacifier les relations*

---

<sup>2006</sup> Voir le *Rapport d'activité* de 2012, p. 11. Dans les précédents rapports, des développements ont été consacrés à l'activité du conciliateur départemental. *Rapport* de 2010, p. 12 ; *Rapport* de 2011, p. 11.

<sup>2007</sup> La médiation, par exemple, n'est pas pratiquée en Côte d'Ivoire, en matière fiscale.

<sup>2008</sup> Les modes de règlement dit « non contentieux » jouissent d'un regain de faveur notamment auprès du Conseil d'État français qui incite les administrations françaises à y recourir. Voir Sylvain LOPEZ, « Le cas de la juridiction administrative », in Pascal Ancel et Marie-Claire Rivier (dir.), *Le conventionnel et le juridictionnel dans le règlement des différends*, Economica, 2001, pp. 83-96.

*sociales et de freiner autant que faire se peut la judiciarisation croissante à laquelle doivent faire face toutes les grandes démocraties* »<sup>2009</sup>. D'autre part, ils sont présentés comme favorisant « *des procédures de règlement des litiges plus rapides et moins formelles [afin de contribuer au] rapprochement de l'administration et de ses usagers* »<sup>2010</sup>.

Le recours au juge ou son intervention dans le cadre du règlement des litiges est donné par conséquent pour être « *une contrainte externe* »<sup>2011</sup> à la régulation des relations sociales. En tant que telle, s'en dispenser ne serait que salutaire, les modes alternatifs de règlement des litiges étant alors présentés comme indispensables, voire essentiels.

En outre, ces modes de règlement des différends, parce qu'ils sont montrés comme ayant un caractère pacifique<sup>2012</sup>, laissent supposer, de par leur appellation même, qu'ils constituent une alternative à la voie juridictionnelle, présentée de fait comme le mode belliciste de règlement des différends.

Cette première approche, qui donne nécessairement du recours juridictionnel une image péjorative, se révèle d'emblée comme un moyen de restriction du droit d'accès au juge, contrairement à ce qui en est dit. Or comme l'indique notamment M. Mallieu-Lassus, « *il n'est ni possible, ni souhaitable, de chercher à prévenir systématiquement tous les contentieux, la réclamation étant un droit que le contribuable doit pouvoir exercer* »<sup>2013</sup>. Pour montrer à quel point le rôle du juge reste indispensable, le professeur Cyrille David estime d'ailleurs, s'agissant des modes non juridictionnels de règlement des conflits, qu'« *en principe, ces conflits devraient être nécessairement soumis à un juge et même un juge administratif compétent* »<sup>2014</sup>.

---

<sup>2009</sup> Jacques BIANCARELLI, « Avant propos », in Jacques Biancarelli (coord.), *Les développements de la médiation*, Colloque organisé par le Conseil d'État le 4 mai 2011, Paris, Direction de l'information légale et administrative-La documentation française, 2012, p. 7. Voir aussi, Conseil d'État, section du rapport et des études, *Régler autrement les conflits : conciliation, transaction, arbitrage en matière administrative*, Paris, La Documentation française, 1993.

<sup>2010</sup> Conseil d'État, *idem*, p. 9.

<sup>2011</sup> Jean-Marc SAUVÉ, « Séance d'ouverture », in Jacques BIANCARELLI (coord.), *Les développements de la médiation*, préc., p. 13.

<sup>2012</sup> Voir Serge GUINCHARD (rapp.), *L'ambition raisonnée d'une justice apaisée*, Rapport, Paris, La documentation française, 2008.

<sup>2013</sup> Voir Michel MALLIEU-LASSUS, « La prévention du contentieux », in *L'amélioration des rapports entre l'administration fiscale et les contribuables*, Actes du colloque de la Société française de droit fiscal, Orléans 15-16 septembre 1988, Coll. Université d'Orléans, PUF, 1989, p. 237.

<sup>2014</sup> Cyrille DAVID, « Réflexions sur les aspects processuels de la justice fiscale », préc., p. 222.

Au demeurant, les modes non juridictionnels de règlement des litiges fiscaux qui sont privilégiés en France, présentent plusieurs inconvénients qui peuvent justifier de l'inquiétude par rapport à l'absence du juge.

En effet, les modes non juridictionnels de résolution des conflits peuvent parfois donner lieu à des superpositions de procédures ou faire double emploi avec d'autres procédures de prévention.

En outre, si de prime abord, le privilège accordé à la voie non juridictionnelle (amiable) de résolution des conflits peut paraître bienveillant à pour le contribuable, tout en offrant, par ailleurs, l'image d'une administration conciliante, ne contribue-t-elle pas en réalité à écarter le juge ou à priver le contribuable de son droit d'accès au juge ?

La préoccupation est d'autant plus légitime que le rôle du conciliateur fiscal est clairement de « *dissuader le contribuable de saisir le juge de son litige, ou bien à l'encourager à se désister de l'instance qu'il a déjà engagée devant les tribunaux* »<sup>2015</sup>.

La terminologie utilisée en vue de mener l'action de prévention du contentieux incarnée par la mission du conciliateur mérite réflexion. En effet, dans la rubrique consacrée à cette action à travers le rapport sus-indiqué, il y est réservé un paragraphe intitulé « *défense du contentieux juridictionnel* ». Or « défendre », c'est « *empêcher, fermer la porte à, prohiber, proscrire* »<sup>2016</sup>. N'y aurait-il pas là, sous le prétexte de la prévention du contentieux fiscal, la preuve d'une réelle volonté d'empêcher ou de fermer au contribuable la porte d'accès au juge, sachant qu'il s'agit pour lui d'un droit ?

La question mérite d'être posée dans la mesure où il semblerait que le choix de recourir au conciliateur fiscal départemental pour le réexamen de la situation du contribuable apparaisse plus comme une exigence ou une vive incitation que comme un choix laissé au contribuable. En effet, en dépit du caractère facultatif et de la possibilité du recours juridictionnel qui reste parallèlement ouvert au contribuable, il est vivement encouragé à recourir à l'administration (le conciliateur fiscal départemental) dans le cadre de cette démarche amiable.

Une telle incitation se révèle notamment dans les rapports d'activités 2010 et 2011 de la même administration. Dans le premier rapport, il est indiqué que « *si l'utilisateur n'est pas satisfait par la réponse apportée par l'administration, il peut saisir le conciliateur fiscal de son département pour obtenir un nouvel examen de sa situation. (...) Lorsque la réclamation*

---

<sup>2015</sup> Martin COLLET, *Procédures fiscales*, préc., p. 205.

<sup>2016</sup> *Dictionnaire des synonymes et des contraires*, Larousse, 2009, p. 275.

*est rejetée, le contribuable peut alors soumettre le litige aux tribunaux* »<sup>2017</sup>. Dans le second, la formule est presque similaire qui indique que « *si la réponse apportée ne satisfait pas le contribuable, ce dernier peut saisir le conciliateur fiscal de son département pour obtenir un nouvel examen de sa situation. Si la réclamation est rejetée, le contribuable peut enfin soumettre le litige aux tribunaux* »<sup>2018</sup>.

D'une part, en omettant d'indiquer que le contribuable a le choix entre la saisine du juge et la possibilité de faire réexaminer sa situation par le conciliateur fiscal (organe administratif) et d'autre part, en indiquant qu'après l'étape du recours administratif préalable, le contribuable « *peut alors* » ou « *peut enfin* » soumettre le litige au tribunal, le recours au conciliateur fiscal départemental apparaît comme un autre préalable à la saisine de l'autorité juridictionnelle, en dehors du recours administratif préalable obligatoire. En effet, l'usage des adverbes de temps « *alors* » et « *enfin* » laisse entendre la chronologie dans le déroulement de la procédure qui laisse supposer l'incitation à un recours préalable au conciliateur, après le recours administratif préalable obligatoire.

En outre, la démarche auprès du conciliateur fiscal départemental substitue en réalité une procédure amiable à une procédure initialement contentieuse. Elle ne répond donc pas nécessairement à la même logique que celle qui sous-tend une réclamation préalable qui, s'inscrivant dans un cadre contentieux, est censée constituer un préalable à l'engagement d'une procédure juridictionnelle. Elle peut donc à certain égard apparaître comme une source de confusion pour le contribuable.

La confusion peut également naître de facteurs d'ordre contextuel qui ne favorisent pas toujours un accès facile au juge.

## **2. La limitation due au contexte**

L'influence du cadre contextuel sur la présence du juge ne saurait s'apprécier de manière identique en France et en Côte d'Ivoire, le contribuable étant bien plus loin du juge en Côte d'Ivoire qu'en France. Cet éloignement est visible non seulement à travers le paysage de

---

<sup>2017</sup> *Rapport d'activité* 2010, p. 12.

<sup>2018</sup> *Rapport d'activité* 2011, p. 10.

l'organisation juridictionnelle (a), mais également dans la connaissance des règles applicables en matière de procédures fiscales (b), de même que dans le coût de la justice (c).

#### a. La configuration de l'organisation juridictionnelle

Dans le cadre de l'évaluation du système juridictionnel<sup>2019</sup> ivoirien<sup>2020</sup>, une étude a été réalisée sous l'égide de l'Opération des Nations unies en Côte d'Ivoire (ONUCI). Elle relève trois facteurs essentiels, caractéristiques de la situation juridictionnelle ivoirienne, qui, bien que n'étant pas à tous points applicables à la situation française, ne s'en éloignent que de peu<sup>2021</sup> et sont applicables aux difficultés de la mise en œuvre du droit d'accès au juge en matière fiscale. C'est à juste titre que dans cette étude, il est indiqué entre autres qu'« *en Côte d'Ivoire comme dans de nombreux pays africains, la proportion de la population qui a pleinement accès à la justice est très faible, en raison de son ignorance des procédures à suivre, de son éloignement géographique des tribunaux ou encore et surtout de son manque de moyens financiers* »<sup>2022</sup>.

Également, selon un rapport du Fonds monétaire international (FMI)<sup>2023</sup>, « *le système judiciaire souffre de dysfonctionnements liés entre autres aux difficultés d'accès des populations à la justice du fait de la cherté des prestations, de l'éloignement des services judiciaires ainsi que de la méconnaissance de la loi, du droit et des procédures judiciaires. En outre, le système judiciaire est marqué par un manque de moyens logistiques et une absence de base documentaire. Ce qui entraîne l'inefficacité de l'appareil judiciaire* »<sup>2024</sup>.

---

<sup>2019</sup> Intitulé "Étude d'évaluation du système judiciaire ivoirien", c'est en réalité sur le système juridictionnel que porte cette étude (ONUCI, Unité État de Droit, Étude d'évaluation du système judiciaire ivoirien, *L'organisation et le fonctionnement du système judiciaire de Côte d'Ivoire*, juin 2007).

<sup>2020</sup> Rappelons que contrairement à la France, la Côte d'Ivoire ne connaît pas le système de la dualité juridictionnelle. Elle a un système moniste au plan juridictionnel. Les analyses relatives aux juridictions ivoiriennes sont donc valables à la fois pour l'ordre administratif et pour l'ordre judiciaire.

<sup>2021</sup> Voir par exemple, Pierre COUVRAT, « L'accès à la justice et ses obstacles », in Université francophone, *L'effectivité des droits fondamentaux dans les pays de la Communauté francophone*, préc., pp. 257-262.

<sup>2022</sup> ONUCI, Unité État de Droit, Étude d'évaluation du système judiciaire ivoirien, *L'organisation et le fonctionnement du système judiciaire de Côte d'Ivoire*, juin 2007, p. 45 (disponible sur « [www.onuci.org](http://www.onuci.org) »). Ce sont pratiquement les mêmes obstacles qui sont relevés dans plusieurs études. Voir également dans ce sens, René DÉGNI-SÉGUI, « L'accès à la justice et ses obstacles », préc. pp. 241-256 ; *Actes de la table ronde sur l'accès à la justice en Côte d'Ivoire*, organisé par l'Association des femmes juristes de Côte d'Ivoire (AFJC), avec l'appui de l'ONUCI et de la GTZ, Abidjan, 23-24 mars 2009.

<sup>2023</sup> Il s'agit en réalité d'un document élaboré par le ministère d'État, ministère du plan de la Côte d'Ivoire, mais mis à la disposition du FMI au titre de ses documents stratégiques pour la réduction de la pauvreté, et considéré comme un rapport du FMI.

<sup>2024</sup> Fonds monétaire international, *Rapport n° 13/172*, juin 2013, p. 15.

De même, le président de la chambre administrative de la Cour suprême de Côte d'Ivoire déplore le fait « *les moyens mis à la disposition du système judiciaire pour réussir sa mission [soient] largement en dessous de la normalité* »<sup>2025</sup>. Fait étonnant, « *l'indépendance de la justice [se trouve] gravement menacée [du fait que] certaines juridictions continuent à ce jour d'être logé dans des locaux sous bail* »<sup>2026</sup>. La justice se trouve ainsi en sursis, le propriétaire des locaux pouvant toujours récupérer son local pour l'affecter à d'autres usages. De tels propriétaires ne peuvent que bénéficier de fait d'une immunité de juridiction.

Cela résume assez nettement la situation en Côte d'Ivoire, où contrairement à la France, il y a peu d'institutions juridictionnelles. La France dispose, par exemple, de plus de Cours d'appel qu'il n'y a au total de juridictions en Côte d'Ivoire<sup>2027</sup>.

---

<sup>2025</sup> Président de la CACS, « La justice comme garantie de cohésion sociale et d'intégration », préc., p. 2.

<sup>2026</sup> Président de la CACS, *idem.*, p. 3.

<sup>2027</sup> Il existe en France, dans l'ordre judiciaire, outre la Cour de cassation, 36 Cours d'appel, 161 tribunaux de grande instance, 307 tribunaux d'instance et de police, 134 tribunaux de commerce. Dans l'ordre administratif, il existe, outre le Conseil d'État, 8 Cours administratives d'appel et 42 tribunaux administratifs.

En Côte d'Ivoire, sur 7 Cours d'appel (Abidjan, Abengourou, Bouaké, Daloa, Gagnoa, Korhogo et Man) qui ont été créées par différents décrets, seules 3 sont fonctionnelles (Abidjan, Abengourou, Bouaké, Daloa). Ce qui représentait en 2007 environ une cour d'appel pour environ 5. 200. 000 habitants. Alors que les textes prévoient environ 14 tribunaux de première instance, seuls 9, soit un peu plus de la moitié, sont effectivement opérationnels. Il s'agit en réalité des ressorts territoriaux qui devaient servir de Cours d'appel, en plus du tribunal de Bouaflé, Abidjan comportant désormais 2 tribunaux (ceux du Plateau et de Yopougon). Ce qui correspond à un tribunal pour, à peu près, 35. 000 km<sup>2</sup>, et près de 2. 000. 000 d'habitants, sachant qu'il y a une forte concentration de population au sud de la Côte d'Ivoire et plus précisément à Abidjan. En ce qui concerne les sections de tribunaux, il devait en principe y avoir 36, il y en a 25. Il y a donc une section de tribunal pour plus de 14 000 km<sup>2</sup> et 700. 000 habitants environ. Ces chiffres sont inspirés de la combinaison des chiffres figurant sur le site Internet du gouvernement ivoirien ([http://www.gouv.ci/coursupreme\\_1.php](http://www.gouv.ci/coursupreme_1.php)), avec ceux fournis par le président de la Chambre administrative de la Cour suprême (vice-président de la Cour suprême), dans son article paru en 2007, dans le périodique Tribune de la chambre administrative, ainsi que des chiffres figurant dans un article du Magistrat François Komoïn. Voir François KOMOÏN, « Organisation judiciaire en Côte d'Ivoire », (disponible sur <http://www.ohada.com/organisations-judiciaires.html>); « Justice comme garantie de cohésion sociale et d'intégration », *La Tribune de la chambre administrative*, n° 003, 2007, p. 2 ; voir aussi, décret n° 2006-70 du 26 avril 2006 portant organisation du ministère de la justice et des droits de l'Homme ; décret n° 2006-308 du 5 octobre 2006 portant création de tribunal de première instance et érection de sections de tribunal en tribunal de première instance ; décret 2006-405 du 7 décembre 2006. Ces deux décrets de 2006, précise un rapport de l'ONU, avaient également créé, en raisons d'audiences foraines, 160 nouveaux tribunaux qui n'ont eu qu'un caractère provisoire. Voir ONU, Unité État de Droit, Étude d'évaluation du système judiciaire ivoirien, préc., p. 8 et s. Précisons que les chiffres fournis par l'article du président de la chambre administrative de la Cour suprême, le lien réservé à la Cour suprême par le site Internet du gouvernement ivoirien et le rapport de l'ONU, présentent de légères différences concernant le nombre de tribunaux fonctionnels. Selon l'article du président de chambre administrative, celui de M. François KOMOÏN et le rapport de l'ONU, il y aurait 9 tribunaux fonctionnels alors que le portail du site Internet du gouvernement ivoirien dédié à la Cour suprême en indique 7 (le chiffre de 7 n'est probablement pas à jour, à moins que 2 tribunaux aient été supprimés). En tout état de cause il semble plus judicieux de retenir le chiffre de 9 tribunaux en considérant, en ce qui concerne Abidjan, le tribunal du Plateau et celui de Yopougon.

En raison de leur nombre réduit, les juridictions ivoiriens créent un effet de centralisation, qui donne lieu de fait à l'éloignement de certains contribuables, qui, plus est, éprouvent généralement peu d'intérêt pour la fiscalité, perçue pour la plupart comme un instrument de "racket" de l'État<sup>2028</sup>. L'éloignement est donc à la fois géographique et symbolique ou socioculturel.

Pour rapprocher, du moins géographiquement, la justice des justiciables, y compris en matière fiscale, l'action majeure menée en Côte d'Ivoire fut d'abord celle de la création de sections de tribunaux détachées<sup>2029</sup>, c'est-à-dire, « *de petites unités juridictionnelles, créées dans des agglomérations de dimensions modestes* »<sup>2030</sup>. Cependant, cette mesure s'est révélée insuffisante, dans la mesure où ces entités juridictionnelles, qui sont désormais intégrées à l'organisation juridictionnelle ivoirienne, n'ont pu réaliser l'objectif de rapprochement entre justiciables et justice, qui leur était assigné.

En France, au contraire, pour rapprocher le service de la justice des justiciables et donc des contribuables, une politique d'accès au droit a été mise en place. Elle se matérialise certes par le renforcement du service de la justice, mais aussi et surtout par la création d'organismes et de structures destinées à faciliter l'accès des justiciables aux professionnels au droit. Il s'agit notamment des Conseils départementaux de l'accès au droit (CDAD), des maisons de justice et du droit, de même que des antennes de justice<sup>2031</sup>, pour ne citer que ces exemples.

---

En ce qui concerne la France, voir, Ministère de la Justice, *Les chiffres clés de la justice 2013*, Sous-direction de la statistique et des études, Justice 2013, p. 4. Voir aussi, Benjamin CAMUS (dir.), *Annuaire statistique de la Justice*, éd. 2011-2012, La Documentation française, Direction de l'information légale administrative, Paris, 2012, p. 19 ; en ce qui concerne la Côte d'Ivoire, les chiffres sont fournis par le ministère de la Justice sur son site Internet ([http://www.gouv.ci/coursupreme\\_1.php](http://www.gouv.ci/coursupreme_1.php)).

<sup>2028</sup> Voir notamment Robert MATTHIEU, *Le racket fiscal*, Albin Michel, 1990 ; Pascal SALIN, *L'arbitraire fiscal*, Robert Laffont, 1985, pp. 69 et s. ; Hervé ISAR, Gilbert ORSONI, Serge SCHWEITZER, « L'impôt : solidarité ou spoliation ? », in *Éthique et fiscalité*, Actes du dix-septième colloque d'éthique économique, Aix-en-Provence, 24 et 25 juin 2010, PUAM, 2011, pp. 227 et s.

<sup>2029</sup> Voir articles 26-38 de la loi n° 97-399 modifiant la loi n° 61-155 du 18 mai 1961 portant organisation judiciaire, telle que modif. par la loi n° 64-227 du 14 juin 1964, *J.O.R.C.I.*, n° 29 du 1<sup>er</sup> juillet 1997, pp. 747-748.

<sup>2030</sup> Il y en a 25 soit en moyenne 3 par tribunal, pour une population estimée en 2012 à environ 23 202 000 habitants, pour une superficie de 322 462 km<sup>2</sup>, et inégalement répartie. Source : Institut National de Statistique de Côte d'Ivoire (disponible sur son site Internet, <http://www.ins.ci/n/>).

<sup>2031</sup> 99 Conseils départementaux de l'accès au droit, 136 Maisons de justice et du droit, 47 Antennes de justice. Voir Ministère de la Justice, *Les chiffres clés de la justice 2013*, préc., p. 35. Voir aussi, en ce qui concerne les Conseils départementaux de l'accès au droit, lois du 10 juillet 1991 et du 18 décembre 1998.

De tels types de structures sont inexistantes en Côte d'Ivoire, alors que leur création contribuerait à rapprocher efficacement les justiciables en général, et plus particulièrement les contribuables, de la justice. Faute d'être gratuit, la somme à déboursier pour avoir accès à de tels types de structures ne devrait pas avoir un caractère prohibitif.

En France, la proportion du nombre de magistrats estimé par population pourrait également expliquer que celle-ci soit moins éloignée du juge, au sens géographique du terme, que ne l'est la population ivoirienne. Le territoire français est certes plus étendu que celui de la Côte d'Ivoire avec une population plus nombreuse<sup>2032</sup> et des activités économiques d'un volume bien plus important qu'en Côte d'Ivoire. Cela pourrait justifier que le volume des affaires qui parviennent au juge fiscal français soit plus important que celui soumis au juge ivoirien ; même s'il est vrai que les affaires qui parviennent au juge français sont en nombre bien plus réduit que celles qui, au départ, sont soumises à l'administration. Il n'empêche que la proportion d'affaires soumises au juge ivoirien est très faible. Ce qui ne signifie pas pour autant que le contribuable ivoirien serait nécessairement satisfait des solutions qui lui sont proposées par l'administration.

Sur la méconnaissance des règles applicables, de même qu'au sujet du caractère coûteux du procès, la France et la Côte d'Ivoire pourraient être considérées comme étant logées à la même enseigne, en dépit de la diversité des formes sous lesquelles pourrait se présenter cette situation, de part et d'autre.

S'agissant plus spécifiquement des règles applicables, il convient de les considérer dans leur ensemble, à la fois au regard des règles de fond<sup>2033</sup> et de procédure. En effet, si les règles substantielles sont méconnues, celles de procédure visant notamment à les faire respecter ne peuvent que difficilement être mises en œuvre. Il pourrait, notamment, être difficile voire impossible à un contribuable qui ignore ses propres droits, de réaliser qu'ils auraient été violés

---

<sup>2032</sup> Avec une population de plus de 65 000 000 habitants pour une superficie de 674 843 km<sup>2</sup>, il y avait en France en 2011, 8 785 magistrats professionnels dans l'ordre judiciaire (contre 8 282 l'année d'avant, soit une augmentation de 503 d'une année sur l'autre). En 2012, le nombre de magistrats par population était estimé à environ 11 juges du siège pour 100 000 habitants. De telles données ne sont pas publiées, en ce qui concerne la Côte d'Ivoire mais sa population, en 2012 (derniers chiffres connus), est estimée à 23 202 000 millions pour une superficie de 322 462 km<sup>2</sup>. Avec 7 tribunaux, on peut donc estimer qu'il y a environ 3 314 500 habitants par tribunal, sachant que la population est inégalement répartie sur le territoire ivoirien. Sur ces chiffres, voir en ce qui concerne la France, Benjamin CAMUS (dir.), *Annuaire statistique de la Justice*, éd. 2011-2012, préc., p.17.

<sup>2033</sup> Même si cette partie ne concerne que l'aspect processuel de la question, il y a lieu de ne pas dissocier ici, connaissance des règles substantielles et maîtrise des règles de procédure même si ces dernières pourraient plus spécifiquement faire appel à la compétence de spécialistes du droit fiscal.

ou mal appliqués, et *a fortiori* de recourir au juge pour en obtenir le rétablissement ou le respect.

#### b. L'ignorance des règles applicables comme facteur d'inaccessibilité

Parmi les obstacles devant figurer au premier rang de l'inaccessibilité du juge devrait se trouver l'ignorance des règles applicables, tant sur le fond que sur la forme et la procédure. Même si ce facteur concerne à la fois la France et la Côte d'Ivoire, il est probablement plus important en Côte d'Ivoire, en raison d'une trop grande proportion d'analphabétisme<sup>2034</sup> qui, ajoutée à l'illisibilité de certaines règles en raison de leur qualité rédactionnelle<sup>2035</sup>, accroît considérablement l'inaccessibilité des règles de procédure applicables, les contribuables ne pouvant en prendre connaissance, faute de pouvoir les déchiffrer<sup>2036</sup>. Ce facteur peut donc être perçu comme une difficulté d'accès au juge, les règles destinées à organiser ce droit d'accès étant méconnues.

Parlant des justiciables ivoiriens, le professeur Martin Bléou indique qu'ils n'ont du droit moderne « *qu'une vue nébuleuse. Du juge ils connaissent, certes, l'existence, mais dans leur quasi-totalité ils ne connaissent qu'un aspect de sa fonction : le règlement des litiges entre personnes privées. Aussi (...) ils n'accèdent généralement au juge que pour lui soumettre des affaires les opposant à d'autres particuliers (...), faute pour eux d'avoir pu trouver satisfaction par la voie de solutions traditionnelles* »<sup>2037</sup>.

---

<sup>2034</sup> Le taux d'analphabétisme était évalué à plus de la moitié de la population ivoirienne en 2008 (soit 51 % de la population). Ce taux semble être revenu au même niveau ou s'être stabilisé (pas sûr), cinq ans plus tard (2013) ; à moins que la ministre de l'éducation nationale ivoirienne n'ait repris au cours de la 48<sup>e</sup> journée internationale de l'alphabétisation (le 08 septembre 2013), le chiffre (de 51 %) qui avait été indiqué pendant la 43<sup>e</sup> journée par le précédent ministre. En effet, le chiffre fourni par l'Institut de Statistique de l'UNESCO (ISU) s'élevait à 53,3 entre 2005 et 2010. Voir Jeni KLUGMAN (dir.), *Durabilité et équité : Un meilleur avenir pour tous, Rapport sur le développement humain 2011*, PNUD, p. 179 ; 59,9 % d'alphabétisme en 2011 (soit environ 40 % d'analphabétisme). Ce qui correspond à une légère amélioration du niveau d'alphabétisme, mais pas suffisant pour susciter une forte tendance à la saisine du juge. Ce n'est pas le seul facteur du défaut de saisine du juge.

<sup>2035</sup> Quand les contribuables parviennent malgré tout à saisir le juge, celui-ci n'a pas un réel impact sur la mauvaise qualité des textes, même s'il peut s'efforcer, à travers une activité interprétative d'en préciser le sens. Voir en sens, Lucie CORDIER-OU DOT, « L'absence de maîtrise sur la qualité des textes », in Virginie Donier et Béatrice Lapérou-Schneider (dir.), *La régulation par le juge de l'accès au prétoire*, Actes du colloque des 18-19 octobre 2012, organisé par l'Université de Franche-Comté (CRJFC), en partenariat avec l'École nationale de la magistrature et la Commission européenne pour l'efficacité de la justice (Conseil de l'Europe), Dalloz, 2013, pp. 231-241.

<sup>2036</sup> Voir Gilda NICOLAU, « Que faut-il entendre par accès au droit ? », in Fabrice LEDUC (dir.), *L'accès au droit*, Actes de colloque, 8 juin 2001, Centre de recherches en Droit privé, Tours, Publication de l'Université François Rabelais, 2002, p. 8.

<sup>2037</sup> Djézou Martin BLÉOU, « La chambre administrative de la Cour suprême de Côte d'Ivoire », in Gérard CONAC et Jean du BOIS DE GAUDUSSON (dir.), *Les Cours suprêmes en Afrique*, III, *La jurisprudence*

Dans certaines régions de la Côte d'Ivoire, en effet, comme le relève le rapport de l'ONUCI précité, « *la chefferie traditionnelle a une influence telle que la justice se retrouve en bout chaîne*<sup>2038</sup> : elle n'est saisie que lorsqu'il n'y a pas eu de solution à un problème donné, au niveau de la chefferie traditionnelle. Le roi est vénéré et la population accepte assez souvent sa décision, si bien que les contentieux judiciaires sont peu nombreux »<sup>2039</sup>.

La justice traditionnelle fonctionne de fait comme un premier degré de juridiction. En revanche, ce raisonnement s'applique mal au droit fiscal. En effet, à l'époque coloniale, les chefs traditionnels étaient considérés comme agents publics. En cette qualité, il entraînait dans leurs prérogatives ou obligations de transmettre et veiller à l'exécution des ordres des autorités administratives. Ces ordres concernaient, non seulement la fourniture de matières premières (notamment, bois, coton, indigo, huile de palme), de produits agricoles, le recensement des populations, les corvées et travaux d'intérêt général, mais aussi et surtout la collecte des impôts. Or parallèlement à cette collecte d'impôts à l'intention de l'administration coloniale, le chef percevait également des redevances dues au titre de la coutume. Pour éviter notamment tout transfert des recettes fiscales vers le patrimoine constitué par ces redevances coutumières, il était tenu à la fois d'une obligation de probité et d'une soumission à la légalité. Il se trouvait confronté à certaines difficultés, dans la mesure où les populations non instruites étaient portées à acquitter la redevance coutumière tandis qu'il faisait l'objet d'accusations de corruption de la part de certains intellectuels et politiciens africains d'alors, qui préféraient au besoin acquitter certains prélèvements fiscaux<sup>2040</sup>. Au

---

*administrative*, Actes du colloque sur les Cours suprêmes et les hautes juridictions d'Afrique, Paris 8-9 janvier 1987, Paris, Economica, 1988, p. 120 (pp. 113-146) ; l'étude de l'ONUCI résumera bien cette situation en indiquant : « *outre l'ignorance et le manque de moyens financiers, les pesanteurs culturelles et traditionnelles constituent également un obstacle à l'accès à la justice moderne dans certains juridictions* ». Voir ONUCI, Unité État de Droit, Étude d'évaluation du système judiciaire ivoirien, préc., p. 48.

<sup>2038</sup> En outre, plusieurs tentatives de gestion de l'administration traditionnelle ivoirienne selon le modèle hérité de l'administration française, ont donné lieu à de nombreux contentieux, qui marquent une réelle rupture entre les règles occidentales (ou modernes), et celles fonctionnant sur la base de critères traditionnels. Ces contentieux se sont plus révélés dans le mode de désignation des chefs de traditionnels. Voir notamment, CACS, arrêt n° 39 du 22 juin 2005, req. n° 2003-429 *Bis* REP du 26 novembre 2004, *Kouamé Atta Etienne c/ préfet de Bongouanou* ; CACS, arrêt n° 33 du 26 juillet 2006, req. n° 2006-147 S/EX du 10 mai 2006, *Goga Marcel c/ préfet d'Oumé* ; CACS, arrêt n° 56 du 23 juin 2010, req. 2008-401 du 07 octobre 2008, *Degbun Béda Michel c/ préfet d'Abidjan*.

<sup>2039</sup> Voir ONUCI, Unité État de Droit, Étude d'évaluation du système judiciaire ivoirien, préc., p. 48-49.

<sup>2040</sup> Sur certaines de ces précisions, voir notamment Maurice WANYOU, « La chefferie traditionnelle en Côte d'Ivoire », *Penant*, n° 854, janvier-mars 2006, pp. 43-58.

demeurant, c'est parfois sous la contrainte que les chefs devaient collecter l'impôt auprès de la population. Ils ne prenaient nullement part au règlement des différends d'ordre fiscal.

Aujourd'hui, si la voie coutumière pourrait être adaptée au règlement des conflits d'ordre privé en tant que moyen de conciliation des parties, les autorités coutumières ne sont nullement habilitées à statuer en matière fiscale. Il n'est d'ailleurs pas sûr qu'elles s'embarrassent de préoccupations d'ordre fiscal, auxquelles elles ne comprennent pas nécessairement grand-chose, surtout que le principe de l'impôt étatique semble, dans leur entendement, relever bien plus de l'expression d'un pouvoir impérialiste que de la nécessité d'une couverture des charges publiques.

L'analphabétisme n'est pas cependant la seule cause susceptible d'obstruer l'accès au juge. Les règles de procédures peuvent présenter pour le contribuable des difficultés de mise en œuvre, aussi bien à l'égard de la compréhensibilité du texte que de la technique et de la pratique procédurale. En d'autres termes, en dehors des règles de techniques procédurales à proprement dites, qui sont censées être en principe mieux connues des professionnels du droit fiscal, pourrait se poser au contribuable, en particulier ivoirien, la question de la démarche à adopter, de manière concrète. Comment s'y prendre, par exemple, pour saisir le juge en matière fiscale ? Faut-il chercher à le rencontrer directement et lui exposer de vive voix sa contestation non satisfaite par l'administration, lui adresser un courrier, s'adresser systématiquement à un avocat dès lors que persiste le différend avec l'administration fiscale ? Convient-il au contraire de s'adresser à un huissier, au greffe du tribunal ou au procureur de la République ?<sup>2041</sup> Il convient de préciser que ces questions, du reste élémentaires, concernent plus précisément des particuliers et non des entreprises et elles ne se posent pas à la plupart des contribuables français, en général mieux renseignés que ceux de la Côte d'Ivoire.

Si ces questions paraissent anodines pour les contribuables personnes morales, en raison des professionnels qui s'en chargent en leur lieu et place, elles peuvent se révéler essentielles

---

<sup>2041</sup> Sur ces différents points, voir notamment, pour la France, les articles R. 199-1 et s ; du Livre des procédures fiscales ; R. 611-1 et s. du Code de justice administrative, pour les démarches à effectuer devant le tribunal administratif. En ce qui concerne les démarches devant le juge judiciaire, sont en principe applicables les règles de procédure civile. Voir également, Thierry LAMBERT, *Procédures fiscales*, préc., pp. 547 et s. En ce qui concerne la Côte d'Ivoire, les démarches sont celles indiquées par les procédures de droit commun.

pour les particuliers, généralement peu rompus aux rouages de l'appareil juridictionnel. Elles peuvent être une source d'obstacle pour le contribuable, dans satisfaction de ses droits.

Encore que, les règles ne semblent pas toujours bien connues par ceux qui sont censés en avoir une bonne maîtrise, notamment l'administration elle-même<sup>2042</sup>, ou certains techniciens du droit ; et cela, en France de même qu'en Côte d'Ivoire.

Par exemple, dans le cadre d'un ouvrage consacré à la préparation de concours administratifs y compris celui de l'intégration de l'École nationale d'administration (E.N.A.) de Côte d'Ivoire, l'auteur indiquait notamment que « *la chambre judiciaire de la Cour suprême est compétente pour connaître (...) des pourvois en cassation formés contre les décisions de la Cour d'appel (...) en matière fiscale* »<sup>2043</sup>. Ce qui, à l'évidence, est erroné.

En effet, aux termes de l'article 79 de la loi du 2 juin 1961<sup>2044</sup>, repris par l'article 72 de la loi du 5 août 1978<sup>2045</sup> et confirmé ultérieurement par l'article 54 de la loi du 16 août 1994<sup>2046</sup>, la chambre administrative (et non la chambre civile) est compétente pour connaître « *des pourvois dirigés contre les décisions rendues en dernier ressort dans les procédures où une personne publique est partie, à l'exception des décisions rendues par les juridictions répressives, lesquelles sont dévolues à la formation pénale de la chambre judiciaire (...)* ».

Par ailleurs, le rejet massif, de même que la proportion des décisions d'irrecevabilité en comparaison avec celles d'annulation ou de cassation, pourrait laisser supposer que dans la plupart des cas, les règles applicables sont peu maîtrisées par les requérants, même si en soi les décisions de rejet ne s'analysent pas toujours en méconnaissance des règles applicables. Il pourrait notamment s'agir d'une question de divergence d'interprétations. Cependant, le trop grand nombre de décisions de rejet et d'irrecevabilité pourrait donner le sentiment du défaut de maîtrise du droit en vigueur.

---

<sup>2042</sup> Voir par exemple pour une mauvaise application des règles de compétence territoriale, CACS, arrêt n° 78 du 28 juillet 2010, Req. n° 2007-267 CASS/ADM du 27 juillet 2007, *État de Côte d'Ivoire c/ Doucouré Nama et autres*.

<sup>2043</sup> Alexandre TAGRO, *Organisation politique administrative et judiciaire de la Côte d'Ivoire : Guide de préparation aux concours administratifs*, A. Tagro, Abidjan/Impr. nationale, 1984, p. 44.

<sup>2044</sup> Loi n° 61-201 du 2 juin 1961 déterminant la composition, l'organisation, les attributions et le fonctionnement de la Cour suprême.

<sup>2045</sup> Loi n° 78-663 du 5 août 1978 relative à la Cour suprême.

<sup>2046</sup> Loi n° 94-440 du 16 août 1994 déterminant la composition, l'organisation, les attributions et le fonctionnement de la Cour suprême, *J.O.R.C.I.*, n° 24 du 12 juin 1997, pp. 603-609.

Or en Côte d'Ivoire, pratiquement les trois-quarts des demandes adressées à la chambre administrative de la Cour suprême au cours de l'année judiciaire 2012-2013 ont donné lieu à des décisions de rejet<sup>2047</sup>. Ces nombreux rejets peuvent cependant susciter de la méfiance ou une démobilisation de la part des contribuables, surtout en considération du coût du procès.

### c. Du coût du procès et de l'accès à la justice fiscale

En principe l'accès aux tribunaux est gratuit en France et en Côte d'Ivoire. Mais ce principe se révèle bien souvent théorique<sup>2048</sup> pour le contribuable, en particulier dans l'hypothèse ivoirienne. Cependant, au profit de l'administration fiscale ivoirienne agissant comme partie à un procès, le principe est clairement énoncé par les dispositions du Code général des impôts ivoirien qui dispose en son article 605 : « *sont jugés sans frais et sans nécessité de recourir à l'intervention d'un avocat, les recours exercés devant la chambre compétente de la Cour Suprême en matière (...) d'impôts, taxes et redevances (...)* ».

En réalité, pour le contribuable, le procès a un coût qui peut constituer un véritable obstacle à l'accessibilité du juge, aussi bien en Côte d'Ivoire qu'en France. Il ne s'agit pas certes d'un facteur exclusivement réservé au procès fiscal mais qu'il convient d'évoquer, tant il impacte également la procédure fiscale, au point d'ôter au contribuable son droit de recourir librement au juge. Le coût du procès peut donc être un véritable obstacle à l'accès à la justice fiscale. Mais le droit au juge est, en principe, considéré comme effectif dès lors qu'il prend en compte « *la nécessité de prévoir une aide à l'accès au juge pour les parties les plus démunies, la nécessité de respecter un délai raisonnable pour juger et le droit à l'exécution du jugement* »<sup>2049</sup>.

---

<sup>2047</sup> En effet, sur 182 décisions entrant dans le cadre du contentieux ordinaire (c'est-à-dire, en dehors du contentieux électoral), 135 sont des décisions de rejet et 62 des décisions d'irrecevabilité, contre 4 décisions de cassation. En d'autres termes, 74,17 %, soit près des trois quarts des demandes adressées à la chambre administrative de la Cour suprême de Côte d'Ivoire ont été rejetées, et 34 % ont été déclarées irrecevables, tandis que, seul 2,19 % des demandes ont donné lieu à des décisions de cassation. Voir « le rapport de la CACS », p. 55.

<sup>2048</sup> Voir Serge GUINCHARD, Gabriel MONTAGNIER, André VARINARD, Thierry DEBARD, *Institutions juridictionnelles*, préc., p. 13, § 15 ; Frédéric FORTIN, « La gratuité de la justice, une question de principe ! Oui, mais lequel ? », *Gaz. Pal.*, 03 novembre 2011, n° 307, p. 3 ; Kamel YAHMI, « Le prix de la justice sociale », *Gaz. Pal.*, 04 octobre 2011, n° 277, p. 13 ; Daniel COHEN, « La gratuité de la justice », in *La gratuité et le droit*, Journée H. Souleau, 24 octobre 1996 ; *contra* : Voir Jean-Marc BAUDEL, « L'accès à la justice : la situation en France », préc., pp. 477 et 479, pour cet auteur, en effet, l'accès à la justice ne pose pas spécialement d'ordre social, tous ayant un accès libre et égal à la justice.

<sup>2049</sup> Emmanuel JEULAND, *Droit processuel général*, Montchrestien, 2<sup>e</sup> éd., 2012, p. 194.

Il existe certes en Côte d'Ivoire et en France un système d'aide juridictionnelle pour alléger le coût du procès. Mais cette possibilité ou ce droit à l'aide juridictionnelle est peu connue, en particulier des justiciables (contribuables) ivoiriens. Elle est par conséquent rarement utilisée. En outre, la procédure pour en bénéficier est d'autant plus complexe et peu claire en ce qui concerne la Côte d'Ivoire, que ce droit reste illusoire<sup>2050</sup>. Pour ce qui est de la France, l'aide n'est pas non plus systématique. Elle doit réellement concerner des justiciables démunis. Les contribuables n'y ont pas souvent recours non plus. Si donc l'obstacle que pourrait constituer le coût du procès peut être contourné par le recours à l'aide juridictionnelle, cette aide paraît illusoire en Côte d'Ivoire et non systématique en France.

En outre, certaines exigences d'ordre procédural, en ce qui concerne la Côte d'Ivoire, pourraient remettre en cause l'efficacité de cette aide. En effet, aux termes des dispositions de l'article 32 du Code de procédure civile, commerciale et administrative ivoirien, une consignation est exigée du requérant dont la valeur est fixée par le juge et pourrait varier entre cinq à dix pour cent de l'intérêt du litige. Cette consignation ne tient pas compte de la situation financière du contribuable justiciable.

En matière fiscale, le coût du procès dépendra à la fois du niveau de complexité de l'affaire, du temps qui y sera consacré, sachant que ce temps pourrait également être fonction du niveau de complexité, de même que l'effet des voies de recours qui peut contribuer à proroger la durée du procès.

Le coût du procès ne sera pas cependant exclusivement fonction de la complexité de l'affaire. Il convient également de tenir compte des dépens et des frais annexes qui pourraient avoir un caractère dissuasif, tant ils sont susceptibles d'être mis totalement ou partiellement à la charge de la partie perdante sauf décision contraire du juge<sup>2051</sup>.

Les dépens comprennent les frais de procédures taxés qui sont dus à la fois aux avocats et aux officiers ministériels tels les huissiers. Ils comprennent également les débours, c'est-à-dire, les frais qui auront été déboursés par un auxiliaire de justice dans l'intérêt du contribuable, tels

---

<sup>2050</sup> Voir dans ce sens, Marie-Chantal KOFFI, « Présentation générale sur l'accès à la justice en Côte d'Ivoire », in *Actes de la table ronde sur l'accès à la justice en Côte d'Ivoire*, organisé par l'Association des femmes juristes de Côte d'Ivoire, avec l'appui de l'ONUCI et de la GTZ, Abidjan, 23-24 mars 2009, p. 11.

<sup>2051</sup> Voir les articles 696 et 700 du Code de procédure civile français. Le premier dispose à son alinéa 1<sup>er</sup> que « la partie perdante est condamnée aux dépens, à moins que le juge, par décision motivée, n'en mette la totalité ou une fraction à la charge d'une autre partie », tandis que l'article 700 précise que « le juge condamne la partie tenue aux dépens ou qui perd son procès à payer (...) à l'autre partie la somme qu'il détermine, au titre des frais exposés et non compris dans les dépens ».

les frais de photocopie, de correspondance ou de transport, les dépenses nécessitées par le recours à un technicien tel un expert, entrent également dans le cadre des dépens.

En France, l'accès aux tribunaux est en principe gratuit depuis la loi du 30 novembre 1977<sup>2052</sup> qui instaure la gratuité des actes de procédure. Mais ce principe est progressivement remis en cause avec la création d'un certain nombre de frais mis à la charge des parties au procès, en l'occurrence, du contribuable<sup>2053</sup>. En dehors des actes de procédures qui devraient être totalement gratuits, il y a lieu de prévoir la charge constituée par les dépens et autres frais.

En France « *d'une manière générale, le procès devant les juridictions administratives entraînent moins de frais pour les parties que le procès devant une juridiction d'ordre judiciaire, en raison de la dispense fréquente de ministère d'avocat et de la conduite de la procédure sous forme de mémoires adressés au greffe* »<sup>2054</sup>.

En Côte d'Ivoire, c'est le système d'unité juridictionnelle qui, pour l'heure, prévaut contrairement aux dispositions prévues par l'article 102 de la Constitution. La nature fiscale du contentieux n'a donc pas en principe d'impact sur le coût du procès.

L'article 20 du Code de procédure civile, commerciale et administrative de la Côte d'Ivoire, laisse d'ailleurs la liberté aux particuliers de se passer d'avocat devant le tribunal et devant la cour d'appel, les personnes morales étant, quant à elles, tenues d'y avoir recours dès la phase d'appel. Cette latitude nourrit en réalité une illusion car, dans la pratique, en matière fiscale, les contribuables auront davantage recours à un avocat, leurs proches ou le représentant de l'entreprise n'étant pas nécessairement des spécialistes en matière fiscale.

---

<sup>2052</sup> Loi n° 77-1468 du 30 novembre 1977 instaurant la gratuité des actes de justice devant les juridictions civiles et administratives.

<sup>2053</sup> Les actes d'huissier de justice sont en principe soumis à un droit d'enregistrement sauf dans des cas énumérés par le Code général des impôts de France (article 302 *bis* Y). Le contribuable devra également prévoir des droits de plaidoirie (articles L. 723-3 et s. du Code de sécurité social), ainsi qu'une taxe de 150 euros en appel (article 1635 *bis* P du Code général des impôts) et un droit d'enregistrement des actions en justice dont le montant est actuellement fixé à 35 euros (article 1635 *bis* Q du Code général des impôts).

<sup>2054</sup> Serge GUINCHARD, Gabriel MONTAGNIER, André VARINARD, Thierry DEBARD, *Institutions juridictionnelles*, préc., p. 234, § 175.

## **B. Une limite liée à l'exigence de la réclamation administrative préalable**

Le recours administratif préalable est préconisé et présenté à l'origine comme ayant pour objet de désengorger l'appareil juridictionnel et permettre un allègement et davantage de célérité dans le règlement du contentieux fiscal, tout en favorisant le dialogue entre l'administration et les contribuables.

Comme l'indiquent les professeurs Lamarque, Négrin et Ayrault, la réclamation préalable<sup>2055</sup> est censée avoir une fonction double : d'une part, régler des questions de légalité qui ne présentent pas de caractère litigieux, d'autre part, servir de « *filtre contentieux destiné à désengorger les prétoires en permettant de régler certains litiges selon des formes simplifiées, pour être dépourvu de caractère juridictionnel* »<sup>2056</sup>.

Cette double fonction s'applique davantage à la France qu'à la Côte d'Ivoire.

Si en France, le prétexte du filtrage du contentieux pourrait s'expliquer par le fait qu'environ « *quatre millions de réclamations [sont] déposées chaque année à propos de l'impôt* »<sup>2057</sup>, la Côte d'Ivoire est certainement loin de ce chiffre. L'insertion de l'exigence de la réclamation préalable obligatoire dans la procédure fiscale ivoirienne tient de ce que, globalement « *la solution qui dans l'immédiat [s'avérait] la moins compliquée [pour la plupart des États africains aspirant au développement, lors de l'acquisition de l'indépendance et de la succession d'État en découlant, était] de maintenir l'ancien modèle colonial déjà tant bien que mal implanté dans le pays (...)* »<sup>2058</sup>. Or le modèle retenu s'est souvent avéré inadapté aux besoins de l'État concerné.

Ainsi, en Côte d'Ivoire, il n'y a pas véritablement de cadre dédié à l'organisation juridictionnel du contentieux même si la réclamation administrative est exigée comme un préalable à cette phase. Les articles 194 à 196 du L.P.F. ivoirien ne traitent principalement

---

<sup>2055</sup> Qui tire son fondement juridique, respectivement dans les articles R. 190-1 et 183 des Livres des procédures fiscales français et ivoirien.

<sup>2056</sup> Jean LAMARQUE, Olivier NÉGRIN, Ludovic Ayrault, *Droit fiscal général*, préc., p. 1303.

<sup>2057</sup> André BARILARI, « Le contentieux fiscal », *RFFP*, n°17, 1987, p. 7.

<sup>2058</sup> Georges LANGROD, « Genèse et conséquences du mimétisme administratif en Afrique », in *Revue internationale de sciences administratives*, vol. 39, Institut international de sciences administratives (IIA), 1973, p. 119.

que de la condition de délai pour saisir le juge (deux mois<sup>2059</sup>), de la défense de formuler une demande nouvelle devant lui, et de l'admission de moyens nouveaux avant la clôture de l'instruction.

La réclamation préalable ne vise donc pas spécialement en Côte d'Ivoire à régler des questions de légalité qui ne présenteraient pas un caractère litigieux.

Face à ce vide juridique, l'administration se sent, de fait, investie d'une compétence pleine et entière. Il s'ensuit que même si les textes prévoient l'intervention du juge en matière contentieuse, cette intervention s'apparente aux yeux du fisc, à peu de chose près, à une intrusion. C'est d'ailleurs pourquoi, l'administration se réserve parfois le « droit » de refuser d'exécuter certaines décisions d'annulation ou ne le fait que fort tardivement<sup>2060</sup>.

*De facto*, en Côte d'Ivoire, particulièrement en matière fiscale, l'exigence d'un recours administratif préalable n'est donc pas de nature à favoriser pour le contribuable, un libre accès du juge; elle semble au contraire lui en fermer la porte, lorsqu'en revanche, la porte reste ouverte au contribuable français.

Dans le cadre de la France, en effet, il peut sembler inutile de recourir au juge lorsque la question de légalité soulevée par le contribuable devant l'administration n'a pas de caractère litigieux. Il y a toutefois lieu de se demander si les questions de légalité, même non litigieuses, ne devraient pas relever exclusivement de la compétence d'une autorité juridictionnelle. C'est, en effet, cette dernière qui est censée en sanctionner la violation. Elle devrait donc pouvoir être sollicitée, même en matière gracieuse, comme préconisé notamment par l'article 25 du Code français de procédure civile, qui dispose que « *le juge statue en matière gracieuse lorsqu'en l'absence de litige il est saisi d'une demande dont la loi exige, en raison de la nature de l'affaire ou de la qualité du requérant, qu'elle soit soumise à son contrôle* ».

En plus, le traitement de certains contentieux fiscaux gagnerait à être soumis au juge, car « *il est des questions de droit au contraire qu'il faut faire trancher pour améliorer la sécurité*

---

<sup>2059</sup> Après la réponse de l'administration ou le silence gardé par elle suite à réclamation contentieuse.

<sup>2060</sup> Voir « le rapport de la CACS », pp. 45 et s.

*juridique de tous* »<sup>2061</sup>. En soumettant de telles questions au juge, ou en facilitant l'accès à l'autorité juridictionnelle, sa décision peut donc contribuer à apporter des précisions sur des préoccupations non élucidées, tout en bâtissant ou en renforçant la jurisprudence.

Par ailleurs, la réclamation préalable obligatoire vise certes, en particulier en France, à éviter de recourir systématiquement au procès. Le professeur Martin Collet indiquera qu' « *en cas de doute sur la légalité de l'impôt qu'elle a établi ou des opérations de contrôle qu'elle a conduites, l'administration préfère bien souvent donner satisfaction au contribuable, plutôt que de se lancer dans une procédure juridictionnelle coûteuse pour le contribuable concerné, mais aussi pour elle-même !* »<sup>2062</sup>.

Ce qui semble être un bon compromis ; mais le doute de l'administration fiscale le conduisant à trouver un terrain d'entente avec le contribuable est-il toujours profitable ou protecteur des droits ou intérêts de ce dernier ?

Il est vrai, certaines réclamations visent globalement à apporter des corrections à des erreurs d'assiette, de liquidation ou dans le paiement de l'impôt<sup>2063</sup>. La correction nécessitée par de telles erreurs ou omissions pourrait n'être que matérielle ou formelle<sup>2064</sup> et concerner notamment l'octroi d'avantages tels que des allègements fiscaux auxquels le contribuable n'aurait pas bénéficié alors même qu'il y aurait en principe droit. Si la réclamation du contribuable est acceptée, l'imposition contestée est réduite, voire annulée, et la situation rétablie. Il peut donc sembler évident que les corrections ou modifications nécessitées, en l'occurrence, n'aient pas vocation à faire intervenir le juge ; du moins tant qu'elles ne suscitent pas de désaccord entre le contribuable et l'administration.

---

<sup>2061</sup> Maurice COZIAN, Patrick DIBOUT, Jean-Luc PIERRE (dir.), *Droits et garanties du contribuable : évolutions et perspectives vingt ans après le rapport Aicardi*, LexisNexis, Litec, 2008, p. 22.

<sup>2062</sup> Martin COLLET, *Procédures fiscales*, PUF, 2011, p. 227.

<sup>2063</sup> Voir pour la Côte d'Ivoire, l'article 182 du L.P.F. et les articles 118 et s. de la loi n° 2003-489 du 26 décembre 2003 portant régime financier, fiscal et domanial des collectivités territoriales ; pour la France, voir l'article L. 190 du L.P.F. français. Voir aussi, *Rapport d'activité DGFIP*, 2011, p. 10.

<sup>2064</sup> Ainsi, en 1987 par exemple, sur environ trois à quatre millions de réclamations diverses reçues par l'administration fiscale française, entre 350 000 et 500 000 étaient des réclamations réellement contentieuses, parmi lesquelles seules 3 % environ parviendront à être portés devant le juge ; soit un filtrage d'environ 97 %. À peu près deux millions de décisions sur ces réclamations dites contentieuses ne concernaient que la correction d'erreurs matérielles commises dans le cadre de la fiscalité locale. Sur ces chiffres qui sont légèrement différents d'un auteur à l'autre, voir le numéro de la Revue française de finances publique, consacré à la question du *contentieux fiscal*, plus précisément les articles de Robert HERTZOG, « Naufrage ou sauvetage de la justice fiscale ? », *RFFP*, n° 17, 1987, p. 142 et André BARILARI, « Le contentieux fiscal », *préc.*, p. 6.

Or s'il s'avère que certains types de réclamations ne présentent pas de véritable intérêt à être portés devant le juge, les litiges dont les administrations française et ivoirienne se trouvent saisis ne sont pas tous nécessairement de cet ordre.

En outre, le fait que ce soit l'administration qui juge elle-même du caractère sérieux ou non de ses propres erreurs ou omissions n'exclut pas une subjectivité de ses appréciations ou une méprise du contribuable sur la nature ou la gravité des erreurs de l'administration.

Cette dernière peut certes rétablir d'office, par le moyen de dégrèvements, le manquement constaté et qui lui est imputable. Elle n'est pas tenue en revanche, au-delà de l'erreur relevée par elle et perçue par le contribuable, de révéler le cas échéant l'ampleur véritable de l'erreur réellement commise.

Par ailleurs, l'omission ou l'erreur pourrait se rapporter à une question d'appréciation ou d'interprétation. Dans une telle hypothèse, même si le fisc procédait volontiers à leur correction, il n'est pas certain que l'interprétation qu'elle adopte, soit celle qui convienne réellement, même si elle était acceptée par le contribuable. D'où l'intérêt pour le juge d'intervenir.

Cependant, toujours est-il que si le préalable obligatoire devant l'administration fiscale est présenté comme un moyen d'expurgation du contentieux fiscal, il pourrait néanmoins constituer un véritable facteur d'obstruction à l'effectivité de la manifestation du droit d'accès au juge. D'ailleurs en France, le Conseil d'État considérait que le juge des référés ne pouvait être saisi d'une demande de sursis à exécution qu'à condition pour l'administration fiscale d'avoir préalablement statué sur le recours dont il est saisi. Ce qui ôtait à la procédure de référé son sens et sa fonction de procédure d'urgence et de procédure ne préjugant pas le fond du droit<sup>2065</sup>. Mais en 2001, le Conseil d'État opère un revirement de jurisprudence en admettant que « *le juge des référés peut [faire droit à une demande de suspension] si l'urgence justifie la suspension avant même que l'administration ait statué sur le recours préalable et s'il est fait état d'un moyen propre à créer, en l'état de l'instruction, un doute sérieux quant à la légalité de la décision* »<sup>2066</sup>. Encore que la recevabilité de la demande de sursis à exécution reste soumise à une double condition : outre la nécessité d'une situation d'urgence, la subsistance d'un doute sur la légalité de la décision administrative.

---

<sup>2065</sup> CE, 4<sup>e</sup> et 5<sup>e</sup> SSR, 25 mai 1988, n° 72632, *Association "Le Foyer Israélite"*, Rec., p. 956.

<sup>2066</sup> CE, sect., 12 octobre 2001, n° 237376, *Société Produits Roche, RFDA*, 2002, p. 315, concl. Fombeur.

Au demeurant, en raison d'une exigence de procédure préalable, l'accès au juge perd de fait son caractère spontané et direct et apparaît sous un caractère éventuel. L'objet de la réclamation préalable, n'est donc pas de constituer un véritable préalable comme le suggère son appellation. Le préalable suppose, en effet, une mesure ou une formalité qui en précède une autre, celle devant nécessairement se produire. Or cette suite nécessaire n'est pas souhaitée dans le cadre du recours administratif dit préalable. Il s'agit en réalité d'un recours prioritaire, entendu comme un recours qui doit obligatoirement être exercé avant tout autre. Le caractère prioritaire ne suppose pas qu'il y est nécessairement une suite mais elle laisse la voie ouverte après mise en œuvre de la priorité.

Mais qu'il soit qualifié de préalable ou de prioritaire, toujours est-il que ce recours obligatoire peut rendre aléatoire l'intervention du juge, l'administration s'employant par tous les moyens à trouver une solution pour éviter une judiciarisation du différend. Cela donne par conséquent au droit d'accès au juge un caractère tout aussi aléatoire. Or l'autorité juridictionnelle est censée constituer le garant du respect de la légalité des règles applicables. Il est vrai qu'une réponse défavorable laisse toujours la voie ouverte à la saisine du juge. Le risque pour le contribuable reste cependant que la solution qui lui est proposée par l'administration soit donnée pour lui être favorable alors même qu'elle ne lui garantirait pas nécessairement un résultat comparable à celui qu'il pouvait attendre du juge. Avec une réponse supposée favorable, le contribuable osera rarement s'adresser au juge qui, lui-même, verrait probablement un défaut d'intérêt dans une telle action.

L'objectif de « filtrage » du contentieux fiscal assigné à la réclamation préalable produit par conséquent un effet d'absorption d'une part importante du contentieux fiscal, sans forcément offrir au contribuable toutes les garanties nécessaires à sa protection. Il réduit, en effet, les possibilités de recours juridictionnel, l'administration ayant souvent intérêt à ce que le différend ne soit pas soumis au juge, non seulement en raison de son coût, qui serait bien plus élevés que le "profit" escompté, mais également en raison de la lourdeur et de la lenteur qui ne serait d'aucune utilité pour les parties. Ce qui constitue autant de freins possibles à l'encouragement de la voie juridictionnelle<sup>2067</sup>.

---

<sup>2067</sup> Voir Robert HERTZOG, « Naufrage ou sauvetage de la justice fiscale ? », préc., p. 143.

Partant, l'exigence du recours administratif préalable, sous le prétexte d'éviter une juridictionnalisation du conflit, pourrait constituer en réalité, le premier obstacle à la manifestation du droit d'accès au juge<sup>2068</sup>.

En France la limite du cadre d'intervention du juge fiscal participe donc d'une politique volontariste en vue de la prévention du contentieux juridictionnel<sup>2069</sup>. Une telle volonté n'est pas manifeste en ce qui concerne la Côte d'Ivoire. Le juge n'en demeure pas moins écarté, de fait, de la sphère du contentieux fiscal.

## **§ 2 : LA LIMITE DU CADRE D'INTERVENTION DU JUGE ET SES EFFETS**

Il conviendrait de préciser que la représentativité du juge en matière contentieuse, comme élément d'accessibilité<sup>2070</sup>, ne s'exprime pas nécessairement en termes numériques. Il est vrai que l'insuffisance du nombre de magistrats pourrait avoir un impact sur l'étendue ou la couverture géographique de l'ensemble du contentieux fiscal. Elle pourrait également affecter la productivité ou la célérité, dans la prise des décisions juridictionnelles. Il n'empêche que cette problématique implique davantage celle de l'effectivité de l'intervention du juge dans la prise des décisions ou dans le contrôle des décisions prises par l'administration fiscale. Or le défaut d'une réelle effectivité du juge peut comporter un risque de violation des garanties du contribuable sans possibilité d'une sanction ou d'une sanction suffisante de telles violations, ce qui constitue un réel facteur d'insécurité juridique.

La faible présence du juge pourrait donc être liée à une insuffisance dans les dispositifs, moyens et mécanismes d'ordre procédural devant lui permettre de mieux assurer sa mission. À défaut, les pouvoirs de l'administration fiscale se trouvent renforcés (A) et le contribuable,

---

<sup>2068</sup> Voir Michel MALLIEU-LASSUS, « La prévention du contentieux », in *L'amélioration des rapports entre l'administration fiscale et les contribuables*, Actes du colloque de la Société française de droit fiscal, Orléans 15-16 septembre 1988, Coll. Université d'Orléans, PUF, 1989, 237 ; Michel BOUVIER, Marie-Christine ESCLASSAN, *L'administration fiscale en France*, Coll. « Que sais-je ? », PUF, 1988, pp. 106 et s.

<sup>2069</sup> Voir DGFIP, *Rapport annuel 2012*, p. 11, où la prévention du contentieux fiscal apparaît comme une action menée par l'administration fiscale française.

<sup>2070</sup> Voir Fabrice LEDUC (dir.), *L'accès au droit*, Actes de colloque, 8 juin 2001, Centre de recherches en Droit privé, Tours, Publication de l'Université François Rabelais, 2002, en particulier la contribution du professeur Gilda NICOLAU, « Que faut-il entendre par accès au droit ? », préc. pp. 2-39.

exposé à un risque d'arbitraire (B), qui peuvent constituer de graves facteurs d'insécurité juridique.

## **A. Le renforcement des pouvoirs de l'administration**

Les pouvoirs du fisc se révèlent à la fois en France et en Côte d'Ivoire par une véritable prégnance (1) dont la portée peut être parfois surestimée. Toujours est-il que l'insuffisante manifestation du juge en matière fiscale peut se traduire par un cadre jurisprudentiel lacunaire (2).

### **1. Une administration prégnante**

Dans ses relations avec le contribuable, le fisc, en tant qu'émanation de l'autorité étatique, dispose d'énormes pouvoirs. En effet, l'administration fiscale est légalement habilitée à s'immiscer dans la vie privée du contribuable (à travers notamment ses différents actes de contrôle et le pouvoir répressif y attaché) et dans ses finances (en y prélevant diverses cotisations au titre de l'impôt).

Elle a ainsi une autorité de contrôle, un pouvoir de "jugement" et une compétence suffisante pour sanctionner l'inobservation par le contribuable de ses obligations. La mise en œuvre de ces prérogatives, exorbitantes du droit commun, exige de l'administration une observation stricte du cadre légalement défini à cet effet.

Le respect de ce cadre légal fait naître une autre relation, celle qui s'établit entre le fisc et le juge. Ainsi, de même que l'administration fiscale a autorité pour contrôler le contribuable, de même le juge a, du moins théoriquement, autorité pour contrôler les actes de l'administration, afin que le pouvoir de celle-ci soit encadré.

Ce pouvoir de contrôle qui est également un droit pour le juge, lui est bien souvent dénié, à la fois en France et en Côte d'Ivoire, soit directement, soit indirectement à travers certains agissements de l'administration. Ce qui pourrait avoir l'inconvénient d'ôter de sa crédibilité à l'autorité du juge, tout en remettant en cause la fiabilité de l'environnement juridictionnel dédié à la résolution du contentieux fiscal.

Si donc le juge compétent en matière fiscale (juge fiscal) est davantage présent en France qu'en Côte d'Ivoire dans le règlement du contentieux, il n'empêche que l'*impérium* de l'administration fiscale est une réalité indéniable au sein de ces deux États.

Ce qui serait de nature à créer ou à entretenir un climat de méfiance à l'égard du rôle et de l'autorité du juge, contrairement crédibilité requise de l'exigence de sécurité juridique.

En effet, si dans les textes, les administrations fiscales française et ivoirienne sont bel et bien soumises au contrôle du juge, il en va autrement dans les faits. Il n'est pas exclu que, bien souvent, le fisc s'affranchisse de l'autorité du juge pour n'accomplir que sa propre volonté, au mépris de la légalité des actes concernés. Si une telle liberté à l'égard de l'autorité du juge semble moins manifeste en France qu'en Côte d'Ivoire, l'idée en est clairement exprimée de part et d'autre.

En France, le professeur Paul-Marie Gaudemet, par exemple, indiquera précisément que « *l'administration fiscale bien que juridiquement soumise au contrôle juridictionnel au même titre que les autres administrations est loin d'être parfaitement contrôlée par le juge. Dans ses rapports avec le juge, le fisc ne fait pas preuve de la même soumission que les autres administrations* »<sup>2071</sup>.

Pour ce qui est de la Côte d'Ivoire, le président de la chambre administrative de la Cour suprême déplore « *la résistance ou le refus d'exécuter les décisions d'annulation des actes administratifs que la Chambre Administrative est amenée à prononcer [et qui] risque d'entraîner la fin du contrôle juridictionnel de l'administration (...)* »<sup>2072</sup>. Il ajoute, « *le recours à la justice devient illusoire si une décision juridictionnelle définitive et exécutoire reste inappliquée au détriment de la partie la plus faible* »<sup>2073</sup>.

Exploitation des failles du droit en vigueur, contournement des règles applicables, refus de s'allier à la conception ou à l'approche du juge, tels sont généralement les comportements

---

<sup>2071</sup> Paul-Marie GAUDEMET, « Réflexions sur les rapports du juge et fisc », préc., pp. 127-128.

<sup>2072</sup> Cette remarque fait plus particulièrement allusion au contrôle par le moyen de la procédure d'annulation des actes de l'administration pour excès de pouvoir, elle est néanmoins applicable au contentieux de l'impôt. Voir « le rapport de la CACS », p. 43.

<sup>2073</sup> Voir « le rapport de la CACS », p. 44.

affichés par les administrations française et ivoirienne, bien souvent avec subtilité, mais d'autre fois par défiance à l'égard de l'autorité du juge.

Si donc, le contribuable exploite bien souvent les failles de la législation fiscale en vigueur, en raison du flou entretenu par certains textes mal écrits, il arrive que l'administration en face de même. De tel agissement pourrait toutefois mettre le contribuable dans l'incertitude, tout en laissant le juge impuissant<sup>2074</sup>, celui-ci étant généralement « *tributaire de la qualité des textes* »<sup>2075</sup>, qu'il se refusera dans bien des cas de contrôler<sup>2076</sup>.

En revanche, la situation décrite en Côte d'Ivoire s'applique davantage aux décisions d'annulation prises par la chambre administrative de la Cour suprême en matière de recours pour excès de pouvoir. Ces effets sont donc comparables à ceux pouvant dans l'hypothèse française en matière de recours pour excès de pouvoir.

En effet, comme le faisait déjà remarquer Achille Mestre, « *dans le contentieux de l'excès de pouvoir, le Conseil d'État se reconnaît seulement la possibilité de prononcer l'annulation de l'acte qui lui est déféré. Il revient à l'administration active d'en tirer les conséquences. L'arrêt d'annulation ne contient aucun ordre à l'égard de l'administration qui se trouve ainsi placée dans une situation tout à fait privilégiée, étrangère à sa qualité de partie à l'instance. En pratique, l'administration reste libre d'exécuter ou non l'arrêt du Conseil d'État* »<sup>2077</sup>.

Même si actuellement en France, les décisions du juge sont en principe exécutées sans grande difficulté, il n'en va pas toujours ainsi à l'égard de toutes les mesures prononcées par le juge<sup>2078</sup>. Mais selon le professeur Cyrille David, « *une fois condamnée par le juge à restituer un impôt perçu à tort, l'administration fiscale règle le plus souvent rapidement cette condamnation, avec cependant deux réserves. D'une part, elle n'hésite pas à exercer les voies de recours pour éviter ou retarder le paiement ; (...) d'autre part et surtout, l'administration fiscale a trop souvent une fâcheuse tendance à faire voter par le Parlement une loi de finances rectificative et rétroactive même lorsque la condamnation entraîne aucune*

---

<sup>2074</sup> Paul-Marie GAUDEMET, « Réflexions sur les rapports du juge et fisc », préc., p. 128.

<sup>2075</sup> Lucie CORDIER-OUDOT, « L'absence de maîtrise sur la qualité des textes », préc. pp. 231-241.

<sup>2076</sup> Voir notamment, Marc PELLETIER, *Les normes du droit fiscal*, Coll. « N. Bibl. de thèses », Dalloz., 2008, p. 199, n° 326.

<sup>2077</sup> Achille MESTRE, *Le Conseil d'État protecteur des prérogatives de l'administration : Études sur le recours pour excès de pouvoir*, Paris, LGDJ, 1974, pp. 62 et s.

<sup>2078</sup> En matière d'expulsion de locataires ou de paiement de pensions alimentaires, l'exécution de la décision juridictionnelle peut ainsi être confrontées à des difficultés d'exécution : Cyrille DAVID, « Réflexion sur les aspects processuels de la justice fiscale », préc., pp. 240-241.

*conséquence vraiment fâcheuse pour le Budget* »<sup>2079</sup>. Si de telles pratiques ne sont en rien illégales, elles peuvent être déstabilisantes pour le contribuable et source d'incertitude sur le contenu du droit applicable. Elles peuvent également susciter de l'interrogation sur la bonne foi de l'administration fiscale. Bien que déplorable, cette situation n'est donc point étonnante. Comment attendre, en effet, du fisc, en tant que partie succombante à un procès, d'exécuter promptement ou faire spontanément exécuter une décision qui lui serait défavorable au profit de son adversaire ?

Il aurait été, non seulement plus conforme au droit et au pouvoir de contrôle du juge, mais également source de garantie de la sécurité juridique, que le juge « *fût au-dessus de l'administration* »<sup>2080</sup> et dispose de pouvoir et de moyens suffisants pour faire respecter ses décisions.

Le poids des administrations fiscales française et ivoirienne se traduit également par des procédés comminatoires qui, s'ils ont pour effet de dissuader le contribuable de saisir le juge sous le prétexte d'éviter d'entretenir des rapports conflictuels entre l'administration et le contribuable, ne sont pas de nature à le rassurer, encore moins à le préserver de l'arbitraire de l'administration.

C'est dans ce sens que le professeur Terré indiquera que les particuliers sont impressionnés par le fisc, à un tel point qu'ils renoncent « *à formuler leurs prétentions devant les tribunaux* »<sup>2081</sup>. Le professeur Gaudemet relevait déjà qu'il suffit au fisc « *de brandir la menace d'une taxation d'office (...), ou celle d'une imposition forfaitaire (...), ou bien encore la menace de pénalités pour que le contribuable cède et accepte les propositions de l'administration* »<sup>2082</sup>.

---

<sup>2079</sup> Cyrille DAVID, « Réflexion sur les aspects processuels de la justice fiscale », préc., p. 241.

<sup>2080</sup> Achille MESTRE, *idem*, p. 65 ; telle est également la position du Doyen Hauriou ; voir Note sous CE, 16 décembre 1908, Élections de Bouilh-Pereuilh, S. 1909, III, 65 (cité par Achille Mestre).

<sup>2081</sup> Voir François TERRÉ, *Introduction général au droit*, Dalloz, 7<sup>e</sup> éd., 2006, § 548.

<sup>2082</sup> Paul-Marie GAUDEMET, « Réflexions sur les rapports du juge et du fisc », préc., p. 129.

L'observation en Côte d'Ivoire d'une faible proportion de décisions juridictionnelles en matière fiscale<sup>2083</sup> devrait corroborer la thèse de la résignation du contribuable face à la toute puissance de l'administration fiscale.

Bien que non négligeable<sup>2084</sup>, il conviendrait toutefois de relativiser le poids de l'administration fiscale et d'en apprécier la portée à juste valeur.

En effet, la constatation de la rareté des décisions fiscales en Côte d'Ivoire, plus particulièrement, ne suffit pas à conclure en une influence intimidante de la part de l'administration. Les administrés ivoiriens semblent de moins en moins influencés par le poids de l'administration.

En témoigne notamment la promptitude dans la saisine du juge, en particulier par le moyen du recours pour excès de pouvoir<sup>2085</sup>, à l'égard des décisions de l'administration prise dans son ensemble<sup>2086</sup>. En revanche, même si le recours pour excès de pouvoir est de loin le moyen le plus utilisé en Côte d'Ivoire pour s'adresser à la chambre administrative de la Cour suprême ("juge administratif ivoirien")<sup>2087</sup>, cette voie de recours est rarement mise en œuvre en matière fiscale<sup>2088</sup>.

---

<sup>2083</sup> Sur l'ensemble des affaires fiscales diffusées sur le site Internet de la chambre administrative de la Cour suprême, une seule semble avoir été introduite par une personne physique (l'arrêt n° 21 du 27 mai 2002, dans lequel le requérant conteste la valeur juridique d'une attestation de régularité fiscale), la seconde n'étant qu'une demande de radiation, suite à une transaction (arrêt n° 32 du 18 mai 2005, Pourvoi n° 2003-171 CASS/AD du 05 mai 2003). Les requêtes à l'initiative des personnes morales ne sont pas non plus en nombre pléthorique.

<sup>2084</sup> Voir Jacques CHEVALLIER, *Science administrative*, Thémis, PUF, 5<sup>e</sup> éd., 2013, pp. 239 et s.; Paul-Marie GAUDEMET, « Réflexions sur les rapports du juge et du fisc », préc., pp. 127-136.

<sup>2085</sup> Le recours en annulation pour excès de pouvoir constitue, en effet, la voie de requête dont la chambre administrative de la Cour suprême ivoirienne se trouve principalement saisie, ainsi qu'en attestera « le rapport de la CACS ». Ce type de recours semble fasciner les administrés ivoiriens autant que dans la plupart des anciennes colonies françaises. Voir notamment en ce qui concerne le Maroc par exemple, Mohammed EL YAAGOUBI, *Le juge protecteur de l'administré au Maroc : entre le mimétisme et l'autonomisation*, Fès Info-Print, 2006, pp. 18 et s. ; En Côte d'Ivoire, sur un ensemble de 182 affaires (en ne considérant que le contentieux ordinaire, c'est-à-dire, en dehors du contentieux électoral qui regroupe 153 affaires), les recours pour excès de pouvoir s'élèvent à 112, soit plus de 60 % des requêtes formulées devant la chambre administrative.

<sup>2086</sup> Sont ainsi visés, plus particulièrement, le ministère de l'urbanisme et de l'habitat ou le ministère de la construction, de l'assainissement et de l'urbanisme (arrêt n° 7 du 30 janvier 2013, req. n° 2011-047 REP du 9 décembre 2011), le ministère de la fonction publique (arrêt n° 2 du 16 avril 1986, pourvoi n° 85-09AD du 1<sup>er</sup> août 1985, arrêt n° 3 du 25 juin 1986, pourvoi n° 84-08 AD du 2 octobre 1984), le ministère de la sécurité intérieure (arrêt n° 50 du 26 novembre 1986, pourvoi n° 86-61 AD du 6 février 1986 ; arrêt n° 145 du 19 décembre 2012, req. n° 2003-476 REP du 2 décembre 2003).

<sup>2087</sup> Alors que, selon le rapport de la chambre administrative de la Cour suprême de Côte d'Ivoire, le nombre des requêtes en excès de pouvoir formulées au cours de l'année judiciaire 2012-2013 s'élève à 112, l'ensemble des autres types de requête (c'est-à-dire, en plus des pourvois en cassation, les requêtes en tierce opposition, en rétractation, aux fins de sursis à exécution, en référé, en rectification, en révision, en inscription en faux) est de 76. C'est dire, que les administrés n'ont pas tant que ça peur de l'administration, même si les recours

Une objection consisterait toutefois à relever la spécificité du fisc par rapport aux autres administrations, afin de justifier l'idée d'une crainte révérencielle du contribuable l'empêchant d'initier une action contentieuse devant le juge à l'encontre de l'administration, y compris par la voie du recours pour excès de pouvoir, régulièrement mise en œuvre.

Or il n'y a pas de raison que l'administration inspire plus de frayeur sous son apparence fiscale qu'elle n'en inspirerait sous ses autres aspects.

La crainte a probablement pu s'emparer des justiciables ivoiriens au lendemain de l'indépendance de la Côte d'Ivoire, à en juger notamment par le nombre d'arrêts de désistements qui ont marqué les premières procédures engagées devant la chambre administrative de la Cour suprême, en matière de recours pour excès de pouvoir<sup>2089</sup>.

Même si cette crainte ne s'est pas nécessairement dissipée dans son intégralité, il y a lieu de douter qu'elle puisse être à la base de la non-présence du juge ivoirien dans le contentieux fiscal de pleine juridiction.

La frayeur (si tel est le vocable qu'il convient d'utiliser) ou l'intimidation à l'égard d'une administration puissante et parfois réfractaire au contrôle du juge, ne saurait suffire à prouver un défaut de saisine en matière de contentieux fiscal en Côte d'Ivoire.

Il y a lieu par conséquent d'en relativiser la portée, bien qu'elle soit réelle. Ce d'autant plus que le contribuable est, en principe, considéré dans ses rapports avec le fisc, non pas comme

---

susmentionnés ne sont pas adressés dans leur intégralité au fisc. Il existe des motifs de crainte, vis-à-vis du fisc, mais la réticence de des contribuables à saisir le juge ne saurait se réduire à un motif de crainte.

<sup>2088</sup> Seulement deux de recours pour excès de pouvoir peuvent être notés sur l'ensemble des décisions publiées par la chambre administrative de la Cour suprême de Côte d'Ivoire. Il s'agit de deux décisions rendues par la chambre administrative le même jour (arrêt n° 98 du 24 novembre 2010, req. n° 2009-342 REP du 22 juillet 2009, req. n° 2010-055 REP du 22 avril 2010 et arrêt n° 99 du 24 novembre 2010, req. n° 2009-344 REP du 23 juillet 2009). Certes l'arrêt *UNETEL* n° 64 du 21 décembre 2011, req. 2010-108 REP du 13 septembre 2010 est répertorié parmi les décisions de nature fiscale ou douanière, mais il ne peut en tant que tel être considéré comme une décision d'ordre fiscale ou traitant du contentieux fiscal.

<sup>2089</sup> Voir par exemple, CACS, arrêt n° 1 du 20 février 1963, « *Fily Koné* », req. n° 62-2 ; CACS, arrêt n° 2 du 20 février 1963, « *Vangah Crédit* », req. n° 62-3 ; CACS, arrêt n° 3 du 20 février 1963, « *Nanan Yao Joseph* », req. n° 62-6 ; CACS, arrêt n° 4 du 20 février 1963, « *Bonny Aka Michel* », req. n° 62-8 ; CACS, arrêt n° 5 du 20 février 1963, « *Titi Jones et autres* », req. n° 62-9 ; CACS, arrêt n° 9 du 20 février 1963, « *Adam Camille* », req. n° 62-16 ; CACS, arrêt n° 3 du 20 mars 1968, « *Tiekoura Jean Daubard* », req. n° AD-67-4. Pour tous ces arrêts, voir Francis WODIE et Martin D. BLÉOU, *La chambre administrative de la Cour suprême et sa jurisprudence (commentaires d'arrêts)*, Economica, 1981, pp. 13-19.

une cible mais comme un usager de l'administration, celle-ci étant amenée, en dépit des conflits susceptibles de les opposer, à « *informer, simplifier [et] protéger les droits* » de cet usager<sup>2090</sup> tout particulier qu'est le contribuable. C'est d'ailleurs à l'impôt et non à l'administration que ce dernier se trouve « *assujetti* »<sup>2091</sup>.

Au demeurant, le défaut d'emprise du juge sur les décisions du fisc ou la défaillance de son intervention dans le contentieux fiscal, pourrait être une porte ouverte à l'arbitraire à l'égard du contribuable.

## 2. Un risque réel d'arbitraire dans les décisions de l'administration

En cas de désaccord entre l'administration fiscale et le contribuable, il n'est pas exclu que la contestation résulte notamment d'une question d'appréciation. Sur un point non élucidé d'une règle fiscale, un contribuable, même de bonne foi, pourrait avoir une approche différente de celle de l'administration. Cette dernière pourrait cependant y voir, notamment, un comportement caractéristique d'un abus de droit, et engager la procédure subséquente, sur le fondement respectif des articles L. 25 et L. 64 des Livres des procédures fiscales ivoirien et français.

C'est ainsi qu'en matière de prix de transfert par exemple, des auteurs font remarquer que « *même sans intention d'évasion, il suffit que l'opinion de l'administration diverge de celle du contribuable en ce qui concerne le niveau adéquat de prix à pratiquer, pour que celle-ci procède à une proposition de rectification (sans préjudice à ce stade de la pertinence de son point de vue)* »<sup>2092</sup>.

---

<sup>2090</sup> Voir dans ce sens Pierre LAVIGNE, « Le contribuable comme usager de l'administration fiscale », in *L'administration fiscale*, RFFP, n° 15, 1986, pp. 77-83 ; Michel BOUVIER, Marie-Christine ESCLASSAN, *L'administration fiscale en France*, préc., p. 107.

<sup>2091</sup> Contrairement à ce que semble insinuer par ailleurs le professeur Lavigne, en indiquant que « *face à l'administration fiscale la qualité fondamentale du citoyen, normalement administré ou usager, prend la caractéristique spécifique de l'assujetti, contribuable (ou redevable)* ».

<sup>2092</sup> Pierre-Jean BOUVIER, Stéphane GELIN et alii, *Prix de transfert : détermination des prix de transfert, prix de transfert et établissement stable, contrôle des prix de transfert, accords préalables sur les prix de transfert*, Coll. Dossiers pratiques Francis Lefebvre, EFL, 2008, p. 12.

Une hypothèse tirée du cadre ivoirien et déjà mentionnée à propos de l'annexe fiscale à la loi de finances pour la gestion 1984, en est une illustration éloquente. En effet, une exonération à l'impôt minimum forfaitaire avait été prévue au sein du Code général des impôts ivoirien, au profit des sociétés considérées comme ne pouvant par nature être bénéficiaires. L'administration ivoirienne estimait alors que certaines sociétés faisaient de la disposition concernée une interprétation abusive<sup>2093</sup>.

En dépit des différends que cette situation a pu, à l'évidence, susciter entre l'administration fiscale et certains contribuables, le juge ivoirien n'est point intervenu pour clarifier le sens de la disposition en cause, c'est-à-dire l'article 3-3° de l'annexe fiscale à la loi de finances n° 68-612 du 31 décembre 1968, relatif à l'impôt minimum forfaitaire.

Au contraire, l'administration fiscale ivoirienne<sup>2094</sup>, par le moyen de l'article 36 de l'annexe à la loi de finances pour 1984<sup>2095</sup> a purement et simplement supprimé la disposition qui posait problème ; le contribuable ne pouvant plus alors saisir le juge d'un quelconque différend à ce sujet.

Au demeurant, dans ses relations avec le contribuable, et en dépit des assurances susceptibles d'être données sur l'impartialité de l'administration et sur sa loyauté, une erreur d'appréciation ou d'interprétation ne pourra que rarement être considérée comme provenant du fisc.

Il pèse ainsi sur le contribuable, une sorte de "présomption de faute ou de mauvaise foi" quant à ses appréciations ou interprétations auxquelles n'adhérerait pas le fisc.

En Côte d'Ivoire, par exemple, il semblerait que la seule référence expresse à la bonne foi du contribuable se trouve dans l'article 24 du L.P.F., qui dispose : « *le contribuable de bonne foi qui désire spontanément réparer une omission, rectifier une erreur ayant conduit à une insuffisance dans les éléments servant de base au calcul des impôts dont il est redevable* »<sup>2096</sup>.

---

<sup>2093</sup> Voir note n° 037/DGI/CT portant « analyse des nouvelles dispositions prévues en matière de fiscalité intérieure par l'annexe fiscale à la loi de finances pour la gestion 1984 », in *Doctrine administrative : 1960-1995*, p. 230.

<sup>2094</sup> Il s'agit certes d'une loi, qui bien que votée par le Parlement, est à l'initiative de l'administration fiscale, qui en est donc le véritable auteur.

<sup>2095</sup> Annexe fiscale à la loi de finances n° 83-1421 pour la gestion 1984.

<sup>2096</sup> Article 24 du L.P.F. ivoirien.

*A priori*, il n'est donc supposé être de bonne foi que dans les hypothèses où il entend réparer un manquement.

Il y a lieu par conséquent qu'intervienne le regard du juge, en principe impartial, pour arbitrer ou trancher sur le point éventuel de discordance entre administration et contribuable. C'est en cela, qu'il est donc censé constituer le garant du respect de la légalité par l'administration<sup>2097</sup>.

Cependant, le juge compétent en matière administrative, y compris en France, « *s'interdit de faire (...), aucun acte à propos duquel on puisse lui faire le reproche de s'être substitué à l'administration* »<sup>2098</sup>. On pourrait alors penser qu'il protège les intérêts de l'administration bien plus qu'il ne veille sur les intérêts du contribuable<sup>2099</sup>. Ce qui, en soi pourrait donner ou renforcer le sentiment d'un arbitraire à l'égard du contribuable. Mais en réalité, même si le juge a pouvoir de contrôle sur les actes de l'administration, il n'a pas un pouvoir de substitution à l'autorité administrative.

En France, le rapport Aicardi, traitant de l'égalité des droits de l'administration et des contribuables devant le juge de l'impôt, ne manquera pas de relever que « *le contribuable est placé par l'effet soit de la loi soit de la jurisprudence dans une situation d'infériorité que rien ne justifie* »<sup>2100</sup>.

---

<sup>2097</sup> Voir Jean RIVERO, « Le juge administratif : gardien de la légalité administrative ou gardien administratif de la légalité ? », in *Mélanges offerts à Marcel Waline, Le juge et le droit public*, t. 2, juillet 1974, Paris, LGDJ, 1974, pp. 701-717.

<sup>2098</sup> Achille MESTRE, *Le Conseil d'État protecteur des prérogatives de l'administration : Études sur le recours pour excès de pouvoir*, préc., p. 63.

<sup>2099</sup> Voir par exemple, Louis FAVOREU, « Le Conseil d'État défenseur de l'Exécutif », in *L'Europe et le droit : Mélanges en l'hommage à Jean Boulouis*, Dalloz, 1991, pp. 237-255.

<sup>2100</sup> Maurice AICARDI, *L'amélioration des rapports entre les citoyens et les administrations fiscales et douanières*, préc., p. 44. Ce rapport avait analysé la question de l'égalité des armes essentiellement par rapport à la charge de la preuve et au regard de l'impossibilité pour le contribuable de faire valoir des moyens de droit nouveaux devant le juge de l'impôt. Des évolutions sont intervenues sur ces points à travers la loi du 8 juillet 1987, dite « loi Aicardi » (Loi n° 87-502 du 8 juillet 1987, modifiant les procédures fiscales et douanières, *JORF* du 9 juillet 1987, p. 7470) qui, sur la charge de la preuve, modifie l'article L. 192 du Livre des procédures fiscales (Voir l'article 10 de la loi Aicardi), en la répartissant entre l'administration et le contribuable en fonction d'hypothèses spécifiques. De même, la création d'un article L. 199 C dans le Livre des procédures fiscales permet désormais à « *l'administration, ainsi que le contribuable dans la limite du dégrèvement ou de la restitution sollicités, [de] faire valoir tout moyen nouveau, tant devant le tribunal administratif que devant la cour administrative d'appel, jusqu'à la clôture de l'instruction. Il en est de même devant le tribunal de grande instance et la cour d'appel* » (Voir sur ces points, Jean-Luc PIERRE, Pascal SAINT-AMANS, Pierre COLLIN, « Le règlement des litiges : vers l'égalité des armes entre le contribuable et l'administration ? », in Maurice Cozian, Patrick Dibout et Jean-Luc Pierre, *Droits et garanties du contribuable : Évolutions et perspectives vingt ans après le rapport Aicardi*, pp. 19 et s.).

L'action contentieuse semble donc postuler un tort du contribuable, même si elle est à son initiative ; le juge est alors réduit à une fonction d'intercession, tel que perçu notamment par le professeur Barbiéri qui indique que « *si le contrat est le trait d'union entre des personnes qui se rapprochent par accord de volontés, le juge est l'intercesseur indispensable lorsqu'un désaccord oppose deux sujets de droit, et que s'impose la nécessité de trancher leur différend en appliquant les règles de droit* »<sup>2101</sup>. Cette thèse du "juge-intercesseur" ne saurait cependant être admise dans le cadre du contentieux fiscal, en dépit du déséquilibre entre les forces en présence<sup>2102</sup>.

Il est vrai que qu'« *il entre dans la mission du juge de concilier les parties* », selon les termes de l'article 21 du Code de procédure civile français. De même, aux termes des dispositions de l'article L. 211-4 du Code français de la justice administrative, « *dans les tribunaux administratifs et les cours administratives d'appel, les chefs de juridiction peuvent, si les parties en sont d'accord, organiser une mission de conciliation et désigner à cet effet la ou les personnes qui en seront chargées* ». Cette faculté ne saurait s'analyser cependant comme une mission d'intercession auprès des parties. Le rôle d'intercession sied davantage à un avocat qu'au juge. Intercéder, c'est en effet, intervenir auprès d'une personne en faveur d'une autre personne qu'on sait ou croit en tort. Or le contribuable ne devrait pas dans ses relations avec le fisc être considéré comme ayant tort d'office.

Les implications de la présence insuffisante du juge dans le règlement du contentieux fiscal donnent lieu à un cercle vicieux conduisant à expliquer les effets par les causes et vice-versa. En effet, certaines des raisons qui conduisent à écarter le juge du règlement du litige sont précisément des situations auxquelles donne lieu son éloignement. On pourrait considérer que le juge n'étant pas pleinement impliqué dans le contentieux fiscal, d'autres voies de résolution sont privilégiées ou encouragées pour le règlement du litige, quand le contribuable ne se résigne pas. Or la résolution du contentieux fiscal accordant plus de place à des voies non juridictionnelles dans la résolution du litige, le juge se trouve mis à l'écart, de fait ou en droit.

---

<sup>2101</sup> Jean-Jacques BARBIÉRI, *La procédure civile*, PUF, « Que sais-je ? », 1995, p. 3.

<sup>2102</sup> Sur le rôle du juge, voir notamment, Georges WIEDERKEHR, « Qu'est ce qu'un juge ? », in *Nouveaux juges, nouveaux pouvoirs ?*, Mélanges en l'honneur de Roger PERROT, Dalloz, 1996, pp. 575-586, qui indique que le juge est celui qui juge, il n'est pas le subordonné du législateur.

En d'autres termes, si l'ensemble des moyens mis en œuvre pour éviter la judiciarisation des litiges en matière fiscale est présenté, en particulier en France, sous des traits élogieux (notamment comme étant source de prévention du contentieux, moyen de rapprochement et de dialogue entre contribuable et fisc, procédé de désengorgement des tribunaux, facteur de simplification dans la résolution des conflits (...)), c'est généralement en raison de certains inconvénients liés au mode juridictionnel de règlement du contentieux (lenteur, lourdeur et complexité notamment)<sup>2103</sup>.

Ce sont ces inconvénients qui contribuent donc à justifier l'élaboration de politiques en faveur de ce qui pourrait s'apparenter, en particulier en France, en dépit de dénégation, à une sorte de « justice parallèle ». Or ce sont précisément ces inconvénients du système juridictionnel qui conduisent à une mise à l'écart du juge, soit par le choix pour le contribuable de voies alternatives soit par sa résignation à l'égard de la saisine du juge.

Par ailleurs, en raison de "l'absorption" d'une part importante du contentieux fiscal, liée au rôle majeur joué par le fisc, le juge, en dépit de la compétence qui lui est juridiquement dévolue, pourrait se trouver fonctionnellement incompetent. En d'autres termes, le défaut de pratique juridictionnelle en matière de contentieux fiscal pourrait se solder pour le juge par un effet d'impéritie. Autrement dit, le défaut de pratique suffisante pourrait conduire à un manque d'habileté qui se traduirait par une mauvaise application des règles en vigueur.

Cette préoccupation bien que plus manifeste en Côte d'Ivoire n'est point étrangère à la France où le rapport Fouquet, après avoir indiqué que « *la formation inégale des magistrats sur les sujets fiscaux constitue une source de fragilité de la Jurisprudence* », préconise de « *développer la formation permanente des magistrats en matière fiscale et comptable* »<sup>2104</sup>. Une telle préconisation devrait être envisagée en Côte d'Ivoire.

---

<sup>2103</sup> Voir Olivier FOUQUET, *Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche*, préc., pp. 55 et s.

<sup>2104</sup> Olivier FOUQUET, *Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche*, préc., p. 58.

En effet, en Côte d'Ivoire, si l'ensemble des litiges (d'ordre civil, administratif et fiscal<sup>2105</sup>) doit être porté devant les tribunaux de première instance, l'inclination privatiste de la formation des magistrats, en raison de l'unité juridictionnelle du système ivoirien, peut être handicapante pour le traitement des affaires d'ordre fiscal<sup>2106</sup>.

Pour Maxime Chrétien, c'est « *le partage du contentieux fiscal entre deux ordres de juridictions [qui, en France,] entrave la constitution d'un corps de magistrats spécialisés dans les affaires fiscales* »<sup>2107</sup>. C'est bien au contraire l'unité de juridiction qui constitue un obstacle en Côte d'Ivoire, la plupart des magistrats ayant une formation de privatiste, et la matière fiscale étant en général redoutée, à tort ou à raison.

Toujours est-il que le cadre juridictionnel présente de réelles carences.

## **B. La carence du cadre jurisprudentiel**

En France, les affaires portées devant les juges administratif<sup>2108</sup> et judiciaire<sup>2109</sup> en matière de contentieux fiscal sont globalement en nette régression depuis un peu plus d'une décennie, selon une série de rapports publiés par la Direction générale des finances publiques (DGFIP)<sup>2110</sup>. De ces deux juridictions, le juge administratif (Tribunal administratif, Cour administrative d'appel, Conseil d'État) reste néanmoins saisi d'une part importante

---

<sup>2105</sup> À l'exception, depuis 2012, des affaires commerciales, voir Décret n° 2012-628 du 6 juillet 2012 portant création du Tribunal de commerce d'Abidjan et fixant son ressort territorial, *J.O.R.C.I.*, 16 juillet 2012, p. 131. Voir aussi l'article 2 de la décision n° 01/PR du 11 janvier 2012, portant création, organisation et fonctionnement des Tribunaux de commerce, qui précise qu'il s'agit de juridictions autonomes de premier degré.

<sup>2106</sup> En outre, le droit fiscal n'est pas suffisamment étudié à l'Université, pas plus que la comptabilité ne fait réellement des émules parmi les juristes ivoiriens.

<sup>2107</sup> Maxime CHRÉTIEN, « Réflexions sur la dualité juridictionnelle en matière fiscale », préc., p. 132.

<sup>2108</sup> Essentiellement le Tribunal administratif et la Cour administrative d'appel, les chiffres du Conseil d'État ne sont pas fournis dans ces rapports.

<sup>2109</sup> Le Tribunal de grande instance, la Cour d'appel et la Cour de cassation pris ensembles.

<sup>2110</sup> Les affaires déposées devant la juridiction administrative (Tribunal administratif et Cour administrative d'appel) sont ainsi passées de 23.178 en 2006 à 19.202 en 2012, soit une réduction d'environ 17 %. Quant à la juridiction judiciaire (Tribunal de grande instance, Cour d'appel, Cour de cassation), la réduction du nombre d'affaires soumises au juge sur la même période sera d'environ 30 %, passant de 1.183 cas en 2006 à 831 cas en 2012. Plus particulièrement, « *le nombre d'affaires portées devant les juridictions administratives en 2012 (Tribunal administratif, Cour administrative d'appel, Conseil d'État) baisse de près de 12 % par rapport à 2011 (- 2 578 affaires déposées, soit - 11,84 %)* ». Voir sur ce point, *rapport d'activité* de la DGFIP, 2012, p. 12 ; pour le détail des chiffres, voir les rapports successifs d'activités de l'administration fiscale de 2008, p. 53 ; le *rapport* de 2009, p. 51 ; le *rapport* de 2010, p. 32 ; le *rapport* de 2011, p. 36 ; le *rapport* de 2012, p. 47.

de l'ensemble du contentieux fiscal<sup>2111</sup>, plus des trois quarts<sup>2112</sup>. Il convient de noter cependant que cette régression dans le domaine fiscal est en contraste avec le mouvement de progression du volume global du contentieux porté devant le juge administratif, depuis environ trois décennies<sup>2113</sup>.

En Côte d'Ivoire, si le volume des affaires soumises à la chambre administrative de la Cour suprême (plus haute instance juridictionnelle compétente en matière fiscale), est également en large progression<sup>2114</sup>, le contentieux fiscal est précisément celui qui fait défaut à l'office du juge générant ainsi un défaut de jurisprudence.

Si cette présence lacunaire du juge peut se manifester de plusieurs façons, elle aboutit, hormis le renforcement de l'*impérium* de l'administration, à un défaut de jurisprudence, qui donne lieu à son tour, à la dilution de la qualité de la règle applicable, faute d'une interprétation jurisprudentielle et d'une mise en œuvre juridictionnelle adéquates.

Il est, en effet, frappant de noter, si l'on en juge par l'ensemble des décisions publiées par la chambre administrative de la Cour suprême de Côte d'Ivoire, qu'aucune n'a été rendue en matière de contentieux fiscal, durant l'année judiciaire 2012-2013<sup>2115</sup>, pour ne prendre que cet exemple. Il serait dès lors tentant d'affirmer que cette juridiction n'aurait été saisie d'aucune

---

<sup>2111</sup> Sachant que ce contentieux ne représente devant le tribunal administratif français que 11,35 % de l'ensemble du contentieux qui lui est soumis. Voir Conseil d'État, Direction de la Communication, *Le Conseil d'État et la justice administrative en 2012*, p. 7 (disponible sur « [www.conseil-etat.fr](http://www.conseil-etat.fr) »).

<sup>2112</sup> Voir *Rapport d'activité 2012*, DGFIP, p. 12 ; remarquons qu'il n'y a pas autant de rapports qui aient été rendus publics en ce qui concerne la Côte d'Ivoire. Seul le rapport de la chambre administrative de la Cour suprême (CACS) relatif à l'année judiciaire 2012-2013 a été rendu public.

<sup>2113</sup> Voir Conseil d'État, Direction de la Communication, *Le Conseil d'État et la justice administrative en faits et en chiffres*, dans lequel il est fait remarquer que « le contentieux administratif progresse depuis 30 ans à un rythme annuel moyen de 6 % ». Il y a toutefois lieu de préciser qu'entre 2011 et 2012, il y a eu une légère baisse dans le volume des affaires portées devant le juge administratif français. Par exemple, en 2011, le nombre des affaires enregistrées devant le Conseil d'État étaient de 9 346 et le nombre des affaires jugées était de 9 801. En 2012, ces chiffres passeront à 9 035 pour les affaires enregistrées 9 131, pour celles effectivement jugées. Voir Conseil d'État, Rapport public 2013, *Activité juridictionnelle et consultative des juridictions administratives*, La Documentation française, 2013, p. 17. Voir aussi, Ministère de la Justice, *Les chiffres clés de la justice 2013*, Sous-direction de la statistique et des études, Justice 2013, p. 32.

<sup>2114</sup> Les affaires portées devant la chambre administrative de la Cour suprême sont, en effet, passées de 38 en 2006, à 156 en 2012, soit une augmentation de plus de 300 %. Force est cependant de constater que sur un ensemble de 1209 décisions rendues en 27 ans, entre 1986 et 2013, à peine une vingtaine (c'est-à-dire, à peine 1,65 %) traitent ou entretiennent un lien avec la matière fiscale. Sur le nombre de ces décisions. Voir « [www.consetat.sndi.ci](http://www.consetat.sndi.ci) ».

<sup>2115</sup> Au cours de cette période, 267 affaires (et non 266, comme indiqué dans le rapport, p. 54), ont été rendues par la chambre administrative de la Cour suprême.

requête en matière fiscale, durant cette période. Même si l'absence de décisions fiscale le laisse supposer, elle ne préjuge en rien d'un défaut de saisine du juge.

On pourrait en effet, se demander si cette carence de jurisprudence fiscale, en Côte d'Ivoire, ne serait pas due à la lourdeur qui marque la prise des décisions.

En effet, selon le rapport d'activités de la chambre administrative de la Cour suprême, certains conseillers sont bien moins productifs que d'autres. Le président de cette chambre s'indignera notamment, en indiquant qu'« *il est inconcevable que même pour des requêtes notoirement irrecevables, il a fallu attendre dix (10) ans pour qu' [un] Conseiller [qui était] en charge du dossier produise l'arrêt* »<sup>2116</sup>. Il ne s'agit d'ailleurs pas d'un cas isolé.

Pour ne citer qu'un exemple, il a notamment fallu deux ans à la chambre administrative pour procéder à la radiation d'une affaire, en donnant acte au contribuable d'une transaction survenue entre lui et l'administration fiscale, alors même que celle-ci, pour avoir été désintéressée de la somme qu'elle réclamait au contribuable ne s'opposait nullement à la demande de celui-ci<sup>2117</sup>.

La justice fiscale française n'est pas cependant étrangère au phénomène de la lenteur. L'affaire *Dangeville*, qui a pris une vingtaine d'années pour aboutir à la condamnation de la France au profit d'un contribuable qui avait fait l'objet d'un redressement, en est une parfaite illustration<sup>2118</sup>.

Au regard de ces exemples, il est permis d'admettre qu'en raison de leur caractère spécifique, les affaires d'ordre fiscal prennent beaucoup plus de temps dans leur résolution. Il n'est donc pas exclu que la chambre administrative de la Cour suprême de Côte d'Ivoire soit souvent saisie de contentieux fiscaux, sans qu'elle ne parvienne à rendre de décision au cours de l'année de sa saisine, ni même nécessairement au cours de l'année d'après<sup>2119</sup>.

---

<sup>2116</sup> « Le rapport de la CACS », p. 50.

<sup>2117</sup> CACS, arrêt n° 32 du 18 mai 2005, Pourvoi 2003-171 CASS/AD du 5 mai 2003, *Société El Nasr Import-Export c/ ministère de L'économie et des finances*.

<sup>2118</sup> CEDH, 16 avril 2002,

<sup>2119</sup> Au cours de cette période, en effet, au moins 267 affaires (et non 266, comme indiqué dans le rapport, p. 54), ont été rendues par la chambre administrative de la Cour suprême. C'est à dessein que nous utilisons la locution adverbiale « au moins ». En effet, la numérotation des arrêts laisse supposer que certaines décisions n'auraient pas été répertoriées ou publiées. Les arrêts de 2013 sont numérotés, en dehors de celui qui porte le n° 65, de 1 à 41 et de 194 à 202. Est-ce à dire qu'en réalité, 202 décisions, et non 51 (en faisant le décompte), auraient été

Ce qui consacre de fait une absence prolongée du juge ivoirien, compétent en matière fiscale, laissant ainsi le contribuable littéralement à la discrétion du fisc, sans que les actes de celui-ci ne soient contrôlés, pendant un laps de temps suffisamment long pour décourager le contribuable d'avoir recours à lui dans d'autres affaires. Ce défaut de « réactivité » de la chambre administrative peut donc avoir pour effet de créer chez le contribuable un sentiment de frustration et de méfiance face à ce qui pourrait être perçu par lui comme une inefficacité, voire une impuissance du juge dont la fiabilité se trouvera ainsi remise en cause. Sa saisine devient dès lors inutile.

Il convient toutefois de relativiser ces propos en indiquant que si en Côte d'Ivoire, une dizaine d'année peut s'écouler devant la seule chambre administrative entre la date de sa saisine et le prononcé de sa décision, en France, le même délai peut s'écouler entre l'année d'imposition et celle où le Conseil d'État se prononce. Si donc le délai est plus long en Côte d'Ivoire, il n'est pas court cependant en France.

Si donc en France, un rapport du Conseil d'État indique globalement que le délai prévisible moyen de jugement des affaires en stock<sup>2120</sup> est en moyenne de neuf à dix mois devant les tribunaux (et même devant l'ensemble de juridictions) administratifs<sup>2121</sup>, il pourrait être estimé à plus de deux ans, devant la chambre administrative ivoirienne<sup>2122</sup>.

Toutefois, ce délai s'applique à l'ensemble du contentieux devant le juge administratif, pris dans son ensemble, et pas uniquement devant le juge fiscal. Le rapport Fouquet fait déjà remarquer que « *les délais excessifs de jugement du contentieux fiscal conduisent à réduire*

---

rendues pour la seule année 2013 ? Dans l'affirmative, faudrait-il supposer que parmi les 151 décisions non rendues publiques figureraient des décisions fiscales ? Auquel cas, on serait conforté dans l'affirmation selon laquelle, peu de place est accordée à la jurisprudence fiscale. Mais on pourrait alors se demander quel serait l'intérêt de ne pas publier de telles décisions.

<sup>2120</sup> Le délai prévisible moyen de jugement également appelé délai théorique d'élimination du stock, correspond au ratio nombre d'affaires en stock à la fin de l'année divisé par le nombre d'affaires jugées ou réglées définitivement au cours de la même année. Conseil d'État, Rapport public 2013, *Activité juridictionnelle et consultative des juridictions administratives*, préc., p. 17.

<sup>2121</sup> *Ibidem*; le rapport entre le nombre d'affaires enregistrées (335) au cours de l'année judiciaire 2012-2013 et le nombre d'affaires effectivement jugées (267) au cours de la même année, laisse supposer qu'environ 20 % des affaires enregistrées au cours de cette année n'ont pu être jugées. En d'autres termes, une affaire sur cinq n'a pu être tranchée par le "juge administratif".

<sup>2122</sup> CACS, *Rapport de l'année judiciaire 2012-2013*, préc., p. 17.

*l'intérêt de la procédure contentieuse et à priver les contribuables de la garantie d'un droit de recours effectif devant le juge »<sup>2123</sup>.*

En guise d'illustration, ce rapport indiquera : « *les délais de la procédure fiscale devant les juridictions administratives sont dissuasifs, notamment en ce qui concerne le premier degré : plus de cinq ans en moyenne devant le tribunal administratif de Paris – ce qui amène souvent le contribuable à « préférer une mauvaise transaction à un bon procès » ; en outre, le contribuable se réfère au délai d'une procédure complète allant de l'année de déclaration jusqu'à celle de la décision de cassation alors que la procédure juridictionnelle en tant que telle peut ne débiter que plusieurs années après la déclaration et le redressement »<sup>2124</sup>.*

Ainsi, du point de vue de la longueur des procédures, la Côte d'Ivoire et la France sont logées à la même enseigne même si des efforts sont continuellement mis en France pour remédier à cette situation.

La carence de juge et partant de jurisprudence est, par ailleurs, accentuée en Côte d'Ivoire par un défaut de publication des décisions de la chambre administratives et donc des décisions fiscales, dans les rares cas où elles sont rendues.

Ce n'est par exemple qu'en 2013 qu'ont été publiées en nombre important<sup>2125</sup> et par voie de diffusion sur le site Internet de la Chambre administrative de la Cour suprême<sup>2126</sup>, un ensemble de décisions rendues depuis plus de deux décennies<sup>2127</sup>.

Bien que louable, cette initiative n'en reste pas moins limitée et présente de graves défauts qui en entachent la portée.

Tout d'abord, ne sont prises en compte que les seules décisions rendues par la chambre administrative, longtemps, c'est-à-dire près d'une trentaine d'année, après l'indépendance de

---

<sup>2123</sup> Olivier FOUQUET, *Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables (...)*, préc., p. 5.

<sup>2124</sup> Olivier FOUQUET, *idem*, préc., p. 55.

<sup>2125</sup> En 2012 déjà, certaines décisions avaient été publiées, mais en plus d'être très incomplètes, elles manquaient d'organisation dans leur présentation.

<sup>2126</sup> Par voie de diffusion, via le site Internet de la chambre administrative de la Cour suprême (« [www.consetat.ci](http://www.consetat.ci) »).

<sup>2127</sup> C'est-à-dire, depuis 1986. En publiant des décisions sur son site Internet, il conviendrait certainement pour la chambre administrative d'en préciser la date de publication.

la Côte d'Ivoire. On pourrait alors se demander pourquoi, par souci d'exhaustivité, n'être pas remonté jusqu'à la période de l'indépendance, pour une diffusion (ou publication par voie de diffusion qu'on qualifierait "diffusion-publication") plus complète. Ce qui aurait probablement permis de savoir, notamment en matière fiscale, si des décisions ont été rendues avant 1986 ; et globalement, de mieux apprécier la jurisprudence de la chambre administrative et son évolution. Les juges de cette chambre auraient également eu davantage de moyens pour mieux exercer les prérogatives liées à leur fonction, en particulier en matière fiscale.

Ensuite, il y a lieu de réfléchir à la question de l'exhaustivité des décisions ainsi publiées sur le site de la chambre administrative. En d'autres termes, s'agit-il de l'ensemble des décisions rendues par la chambre administrative, au cours de la période de référence, ou y a-t-il eu un choix dans les décisions publiées ? Dans cette dernière éventualité, y aurait-il eu des décisions de nature fiscale sur lesquelles n'aurait pas porté le choix de la publication ?

Par ailleurs, la présence très limitée du juge ivoirien en matière de contentieux fiscal pourrait également renforcer sa méconnaissance des règles applicables. Il ne s'agit pas uniquement, le cas échéant, d'une absence de maîtrise de ces règles, mais aussi d'une possible ignorance de leur existence même, comme le laisse entrevoir le rapport de la chambre administrative de la Cour suprême.

Même si le défaut de maîtrise du droit ou de la procédure applicable en matière fiscale pourrait s'expliquer notamment par la spécificité des règles de droit fiscal, qui leur valent la réputation d'être particulièrement complexes ; cette complexité ne saurait en rien justifier la méconnaissance du droit positif par le juge. Or, ce dernier n'en a pas toujours une bonne maîtrise.

Le tribunal de première instance d'Abidjan aurait<sup>2128</sup>, par exemple en 2002, été saisi de deux requêtes formulées par un contribuable, dans le cadre de l'une des rares actions

---

<sup>2128</sup> L'emploi du conditionnel s'explique par le fait que ces décisions ont été critiquées dans une publication, sans que les références en soient données par l'auteur, encore moins, en a été reproduit le contenu. Nos démarches effectuées, à cet effet, auprès de l'éditeur du périodique ont été infructueuses, de même que celles menées auprès du Tribunal de première instance d'Abidjan ; non point parce que ces décisions n'existeraient pas, mais simplement pour avoir été ni publiées, ni correctement archivées. En tout état de cause, les faits rapidement résumés dans l'article publié indiquent que, « *dans deux décisions, le tribunal d'Abidjan déclare irrecevable la procédure contentieuse d'un contribuable au motif que ce dernier n'a pas, au préalable, saisi la Commission mixte paritaire* ». Voir PriceWaterhouseCoopers et Fidafrica, « La saisine préalable de la Commission mixte

juridictionnelles dont il s'est trouvé saisi en matière fiscale. La procédure contentieuse engagée par le contribuable sera cependant déclarée irrecevable, au motif que le demandeur n'aurait pas préalablement saisi la Commission mixte paritaire. Ce qui est d'autant plus surprenant qu'une telle exigence ne s'imposait pas au contribuable, surtout s'il avait déjà fait précéder son action d'un recours administratif préalable devant le directeur général des impôts. Dans l'éventualité où cette dernière procédure n'aurait pas été effectuée, la saisine de la Commission mixte paritaire<sup>2129</sup> n'est nullement exigée comme un préalable, encore moins obligatoire, ou comme une action substituable au recours administratif préalable. La décision du tribunal de première instance d'Abidjan serait donc, en tout état de cause sans fondement juridique.

S'agissant de l'ignorance possible par le juge de l'existence des textes applicables, une recommandation particulière faite dans le rapport de la chambre administrative de la Cour suprême de Côte d'Ivoire, retient l'attention. En effet, au titre des recommandations, il est indiqué que « (...) *l'accent devrait être mis sur (...) la mise à la disposition diligente de la Chambre administrative de tous les textes législatifs et réglementaires* »<sup>2130</sup>. Si cette recommandation peut laisser entendre que tous les textes applicables ou appliqués par l'administration ne sont pas toujours portés à la connaissance de la chambre administrative, ou mis à sa disposition, elle ne laisse point de surprendre ou de susciter la curiosité du lecteur.

En ce qui concerne les textes réglementaires, il peut être concevable que leur mise à disposition soit sollicitée par la chambre administrative, en supposant qu'une fois élaborés par l'administration, ils ne soient pas nécessairement ou suffisamment publiés par ses soins. Il serait par conséquent légitime que ces textes soient portés à la connaissance du juge suprême, afin de donner à celui-ci les moyens d'assurer son pouvoir de contrôle et donc d'assurer sa présence. Il y a lieu de préciser cependant qu'en cas de défaut de publication, les textes réglementaires concernés présenteraient un caractère secret et pourraient poser le problème de leur opposabilité aux contribuables.

---

paritaire : une décision contestable du Tribunal de première instance d'Abidjan » *in Droit et fiscalité des pays membres de l'OHADA et du Maghreb*, Dossier Côte d'Ivoire, Sommaire n° 03, mars 2002.

<sup>2129</sup> Cette Commission n'est d'ailleurs pas vraiment fonctionnelle depuis sa création avec la loi n° 2005-161 du 27 avril 2005.

<sup>2130</sup> CACS, *Rapport de l'année judiciaire 2012-2013*, préc., p. 51.

En revanche, ce qui paraît le plus curieux à travers la même recommandation, c'est la référence aux textes législatifs comme devant eux-aussi faire l'objet d'une mise à disposition diligente auprès de la chambre administrative, par les soins de l'administration. Est-ce à dire que celle-ci serait dépositaire de ces textes, alors même qu'elle n'en serait pas l'auteur ? Encore que le Parlement lui-même, censé en être l'auteur, n'en est pas dépositaire non plus. Sinon, devrait-on comprendre que la chambre administrative de la Cour suprême n'aurait pas accès à certains textes législatifs, alors même qu'ils sont censés figurer au Journal officiel de la République de Côte d'Ivoire ?

Enfin, d'autres raisons et pas des moindres, pourraient expliquer la présence lacunaire du juge ivoirien en matière de contentieux fiscal. Il s'agit non seulement de la trop grande place accordée par les justiciables à certains types de litiges, mais également à une forme spécifique de procédure privilégiée par eux, qui n'enrichissent pas nécessairement le cadre jurisprudentiel.

Ainsi, la chambre administrative de la Cour suprême de Côte d'Ivoire n'est saisie pour l'essentiel que de recours pour excès de pouvoir, dans le cadre de litiges portant sur le droit foncier ou de l'urbanisme, au point de laisser peu de place à d'autres types d'affaires ou de contentieux. Ce type de litige représente plus de la moitié du contentieux administratif en Côte d'Ivoire ; alors qu'en France, le contentieux de l'urbanisme et de l'aménagement représente moins du dixième<sup>2131</sup> de l'ensemble du contentieux soumis aux tribunaux administratifs et une proportion encore plus réduite, par rapport aux litiges portés devant le Conseil d'État.

Il suffit de consulter les conclusions du président de la chambre administrative, par ailleurs rapporteur dans l'affaire « *UNETEL* »<sup>2132</sup>, pour se rendre compte de l'agacement suscité chez les magistrats de la chambre administrative devant cette situation.

L'affaire susmentionnée s'inscrit dans le cadre d'un différend qui s'apparente à une affaire d'ordre fiscal, sans relever pour autant du contentieux de l'impôt. L'*UNETEL* met en cause

---

<sup>2131</sup> En France, selon la répartition du contentieux administratif en première instance en 2012, il est de 6,66 %. Voir *Le Conseil d'État et la justice administrative en 2012*, p. 7.

<sup>2132</sup> CACS, arrêt n° 64, 21 décembre 2011, req. n° 2010-108 REP, *Union Nationale des Entreprises de Télécommunication (UNETEL)*.

l'article 25 de l'annexe fiscale à l'ordonnance pour la gestion 2010<sup>2133</sup>, comme lui causant des préjudices et méconnaissant le secret de la correspondance, tout en étant attentatoire à la vie privée.

La décision prise par la chambre administrative dans le cadre de cette affaire recevra un accueil qui en dit long sur le satisfecit de ses magistrats ainsi que sur le souhait de rompre avec la monotonie instaurée par la nature des affaires habituellement traitées par eux, qui ne prend nullement en compte la matière fiscale, entre autres.

Le président de cette juridiction, en sa qualité de rapporteur écrira ainsi : « voilà une « belle affaire » vouée à la notoriété. Non seulement, elle nous évade de la monotonie sinon de la banalité des litiges fonciers qui envahissent le prétoire de la Chambre administrative mais aussi, elle révèle un certain développement de l'État de droit dans notre pays »<sup>2134</sup>.

Pour ce qui est de la France, certaines des raisons susceptibles d'expliquer l'éloignement du juge ou sa présence lacunaire en matière de contentieux fiscal sont également partagées par la Côte d'Ivoire, quand d'autres pourraient être considérées comme étant plus spécifiques à la France.

## **SECTION 2 : CONTENTIEUX FISCAL ET INCERTITUDES DU CADRE JURIDICTIONNEL**

En France, le régime procédural dédié au règlement du contentieux fiscal fait intervenir à la fois les juges administratifs et les juges judiciaires. En Côte d'Ivoire, il n'y a pas, pour l'heure en matière juridictionnelle, de régime procédural spécifique au droit fiscal. Une seule et même juridiction a donc compétence pour connaître de l'ensemble des contentieux de toute nature, y compris en matière fiscale. Néanmoins, depuis août 2000, la Constitution ivoirienne prévoit une organisation du service de la justice, qui remet en cause la structure habituelle de

---

<sup>2133</sup> Ordonnance n° 2009-382 du 26 novembre 2009 portant Budget de l'État pour la gestion 2010, *J.O.R.C.I.*, n° 1, numéro Spéc., 4 janvier 2010, p. 15. Cette disposition établit un droit de communication à la charge des opérateurs de téléphonie et des mécanismes de contrôle des flux de communication.

<sup>2134</sup> Voir « Peut-on attaquer en recours pour excès de pouvoir (R.E.P.) l'annexe fiscale de la loi de finances adoptée par ordonnance ? », *Rapport* du 16 juin 2011 de Monsieur le Conseiller KOBO Pierre-Claver CACS, Affaire n° 2012-108 REP « UNETEL », du 13 septembre 2010, publié le 21 juin 2013 (disponible sur <http://www.consetat.ci/articles/rapports/>).

l'organisation juridictionnelle ivoirienne, en la calquant sur un modèle similaire à celui de la France. Peut-on alors légitimement craindre que le système français ne soit intégralement repris par le droit ivoirien avec le risque d'une inadéquation ou d'une reproduction de ses failles principalement liées aux effets du dualisme juridictionnel ? Les dispositions constitutionnelles ivoiriennes actuelles ne permettent pas nécessairement de répondre par l'affirmative, mais elles ne fournissent pas de détails suffisants pour permettre de s'en faire une opinion définitive.

En ce qui concerne le système français, son dualisme juridictionnel est à la fois source de complexité et facteur d'aléas susceptibles de générer des incertitudes.

Au demeurant, la structure du contentieux fiscal tel que prévu en France et en Côte d'Ivoire ne se révèle pas une source de certitude pour le contribuable (§ 1) ; il en va de même s'agissant de la détermination de la compétence du juge (§ 1).

### **§ 1 : LES INCERTITUDES INHÉRENTES À LA STRUCTURE DU CONTENTIEUX**

La Constitution en vigueur en Côte d'Ivoire depuis le 3 août 2000<sup>2135</sup>, prévoit expressément en son article 102 que la justice est rendue sur toute l'étendue du territoire ivoirien par des juridictions suprêmes que sont la Cour de cassation, le Conseil d'État et la Cour des comptes. Dans les faits, pour autant, comme cela a déjà été vu, l'unité juridictionnelle est maintenue sur le fondement de l'article 130 de la même Constitution, aux termes duquel, « *jusqu'à la mise en place des [nouvelles] institutions, les institutions établies continuent d'exercer leurs fonctions et attributions conformément aux lois et règlements en vigueur* ».

Un seul et même juge<sup>2136</sup> continue donc d'assurer le règlement du contentieux civil, administratif et fiscal, conformément aux dispositions de l'article 5 du Code des procédures civiles, commerciales et administratives qui dispose : « *les tribunaux de première instance et leurs sections détachées, connaissent de toutes les affaires civiles, commerciales,*

---

<sup>2135</sup> Issue de la Loi n° 2000-513 du 1<sup>er</sup> août 2000 portant Constitution de la Côte d'Ivoire, *J.O.R.C.I.*, n° 30 du 3 août 2000.

<sup>2136</sup> L'unicité s'entend différemment du sens dans lequel il est employé en France, par exemple à travers les articles 801 et suivants du Code de procédure civile, qui se réfère au nombre de juge et fait allusion au caractère solitaire du juge ; en Côte d'Ivoire, l'unicité du juge s'entend dans le sens de la qualité du juge et donc dans le sens de l'unité de juridiction. L'unicité du juge telle qu'employée dans le cadre de la Côte d'Ivoire doit s'entendre dans le sens l'appartenance du juge à un même ordre de juridiction. Il peut donc s'agir d'un seul juge (cela n'est pas exclu devant les sections de tribunal) mais il peut également s'agir d'une formation collégiale.

*administratives et fiscales pour lesquelles compétence n'est pas attribuée expressément à une autre juridiction en raison de la nature de l'affaire* »<sup>2137</sup>. Cependant, depuis le décret du 6 juillet 2012, les affaires commerciales relèvent au premier degré de juridiction, de la compétence du tribunal de commerce d'Abidjan<sup>2138</sup>.

La justice ivoirienne se trouve ainsi de fait entre unité et pluralité juridictionnelle. Ce qui rend peu lisible la structure de son organisation judiciaire et n'est pas nécessairement de nature à rassurer le contribuable (personne physique ou morale) quant à la fiabilité du cadre qui lui est offert dans la résolution du litige susceptible de l'opposer au fisc.

Cette incertitude est d'autant plus accentuée que, la Constitution de 1960 comme fondement du système moniste ivoirien paraît fort discutable. En effet, Constitution met en évidence une incohérence mais qui a dû passer inaperçue, à la fois auprès du législateur, du juge, et même en doctrine ivoirienne<sup>2139</sup> jusqu'à ce jour.

En France, la dualité inhérente au système juridictionnel, bien que défendue par certains auteurs<sup>2140</sup>, est qualifiée par d'autres d'extravagante<sup>2141</sup>, d'irrationnelle<sup>2142</sup>, ou comme ayant

---

<sup>2137</sup> La chambre civile et commerciale de la Cour d'appel d'Abidjan annule ainsi un jugement rendu par le tribunal de première instance d'Abidjan par lequel il se déclarait d'office incompétent, en indiquant que « *s'agissant d'une demande de remboursement d'impôts payés en l'acquit d'un tiers sur menace de poursuites et sur contrainte préalable, elle ressortait de la compétence des juridictions administratives, donc de la chambre administrative de la Cour suprême* ». Voir Daniel VEAUX, « Droit civil, obligations et contrats », *RID*, n° 3-4, 1974, p. 8 (pp. 4-32).

<sup>2138</sup> Voir ordonnance n° 428-2013 relative au fonctionnement et aux attributions des chambres du Tribunal de commerce d'Abidjan pour l'année judiciaire 2012-2013 (c'est-à-dire, d'octobre 2012 à juillet 2013) ; ordonnance n° 000624/2013 modifiant l'ordonnance n° 428/2013 du 25 février 2013.

<sup>2139</sup> Voir notamment Francis WODIÉ, « Le Conseil constitutionnel de Côte d'Ivoire », préc., p. 137 ; Djézou Martin BLÉOU, « La chambre administrative de la Cour suprême de Côte d'Ivoire », in Gérard Conac et Jean de GAUDUSSON (dir.), *Les Cours suprêmes en Afrique*, t. III - *La jurisprudence administrative*, Economica, 1988, p. 112 ; Francis WODIÉ, Martin BLÉOU, *La chambre administrative de la Cour suprême et sa jurisprudence (commentaire d'arrêts)*, Economica, 1981, p. 8 ; Ernest BOKA, « La Cour suprême de la République de Côte d'Ivoire », *Penant*, 1961, p. 631 ; dans le même numéro, Alphonse BONI, « La nouvelle organisation judiciaire de la Côte d'Ivoire », p. 647 ; Hugues TAY, *L'administration ivoirienne*, coll. Encyclopédie administrative de L'institut international d'administration publique, éd. Berger-Levrault, 1974, pp. 40 et s.

<sup>2140</sup> Louis TROTABAS, « La nature juridique du contentieux fiscal en droit français », in *Mélanges Maurice Hauriou*, 1929, pp. 709 et s.

<sup>2141</sup> Martin COLLET, *Procédures fiscales : contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, PUF 2011, p. 228, n° 356.

<sup>2142</sup> Robert HERTZOG, « Le juge fiscal en crise ? », in Robert Hertzog, *Le juge fiscal*, Economica, 1988, p. 8 ; Jacqueline MORAND-DEVILLER, *Droit administratif*, Montchrestien-Lextenso, 2<sup>e</sup> éd., 2011, pp. 15 et s.

une nature fausse ou un fondement inutile<sup>2143</sup>, il s'agirait simplement d'une catégorisation survenue accidentellement<sup>2144</sup>. Somme toute, la dualité juridictionnelle s'avère elle-aussi une source de complexité<sup>2145</sup> sans fondement juridique véritable<sup>2146</sup>.

En effet, au-delà du dualisme juridictionnel, le contentieux fiscal français est perçu par certains auteurs comme étant unitaire<sup>2147</sup>, quand d'autres n'adhèrent pas nécessairement à cette conception<sup>2148</sup>.

Certains auteurs ont alors préconisé, en France, le recours à un système moniste, pour les uns<sup>2149</sup>, à un réaménagement du système dualiste en vigueur, pour les autres<sup>2150</sup>, laissant bien d'autres dans une position parfois indécise. Ainsi, le Doyen Maxime Chrétien, après avoir proposé un système unitaire, déclarera: « *personnellement, je ne suis plus partisan de l'unification de la justice fiscale, quelle qu'en soit la forme. Certes, je l'ai été, à un moment*

---

<sup>2143</sup> Christophe de LA MARDIÈRE, *Réflexions sur le caractère objectif du contentieux administratif de l'impôt*, t. I, th. Paris II, 1996, pp. 22 et s.

<sup>2144</sup> Philippe BERN, *La nature juridique du contentieux fiscal*, préc., pp. 70 et s.

<sup>2145</sup> Voir notamment Bernard CASTAGNÈDE, *La répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale*, Th. Paris, 1972, dactyl., pp. 3 et s.

<sup>2146</sup> François BURDEAU, « Les crises du principe de dualité de juridictions », *RFDA*, 1990, p. 724.

<sup>2147</sup> Guy GEST, « Dualité de juridiction et unité du droit fiscal », *RFDA*, 1990, pp. 822 et s. ; Guy GEST, « La dualité de la juridiction fiscale », in Robert Hertzog, *Le juge fiscale*, préc., pp. 51 et s. ; Jean-Jacques BIENVENU, « Variation sur les difficultés de fonder le partage des compétences juridictionnelles », *RFFP*, n° 17, Paris, LGDJ, pp. 31-36 ; Maxime CHRÉTIEN, « Réflexions sur la dualité juridictionnelle en matière fiscale », in *Mélanges Marcel Waline, Le juge et le droit public*, t. 1, préc., pp. 115 et s. ; Bernard CASTAGNÈDE, *La répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale*, préc., pp. 112 et s. ; Philippe BERN, *La nature juridique du contentieux de l'imposition*, préc., pp. 65 et s. ; René CHAPUS, « Dualité de juridiction et unité de l'ordre juridique », *RFDA*, 1990, pp. 739 et s. ; François JULIEN-LAFERRIÈRE, « La dualité de juridiction, un principe fonctionnel ? », in *Mélanges en l'honneur de Roland Drago, L'unité du droit*, Economica, 1996, pp. 416 et s. ; René CHAPUS, « Dualité de juridictions et unité de l'ordre juridique », *RFDA*, 1990, pp. 739 et s. ; Marc RENAHY, *Diversité et unité du contentieux fiscal*, th. Paris, 1955, pp. 10 et s. ; Juge judiciaire et administratifs étant alors compétents pour en connaître un aspect.

<sup>2148</sup> Voir notamment Christophe de LA MARDIÈRE, *Réflexions sur le caractère objectif du contentieux administratif de l'impôt*, préc., p. 28.

<sup>2149</sup> Jean LAMARQUE, Olivier NÉGRIN, Ludovic AYRAULT, *Droit fiscal général*, préc., p. 1335 ; Jean BOULOUIS, « Procès du juge fiscal », *RSF*, 1957, p. 653 ; Jean-Claude MAESTRE, « À propos de la loi du 27 décembre 1963 portant unification et harmonisation des procédures en matière fiscale », *RSF*, 1964, pp. 603 et s. ; Robert HERTZOG, « Naufrage ou sauvetage de la justice fiscale ? », *RFFP*, n° 17, 1987, pp. 144 et s. ; Philippe BERN, *La nature juridique du contentieux de l'imposition*, préc.

<sup>2150</sup> Voir notamment Claude GOYARD, « Unité et plénitude de juridiction » in *Liber amicorum Jean Waline, Gouverner, administrer, juger*, Dalloz, 2002, pp. 597-606. Cet auteur n'exclut pas cependant une unification même s'il estime que « *pour instaurer l'unité de juridiction, il existerait une solution extrême à peine concevable il y a une dizaine d'année : celle qui consisterait en la réunification des ordres judiciaires et administratif au sein d'un pouvoir judiciaire reconnu comme pouvoir doté d'un statut constitutionnel* » (p. 602) ; Paul-Marie GAUDEMET, « Réflexions sur les rapports du juge et fisc », préc., pp. 130 et s. ; Bernard CASTAGNÈDE, *La répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale*, préc., pp. 4 et s.

*donné (...). L'unification est en effet séduisante. Et elle m'avait séduit. Mais après mûre réflexion, je l'ai abandonnée »<sup>2151</sup>.*

Le débat autour du maintien ou non du système dualiste français reste d'actualité<sup>2152</sup>. Sans nécessairement vouloir y renoncer, la plupart des auteurs en sollicitent l'adaptation au contexte actuel<sup>2153</sup>.

Or, c'est de la dualité juridictionnelle française que s'inspire la Constitution de la deuxième République ivoirienne. Il peut donc être légitime de craindre que les inconvénients inhérents au système dualiste français n'apparaissent dans le contentieux juridictionnel fiscal ivoirien, en raison de la nouvelle structure de son organisation juridictionnelle, même si la dualité juridictionnelle ne suggère pas nécessairement un contentieux dualiste.

De part et d'autres, les textes censés organiser le contentieux juridictionnel en matière fiscale présentent donc des incohérences qui, si elles peuvent en France constituer des facteurs d'imprévisibilité pour le contribuable en raison d'une absence de critères déterminants (A), révèlent de nombreuses incohérences en Côte d'Ivoire qui peuvent entamer la fiabilité du système juridictionnel en raison notamment d'un contraste entre le droit applicable et la pratique juridictionnelles (B).

### **A. Le système dualiste français, source de confusion**

Alors qu'il est pris pour modèle par la Constitution ivoirienne de 2000, le système dualiste français présente de nombreuses imperfections. Cependant, les arguments tendant à le justifier y parviennent à peine (1) d'autant que ce système n'est fondé sur aucun critère déterminant (2).

---

<sup>2151</sup> Maxime CHRÉTIEN, « Réflexions sur la dualité juridictionnelle en matière fiscale », in *Mélanges offertes à Marcel Waline : Le juge et le droit public*, t. 1, préc., p. 124.

<sup>2152</sup> Voir le dossier consacré à la question de la dualité de juridictions en France et à l'étranger par la Revue française de droit administratif, à l'occasion du bicentenaire de la loi des 16-24 août 1790. (RFDA, n°5/1990) et plus particulièrement, Marceau LONG, « L'état actuel de la dualité des juridictions », RFDA, 1990, pp. 689 et s. ; Jean LAMARQUE, Olivier NÉGRIN, Ludovic AYRAULT, *Droit fiscal général*, préc., 2011, p. 1295.

<sup>2153</sup> Claude GOYARD, « Unité et plénitude de juridiction », in *Liber amicorum Jean Waline, Gouverner, administrer, juger*, Dalloz, 2002, pp. 597 et s.

## 1. Une dualité difficilement justifiable

Pour justifier le « *fractionnement des compétences juridictionnelles* »<sup>2154</sup> en matière fiscale, Édouard Laferrière indique dans son célèbre *Traité de la juridiction administrative et des recours contentieux*<sup>2155</sup> que, « *l'idée qui a présidé à cette répartition des compétences est fort juste : elle s'inspire de la différence qu'il y a entre les procédés d'assiette et de recouvrement applicables aux deux grandes catégories d'impôts* ». Mais en réalité, il ne s'agit là que d'une pétition de principe, dans la mesure où ce qu'il aurait fallu expliquer, c'est justement le fondement de cette différence entre procédé d'assiette et de recouvrement. Il indiquera par la suite<sup>2156</sup> que le critère de cette répartition réside dans l'usage ou l'absence de rôles et de décisions administratives individuelles<sup>2157</sup>. En d'autres termes, dès lors que l'administration est amenée à établir l'assiette par voie de rôle ou lorsque des dispositions exceptionnelles de la loi lui donnent compétence pour prendre des mesures individuelles, cela serait suffisant pour justifier le fondement de sa compétence notamment en matière répressive. Or la violation d'obligations relatives à des impôts établis par voie de rôle, ne préjuge pas nécessairement d'une attribution de compétence (répressive), à l'autorité l'ayant établi. En outre, conclure que parce que l'administration est exceptionnellement habilitée par le législateur à prendre des mesures individuelles dans certains domaines, sa compétence serait « *fort juste* », ne paraît pas justifié<sup>2158</sup>.

Quant à Carré de Malberg, dans sa conception organique ou formelle de la répartition des pouvoirs au sein de l'État, il justifie la nature des actes par les organes dont ils émanent. Selon lui, « *du point de vue juridique, les actes de l'État constituent des actes de législation, d'administration ou de justice, suivant qu'ils ont pour auteurs, les organes législatifs, administratifs ou judiciaires* »<sup>2159</sup>. Et plus particulièrement, pour ce qui est de la fonction de juger, l'auteur soutient en revanche qu'« *il est complètement inutile de rechercher un*

---

<sup>2154</sup> Bernard CASTAGNÈDE, *La répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale*, Th. Paris, 1972, dactyl., pp. 3 et s.

<sup>2155</sup> Édouard LAFERRIERE, *Traité de la juridiction administrative et des recours contentieux*, t. 1, préc., p. 671.

<sup>2156</sup> Édouard LAFERRIERE, *idem*, p. 692, note n° 1.

<sup>2157</sup> Voir Jean-Jacques BIENVENU, « Variations sur les difficultés de fonder le partage des compétences juridictionnelles », *RFFP*, n° 17, 1987, pp. 31-36.

<sup>2158</sup> Par ailleurs, la dualité de la répression fiscale s'expliquerait par le principe de la séparation des pouvoirs. Mais l'on a montré que cette conception était erronée et qu'en réalité ce principe était postérieur à la séparation des autorités administratives et judiciaires.

<sup>2159</sup> Raymond CARRE de MALBERG, *Contribution à la théorie générale de l'État*, Sirey, 1920, p. 268.

*critérium matériel pour la fonction juridictionnelle par rapport à la fonction administrative pour cette excellente raison qu'il n'existe pas, qu'il ne peut pas exister, parce qu'il n'y a pas de différence matérielle entre la fonction juridictionnelle et la fonction administrative »<sup>2160</sup>.*

Partant de cette conception, le pouvoir de sanction de l'administration apparaît comme une normalité et la recherche de ses fondements une absurdité. En outre, la distinction entre fonction administrative et fonction juridictionnelle, serait sans intérêt, dans la mesure où le rôle des organes chargés de ces fonctions ne serait que théorique ou superficiel. En effet, le critère matériel de compétence n'étant plus une exigence, il serait loisible à tout organe administratif ou juridictionnel de statuer en toute matière, dès lors qu'apparaîtrait la nécessité de la fonction juridictionnelle.

Une telle conception, qui rend certes sans intérêt une pluralité juridictionnelle, ainsi qu'une répartition de compétence entre les ordres administratifs et judiciaires, ôte également tout intérêt, à l'évidence, à un maintien d'organes étatiques, qui seraient en réalité sans pouvoir spécifique. Par conséquent, il faudrait prévoir deux organes : l'un qui aurait compétence pour légiférer et l'autre pour juger. Or en dehors de ces deux fonctions, la fonction d'administration apparaît comme une fonction étatique indispensable. Pourrait-elle alors s'exercer en dehors de l'organe administratif ? Cette interrogation semble toutefois soulever des préoccupations autres que celles de la fonction de juger et ne devrait pas de ce fait susciter une recherche de solution à ce stade.

Aux antipodes de la conception organique et formelle, se trouvent les tenants de la conception matérielle de la fonction juridictionnelle. Pour ceux-ci, c'est en fonction de la spécificité de la matière sur laquelle il doit être statué, que se définit la répartition des compétences entre ordre administratif et ordre judiciaire. Partant, la conception matérielle de la fonction juridictionnelle serait la fonction principale à l'origine de toutes les autres. Car si « *en vertu de la séparation des pouvoirs il existe des organes spécialisés dans chaque fonction, il faut bien savoir en quoi consiste la fonction qui doit être attribuée à chaque organe* »<sup>2161</sup>. Roger Bonnard l'un des tenants<sup>2162</sup>, de cette conception, aboutit néanmoins à la conclusion que la fonction juridictionnelle doit être envisagée au triple point de vue matériel, organique et formel.

---

<sup>2160</sup> Roger BONNARD, « La conception matérielle de la fonction juridictionnelle », préc., p. 4.

<sup>2161</sup> Voir Roger BONNARD, art. cit., p. 5-17.

<sup>2162</sup> Bien qu'étant un défenseur de cette conception, Roger Bonnard publie sa théorie dans les Mélanges consacrés à Carré de Malberg, prétextant l'honorer de la sorte. Voir Roger Bonnard, art. cit., pp. 3-29.

Même si cette conclusion peut sembler des plus objectives, elle aboutit elle aussi à une pétition de principe. En effet, elle part du postulat que la fonction juridictionnelle serait répartie entre l'ordre administratif et l'ordre judiciaire, sur la base de critères matérielle. Or la question qu'il convient de se poser demeure, particulièrement en matière fiscale, si la dualité d'ordres ou de systèmes s'impose comme une nécessité, en dépit de l'unité de la matière. Si certains se contentent de montrer les inconvénients de cette dualité sans oser proposer le monisme comme palliatif<sup>2163</sup>, d'autres semblent en montrer le caractère simplement formel<sup>2164</sup> en dépit de la rigidité apparente de la séparation des fonctions des juges relevant des deux ordres de juridiction. D'autres proposent en revanche une réunification des ordres de juridiction<sup>2165</sup>, lorsque bien d'autres font les éloges du dualisme. Pour M. Stirn par exemple, le dualisme apparaît à la fois comme une évidence et bien plus, comme un atout<sup>2166</sup>, en dépit du développement de nouveaux modes de régulation des conflits<sup>2167</sup>.

Les arguments souvent donnés en réfutation de la légitimité de la dualité juridictionnelle ne paraissent pas non plus convaincants.

L'on peut être d'accord par exemple avec le Doyen Vedel pour soutenir que « *juger, ce n'est pas troubler* »<sup>2168</sup> et qu'à ce titre l'exercice de la fonction juridictionnelle ne peut, à lui seul, être constitutif de trouble. Et que partant, l'article 13 de la loi des 16-24 août 1790 qui énonce la séparation entre les fonctions judiciaires et administratives<sup>2169</sup>, n'entendait pas forcément donner lieu au dualisme juridictionnel. Il apparaît en revanche peu probable de soutenir que l'interdiction faite aux juges de « *citer devant eux les administrateurs pour raison de leur fonction* » ait une signification autre que ce qu'elle indiquait clairement. Il était également

---

<sup>2163</sup> Voir Louis FOUGÈRE, « 1790-1990 : deux siècles de dualisme juridictionnel », *AJDA*, 1990, pp. 579 et s. L'auteur conclut son article en précisant qu'il n'a nullement la prétention d'indiquer « *qu'il soit souhaitable ou même qu'il soit possible d'instituer en France l'unité de juridiction* ». Voir Bernard CASTAGNÈDE, pour qui, « *l'institution d'un juge unique de l'impôt ne ferait pas disparaître les "complications" en question, sauf à remettre en cause les bases mêmes du contentieux fiscal* », op. cit., p. 5.

<sup>2164</sup> François TERRÉ, « Perspectives et avenir du dualisme juridictionnel », *AJDA*, 1990, p. 595 ; Pierre SARGOS, « Points communs et divergences des deux ordres de juridiction », *AJDA*, 1990, pp. 585 et s.

<sup>2165</sup> Roland DRAGO et Marie-Anne FRISON-ROCHE, « Mystère et mirages des dualités des ordres de juridictions et de la justice administrative », in *Le privé et le public*, *APD*, 1997, t. 41, pp. 135-148 ; Roland DRAGO, « Actualité du principe de la séparation en France et dans les États de la CEE », préc., dans lequel l'auteur fait remarquer la solitude de la France dans le maintien du principe de séparation.

<sup>2166</sup> Bernard STIRN, « Quelques réflexions sur le dualisme juridictionnel », *Justice*, 1996, n° 3, p. 41.

<sup>2167</sup> Voir Bernard STIRN, « Ordres de juridiction et nouveaux modes de régulation », *AJDA*, 1990, p. 591.

<sup>2168</sup> Georges VEDEL, « La loi des 16-24 août 1790 : Texte ? Prétexte ? Contexte ? », *RFDA*, 1990, pp. 698 et s.

<sup>2169</sup> Rappel du contenu de l'article 13 : « *Les fonctions judiciaires sont distinctes et demeureront toujours séparées des fonctions administratives. Les juges ne pourront à peine de forfaiture, troubler, de quelque manière que ce soit, les opérations des corps administratifs, ni citer devant eux les administrateurs pour raisons de leurs fonctions* ».

improbable, contrairement aux allégations du Doyen, que le terme « citer » devait être entendu avant la lettre comme énonçant la « *garantie des fonctionnaires* ». Rien ne le laissait présager, tant la consécration de la notion de « *garantie des fonctionnaires* » n'interviendra qu'ultérieurement, avec l'article 75 de la Constitution du 22 frimaire an VIII<sup>2170</sup>. Aux termes de cette disposition, « *les agents du Gouvernement, autres que les ministres, ne peuvent être poursuivis pour des faits relatifs à leurs fonctions, qu'en vertu d'une décision du Conseil d'État : en ce cas, la poursuite a lieu devant les tribunaux ordinaires* ». C'est à juste titre que cet article a été interprété comme assurant la « *garantie des fonctionnaires* ». Mais au-delà, il semblait également constituer une mesure dérogoire au droit positif d'alors. En effet, si l'article 13 de la loi des 16-24 août 1790 pouvait prêter à confusion, donnant le sentiment d'une immunité à l'égard des administrateurs<sup>2171</sup>, l'article 75 de la Constitution de 1799 semblait en préciser le contenu en dérogeant au principe posé par l'article 13. L'article 75 indiquait tout d'abord que la poursuite des agents du gouvernement (administrateurs) « *pour raison de leur fonction* » était possible. Il précisait ensuite que le cas échéant, cette poursuite ne devait avoir lieu que devant les tribunaux ordinaires. Elle était toutefois conditionnée par une décision préalable du Conseil d'État. En d'autres termes, les agents du Gouvernement ne pouvaient en principe être poursuivis à l'égard des faits se rapportant à leurs fonctions (reprise du principe posé par l'article 13 en 1790) ; mais exceptionnellement le Conseil d'État pouvait autoriser de telles poursuites, qui ne devaient alors s'effectuer que devant les tribunaux ordinaires (exception posée par l'article 75 en 1799). L'on pourrait donc affirmer que même si l'article 13 de la loi des 16-24 août 1790 semblait imposer un système dual, l'article 75 de la Constitution de 1799 y renonçait en imposant que les poursuites se déroulent devant le juge judiciaire.

En dépit des événements historiques ayant précédé l'élaboration de la loi des 16-24 août 1790, son article 13 qui énonce la séparation entre les fonctions judiciaires et administratives,

---

<sup>2170</sup> C'est-à-dire l'article 75 de la Constitution du 13 décembre 1799. Cette disposition sera ultérieurement abrogée par le décret loi du 19 septembre 1870. Il semblerait, à la lecture de l'article 2 de ce décret, que cette abrogation tendait à mettre un terme aux poursuites téméraires des particuliers à l'encontre des fonctionnaires. Cette approche jugeant de téméraire les poursuites des particuliers à l'égard des fonctionnaires n'aurait-elle pas d'une certaine façon contribué au dualisme ?

<sup>2171</sup> Tant « *les juges ne pourront, à peine de forfaiture (...) citer devant eux les administrateurs pour raison de leurs fonctions* ».

n'entendait donc pas forcément donner lieu au dualisme actuel<sup>2172</sup>. Il semble toutefois avoir subi les effets d'une mauvaise interprétation.

L'article 13, en faisant interdiction aux juges de troubler les opérations des fonctions administratives, ne leur interdisait pas nécessairement de connaître des différends susceptibles de naître des relations entre administration et administrés. Cette disposition semblait en revanche interdire aux juges de s'immiscer ou de se substituer aux administrateurs, dans l'exercice de leurs fonctions. Ils ne devaient nullement s'investir dans une administration active des affaires de l'État. Ce qui pouvait être source de perturbations, tant les fonctions judiciaires et administratives sont distinctes et demeurent toujours séparées. Si un juge agissant ainsi, pouvait « troubler » les agents de l'administration, ceux-ci ne jouissaient pas en revanche, d'une immunité qui les dispensât de répondre de leurs actes devant le juge.

Restant dans les limites de l'exercice de sa fonction juridictionnelle, le juge pouvait-il alors être taxé de troubler les opérations des corps administratifs ? Une réponse négative paraît s'imposer. Selon le Doyen Vedel, « *l'interdiction faite aux juges de citer à leur barre « les administrateurs en raison de leurs fonctions », (...) elle pourrait s'interpréter plutôt comme une « garantie des fonctionnaires »* »<sup>2173</sup>. Une telle interprétation paraît certes discutable au regard de l'apparente clarté de la terminologie, mais la citation à laquelle il est fait allusion ne saurait avoir pour effet aujourd'hui d'interdire aux juges d'exercer leur fonction de juger, à l'égard de l'administration. La séparation des pouvoirs faisait défense aux juges de « troubler » les opérations des corps de l'administration et ne suggérait pas que « *le contentieux des actes et des opérations administratives [fût] hors de la compétence des juges* »<sup>2174</sup>. Elle ne suggérait pas non plus nécessairement une séparation d'autorités administratives et judiciaires ; qui elle-même n'a pas une valeur fondamentale reconnue par les lois de la République pas plus qu'il ne donne lieu à une scission du droit entre public et privé<sup>2175</sup>. Drago et Frisson-Roche soutiendront ainsi que « *le texte de la loi des 16 et 24 août 1790, visant la distinction des autorités et interdisant au juge d'avoir des activités*

---

<sup>2172</sup> Voir Jacques CHEVALLIER, « Du principe de la séparation au principe de la dualité », *RFDA*, 1990, pp. 712 et s.

<sup>2173</sup> Georges VEDEL, « La loi des 16-24 août 1790 : Texte ? Prétexte ? Contexte ? », préc., p. 698 et s.

<sup>2174</sup> Georges VEDEL, *ibidem*.

<sup>2175</sup> Roland DRAGO et Marie-Anne FRISON-ROCHE, « Mystère et mirages des dualités des ordres de juridictions et de la justice administrative », préc., pp. 142 et s.

*d'administration, n'engendre pas à lui seul la distinction des ordres de juridictions, puisqu'il s'applique à tous les juges, y compris le juge administratif* »<sup>2176</sup>.

Ensuite, en précisant que les juges ne pourront à peine de forfaiture, troubler, de quelque manière que ce soit, les opérations des corps administratifs, cette mesure concernait tout juge quel qu'il soit<sup>2177</sup>. Il s'ensuit qu'elle n'avait donc pas pour objet de créer un juge pour l'administration distinct du juge judiciaire.

Il en va autrement aujourd'hui de la distinction établie entre juge de droit interne et juge communautaire.

## **2. Le défaut de critères déterminants dans la répartition des compétences : facteur d'imprévisibilité en France**

Pour résumer le danger qui plane sur la cohésion du droit fiscal, convenons avec le professeur Guy Gest pour dire que : « *dualité organique de la juridiction fiscale et principe de plénitude de juridiction font a priori planer de grands risques sur l'unité du droit fiscal considéré tant dans ses aspects contentieux que dans son contenu substantiel* »<sup>2178</sup>.

En principe, en France, au-delà de la distinction entre contentieux de l'assiette et contentieux du recouvrement, une autre distinction est à prendre en compte entre les procédures propres à chaque type de contentieux<sup>2179</sup>. Les critères servant à déterminer le juge compétent ne sont donc pas les mêmes selon que le contentieux concerne l'assiette ou le recouvrement.

### **a. De l'insuffisante détermination des règles de répartition des compétences en matière de contentieux d'assiette**

En ce qui concerne le contentieux de l'assiette, l'article L. 199 du Livre des procédures fiscales français dispose : « *en matière d'impôts directs et de taxes sur le chiffre d'affaires ou de taxes assimilées, les décisions rendues par l'administration sur les réclamations contentieuses et qui ne donnent pas entière satisfaction aux intéressés peuvent être portées devant le tribunal administratif (...)* En matière de droits d'enregistrement, de taxe de

---

<sup>2176</sup> Roland DRAGO et Marie-Anne FRISON-ROCHE, *idem*, p. 138.

<sup>2177</sup> Georges VEDEL, « La loi des 16-24 août 1790 (...) », préc.

<sup>2178</sup> Guy GEST, *RFDA* 1990, « Dualité de juridiction et unité du droit fiscal », préc.

<sup>2179</sup> Voir Victor HAÏM, « Les labyrinthes du contentieux du recouvrement », *D.*, 1995, chron., p. 150.

*publicité foncière, de droits de timbre, de contributions indirectes et de taxes assimilées à ces droits, taxes ou contributions, le tribunal compétent est le tribunal de grande instance ».*

Sur le fondement de cette disposition, le juge administratif est donc compétent, en matière d'assiette, principalement pour le contentieux des impôts directs et de la taxe sur le chiffre d'affaires ou des taxes assimilés. Le juge judiciaire est en revanche compétent en matière de contributions indirectes, de taxe de publicité foncière, de droits de timbres, de droits d'enregistrement et assimilés. Sont notamment considérés comme étant assimilés aux droits d'enregistrement, l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) et la taxe sur les véhicules de tourisme des sociétés (TVTS). Ainsi, dans une même affaire, le juge judiciaire et le juge administratif français, sont en principe appelés à statuer uniquement sur l'aspect relevant de leur compétence. Ils n'exercent pas en revanche une compétence concurrente mais successive<sup>2180</sup>.

Cette disposition paraît cohérente. Elle n'en demeure pas moins problématique, donnant lieu parfois à des incertitudes quant au choix du juge compétent. La répartition des compétences entre ordre administratif et judiciaire n'obéit pas en tant que tel à des critères objectifs.

La catégorisation proposée par le législateur n'ayant pas un caractère exhaustif, elle laisse place à une zone d'incertitude qui donne toute la latitude au juge de procéder à des interprétations et à des qualifications inattendues. Cette source d'incertitude se révèle donc comme un aléa, le contribuable français ne sachant pas toujours lequel, du juge administratif ou judiciaire sera compétent pour connaître de sa demande, en d'autres termes, il reste dans l'expectative de savoir si sa demande peut être recevable ou non.

Les choses paraissent pourtant bien plus simples avant 1920 ; la fiscalité directe relevait de la compétence du juge administratif et la fiscalité indirecte de celle du juge judiciaire. Mais avec la création de la taxe sur la valeur ajoutée, cette structure a été bouleversée<sup>2181</sup>, cet impôt ayant été soumis à la compétence du juge administratif. L'idée était probablement de soumettre un impôt non encore gagné par l'impopularité qui caractérisait les impôts indirects<sup>2182</sup>, ou au contraire un impôt qui se distinguait déjà par son importance, à la compétence du juge administratif.

---

<sup>2180</sup> Voir notamment François JULIEN-LAFERRIÈRE, « La dualité de juridiction, un principe fonctionnel ? », préc., pp. 416 et s.

<sup>2181</sup> Guy GEST, « Dualité de juridiction et unité du droit fiscal », préc.

<sup>2182</sup> La compétence du juge judiciaire à l'égard des impôts indirects serait due, selon le Doyen Trotabas, à leur impopularité : Louis TROTABAS, *Précis de science et technique fiscales*, Paris, Dalloz, 1958, p. 327.

Au demeurant, l'indétermination claire et nette de critères de répartition des compétences entre juges administratifs et judiciaires à l'égard du contentieux de l'assiette constitue un véritable facteur d'imprévisibilité, auquel s'ajoute une autre source de complexité. En effet, dans certains cas, la qualification des prélèvements fiscaux semble indifférente à l'attribution de compétence juridictionnelle. Ainsi, un prélèvement susceptible d'être qualifié d'impôt direct peut relever de la compétence du juge judiciaire plutôt que de celle du juge administratif. Tel est notamment le cas de l'impôt de solidarité sur la fortune, qui présente les caractéristiques d'un impôt direct mais qui relève de la compétence du juge judiciaire, tout comme la taxe sur la valeur ajoutée qui aurait dû relever de la compétence du juge judiciaire et qui a finalement été soumise à la compétence du juge administratif.

Pour l'heure le fonctionnement de la justice ivoirienne sur la base d'une unité juridictionnelle la met à l'abri d'une telle source de complexité à l'égard des règles d'assiette ; ce qui n'est pas le cas concernant les règles du contentieux du recouvrement.

#### **b. Le particularisme du contentieux du recouvrement et ses incertitudes**

Aux termes des dispositions de l'article L. 281 du Livre des procédures fiscales français, « *les contestations relatives au recouvrement des impôts, taxes, redevances et sommes quelconques (...) ne peuvent porter que : 1° soit sur la régularité en la forme de l'acte ; 2° soit sur l'existence de l'obligation de payer, sur le montant de la dette compte tenu des paiements effectués, sur l'exigibilité de la somme réclamée, ou sur tout autre motif ne remettant pas en cause l'assiette et le calcul de l'impôt. Les recours contre les décisions prises par l'administration sur ces contestations sont portés, dans le premier cas, devant le juge de l'exécution, dans le second cas, devant le juge de l'impôt tel qu'il est prévu à l'article L. 199* ».

Voici donc définis avec rigueur les critères de détermination de la compétence des juges, en matière de contentieux de recouvrement. Soit que l'action porte sur la légalité externe (la régularité en la forme ou vice de forme) de l'acte de poursuite, et le juge compétent est le juge de l'exécution; soit qu'elle porte sur la légalité interne des opérations de recouvrement (le contribuable estime que la mesure de recouvrement forcé exercée par le comptable publique

est mal fondé, il conteste alors l'existence de l'obligation de payer, ou la quotité ou l'exigibilité de l'impôt)<sup>2183</sup>, et le juge compétent est le juge de l'impôt<sup>2184</sup>.

Sur ce fondement, le Conseil d'État français a posé et rappelle depuis bien longtemps qu'« *un contribuable n'est pas recevable, à l'occasion d'un litige relatif au recouvrement de l'impôt, à contester la régularité ou le bien-fondé de cet impôt* »<sup>2185</sup>. Or dans l'effectivité de sa mise en œuvre, cette règle ne va pas sans poser quelques difficultés. La rigidité des règles à observer, en particulier dans la formulation de la demande en vue du choix du juge compétent, révèle de nombreux risques de confusions et d'incertitudes. Des risques de confusions subsistent non seulement entre règles de procédures gracieuses et contentieuses, entre règles de contentieux d'assiette et de recouvrement<sup>2186</sup>, et au sein du contentieux du recouvrement, à l'égard de la précision de l'objet de la demande<sup>2187</sup> et plus particulièrement, entre détermination de l'exigibilité de la quotité de l'impôt<sup>2188</sup>.

Et pourtant, en même temps que le Conseil d'État veille à une stricte observation de ces conditions, il admet des contentieux mixtes<sup>2189</sup>, « *et n'hésite pas, le cas échéant, à interpréter une requête formée à l'occasion d'une opération de recouvrement comme dirigée ou dirigée aussi contre l'assiette - ou comme tendant à une remise gracieuse ou à la décharge de responsabilité* »<sup>2190</sup>. Le contribuable ne peut alors que s'y perdre<sup>2191</sup>.

En revanche, si pour la mise en œuvre des règles de poursuite le comptable public, peut avoir recours à des règles du code civil, il convient, ici, de soulever la situation en Côte d'Ivoire, même si les présents ne devraient concerner, en principe, que le cas de la France.

---

<sup>2183</sup> Voir notamment Martin COLLET, Pierre COLLIN, *Procédures fiscales*, préc., p. 343 ; Victor HAÏM, « Les labyrinthes du contentieux du recouvrement », préc., p. 150.

<sup>2184</sup> Encore que la notion de juge de l'exécution et de juge de l'impôt pourrait être soumise à réflexion, le juge de l'exécution étant le juge judiciaire (en l'occurrence le président du tribunal de première instance) et que le juge de l'impôt pouvant également être le juge judiciaire. En outre, en cas de procédure de référé (même s'il ne se prononce pas sur le fond de l'affaire), le juge compétent étant le président du tribunal, il pourrait arriver que le juge administratif de l'impôt soit saisi sur le fond de l'affaire et que le juge de l'exécution (le président du tribunal) se prononce en sa qualité de juge des référés. La répartition n'est donc pas aussi rigide.

<sup>2185</sup> CE, 24 juillet 1981, req. n° 14974 et 15128, Mme Barrat, *RJF* 10/81, n° 936 ; CE, 7<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> SSR, 10 juin 1983, req. n° 26504.

<sup>2186</sup> Voir Martin COLLET, Pierre COLLIN, *Procédures fiscales*, préc., p. 345.

<sup>2187</sup> Sur ces différents risques de confusion, voir Victor HAÏM, « Les labyrinthes du contentieux du recouvrement », préc.

<sup>2188</sup> Voir Martin COLLET, Pierre COLLIN, *ibidem*.

<sup>2189</sup> CE, 9/7 SSR, 12 juin 1974, req. n° 90337, *Dr. fisc.*, 1975, C 226, concl. Mandelkern.

<sup>2190</sup> Victor HAÏM, « Les labyrinthes du contentieux du recouvrement », préc.

<sup>2191</sup> Voir notamment, CE, 9<sup>e</sup> S/S, 9 avril 2014, req. n° 355771 ; CE, 8<sup>e</sup> S/S, 23 juillet 2014, req. n° 370815.

En effet, le comptable public français a souvent recours aux règles de droit privé issue notamment du Code civil ou du Code des procédures civiles d'exécution pour préserver la créance de l'État à l'égard du contribuable, avant même d'entamer à proprement parler les poursuites en vue du recouvrement forcé de l'impôt. Ainsi, peut-il mettre en œuvre notamment une action oblique<sup>2192</sup>, une action paulienne<sup>2193</sup> ou des mesures conservatoires sur les biens du contribuable par la voie d'une saisie conservatoire ou d'une sûreté judiciaire, comme le précise l'article L. 511-1 du Code des procédures civiles d'exécution<sup>2194</sup>.

La situation ne va pas en revanche sans susciter des interrogations, en ce qui concerne la Côte d'Ivoire, bien qu'elle ne connaisse pas le même niveau de complexité que suscite, en France, les effets du dualisme juridictionnel à l'égard du contentieux du recouvrement.

En effet, les règles relatives aux recouvrements des créances et aux voies d'exécutions sont en principe celles définies par l'OHADA et prévues dans l'acte uniforme portant organisation des procédures simplifiées de recouvrement et voies d'exécution<sup>2195</sup>. Par l'un de ses avis, la Cour commune de justice et d'arbitrage de l'OHADA rappelle ainsi : « *le Droit fiscal ne fait pas partie à ce jour des matières rentrant dans le domaine du droit des affaires harmonisé tel que défini par l'article 2 du Traité relatif à l'harmonisation du Droit des Affaires en Afrique. Toutefois, si les procédures fiscales postérieures à la date d'entrée en vigueur de l'Acte Uniforme concerné mettent en œuvre des mesures conservatoires, mesures d'exécution forcée et procédures de recouvrement déterminées par ledit Acte Uniforme, ces procédures fiscales doivent se conformer aux dispositions de celui-ci* »<sup>2196</sup>. Or le Livre des procédures fiscales ivoirien prévoit ses propres règles de poursuites, de même que des règles relatives aux obligations, sûreté et garantie du Trésor. Ces règles sont prévues aux articles 114 à 155 du Livre des procédures fiscales ivoirien, faisant ainsi double emploi avec les règles prévues par l'OHADA, pour ainsi dire, à titre dérogatoire.

---

<sup>2192</sup> C'est-à-dire une action indirecte par laquelle l'administration fiscale se subroge au redevable négligent, dans ses droits et actions à l'égard de ses propres débiteurs et les exerce en son lieu et place (article 1166 du Code civil français).

<sup>2193</sup> Par cette action, l'administration fiscale, en tant que créancière, peut faire révoquer les actes du redevable de l'impôt, lorsque ceux-ci, en plus d'avoir été accomplis en fraude des droits de l'administration, lui portent préjudice (article 1167 du Code civil français).

<sup>2194</sup> Article L. 511-1 du Code français des procédures civiles d'exécution : « *toute personne dont la créance paraît fondée en son principe peut solliciter du juge l'autorisation de pratiquer une mesure conservatoire sur les biens de son débiteur, sans commandement préalable, si elle justifie de circonstances susceptibles d'en menacer le recouvrement. La mesure conservatoire prend la forme d'une saisie conservatoire ou d'une sûreté judiciaire* ».

<sup>2195</sup> Acte uniforme adopté le 10 avril 1998 et paru au JO OHADA n° 6 du 1<sup>er</sup> juillet 1998.

<sup>2196</sup> CCJA, Plén. 30 avril 2001, Avis n° 001/2001/EP, préc.

Or l'article 337 de l'Acte uniforme de l'OHADA relatif aux procédures simplifiées de recouvrement et des voies d'exécution dispose : « *le présent Acte uniforme sera applicable aux mesures conservatoires, mesures d'exécution forcée et procédures de recouvrement engagées après son entrée en vigueur* ». Et l'article 336 précise : « *le présent Acte uniforme abroge toutes les dispositions relatives aux matières qu'il concerne dans les États parties* ».

Au regard de ces dispositions, les mesures conservatoires, les mesures d'exécution et les saisies devraient relever de la compétence exclusive de l'OHADA. Ne pourrait-on pas alors considérer que les règles prévues par le Livre des procédures fiscales ivoirien sont sinon illégales, du moins inconvencionnelles ?

En tout état de cause, il y a un risque de confusion et de conflits entre les textes de l'OHADA et ceux du Livre des procédures fiscales ivoirien, dont la résolution pourrait se révéler d'une complexité inextricable, d'autant plus qu'il n'existe pas en Côte d'Ivoire de juridiction de conflits et d'instance suprême compétente pour trancher de tels types de conflits. En effet, pour que les règles de l'OHADA l'emportent sur celle du Livre des procédures fiscales ivoirien, il faudrait prouver que le litige concerne leur interprétation<sup>2197</sup>. Et dans ce cas, la juridiction compétente au niveau suprême est la Cour commune de justice et d'arbitrage de l'OHADA. Or il suffirait à l'administration fiscale d'indiquer qu'elle fait application, non pas du droit de l'OHADA mais du Livre des procédures fiscales, pour que les règles prévues par l'OHADA soient inopérantes et que la chambre administrative de la Cour suprême de Côte d'Ivoire, soit compétente.

## **B. La Côte d'Ivoire entre pluralité et unité juridictionnelle, facteur d'ambiguïté**

La justice ivoirienne dans son ensemble, et par extension celle dédiée au cadre fiscal, est fondée sur des bases incertaines. Ayant d'abord fonctionné sur un modèle pluraliste, elle s'est réduite à un modèle moniste sans avoir réellement abandonné la pluralité de juridictions qui finira par être institué à travers les textes de la Constitution de 2000.

Cette incertitude tire son origine des failles de l'organisation judiciaire sous le régime colonial (1) ; lesquelles n'ont pu être restaurées avec l'acquisition de l'indépendance (2).

---

<sup>2197</sup> En effet, selon l'article 13 et l'alinéa 1<sup>er</sup> de l'article 14 du Traité de l'OHADA, « *le contentieux relatif à l'application des actes uniformes est réglé en première instance et en appel par les juridictions des États Parties. (...) La Cour Commune de Justice et d'Arbitrage assure dans les États Parties l'interprétation et l'application communes du présent Traité, des règlements pris pour son application et des actes uniformes* ».

## 1. Une pluralité mal organisée sous le régime colonial

Sera prise en compte dans le cadre du régime colonial, la période d'avant l'institution de la Communauté française (a) et celle de la Communauté française, au cours de laquelle la Côte d'Ivoire dispose de sa toute première Constitution en qu'État (b).

### a. Avant l'institution de la Communauté française

Sous le régime colonial, la justice avait un caractère pluraliste dans la colonie ivoirienne, à un double niveau. Tout d'abord, il y avait une cohabitation entre la justice dite « indigène » ou de droit local appelée également juridiction de droit traditionnel, et la justice française, dite de droit commun. Ensuite, au sein de la justice française, était consacré dans la forme un principe de séparation entre administration et juge et entre contentieux administratif et contentieux judiciaire à l'instar de l'organisation mise en place au sein de la métropole.

Il y a donc en réalité sous le régime colonial, comme l'indique Jean-Paul Masseron<sup>2198</sup>, quatre ordres juridictionnels que sont :

- la justice administrative ;
- la juridiction judiciaire ;
- la juridiction de droit traditionnel ;
- et la juridiction du travail, qui n'entrera pas dans le cadre des analyses qui vont suivre.

Durant la période qui précède la Communauté française, la Côte d'Ivoire, tout comme la plupart des colonies françaises, connaîtra une organisation juridictionnelle pluraliste qui ne garantissait pas nécessairement la sécurité juridique, encore moins en matière fiscale. L'organisation judiciaire s'articulait globalement autour d'une justice dite de droit commun ( $\alpha$ ) et d'une justice dite indigène ou de droit traditionnel ( $\beta$ ).

---

<sup>2198</sup> Jean-Paul MASSERON, *Le pouvoir et la justice en Afrique noire francophone et à Madagascar*, Paris, A. Pédone, 1966, p. 17.

### *a. L'organisation de la juridiction de droit commun*

La juridiction de droit commun était géographiquement éclatée et loin des justiciables africains.

D'abord rattachée au Sénégal<sup>2199</sup>, la justice ivoirienne, suite à l'institution à Grand-Bassam d'une juridiction de paix à compétence étendue<sup>2200</sup> va dépendre du Conseil d'appel spécial établi à Conakry en Guinée. Par un décret du 10 mars 1893, la Côte d'Ivoire devenue colonie autonome, son service de la justice sera réorganisé<sup>2201</sup> par le décret du 16 décembre 1896<sup>2202</sup>. Les affaires jugées en premier ressort en Côte d'Ivoire seront désormais confiées à un Conseil d'appel spécial créé à Grand-Bassam. Il était toutefois précisé à l'article 23 du décret du 16 décembre 1896 : « *en toute matière, le tribunal de Grand-Bassam se conforme à la législation civile, commerciale et criminelle du Sénégal, en tout ce qui n'est pas contraire au présent décret* ».

Les justiciables de la colonie ivoirienne étaient donc passibles à la fois de la justice de paix à compétence étendue de Côte d'Ivoire et du Conseil d'appel de la Guinée, sur le fondement de la législation prévue pour le Sénégal.

Les juges de paix et le Conseil d'appel détenaient l'ensemble des pouvoirs administratifs et juridictionnels, sans être nécessairement habitués à la fonction judiciaire, n'étant pas eux-

---

<sup>2199</sup> C'est sur la base de l'ordonnance royale française des 7 janvier-29 mai 1837 qu'a été instituée l'organisation judiciaire du Sénégal. Aux termes de l'ordonnances de du 7 septembre 1840, un Conseil d'administration était placé près du gouvernement de la colonie, afin d'éclairer ses décisions. Il comprenait deux habitants notables. Voir *Documents relatifs à la question sénégalaise*, Bordeaux, imprimerie générale d'Émile 1869, p. 10 ; À propos de la Côte d'Ivoire en tant que dépendance. Voir *Annales maritimes et coloniales*, 1837, p. 533 ; Robert OLIVIER, « Organisation judiciaire de la Côte d'Ivoire pendant la période coloniale », *RID*, 1976, n° 1-2, p. 4.

<sup>2200</sup> Il s'agissait d'une juridiction où une seule et même autorité cumulait les pouvoirs de juge de paix, de procureur de la République, de juge d'instruction et président du tribunal de première instance. Il s'agissait d'une juridiction où une seule et même autorité cumulait les pouvoirs de juge de paix, de procureur de la République, de juge d'instruction et président du tribunal de première instance. Voir Robert OLIVIER, « Organisation judiciaire de la Côte d'Ivoire pendant la période coloniale », préc., p. 31.

<sup>2201</sup> Lois Annotées, Sirey, 1897, p. 252, *JOCI* janvier 1897, promulguée par Arrêté du Gouverneur de la Côte d'Ivoire, le 14 janvier 1897. Voir le contenu de l'arrête, Roger VILLAMUR, *Instructions aux administrateurs et chefs de poste en service à la Côte d'Ivoires sur leurs pouvoirs de répression en matière indigène et leurs fonctions d'officiers de police judiciaire, auxiliaires du juge de paix à compétence étendue*, Paris, Henri Charles-Lavauzelle, éd. militaire, 1901, pp. 87 et s.

<sup>2202</sup> Voir le Rapport du Ministre des colonies André LEBON, au Président de la République française, Paris le 16 décembre 1896, in Roger VILLAMUR, *Instructions aux administrateurs et chefs de poste en service à la Côte d'Ivoires (...)*, préc., p. 88. Ce rapport indique qu'il aurait été « *contradictoire de laisser au Conseil d'appel de Conakry la connaissance au second degré d'affaires jugées en premier ressort à Grand-Bassam, dans une autre colonie* ».

mêmes des magistrats. L'unique objectif de l'organisation mise en place, était selon Edmond Michellet et Jean Clément, de « *pourvoir à peu de frais, aux premiers besoins d'une colonie naissante* »<sup>2203</sup>.

Par la suite, sera institué à Conakry un seul et même tribunal supérieur d'appel à la fois pour la Côte d'Ivoire, le Bénin (Dahomey) et la Guinée. Une triple juridiction de première instance, coiffée chacune par un magistrat va également se substituer aux juridictions de paix préexistantes.

Un tribunal de première instance va ainsi être institué à Bingerville en Côte d'Ivoire, où siègera un magistrat en qualité de président. Un autre sera institué à Conakry en Guinée, avec le second magistrat pour procureur. Et enfin, à Porto-Novo au Bénin, sera institué le troisième tribunal de première instance, où siègera le juge.

La juridiction compétente pour la Côte d'Ivoire était donc territorialement éclatée entre les trois colonies de la Côte d'Ivoire, de la Guinée et du Bénin, et légalement soumise à la législation prévue pour la colonie du Sénégal.

En ce qui concerne tout particulièrement la justice administrative, les principes qui dominaient l'organisation administrative de la métropole avaient également vocation à s'appliquer dans les colonies, et en particulier, celui de la séparation des autorités judiciaires et administratives. Ils avaient donc vocation à s'appliquer en Côte d'Ivoire, mais ces principes s'écartaient sur bien des points du modèle métropolitain.

Des fonctionnaires administratifs exerçaient par exemple des compétences relevant en principe de l'autorité judiciaire. Les conseils du contentieux administratif comprenaient à la fois des fonctionnaires de l'administration et des magistrats de l'ordre judiciaire<sup>2204</sup>.

Même si le contentieux administratif et partant le contentieux relatif à la matière fiscale relevait d'un ordre administratif spécifique, « *la Côte d'Ivoire ne pouvait antérieurement à 1958, se doter de juridictions administratives propres ; de sorte que le contentieux*

---

<sup>2203</sup> Selon le rapport qui a précédé le décret de 1901 et qui est cité par Edmond MICHELLET, Jean CLÉMENT, *La Côte d'Ivoire : organisation administrative, financière, judiciaire, régime minier, domanial, forestier, foncier*, Paris, A. Challamel, 1906, p. 136.

<sup>2204</sup> Voir Louis ROLLAND, Pierre LAMPUÉ *et al.*, *Législation et Finances coloniales*, préc., pp. 50 et s.

*administratif se trouvait relever du contentieux administratif de l'AOF et du Conseil d'État français* »<sup>2205</sup>. Mais avant de relever de la compétence de l'AOF, les litiges d'ordre administratif étaient portés soit devant le Conseil du contentieux administratif<sup>2206</sup>, siégeant à Dakar au Sénégal, soit devant le Conseil d'État français.

S'agissant plus spécifiquement de la structure du contentieux fiscal, sur la base de la description qui en est faite par Edmond Michellet et Jean Clément, elle était prévue dans des formes comparables à celles de la France métropolitaine<sup>2207</sup>. La distinction entre contentieux des impôts directs et indirects était donc en principe maintenue. Le contentieux des impôts indirects relevait théoriquement de la compétence des juridictions de l'ordre judiciaire. Celui des impôts directs parmi lesquels étaient comptées les patentes, licences et patentes de colportage, relevait de la compétence de la juridiction administrative.

Il convient de préciser que cette organisation s'adressait davantage aux européens établis sur la colonie ivoirienne plutôt qu'aux ivoiriens qui n'avaient pas encore admis le principe même de l'impôt français.

En matière de contribution directes, deux sortes de réclamations étaient prévues, tout comme en métropole : l'une en matière gracieuse et l'autre en matière contentieuse. Les demandes en remise ou modération qui constituaient des demandes gracieuses étaient portées exclusivement devant le gouverneur, en tant que chef de la colonie. Celui-ci, avant de prendre sa décision, sollicitait l'avis du Conseil d'administration de la colonie. À la suite de cet avis, il acceptait ou refusait la demande du contribuable. Sa décision était insusceptible de recours alors même que l'avis du Conseil d'administration ne le liait nullement. Les contribuables n'avaient de ce fait aucune garantie et était soumis au pouvoir discrétionnaire et parfois arbitraire du chef de la colonie.

---

<sup>2205</sup> Francis WODIÉ, Martin BLÉOU, *La Chambre administrative de la Cour suprême et sa jurisprudence (commentaire d'arrêts)*, préc., p. 7.

<sup>2206</sup> Le Conseil du contentieux était une juridiction administrative locale qui symbolisait la conception traditionnelle du droit français. À l'origine, il existait un Conseil du contentieux pour chaque groupe de territoires et pour chaque territoire unitaire. En Afrique occidentale française, à l'exception du Togo, le Conseil du contentieux était organisé par le décret du 13 décembre 1944. Celui du Togo, État unitaire, était en revanche organisé par le décret du 23 novembre 1954. Voir Pierre LAMPUE, « La justice administrative dans les États d'Afrique francophone », *Revue juridique et politique, indépendance et coopération (RJPIC)*, t. XIX, 1965, Paris, LGDJ, 1965, pp. 3-31.

<sup>2207</sup> Edmond MICHELLET, Jean CLÉMENT, *La Côte d'Ivoire : organisation administrative, financière, judiciaire, régime minier, domanial, forestier, foncier*, préc., pp. 110 et s.

Les demandes en décharge ou en réduction, en tant que réclamations contentieuses, étaient certes susceptibles de recours ; ce recours était limité, voire abstrait. En effet, ces demandes étaient portées, au premier degré de juridiction, devant le Conseil du contentieux administratif. Mais c'est le Conseil d'État en France, qui avait le statut de second degré de juridiction à l'égard des décisions du Conseil du contentieux administratif ; c'est lui qui devait donc être saisi des recours formulés à l'encontre de ces décisions du Conseil du contentieux<sup>2208</sup>.

Le Conseil du contentieux administratif était le juge administratif de droit commun des contentieux de pleine juridiction<sup>2209</sup>. Quant au Conseil d'État français, il avait à la fois la qualité de juge d'appel des décisions rendues par le Conseil du contentieux et de juge en premier et dernier ressort du contentieux de l'annulation pour excès de pouvoir<sup>2210</sup>.

La Cour de cassation<sup>2211</sup> et le Conseil d'État français étaient ainsi considérés respectivement comme les juridictions de cassation en matière judiciaire et en matière administrative ou fiscale devant lesquelles étaient appelés à se pourvoir les justiciables et contribuables de la colonie ivoirienne.

Il en allait autrement pour ce qui est de l'organisation de la justice dite « indigène » ou de droit traditionnel.

---

<sup>2208</sup> La compétence ainsi que la procédure suivie devant le Conseil du contentieux administratif étaient réglées par le décret du 5 août 1881. Ce décret a été rendu applicable en Côte d'Ivoire par un autre, datant du 26 janvier 1895.

<sup>2209</sup> Voir le décret du 7 septembre 1881, qui étend à l'ensemble des colonies les dispositions du décret du 5 août 1881 qui ont institué les Conseils de contentieux administratifs aux Antilles et à la Réunion. Ce décret fait un renvoi respectivement aux articles 160 et 176 des ordonnances du 21 août 1825 et du 9 février 1827, rédigé à l'identique et qui déterminent les attributions des Conseils du Contentieux administratif. Louis ROLLAND, Pierre LAMPUÉ *et al.*, *Législation et Finances coloniales*, p. 121.

<sup>2210</sup> Voir Pierre LAMPUÉ, « La justice administrative dans les États d'Afrique francophone », *Revue juridique et politique, indépendance et coopération (RJPIC)*, t. XIX, 1965, Paris, LGDJ, 1965, pp. 3-31 ; Albert AGGREY, « L'organisation de la justice administrative en Côte d'Ivoire », *La Revue administrative*, n° spéc. 6, Les juridictions administratives dans le monde : France-Afrique, PUF, 1999, p. 36.

<sup>2211</sup> Paul Rougier précise qu'« avant 1789, les pourvois en cassation étaient déférés au Conseil du roi. En 1791, il fut question d'instituer un tribunal de cassation spécial pour les colonies à raison de leur éloignement de la métropole ». Mais il s'est posé un problème quant au choix du lieu où il fallait l'établir : aux Antilles, à la Réunion ou en Inde ? L'Assemblée constituante et la Convention ont donc rejeté la proposition en maintenant que le Tribunal de cassation unique (future Cour de cassation), créé à Paris le 27 novembre 1790, reste compétent pour l'ensemble des colonies : J.-C. Paul ROUGIER, *Précis de législation et d'économie coloniale*, Paris, L. Larose, 1895, p. 140.

### ***β. L'organisation de la justice de droit traditionnel***

La justice de droit traditionnel n'avait certes aucune compétence pour connaître des affaires administratives ou fiscales, mais elle avait été organisée de telle sorte à formaliser le mode coutumier de règlement des litiges, qui avait un caractère oral. Il s'agissait par conséquent d'un moyen devant servir de tremplin pour une transition entre le mode traditionnel oral de règlement des litiges le mode occidental formalisé par écrit, d'où son intérêt.

Sous la colonisation et avant 1946<sup>2212</sup>, la justice traditionnelle était compétente pour connaître des affaires civiles, correctionnelles et de simple police ; mais les affaires criminelles à proprement dites étaient réservées à la juridiction française. Avec « *le décret du 9 novembre 1946 ayant donné compétence aux juridictions de droit commun en matière pénale, les tribunaux de droit traditionnel ne furent plus compétents que pour statuer sur les litiges civils ou commerciaux concernant les africains ayant conservé leur statut personnel* »<sup>2213</sup>.

Entendant réorganiser ces juridictions sur le modèle français, le législateur colonial y avait donc prévu plusieurs niveaux juridictionnels ainsi que des possibilités de recours comportant des éventualités de revirement de décisions.

Quatre niveaux de juridictions étaient ainsi prévus en Côte d'Ivoire :

- au premier niveau, le tribunal du village représenté par le chef et ses notables. Il s'agissait d'une juridiction de conciliation en matière civile et commerciale ;
- au second niveau, le tribunal de premier degré statuant après la phase de conciliation ;
- au troisième niveau, un tribunal de second degré, comprenant des assesseurs indigènes et étaient présidé par un fonctionnaire européen ;
- au quatrième niveau, une juridiction supérieure, chargée du contrôle des décisions prises par les juges du second degré, avec pouvoir d'annulation ou d'homologation, à l'exemple des pouvoirs exercés par la Cour de cassation française au sein des

---

<sup>2212</sup> Voir l'article 27 du décret du 16 décembre 1896 qui dispose : « *sont maintenues les juridictions indigènes actuellement existantes tant pour le jugement des affaires civiles entre indigènes que pour la poursuite des contraventions et délits commis par ceux-ci envers leurs congénères* ».

<sup>2213</sup> Voir Jean-Paul MASSERON, *Le pouvoir et la justice en Afrique noire francophone et à Madagascar*, Paris, A. Pédone, 1966, p. 20.

juridictions françaises. Ce niveau de juridiction était institué à la Cour d'appel de Dakar (au Sénégal) pour toute l'Afrique occidentale.

Cette stratification, inhabituelle pour les ivoiriens, était source de lourdeur et de lenteur dans le fonctionnement de la justice de droit traditionnel. Source de complexité, elle finit par susciter une aversion à l'égard de ce mode de justice et une désaffection pour la justice française.

Louis Sonolet se demandera s'il n'aurait pas mieux valu « *se passer de ces lenteurs, de ces degrés, de ces débats, de tout ce maquis de procédures qui fait déjà tant pester le plaideur dans la métropole* »<sup>2214</sup>. Et Jean-Paul Masseron de renchérir : « *il est évident que le législateur s'est plus intéressé aux structures de la justice coloniale qu'au comportement de ses lointains justiciables, aussi n'a-t-il pas toujours saisi l'aspect humain des problèmes qu'il avait à résoudre* »<sup>2215</sup>.

Ces juridictions finiront par être désertées, ses justiciables n'y comprenant rien<sup>2216</sup>.

L'autonomie de la Côte d'Ivoire au sein de la Communauté française n'apportera pas une révolution ce cadre juridique peu fiable.

#### **b. Sous la Communauté : dualisme dans le texte constitutionnel du 26 mars 1959, monisme dans les faits**

Avec la Constitution française du 4 octobre 1958, les Territoires d'Outre-mer sont devenus des États membres de la Communauté française<sup>2217</sup>. Ils se sont dès lors vus conférer un statut d'autonomie interne, en vertu des dispositions de l'article 77 de la Constitution<sup>2218</sup>. Dès lors,

---

<sup>2214</sup> Et d'ajouter : « *le noir n'y comprend rien, mais toute cette organisation, dont il n'aperçoit pas les rouages, l'effraie. Il a en particulier, une salutaire frayeur de l'appel et ne s'explique pas la contradiction fréquente de ses jugements avec les jugements de première instance. « Petit tribunal y a bon, dit-il, grand tribunal y a pas bon ».* C'est à la suite d'une contradiction de ce genre qui le ruinait, qu'un commerçant noir de Dakar a fait feu sur les membres de la Cour et s'est fait justice ensuite ». Louis SONOLET, *L'Afrique occidentale française*, Paris, Hachette, 1912, pp. 53 et s.

<sup>2215</sup> Jean-Paul MASSERON, *Le pouvoir et la justice en Afrique noire francophone et à Madagascar*, préc., p. 15.

<sup>2216</sup> Jean-Paul MASSERON, *idem*, p. 21.

<sup>2217</sup> Aux termes de l'article 1<sup>er</sup> de la Constitution de 1958, dans sa version originale : « *la République et les peuples des territoires d'Outre-mer qui, par un acte de libre détermination, adoptent la présente Constitution instituent une Communauté. La Communauté est fondée sur l'égalité et la solidarité des peuples qui la composent* ».

<sup>2218</sup> Il s'énonçait comme suit : « *dans la Communauté instituée par la présente Constitution, les États jouissent de l'autonomie ; ils s'administrent eux-mêmes et gèrent démocratiquement et librement leurs propres affaires. Il*

la Côte d'Ivoire va se doter de sa première Constitution, en tant qu'État : la Constitution du 26 mars 1959.

Celle-ci dispose à son article 37 que « *la loi fixe les règles concernant (...) l'organisation des tribunaux judiciaires et administratifs (...)* ».

La Constitution de 1959 prévoyait donc la création de tribunaux administratifs distincts de tribunaux judiciaires, tout en laissant à la loi le soin de procéder à leur organisation<sup>2219</sup>. Mais cette disposition est restée lettre morte, faute pour les tribunaux annoncés d'avoir été créés, encore moins organisés. De fait, les justiciables ont continué de saisir le Conseil du contentieux administratif de l'AOF<sup>2220</sup>, dont la compétence avait été considérablement réduite à la suite de la loi-cadre du 23 juin 1956<sup>2221</sup>. Mais le Doyen Wodié et le professeur Bléou font remarquer à juste titre que « *les juridictions administratives prévues par la Constitution ivoirienne de 1959 eussent été créées, elles n'auraient pu avoir en [matière de contentieux administratif, auquel participe le contentieux fiscal en Côte d'Ivoire] une compétence définitive* ». En effet, il n'y avait pas eu transfert de compétences entre la France et la Côte d'Ivoire du point de vue de l'administration de la justice<sup>2222</sup>. L'alinéa 2 de l'article 78, de la Constitution française du 4 octobre 1958 disposait en effet que le domaine de compétence de la Communauté comprend « *sauf accord particulier, le contrôle de la justice (...)* »<sup>2223</sup>. Faute de cet accord particulier, le Conseil d'État et la Cour de cassation français ont continué d'avoir le contrôle sur la justice ivoirienne, en dépit de l'octroi de l'autonomie. Une situation

---

*n'existe qu'une citoyenneté de la Communauté. Tous les citoyens sont égaux en droit, quelles que soient leur origine, leur race et leur religion. Ils ont les mêmes devoirs* ».

<sup>2219</sup> Voir dans ce sens Francis WODIÉ, Martin BLÉOU, *La Chambre administrative de la Cour suprême et sa jurisprudence (...)*, préc., p. 7.

<sup>2220</sup> Voir Francis WODIÉ, Martin BLÉOU, *ibidem*. Voir également, Loi n° 60-283 du 10 septembre 1960, portant ratification de la convention du 22 mars 1960, relative à la dévolution de l'actif et du passif de l'ex-groupe de l'Afrique occidentale française, *J.O.R.C.I.* du 24 septembre 1960, n° 50, pp. 1076-1079.

<sup>2221</sup> Loi n° 56-619 du 23 juin 1956 autorisant le Gouvernement à mettre en œuvre les réformes et à prendre les mesures propres à assurer l'évolution des territoires relevant du ministère de la France d'outre-mer, *in J.O.R.F.*, 24 juin 1956, p. 5782. Voir également à ce propos, MASSERON, *Le pouvoir et la justice en Afrique noire francophone et à Madagascar*, préc., p. 18.

<sup>2222</sup> Francis WODIÉ, Martin BLÉOU, *La Chambre administrative de la Cour suprême et sa jurisprudence (commentaire d'arrêts)*, préc.

<sup>2223</sup> Le texte de l'article 78 était énoncé comme suit : « *le domaine de la compétence de la Communauté comprend la politique étrangère, la défense, la monnaie, la politique économique et financière commune ainsi que la politique des matières premières stratégiques.*

*Il comprend en outre, sauf accord particulier, le contrôle de la justice, l'enseignement supérieur, l'organisation générale des transports extérieurs et communs et des télécommunications.*

*Des accords particuliers peuvent créer d'autres compétences communes ou régler tout transfert de compétence de la Communauté à l'un de ses membres* ».

qui a été officialisée par une décision en date du 12 juin 1959, émanant du président de la Communauté et demandant au Conseil d'État et à la Cour suprême de contrôler les décisions rendues par les juridictions des États membres<sup>2224</sup>. Ce qui ne semblait pas incommoder les représentants de la colonie ivoirienne en dépit du contrôle qui pouvait constituer un frein par rapport à l'indépendance de la justice. En effet, deux tendances se sont formées. Ceux qui souhaitaient un affranchissement total de l'ex-colonisateur et ceux qui souhaitaient au contraire une continuité avec celui qui était considéré pour eux comme « *un père* »<sup>2225</sup>. Cette double tendance se fera ressentir dans la Constitution ivoirienne de 1960.

## 2. Une organisation judiciaire postcoloniale fortement contrastée

L'indépendance de la Côte d'Ivoire a donné lieu à une succession d'États entre la France et l'État ivoirien<sup>2226</sup>, ainsi qu'à un transfert de compétences entre la Communauté française et la République de Côte d'Ivoire. L'article 1<sup>er</sup> de l'accord signé le 11 juillet 1960 entre la France et la Côte d'Ivoire indiquera ainsi qu'« *est approuvé l'accord particulier portant transfert des compétences de la Communauté à la République de Côte d'Ivoire, conclu en application de l'article 86 alinéa 3 de la Constitution, le 11 juillet 1960, entre le gouvernement de la République française et le gouvernement de la République de Côte d'Ivoire* »<sup>2227</sup>.

---

<sup>2224</sup> Francis WODIÉ, Martin BLÉOU, *La Chambre administrative de la Cour suprême et sa jurisprudence (commentaire d'arrêts)*, préc., p. 8.

<sup>2225</sup> Pour le représentant du Rassemblement démocratique africain (R.D.A.), c'est-à-dire F. Houphouët-Boigny, « *le rapport colonial n'est pas un rapport inégalitaire de dominant à dominé, un rapport d'exploitation, mais plutôt un rapport familial, de père à fils* ». René DÉGNI-SÉGUI, *La succession d'États en Côte d'Ivoire*, th. Dactyl, Aix-Marseille, 1979, p. 40. En réalité, la Communauté était l'aboutissement d'un compromis entre la volonté de certains peuples africains d'accéder à une indépendance immédiate et à celle de ceux qui étaient favorables à une méthode moins radicale. Certains tel le Sénégal, souhaitaient une rupture par le biais d'une confédération d'État, quand pour d'autres dont la Côte d'Ivoire, le système d'État fédéral paraissait mieux indiqué. La France, tout en offrant donc aux territoires d'Outre-mer, à travers l'autonomie, une possibilité d'être autonome, leur laissait le choix entre une autonomie fondée sur le maintien du *statu quo ante*, l'entrée des Territoires d'Outre-mer dans une fédération ou la création entre la Fédération et les États nouvellement indépendants d'une communauté de peuples libres, à charge pour les partenaires d'en déterminer les structures. Voir notamment pour plus de détails, François BORELLA, « Le fédéralisme dans la Constitution française du 5 octobre 1958 », in *Annuaire français de droit international (AFDI)*, vol. 4, 1958, pp. 559-681.

<sup>2226</sup> Pour plus de détails sur les implications de la succession d'États en Afrique. Voir notamment René DÉGNI-SÉGUI, *La succession d'États en Côte d'Ivoire*, préc. ; Cheikh Tidiane THIAM, *Décolonisation et succession d'États en Afrique : contribution à l'étude de la succession à l'ordre juridique*, Th. dactyl., Paris I, 1989.

<sup>2227</sup> Voir Sénat, Débats parlementaires, 2<sup>e</sup> session ordinaire de 1959-1960, 1<sup>re</sup> séance du vendredi 22 juillet 1960, *J.O.R.F.*, n° 36, 23 juillet 1960, pp. 1071 et s.

La Côte d'Ivoire, tout comme les autres États africains qui venaient d'acquérir leur indépendance, était confrontée à la question de la gestion des compétences qui lui avait été transférées<sup>2228</sup>, et plus particulièrement à celle de l'organisation judiciaire à mettre en place dans le cadre de la nouvelle Constitution dont elle se doterait.

Trois tendances se dessinaient. Certains des États prévoient un système dualiste, à travers l'instauration d'une juridiction administrative spéciale<sup>2229</sup>. D'autres renoncent au maintien des juridictions administratives afin de confier la connaissance des contentieux administratifs à leurs juridictions suprêmes. Celles-ci devenues juges de droit commun en matière administrative, avaient compétence pour statuer en premier et dernier ressort sur les différends d'ordre administratif<sup>2230</sup>. D'autres enfin, parmi lesquels la Côte d'Ivoire<sup>2231</sup>, choisissent de faire de leurs juridictions ordinaires, des juges de droit commun en matière administrative<sup>2232</sup>. Toutefois, la Côte d'Ivoire prévoit au sein de la juridiction suprême, une chambre administrative, donnant lieu de fait à deux ordres de compétences dans l'ordre juridictionnel suprême, en matière contentieuse. À propos du choix de la Côte d'Ivoire, le Doyen Wodié s'interroge sur la nécessité du choix ainsi opéré.<sup>2233</sup>

La Constitution ivoirienne du 3 novembre 1960 prévoit ainsi une disposition qui opte certes pour un système moniste, mais qui ne renonce pas expressément au système dualiste qui avait été envisagé dans la Constitution de 1959 (a). Ultérieurement avec la Constitution d'août 2000, le choix portera sur une dualité juridictionnelle mais le système de l'unité juridictionnelle sera expressément maintenu (b).

---

<sup>2228</sup> Sur le plan de l'organisation du droit fiscal, voir Gilbert TIXIER et Marc PENOUIL, « Le système fiscal ivoirien », *Penant*, n° 71, 1961, pp. 719-731.

<sup>2229</sup> Il s'agit notamment du Togo, du Tchad et du Cameroun.

<sup>2230</sup> Il s'agit de Madagascar, du Gabon et de l'actuel Burkina Faso (ex Haute-Volta).

<sup>2231</sup> Les autres étant le Sénégal, le Niger, le Congo et la Mauritanie.

<sup>2232</sup> Pour plus de détails, voir notamment Pierre LAMPUÉ, « La justice administrative dans les États d'Afrique francophone », préc., pp. 10 et s.

<sup>2233</sup> Voir Francis WODIÉ, « Les attributions de la chambre administrative de la Côte d'Ivoire », *RJPIC*, t. XXII, 1968, Paris, LGDJ, 1968, pp. 63-78.

a. **Constitution de 1960 : option pour le monisme, maintien du dualisme**

La Constitution ivoirienne de 1960 dispose en son article 57, « *la Cour suprême comprend quatre chambres :*

- *la chambre constitutionnelle ;*
- *la chambre judiciaire ;*
- *la chambre administrative ;*
- *et la chambre des comptes »*<sup>2234</sup>.

Tel est le texte d'origine constitutionnel, donné pour fondement du caractère moniste du système juridictionnel ivoirien ; la cour suprême ayant seule vocation à connaître de toutes les affaires, à travers ses différentes chambres.

Avec la loi du 16 août 1994 portant révision de la Constitution et création du Conseil constitutionnel<sup>2235</sup>, l'article 57 devient article 61, et la Cour suprême ne comprend plus que la chambre des comptes et les chambres judiciaire et administrative. Dès lors, on aurait pu estimer qu'à travers cette érection de la chambre constitutionnelle en organe autonome, le système juridictionnel ivoirien perdait son caractère moniste.

Si on n'aboutit pas à une telle conclusion, le paradoxe le plus frappant réside néanmoins dans la reprise du passage de l'article 37 de la Constitution de 1959, réservé à l'instauration du système dualiste en Côte d'Ivoire.

Ainsi, à l'article 41 (ex-article 37) de la Constitution de 1960, il est indiqué que « *la loi fixe les règles concernant (...) l'organisation des tribunaux judiciaires et administratifs (...)* ».

On aurait pu dire qu'il s'agit d'une simple omission, mais l'ancien article 37 qui ne paraît pas avoir été modifié, a tout de même fait l'objet d'un ajout à travers la référence à « *la*

---

<sup>2234</sup> Dans sa rédaction initiale, la loi déterminant la composition, l'organisation, les attributions et le fonctionnement de la Cour suprême, disposait également en son article 2, la Cour suprême se divise en quatre chambres : une chambre constitutionnelle, une chambre judiciaire, une chambre administrative, une chambre des comptes. (Loi n° 61-201 du 2 juin 1961, *J.O.R.C.I.*, 13 juin 1961, n° 33, pp. 843-856), actuellement Loi n° 97-243 du 25 avril 1997 modifiant et complétant la loi n° 94-440 du 16 août 1994, *J.O.R.C.I.*, 12 juin 1997, n° 24, pp. 603-609.

<sup>2235</sup> Loi n° 94-438 du 16 août 1994 portant révision de la Constitution et création du Conseil constitutionnel, *J.O.R.C.I.*, 29 septembre 1994, n° 40, pp. 736-737.

*nationalité* » comme relevant du domaine de la loi. La disposition relative au caractère dualiste ou moniste de la justice est d'autant plus essentielle qu'elle n'a pu échapper au pouvoir constituant de 1960. On peut alors se demander pourquoi elle a été maintenue dans le texte de la Constitution de 1960<sup>2236</sup> en dépit des nombreuses révisions dont elle a fait l'objet<sup>2237</sup>.

En réalité, l'attention autour de l'article 41 de la Constitution de 1960 a davantage porté sur sa fonction que sur son contenu. Cet article a focalisé l'attention sur le fait qu'il définit le domaine de la loi par opposition à celui du règlement. Si cette fonction est importante l'alinéa se rapportant au caractère dualiste du système ivoirien ne l'était pas moins.

En raison de cette contradiction entre la disposition de l'article 37 de la Constitution de 1959, reprise par la Constitution révisée de 1960, et l'article 61 actuel de la Constitution ivoirienne de 1960, peut-on considérer que l'unité juridictionnelle ou système moniste a un fondement juridique valable en Côte d'Ivoire ?

Du reste, il peut être curieux de parler de disposition actuelle de la Constitution de 1960, sachant que celle-ci est (abrogée ?) remplacée par la Constitution de 2000.

#### **b. Mixage entre Constitution de 1960 et de 2000**

Le choix du terme de mixage<sup>2238</sup> s'explique par le mélange qui est fait entre les Constitutions de 1960 et de 2000. Aucune disposition de la Constitution de 2000 n'abroge en réalité la Constitution de 1960. Au contraire, deux dispositions de la Constitution de 2000 en permettent le maintien. Il s'agit des articles 130 et 133 de la Constitution de 2000.

---

<sup>2236</sup> Elle figure à l'article 71 de la Constitution de 2000 et présente dans ce cadre une cohérence avec les dispositions de l'article 102 de la même Constitution.

<sup>2237</sup> La Constitution ivoirienne de 1960 a été successivement révisée par les lois n° 63-1 du 11 janvier 1963; n° 75-365 du 31 mai 1975; n° 75-747 du 22 octobre 1975; n° 80-1038 du 1<sup>er</sup> septembre 1980; n° 80-1232 du 26 novembre 1980; n° 85-1072 du 12 octobre 1985; n° 86-90 du 31 janvier 1986; n° 90-1529 du 6 novembre 1990; n° 94-438 du 16 août 1994; n° 95-492 du 26 juin 1995.

<sup>2238</sup> Contrairement à celui de mixité qui est souvent employé. Voir notamment, Xavier BLANC-JOUVAN, « Du pluralisme à la mixité dans les nouveaux droits africains », in *Liber amicorum, Mélanges en l'honneur de Camille Jauffrey-Spinosi*, Dalloz, 2013, pp. 123-150.

Aux termes de l'article 130, « *jusqu'à la mise en place des autres institutions, les institutions établies continuent d'exercer leurs fonctions et attributions conformément aux lois et règlements en vigueur* ».

À la lecture de cette disposition, on serait amené à faire la déduction suivante : peu importe qu'il existe une nouvelle Constitution, l'ancienne continuera de s'appliquer tant que les institutions prévues pour faire fonctionner la nouvelle ne seront pas effectives. Cependant aussi bien l'ancienne Constitution que la nouvelle sont applicables concomitamment dans la mesure où la nouvelle est entrée en vigueur depuis le « *jour de sa promulgation* » (article 128 de Constitution de 2000) et qu'elle n'a pas abrogé l'ancienne. Les institutions déjà existantes, et en particulier la Cour suprême et ses trois chambres, sont maintenues et continuent de fonctionner selon les règles qui les régissent habituellement ainsi que celles de la nouvelle Constitution et les règles qui en sont issues. Les institutions juridictionnelles suprêmes en matière contentieuse sont la Cour de cassation et le Conseil d'État<sup>2239</sup>, « sur papier », mais la Cour suprême, « sur le terrain ».

La Cour suprême n'existe plus juridiquement mais la Cour de cassation et le Conseil d'État n'existent pas encore matériellement. Entre-temps, la chambre administrative de la « Cour suprême factuelle » pourra se comporter comme si elle était le « Conseil d'État fictif » ; de même que l'ex-chambre judiciaire pourra se comporter comme si elle était déjà la Cour de cassation. Pour preuve, le site Internet de la Chambre administrative est bien « <http://www.consetat.ci/> », « consetat.ci » correspondant à Conseil d'État de Côte d'Ivoire<sup>2240</sup>.

En ce qui concerne l'article 133, il dispose : « *la législation actuellement en vigueur en Côte d'Ivoire reste applicable, sauf l'intervention de textes nouveaux, en ce qu'elle n'a rien de contraire à la présente Constitution* ».

---

<sup>2239</sup> « Mais, cette configuration n'est que théorique, à défaut de lois organiques consacrant la mise en place plus concrète de ces juridictions », selon les termes du magistrat, François KOMOIN, « Organisation judiciaire en Côte d'Ivoire » (disponible sur <http://www.ohada.com/organisations-judiciaires.html>).

<sup>2240</sup> Il peut également comme suit (<http://consetat.sndi.ci/>), SNDI correspondant à société nationale de développement informatique qui est chargée de la gestion du site. Il s'agit d'une société d'État de droit privé, placée sous la tutelle de la Primature, ayant pour rôle « *d'effectuer dans le domaine informatique des prestations de gestion, de conseil et de formation à l'adresse de l'État, de ses ramifications et du secteur privé* ». Voir « Guide des procédures de la Société nationale de développement informatique (SNDI) », 2006 (disponible sur <http://www.finances.gouv.ci/>).

L'expression « *législation actuellement en vigueur* » se réfère nécessairement au droit positif en vigueur au moment de la rédaction de la Constitution de 2000, ce droit positif incluant également les textes de la Constitution de 1960, en plus des textes de la Constitution de 2000 elle-même.

Or cette formule n'est nulle autre que le maintien et la reproduction des dispositions de l'article 76 de la Constitution de 1960 qui se référait à la législation coloniale, que la Côte d'Ivoire a intégré dans son ordre juridique post-colonial<sup>2241</sup>.

En d'autres termes, ce mixage entre deux Constitutions et deux environnements juridiques au sein du même ordre étatique ne semble pas être près de changer tant que « *la législation actuellement en vigueur en Côte d'Ivoire reste applicable* », ce en dépit du « plan national de développement » qui envisage à l'horizon 2015 la construction et l'équipement de trois tribunaux de commerce et sept tribunaux administratifs<sup>2242</sup>.

Or la situation décrite était censée être transitoire. Depuis près d'une quinzaine d'années, ces dispositions transitoires sont toujours en vigueur. La pérennité de la transition pourrait s'expliquer notamment, non plus par un manque de personnel comme c'était le cas à l'acquisition de l'indépendance mais par des raisons d'ordre sociopolitiques liées à la situation d'instabilité de la Côte d'Ivoire.

En définitive, pour résumer le cadre constitutionnel du contentieux juridictionnel en Côte d'Ivoire, on pourrait dire que la Constitution de 1959 était dualiste dans le texte et moniste dans les faits, celle de 1960 a opté pour le monisme tout en maintenant le dualisme, celle de 2000, opte pour le dualisme mais elle maintient le monisme.

En raison de ces nombreuses ambiguïtés, on pourrait affirmer avec le professeur Xavier Blanc-Jouvan que « *ne cesse de s'élargir le gouffre entre tradition et modernité. On en revient à un pluralisme de fait, plus dangereux même que celui qui implique la coexistence de deux ou plusieurs régimes juridiques, puisqu'il repose, lui, sur l'opposition entre un droit théorique et un droit réel – presque une forme de non-droit, exempt de toute règle précise et*

---

<sup>2241</sup> Alain MESCHERIAKOFF, « La jurisprudence source de droit administratif ivoirien », *RID*, n° 1-2, 1979/80, p. 4 (pp. 4-14).

<sup>2242</sup> Voir Plan national de développement (PND) 2012-2015, Ministère d'État, ministère du plan et du développement 2012-2015, mai 2012 (disponible sur [http://www.cafrad.org/Workshops/Tanger24-26\\_09\\_12/14\\_cote\\_ivoire.pdf](http://www.cafrad.org/Workshops/Tanger24-26_09_12/14_cote_ivoire.pdf)). Il n'existe à présent qu'un tribunal de commerce établi à Abidjan, aucun tribunal administratif.

*échappant à tout contrôle comme à toute autorité dans la mesure où les vieilles structures de la société traditionnelle se sont pour la plupart effondrées »<sup>2243</sup>.*

Cette situation ôte au régime juridique toute fiabilité, le réduisant ainsi à un régime incertain où parler de compétence du juge pourrait même paraître illusoire.

## **§ 2 : LES INCERTITUDES INHÉRENTES À LA COMPÉTENCE DU JUGE**

La mise en œuvre de la fonction juridictionnelle implique tout d'abord le choix du juge compétent. Le problème de choix ne semble pas se poser en ce qui concerne la Côte d'Ivoire, contrairement à la France. En dépit des critiques faites à la justice ivoirienne, elle fonctionne pour l'heure sur la base du système moniste, « *jusqu'à la mise en place des autres institutions* », c'est-à-dire, des institutions énoncées à l'article 102 de la Constitution de 2000. Mais au-delà des apparences, et aussi paradoxal que cela puisse paraître, la question du choix du juge compétent n'est pas étrangère au droit fiscal ivoirien, de même qu'en France. Elle mériterait donc qu'on s'y intéresse particulièrement aussi bien en droit fiscal interne (B) qu'en raison des influences supranationales (B).

### **A. Les incertitudes inhérentes à la compétence du juge dans l'ordre interne**

En tenant compte de l'unité juridictionnelle ivoirienne<sup>2244</sup>, on retient, comme cela a déjà été expliqué, que contrairement à la France où il y a une Cour de cassation et un Conseil d'État, il n'y a qu'une Cour suprême en Côte d'Ivoire. Aux deux Cours d'appel françaises (Cour d'appel et Cour administrative d'appel) répond une Cour d'appel en Côte d'Ivoire et enfin aux deux tribunaux français (tribunal de grande instance et tribunal administratif) correspond un seul en Côte d'Ivoire (le tribunal de première instance ou une section détachée).

---

<sup>2243</sup> Voir Xavier BLANC-JOUVAN, « Du pluralisme à la mixité dans les nouveaux droits africains », préc., p. 148.

<sup>2244</sup> Tel est également le système prévu au sein du modèle anglo-saxon, dans lequel l'administration est soumise aux juridictions de droit commun. Roland DRAGO, « Juridiction administrative et juridiction judiciaire, 200 ans après la loi de 1790 (...) », préc., p. 581.

En revanche, en ce qui concerne les sections détachées des tribunaux, leur spécificité mériterait d'être relevée d'emblée. En effet, de par leur mode de fonctionnement, on pourrait s'interroger sur la capacité à préserver les exigences de sécurité juridique<sup>2245</sup>.

Tout d'abord, contrairement à leur dénomination qui peut être trompeuse, les sections de tribunaux (ou sections détachées de tribunaux) sont de juridictions autonomes par rapport aux tribunaux de première instance ; celles-ci n'ont donc pas le statut de juridiction d'appel par rapport à leurs sections détachées. En raison de cette autonomie et de l'indépendance qui en est la conséquence, les sections de tribunaux équivalent aux tribunaux de première instance du point de vue de leurs compétences d'attribution et disposent par conséquent des mêmes pouvoirs de jugement que leur confèrent les dispositions de l'article 5 du Code de procédure civile, commerciale et administrative<sup>2246</sup>.

Or, depuis la loi du 11 juillet 1997<sup>2247</sup>, les tribunaux de première instance statuent en formation collégiale tandis que les sections de tribunaux sont restées des juridictions à juge unique<sup>2248</sup>. Ce qui implique que le seul magistrat représentant cette juridiction fait à la fois office de président d'audience (juge, magistrat assis), et de représentant du ministère public (procureur de la République, magistrat debout)<sup>2249</sup>. Or le ministère public désigne les magistrats chargés de défendre les intérêts de la collectivité nationale, et donc aussi ceux de l'État et par conséquent de l'administration. En outre, le représentant du ministère public ne doit pas prendre part aux délibérations<sup>2250</sup> des audiences auxquelles il aura assisté. Or au sein des sections de tribunaux, par la confusion des charges, le juge perd sa neutralité en revêtant posture de représentant du ministère public. Et du fait d'avoir représenté le ministère public, il

---

<sup>2245</sup> Il est vrai qu'elles ne doivent pas être souvent confrontées à des problématiques d'ordre fiscal, en raison notamment de la taille des villes dans lesquelles elles se situent mais également en raison du peu d'activité économique au sein de ces villes. Il n'est cependant pas exclu qu'elles soient confrontées à de tels types de problématique, notamment à l'initiative de contribuables, personnes physiques.

<sup>2246</sup> « *Les Tribunaux de première instance et leurs sections détachées, connaissent de toutes les affaires (...)* ».

<sup>2247</sup> Loi n° 97-399 du 11 juillet 1997 modifiant la loi n° 61-155 du 18 mai 1961 portant organisation judiciaire telle que modifiée par la loi n° 64-227 du 14 juin 1964, *JORCI*, 17 juillet 1997, n° 29, pp. 747-748.

<sup>2248</sup> Exceptionnellement, ces tribunaux sont tenus de siéger en formation collégiale, avec un minimum de trois magistrats lorsque l'intérêt du litige est supérieur à 50 millions de francs CFA, ou lorsqu'il s'agit d'une affaire délictuelle, dans ce cas, la présence du Ministère publique est obligatoire, ou enfin, lorsque l'affaire soumise à la section de tribunal concerne la faillite judiciaire telle que prévue par l'acte uniforme de l'OHADA relatif aux procédures collectives d'apurement du passif. Selon l'article 195 de cet acte uniforme, « *le représentant du Ministère Public surveille l'application des dispositions [relatives à la faillite personnelle et à la réhabilitation] et en poursuit l'exécution* ».

<sup>2249</sup> Devrait-on alors désigner les magistrats des sections de tribunaux comme étant des magistrats "assis-debout" ou "assis-mais-debout" ?

<sup>2250</sup> Il en va de même en France, voir *Code de l'organisation judiciaire*, art. R. 121-1.

ne devrait pas pouvoir assister aux délibérations, or il suffit qu'il n'y assiste pas pour qu'il n'y ait pas de décision.

Cela pourrait conduire dans les faits à opposer un contribuable à deux adversaires, dont l'un serait l'administration, et l'autre le "juge-représentant du ministère public" ou "juge-procureur". De même qu'à la phase du recours administratif préalable obligatoire, il se trouve devant un "juge-partie" (l'administration), de même à la phase juridictionnelle, si celle-ci devait se dérouler devant une section de tribunal, il se trouverait devant un autre "juge-partie" (le "juge-procureur").

Cette situation est donc une source d'inégalité et elle peut être vécue par le contribuable comme un facteur d'injustice. Deux contribuables de conditions identiques et confrontés à un contentieux similaire pourraient ainsi subir des traitements inégalitaires selon que c'est un tribunal de première instance qui connaît de l'affaire ou une section détachée. Ce qui revient également à dire que la procédure changerait de nature en fonction de la compétence territoriale.

Il est évident que dans ces conditions, les tribunaux de première instance peuvent être considérés comme offrant de meilleures garanties aux contribuables que les sections détachées.

En ce qui concerne la France, si la législation et la jurisprudence font usage de l'expression de « juge de l'impôt »<sup>2251</sup> contrairement à la Côte d'Ivoire, cette expression ne désigne pas cependant une juridiction spéciale distincte des juges ordinaires<sup>2252</sup>. Elle se réfère au caractère spécial aussi bien des formes que des prérogatives qui sont conférées au juge ordinaire, dans le cadre de l'exercice de sa fonction en matière fiscale<sup>2253</sup>. Ainsi le juge de l'impôt désigne à la fois le juge judiciaire et le juge administratif<sup>2254</sup>, agissant en matière fiscale, en raison du cadre de compétence matérielle spécialement défini à son intention, par le législateur. En ce qui concerne le juge correctionnel, s'il est seul compétent en matière fiscale pour prononcer des sanctions pénales, sa compétence n'en est pas pour autant limitée à la seule sphère pénale

---

<sup>2251</sup> Ou celle de « juge fiscal » employée en doctrine. Voir Jean LAMARQUE, Olivier NÉGRIN, Ludovic AYRAULT, *Droit fiscal général*, préc., p. 1304.

<sup>2252</sup> C'est-à-dire dans l'ordre judiciaire, la Cour de cassation, les Cours d'appel et les Tribunaux de grande instance ; dans l'ordre administratif, le Conseil d'État (devenu en 1989 juge fiscal de cassation), les Cours administratives d'appel et les tribunaux administratifs.

<sup>2253</sup> Voir Jean LAMARQUE, Olivier NÉGRIN, Ludovic AYRAULT, op. cit., p. 1304.

<sup>2254</sup> Voir Philippe MARCHESSOU, « Le poids de la dualité de juridiction sur les sanctions fiscales », in *Liber amicorum Jean Waline, Gouverner, administrer, juger*, Dalloz, 2002, pp. 671 et s. ; voir également, Martine BETCH, Brigitte NÉEL, « Juge pénal et juge fiscal », in Robert HERTZOG, op. cit., pp. 85 et s.

puisqu'il peut également, à l'instar du juge dit de l'impôt, prononcer des sanctions fiscales. De ce point de vue, il devrait pouvoir être considéré, lui-aussi, comme juge de l'impôt. Ainsi, le juge civile, le juge administratif et le juge pénal peuvent apparaître comme « juge de l'impôt ».

Cependant, en raison de la dualité d'ordre juridictionnel, le rôle du juge fiscal se révèle complexe. Relevant à la fois des deux ordres de juridiction, il n'interviendra pas nécessairement en la même qualité et pourrait se montrer sous autant de rapports et d'appellations que l'exige le titre auquel il intervient. Ainsi s'il peut arriver que le juge judiciaire et le juge administratif interviennent à un même titre en tant que « juge de l'impôt », il n'est pas exclu qu'un même juge ou des juges issus d'un même ordre de juridiction apparaissent sous des rapports distincts et parfois divergents, en fonction de leur cadre d'intervention. Le juge judiciaire pourrait ainsi agir en qualité de juge de l'impôt, de juge de l'exécution, ou de juge pénal.

Au contraire, des juges issus d'un même ordre de juridiction pourraient ne pas être admis à intervenir dans un même cadre ou domaine. Tel est notamment le cas en ce qui concerne le juge judiciaire de l'impôt et le juge pénal, qui appartiennent cependant à un seul et même ordre juridictionnel.

La complexité à propos du choix du juge compétent peut se révéler en France dès le premier niveau de juridiction (le choix du tribunal compétent). En Côte d'Ivoire, c'est au niveau de la Cour suprême, c'est-à-dire, au sein d'un même ordre juridictionnel, que pourrait naître paradoxalement une question de choix, avec le risque de complexité et de confusion que cela implique.

Si donc en France, le conflit de compétence pourrait être qualifié d'*intra-juridictionnel*, parce qu'il a lieu entre des ordres de juridiction différents, en Côte d'Ivoire, nous pourrions le qualifier d'*intro-juridictionnel*, parce que naissant au sein du même ordre juridictionnel.

Pour régler ces problèmes de conflit, la France a prévu une juridiction qui y est spécialement dédiée : le tribunal des conflits<sup>2255</sup>. Il n'en existe évidemment pas dans le système

---

<sup>2255</sup> Le tribunal des conflits par exemple saisie d'une affaire au cours de laquelle le juge administratif, après avoir déchargé le requérant de « cotisations supplémentaires à l'impôt sur le revenu et des pénalités y afférentes, (...) a

juridictionnel moniste ivoirien. Il n'en est pas davantage prévu à travers les dispositions de la Constitution de 2000 sur le fondement de laquelle la Côte d'Ivoire est officiellement dualiste. Pourrait alors se poser le problème des règlements de conflits juridictionnels, sans qu'il n'y ait une instance qui y apporte une solution adéquate.

Aux termes de l'article 54 de la loi sur la Cour suprême de Côte d'Ivoire, « *la Chambre administrative connaît : des pourvois en cassation dirigés contre les décisions rendues en dernier ressort dans les procédures où une personne morale de droit public est partie. Toutefois, les décisions rendues par les juridictions répressives sont, dans tous les cas dévolues à la Chambre judiciaire ; en premier et dernier ressort, des recours en annulation pour excès de pouvoir formés contre les décisions émanant des autorités administratives* ».

Il arrive que les parties se méprenant sur le juge (la chambre) compétent saisissent par erreur l'une des chambres de la Cour suprême plutôt que l'autre (le plus souvent la chambre administrative)<sup>2256</sup>. L'une des chambres s'est parfois déclarée incompétente au profit de l'autre ou d'une autre juridiction ou au contraire, elles se sont toutes les deux déclarées incompétentes<sup>2257</sup>. Ce qui peut être assez déstabilisant pour le contribuable.

---

*rejeté le surplus de la requête de l'intéressé, relatif à la décharge du supplément de contribution sociale généralisée* », se déclarant incompétent pour en connaître : Trib. Conf., 3 juillet 2000, n° 00-03192, *Magnies*, *RJF* 3/01, n° 364.

<sup>2256</sup> CACS, 25 février 2004, arrêt n° 4, pourvoi n° 2003-412 CASS/ADM du 17 octobre 2003, *Mutuelle centrale d'assurance c/ Koua Ama Agnès et autres* (le pourvoi formulé devant la chambre administrative n'attaque par aucun de ses moyens les dispositions de l'arrêt confirmant la mise hors de cause de l'État de Côte-d'Ivoire. Faute de la présence d'une personne publique au procès, l'affaire ne pouvait être connue par la Chambre Administrative de la Cour Suprême).

<sup>2257</sup> Ainsi la chambre judiciaire de la Cour suprême se déclare souvent incompétente au profit de la chambre administrative qui, se déclarant à son tour incompétente, renvoie les parties devant la chambre judiciaire. Voir notamment, CACS, arrêt n° 221 du 31 juillet 2013, pourvoi n° 2012-050 CIV du 14 février 2012, *Yesso Victor Emmanuel c/ Société ivoirienne de gestion du patrimoine ferroviaire (S.I.P.F)* ; CACS, arrêt n° 261 du 24 décembre 2013, pourvoi n° 2009-392 SOC du 18 août 2009, *La Poste de Côte d'Ivoire c/ Konan Konan Pierre*. Voir également les arrêts CACS, arrêt n° 94 du 30 mai 2012, req. n° 2008-347 CIV du 29 août 2008, *Port Autonome d'Abidjan c/ SICPRO et autres*, et CACS, arrêt n° 49 du 17 juin 2009, req. n° 2008-339 CASS/ADM du 28 août 2008, *Société GETMA-CI c/ SICPRO et PAA*. Par souci de bonne administration, la chambre judiciaire avait cru bon de renvoyer ces affaires devant la chambre administrative de la Cour suprême qui était déjà saisi d'un aspect du contentieux, mais celle-ci se déclare incompétente au profit de la chambre judiciaire, faute de la présence au procès d'une personne morale de droit public.

Elle s'est également déclarée incompétente au profit de la Cour commune de justice et d'arbitrage de l'OHADA ; l'arrêt portait sur une question d'application des actes uniformes du traité de l'OHADA. Voir CACS, arrêt n° 13 du 16 février 2005, pourvoi n° 2003-416 CIV du 21 octobre 2003, *État de Cote d'Ivoire c/ Bamba Mamadou et autres*.

Les chambres de la Cour suprême se comportent donc comme des juridictions à part entière, la Cour suprême n'étant alors qu'une simple « coquille ou enveloppe ». S'il s'agissait d'une seule et même juridiction, en cas d'erreur du demandeur portant son action devant une chambre plutôt qu'une autre, l'action devrait être reçue et l'affaire transmise à la chambre compétente.

M. Bernard y voit d'ailleurs le caractère dualiste du système ivoirien en dépit du monisme affiché<sup>2258</sup>.

## **B. Les incertitudes liées à l'influence du cadre communautaire**

En France, l'influence de l'ordre européen, en Côte d'Ivoire, principalement l'impact de l'OHADA, constituent des facteurs qui sont de nature à fragiliser la compétence et l'autorité du juge interne. La fiabilité du système juridictionnel se trouve alors compromise, et le respect des exigences de sécurité non nécessairement assuré dans bien des cas.

En effet, l'influence de la jurisprudence européenne est d'autant plus présente dans l'ordre juridique des États membres et en l'occurrence de la France qu'elle ne saurait être ignorée ni dans l'élaboration, ni dans l'application des règles fiscales. L'édification du système fiscal dans l'ordre interne ne saurait davantage se faire en France, en marge des exigences européennes. La prise en compte du droit européen peut aboutir, dans sa mise en œuvre à des situations d'incertitude, non seulement en raison de la différence d'approches à l'égard de la notion de sécurité juridique selon qu'on considère la Cour de justice de l'Union européenne ou la Cour européenne des droits de l'homme, mais également d'une différence d'approches entre le droit européen et le droit français à l'égard de certaines notions.

En Côte d'Ivoire, les effets de l'OHADA sur le droit interne ont un impact réel sur l'autorité et la compétence du juge en matière fiscale.

Tout d'abord, comme précédemment indiqué, certains aspects des procédures du Code ivoirien de procédure civile, commerciale et administrative relèvent désormais du domaine de

---

<sup>2258</sup> M. Bernard, « Existe-t-il un droit administratif ivoirien ? », *RID*, 1970, pp. 11 et s.

l'OHADA<sup>2259</sup>, sachant que les dispositions qui régissent cette organisation sont d'application directe au sein des États parties (article 10 du Traité de l'OHADA)<sup>2260</sup>. Ce sont les dispositions concernant les mesures conservatoires et les voies d'exécution<sup>2261</sup>, les procédures collectives<sup>2262</sup>, auxquelles il faudra également ajouter les dispositions de l'OHADA relatives à la comptabilité des entreprises<sup>2263</sup>. Mais la non prise en charge du droit fiscal par l'OHADA peut autoriser le législateur ivoirien à prévoir des dispositions concurrentes qui attribuent des compétences tout aussi concurrentes aux autorités juridictionnelles ivoiriennes à l'égard de celles de l'OHADA, comme déjà étudié, les règles de droit interne et de droit supranational de l'ordre de l'OHADA entretiennent des rapports de concurrence

L'article 14 du Traité de l'OHADA étend la compétence de la CCJA au-delà d'une simple mission d'interprétation. Il dispose aux alinéas 3 et suivants : *« saisie par la voie du recours en cassation, la Cour se prononce sur les décisions rendues par les juridictions d'Appel des États parties dans toutes les affaires soulevant des questions relatives à l'application des actes uniformes et des règlements prévus au présent Traité à l'exception des décisions appliquant des sanctions pénales. Elle se prononce dans les mêmes conditions sur les décisions non susceptibles d'appel rendues par toute juridiction des États parties dans les mêmes contentieux. En cas de cassation, elle évoque et statue sur le fond »*.

La Cour commune de justice et d'arbitrage (CCJA) de l'OHADA a donc compétence en matière fiscale ivoirienne. Disposant d'un pouvoir d'évocation, elle a compétence pour statuer sur le fond du litige qui lui est soumis.

Une particularité des dispositions de l'OHADA réside en revanche dans l'article 18 du Traité qui dispose : *« toute partie qui, après avoir soulevé l'incompétence d'une juridiction nationale statuant en cassation estime que cette juridiction a, dans un litige la concernant,*

---

<sup>2259</sup> Organisation pour l'harmonisation en Afrique du droit des affaires, issue d'un traité 17 octobre 1993 à Port-Louis en Ile Maurice, et dont la Côte d'Ivoire est un État-partie.

<sup>2260</sup> L'article 10 du Traité relatif à l'OHADA dispose : *« les actes uniformes sont directement applicables et obligatoires dans les États parties, nonobstant toute disposition contraire de droit interne, antérieure ou postérieure »*. Voir Henri TCHANTCHOU, *La supranationalité judiciaire dans le cadre de l'OHADA (...)*, préc.

<sup>2261</sup> Désormais régies par l'acte uniforme portant organisation des procédures simplifiées de recouvrement et des voies d'exécution, adopté le 10 avril 1998.

<sup>2262</sup> Désormais régies par l'acte uniforme portant organisation des procédures collectives d'apurement du passif, adopté le 14 avril 1998.

<sup>2263</sup> Acte uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises, adopté le 23 mars 2000.

*méconnu la compétence de la Cour Commune de Justice et d'Arbitrage peut saisir cette dernière dans un délai de deux mois à compter de la notification de la décision contestée* ». Ce qui implique que tout individu, pour une raison ou pour une autre pourrait estimer incompétente la juridiction suprême de son État (en l'occurrence la Cour suprême de l'État de Côte d'Ivoire), sous prétexte que la CCJA serait compétente. Ce qui, bien que ne s'étend pas encore produit n'est pas inenvisageable, et constituerait un véritable danger pour l'autorité des hautes juridictions ivoiriennes (celle actuellement fonctionnelle, celles prévue dans la Constitution de 2000) ainsi que pour leur souveraineté.

En revanche, réelle est la situation de concurrence de juridictions entre la CCJA et les juridictions suprêmes des États parties au Traité de l'OHADA et donc entre la CCJA et la Cour suprême de Côte d'Ivoire.

Les articles 14 à l'article 18 du Traité de l'OHADA donnent à la CCJA le monopole de l'examen du recours en cassation dirigé contre toute décision considérée comme relevant du domaine de l'OHADA, ou faisant application des règles édictées par cette organisation, « *au détriment des Cours suprêmes* », indiquera M. Laurent Ben Kemoun<sup>2264</sup>. Mais ce phénomène de l'immixtion du juge supranational dans la sphère nationale, qui est également source de méfiance et d'incertitude dans la mise en œuvre des règles applicables n'est pas au seul cadre africain. L'intervention du juge supranational dans la sphère national a également suscité des inquiétudes et de la méfiance auprès des juges français, au regard de l'influence de la Cour de justice<sup>2265</sup>.

En raison de la compétence directe de la CCJA, le domaine de compétence du juge suprême national apparaît comme étant résiduel, il se voit littéralement déposséder des « *pans les plus stimulants et modernes de l'activité judiciaire* »<sup>2266</sup>.

---

<sup>2264</sup> Laurent BEN KEMOUN, « Les rapports entre les juridictions de cassation nationales et la CCJA de l'OHADA : aspects conceptuels et évaluation », *Penant*, n° 860, juillet-septembre 2007, p. 299 (voir pp. 299-304).

<sup>2265</sup> Mihalís VILARAS, « Cour de justice des Communautés européennes et particularités constitutionnelles des États membres », in Julia ILIOPOULOS-STRANGAS (dir.), *Cours suprêmes nationales et cours européennes : concurrence ou collaboration ?*, in *memoriam Louis Favoreu*, Bruylant Bruxelles, 2007, pp. 289-303.

<sup>2266</sup> *Ibidem*. Voir l'intégralité de l'article de M. Laurent BEN KEMOUN, pp. 299-304.

## ***CONCLUSION SECONDE PARTIE***

Contrairement à la première partie qui traite de la sécurité juridique par la norme, cette seconde partie aura permis d'aborder la question de la sécurité juridique à la fois par la mise en œuvre de la norme, et par le niveau de fiabilité offert par le système et l'environnement juridique.

Le constat en est qu'il existe parfois des similitudes apparentes entre les systèmes français et ivoirien et des divergences, souvent profondes, dans l'interprétation et la mise en œuvre de certaines règles, qui peuvent constituer des sources de confusions et des facteurs d'insécurité juridique.

Ainsi, les analyses qui précèdent permettent de faire au moins une triple observation :

- la règle applicable ne traduit pas toujours assez clairement ou fidèlement la norme envisagée. Par conséquent, la pratique fiscale n'est pas toujours fidèle à l'esprit de la norme ;
- il s'ensuit, et c'est la seconde observation, que la norme pourrait avoir l'apparence d'un texte respectueux des exigences de sécurité juridique, mais sa traduction pourrait en être éloignée. Ce qui peut créer un réel décalage entre les textes prévus par les Codes respectifs et la pratique de leurs mises en œuvre ;
- l'imprécision de certains textes ou l'emploi souvent inapproprié de certains termes peut être source d'incertitude et se traduire par des créations ou improvisations de règles inattendues.

En outre, on a pu constater que l'organisation juridictionnelle peut avoir une influence sur la structure du contentieux, selon que le système envisagé est moniste ou dualiste. De même, le niveau d'implication du juge peut être de nature à rassurer le contribuable ou, au contraire, à l'inquiéter quant aux garanties qu'il est en droit d'attendre des règles de droit fiscal dans leur mise en œuvre.

Au demeurant, les analyses qui précèdent permettent d'indiquer qu'au-delà des exigences classiques de sécurité juridique, l'absence de fiabilité de l'environnement juridique et juridictionnel constitue, à n'en point douter, des facteurs d'insécurité juridique bien souvent ignorés.



## Conclusion générale

On ne peut que convenir avec la plupart des auteurs que la sécurité juridique est une notion incontournable<sup>2267</sup> ; incontournable à la fois de par sa prégnance<sup>2268</sup> et de par son universalité<sup>2269</sup>. Elle est immanente à la pensée juridique, dans la mesure où il serait inconcevable d'envisager un système juridique qui s'en exonérerait<sup>2270</sup>. Et pourtant, il ne s'agit pas d'« *une norme prévue expressément dans les textes législatifs ou constitutionnels* »<sup>2271</sup> français et ivoiriens. La notion de sécurité juridique reste de ce fait indéterminée et imprécise, en dépit des efforts déployés, notamment en doctrine, pour en déterminer le contenu exact. Le statut juridique de la notion se trouve donc controversé et « *chacun peut [alors] s'en faire sa propre idée* », selon la formule du professeur Hubert Groutel<sup>2272</sup>. Cette imprécision contraste avec la précision qui est justement une exigence de sécurité juridique. Mais pour certains, l'indétermination du contenu exact de la notion de sécurité juridique serait probablement due au fait qu'elle serait « *plus facile à comprendre qu'à définir* »<sup>2273</sup>, tant ses « *contours [sont] assez fluctuants* »<sup>2274</sup>. Ce qui reste assez paradoxal, et le paradoxe semble être le propre de la sécurité juridique<sup>2275</sup>.

Cette notion demeure également imprécise dans ses implications effectives, hésitante dans ses qualifications et variante en fonction de l'ordre juridique ou du système juridique au sein duquel elle s'applique ou déploie ses effets<sup>2276</sup>.

---

<sup>2267</sup> Notamment, Jean CARBONNIER, « La part du droit dans l'angoisse contemporaine », préc., p. 188 ; Paul ROUBIER, *Théorie générale du droit : histoire des doctrines juridiques et philosophiques des valeurs sociales*, Sirey, 1946, p. 269 ; Bernard PACTEAU, « La sécurité juridique, un principe qui nous manque », préc., p. 151 ; Michel FROMONT, « Le principe de sécurité juridique », préc. p. 178.

<sup>2268</sup> Antoine CRISTAU, « L'exigence de sécurité juridique », préc., p. 2814.

<sup>2269</sup> Thomas PIAZZON, *La sécurité juridique*, préc. ; Sylvia CALMES, *Du principe de protection de la confiance en droit allemand, communautaire et français*, préc.

<sup>2270</sup> Jean BOULOUIS, « Quelques observations à propos de la sécurité juridique », préc., p. 53.

<sup>2271</sup> Martin NADEAU, « Perspectives pour un principe de sécurité juridique en droit canadien : les pistes du droit européen », *Revue de droit de l'université de Sherbrooke*, 2009-2010, vol. 40, p. 516.

<sup>2272</sup> Hubert GROUDEL, « Insécurité juridique et droit des assurances : Exposé introductif », *Revue générale du droit des assurances*, n° 3, 1998, p. 419.

<sup>2273</sup> Moncef KDHIR, « Vers la fin de la sécurité juridique en droit en droit français ? », *La Revue administrative*, n° 276, 1993, p. 538.

<sup>2274</sup> Selon l'expression de Hubert GROUDEL, « Exposé introductif », in *Insécurité juridique et assurance*, *RGDA*, n° 3, 1998, p. 419.

<sup>2275</sup> Voir Frédéric DOUET, « Les paradoxes de la sécurité juridique en matière fiscale », préc.

<sup>2276</sup> Voir sur la variabilité du principe de sécurité juridique, Martin NADEAU, « Perspectives pour un principe de sécurité juridique en droit canadien : les pistes du droit européen », préc., p. 511.

Ainsi, pourrait-on imaginer, par exemple, qu'au cours d'une rencontre internationale, l'ensemble des participants en provenance de plusieurs États (européens et africains, notamment) tiennent un même discours (sur la dénonciation de l'insécurité juridique), mais des langages différents et même opposés. Par exemple, les uns réclameraient davantage de lois, tandis que d'autres verraient de la sécurité juridique dans l'inaction ou dans le ralentissement à l'égard de la production de normes ; les uns appelleraient notamment de leur vœu la simplification des normes, tandis que d'autres dénonceraient la trop grande simplicité des règles régissant certains régimes juridiques, alors même que bien d'autres suspecteraient les projets de simplification de cacher de véritables intentions ou projets de complexification<sup>2277</sup> ; pour d'autres encore, une plus grande implication du juge serait souhaitable alors même que pour bien d'autres, la présence de l'autorité juridictionnelle pourrait se révéler une source de lourdeur et de lenteur là où une solution aurait pu être rapidement trouvée auprès de l'administration ; cette même administration qui serait justement dénoncée par d'autres participants comme source potentielle de lenteur et d'arbitraire.

En définitive, la seule évocation du principe de sécurité juridique ne suffit pas toujours à en déterminer le contenu exact ; d'autant plus que ce contenu est déjà pris en compte par d'autres notions autonomes. Ce qui constitue un réel obstacle à une conception générale et abstraite de la notion, et rend davantage assez périlleuse l'entreprise qui viserait à élaborer une véritable théorie générale de la sécurité juridique.

Dans les ordres juridiques internes français et ivoiriens, la sécurité juridique a en jurisprudence un statut de principe de droit. Peut-on alors réellement affirmer que la sécurité juridique serait une norme de référence, lorsque son contenu exact demeure méconnu, et parfois présent à travers d'autres notions ? En outre, s'agissant plus particulièrement du cadre français, il est vrai que le juge constitutionnel commence à sortir progressivement de sa réserve, les décisions dans lesquels il se réfère clairement au principe de sécurité juridique demeurent cependant très limitées en nombre<sup>2278</sup>. Est-ce à dire qu'il marcherait vers une véritable consécration ?

En ce qui concerne la Côte d'Ivoire, c'est d'abord pour répondre aux besoins de la mise en place de l'organisation pour l'harmonisation en Afrique du droit des affaires qu'est apparue la

---

<sup>2277</sup> Voir Frédéric DOUET, « Les paradoxes de la sécurité juridique en matière fiscale », préc.

<sup>2278</sup> Voir Cons. cons., 20 mars 2014, décis. n° 2014-691 DC, préc.

notion de sécurité juridique dans le discours juridique ; il importait, en effet, de donner les gages d'un environnement juridique sécurisé. Il a donc intégré les normes de l'OHADA en tant qu'objectif ; un objectif sans réel contenu. Il s'est ensuite révélé dans le langage de l'administration fiscale ivoirienne, notamment à l'égard des règles de contrôle fiscal, là aussi par simple effet d'évocation<sup>2279</sup> ; et ce n'est qu'après qu'il est apparu dans le langage du juge. La chambre administrative de la Cour suprême s'y est certes référée comme principe mais sans une réelle adhésion, puisqu'elle privilégie d'autres principes (en particulier la protection des droits acquis) au principe de sécurité juridique, dans les occasions qu'elle a d'y recourir. Le principe de sécurité juridique reste ainsi silencieux ou balbutiant dans l'ordre juridique interne ivoirien.

En revanche, au niveau des ordres juridiques supranationaux européen et africain, si la notion est considérée dans la première comme un principe (général du droit), elle se révèle dans le second (au sein du droit OHADA), comme un objectif. Cependant, l'OHADA ne définit pas le contenu de cet objectif, sa détermination relève donc de supposition de la part d'auteurs. Ce qui en fait une sorte de valeur incantatoire dans l'ordre supranational africain.

Au contraire dans l'ordre juridique français, c'est « *l'accessibilité et l'intelligibilité de la loi* [qui constituent] *des objectifs de valeur constitutionnelle* »<sup>2280</sup>. Or ce sont ces valeurs de référence qui servent classiquement, en particulier en doctrine, à définir le contenu du principe de sécurité juridique. En envisageant donc séparément le principe de sécurité juridique et les valeurs qui sont censées la représenter, demeure la question du contenu réelle de cette notion. Une réelle consécration constitutionnelle ou législative de la notion de sécurité juridique se trouve ainsi compromise, en France, par cette hétéronomie et le décharnement qui en résulte<sup>2281</sup>. Cela peut être une source de complexité supplémentaire. En Côte d'Ivoire, le principe semble bien plus abstrait que concret et mériterait de parvenir à la réalité d'une véritable consécration.

---

<sup>2279</sup> « *Cependant, lorsque les circulaires administratives donnent d'une disposition légale une interprétation dont les contribuables ont intérêt à se prévaloir ou lorsque l'administration apprécie favorablement la situation fiscale d'un contribuable au regard des textes dans un objectif de sécurité juridique* », Note n° 3333/MEMEF/DGI-DLC/nt 023-023/2002-12/ba du 26 décembre 2002, règles de contrôle de l'impôt (« la note contrôle »), p. 224.

<sup>2280</sup> Cons. cons., 16 décembre 1999, décis. n° 99-421 DC, *J.O.R.F.* n° 296 du 22 décembre 1999, p. 19041.

<sup>2281</sup> Cette façon de considérer séparément les exigences censées constituer celle de la sécurité juridique et la notion elle-même se retrouve également à travers des circulaires. Voir notamment la circulaire du 7 juillet 2011 qui, comme déjà indiqué en ce qui concerne la France, précise : « *la sécurité juridique, la prévisibilité du droit et la simplification de règles inadaptées ou dépassées sont des attentes régulièrement exprimées par nos concitoyens et nos entreprises* » : Circulaire du 7 juillet 2011 relative à la qualité du droit, *J.O.R.F.*, n° 0157 du 8 juillet 2011, p. 11835.

Quant au droit fiscal, « nombreux sont ceux qui [le considèrent] comme le terrain de prédilection de l'insécurité juridique »<sup>2282</sup>. Par exemple, au plan de l'attractivité du territoire, le droit fiscal français est notamment perçu comme étant d'une versatilité<sup>2283</sup> susceptible de faire obstacle à des projets d'investissements étrangers<sup>2284</sup>. Il en va de même pour la Côte d'Ivoire dont le système de contrôle fiscal, qui a déjà été qualifié par certains investisseurs étrangers de "complètement démentiels" dans des rapports publics<sup>2285</sup>, n'est pas non plus de nature à rassurer<sup>2286</sup>. Les droits fiscaux français et ivoiriens sont donc globalement perçus comme peu favorables à la mise en place d'un environnement propice à la sécurité juridique. Or, au-delà de cette vision pessimiste, qui ne se justifie pas toujours, il conviendrait de tenir compte du particularisme du droit fiscal, afin d'élaborer une théorie de la sécurité juridique adaptée à la matière fiscale, voire de bâtir une véritable discipline relative au droit de la sécurité juridique, qui définisse des exigences claires, fiables et autonomes.

---

<sup>2282</sup> Frédéric DOUET, « Les paradoxes de la sécurité juridique en matière fiscale », préc.

<sup>2283</sup> Jacques BUISSON, « Avant-propos », in Jacques Buisson (dir.), *La sécurité fiscale*, préc., p. 9.

<sup>2284</sup> Olivier FOUQUET, *Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration et les contribuables : une nouvelles approche*, Rapport, préc., p. 61.

<sup>2285</sup> Il s'agit des rapports 2007 et 2008 du Conseil français des investisseurs en Afrique : Voir Edmond GOMON, « Contrôle fiscal en Côte d'Ivoire : Feh Kessé exhorte les opérateurs aux voies de recours le quotidien », *Notre Voie*, 25 février 2009.

<sup>2286</sup> Il convient tout de même de préciser que dans son rapport de 2014, le Conseil français des investisseurs étrangers fait état d'une hausse du flux des investissements directs français en Côte d'Ivoire, qui passent de 10 % en 2011 à 56 % en 2012. Voir, CIAN, *Les entreprises françaises et l'Afrique*, Le MOCI, décembre 2013, hors série, p. 10.

## Bibliographie

### I. Ouvrages

**AFSCHRIFT** Thierry, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, Bruxelles, Larcier, 2<sup>e</sup> éd., 2003, 547 p.

**AMSELEK** Paul (dir.), *Interprétation et droit*, Bruxelles, Bruylant, 1995, 246 p.

**ANTONETTI** Raphaël, *La Côte d'Ivoire, porte du Soudan*, Comité de l'Afrique française, 1921, 15 p.

**ARDANT** Gabriel, *Histoire de l'impôt*, t. I, *De l'Antiquité au XVIIIe siècle*, Fayard, 1971, 635 p.

**AUCOC** Léon, *Conférences sur l'administration et le droit administratif*, t. 1, *Organisation et attribution des pouvoirs publics : faites à l'École des Ponts et Chaussées* Paris, Dunod, 2<sup>e</sup> éd., 1878, 704 p.

**AUGE** Marc, *Théorie des pouvoirs et idéologie : étude de cas en Côte d'Ivoire*, Hermann, 1975, 439 p.

**BACHELIER** Gilles, *Le contentieux fiscal*, EFE, 2<sup>e</sup> éd., 1996, 401 p.

**BARBIÉRI** Jean-Jacques, *La procédure civile*, PUF, Coll. « Que sais-je ? », 1995, 127 p.

**BARILARI** André, *Le consentement à l'impôt*, Paris, Presse de SciencesPo, 2000, 146 p.

**BATSELÉ** Didier, *Initiation à la rédaction des textes législatifs, réglementaires et administratifs*, Bruylant, 3<sup>e</sup> éd., 2013, 287 p.

**BÉAUR** Gérard, **BONIN** Hubert, **LEMERCIER** Claire (réun. par), *Fraude, contrefaçon et contrebande, de l'antiquité à nos jours*, Études réunies par, Droz, 2006, 829 p.

**BEIGNIER** Bernard (dir.), *La codification*, Actes du colloque des 27 et 28 octobre 1995 (Toulouse), Dalloz, 1996, 224 p.

**BELLEFOND** Villault (de), *Relation des côtes d'Afrique, appelées Guinée : avec la description du pays, mœurs et façons de vivre des Habitants, des productions de la terre, et des marchandises qu'on en apporte, avec les remarques historiques sur ces côtes, le tout remarqué par le sr Villault, escuyer sieur de Bellefond, dans le voyage qu'il y a fait en 1666 et 1667*, Paris, Denys Thierry, 1669, 456 p.

**BERGEAL** Catherine, *Rédiger un texte normatif : manuel de légistique*, 7<sup>e</sup> éd., Berger-Levrault, 2012, 433 p.

**BESSON** Antonin (dir.), *Seuil d'âge et législation pénale : contribution à l'étude du problème des jeunes adultes délinquants*, éd. Cujas, 1961, 256 p.

**BETCH** Martine, *Le juge judiciaire et l'impôt*, LexisNexis-Litec, 2010, 358 p.

**BIENVENU** Jean-Jacques, **LAMBERT** Thierry, *Droit fiscal*, PUF, 4<sup>e</sup> éd., 2010, 470 p.

**BONFILS** Philippe, **GOUTTENOIRE** Adeline, *Droit des mineurs*, Dalloz, 2008, 1121 p.

**BONNEAU** Thierry, *La Cour de cassation et l'application de la loi dans le temps*, PUF, 1990, 397 p.

**BOUTILLIER** Jean-Louis, *Bouna : Royaume de la savane ivoirienne, princes, marchands et paysans*, Karthala et Orstom, 1993, 396 p.

**BOUVIER** Michel (dir.), *La nouvelle Administration financière et fiscale*, Paris, LGDJ, Lextenso, 2011, 198 p.

**BOUVIER** Michel, **ESCLASSAN** Marie-Christine, *L'administration fiscale en France*, Coll. « Que sais-je ? », PUF, 1988, 127 p.

**BOUVIER** Michel, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, Paris, LGDJ, 2007, 8<sup>e</sup> éd. 245 p.

**BOUVIER** Pierre-Jean, **GELIN** Stéphane et alii, *Prix de transfert : détermination des prix de transfert, prix de transfert et établissement stable, contrôle des prix de transfert, accords préalables sur les prix de transfert*, Coll. Dossiers pratiques Francis Lefebvre, EFL, 2008, 363 p.

**BREEN** Emmanuel, *Gouverner et punir : le rôle de l'Exécutif dans les procédures répressives*, PUF, 2003, 226 p.

**BROCHER** Charles-Antoine, *Études sur les principes généraux de l'interprétation des lois et spécialement du Code Napoléon*, Paris, Ernest Thorin, 1870, 246 p.

**BRURON** Jacques, *Droit pénal fiscal*, Paris, LGDJ, 1993, 161 p.

**BUISSON** Jacques (dir.), *La sécurité fiscale*, L'Harmattan, 2011, 222 p.

**CABRILLAC** Rémy, *Les codifications*, PUF, 2002, 310 p.

**CADIET** Loïc, **NORMAND** Jacques, **MEKKI** Soraya Amrani, *Théorie générale du procès*, PUF, 2<sup>e</sup> éd., 2010, 993 p.

**CARBONNIER** Jean, *Droit civil /t. 1, Les personnes : personnalité, incapacités, personnes morales*, 21<sup>e</sup> éd. refondue pour les personnes, 17<sup>e</sup> éd. refondue pour les incapacités, PUF, 2000, 432 p.

**CARBONNIER** Jean, *Essais sur les lois*, Defrénois, 2<sup>e</sup> éd., 1995, 336 p.

**CARBONNIER** Jean, *Flexible droit : pour une sociologie du droit dans sa rigueur*, Paris, LGDJ, 10<sup>e</sup> éd., 2001, 493 p.

**CARPANO** Éric, **DEBARD** Thierry, **ZILLER** Jacques, *État de droit et droit européen : l'évolution du modèle de l'État de droit dans le cadre de l'eupéanisation des systèmes juridiques*, L'Harmattan, 2005, 664 p.

**CARRE DE MALBERG** Raymond, *Contribution à la théorie générale de l'État*, Sirey, 1920, 837 p.

**CASIMIR** Jean-Pierre, *Contrôle fiscal : contentieux-Recouvrement*, 12<sup>e</sup> éd. [2013], Groupe Revue Fiduciaire, 2012, 712 p.

**CASTAGNÈDE** Bernard, *Précis de fiscalité internationale*, PUF, 2<sup>e</sup> éd., 2006, 487 p.

**CATALA** Pierre, **TERRÉ** François, *Procédure civile et voies d'exécution*, PUF, 2<sup>e</sup> éd., 1976, 543 p.

**CHADEFAUX** Martial, **DEBOISSY** Florence, **LA MARDIÈRE** Christophe (de) (dir.), *Écrits de fiscalité des entreprises : Études à la mémoire du professeur Maurice Cozian*, LexisNexis, Litec, 2009, 948 p.

**CHAMBAS** Gérard, *Fiscalité et développement en Afrique Subsaharienne*, Ministère de la Coopération/ Economica, 1994, 152 p.

**CHAPUS** René, *Droit du contentieux administratif*, Montchrestien, 12<sup>e</sup> éd., 2006, 1489 p.

**CHÉNON** Émile, *Histoire générale du droit français public et privé, des origines à 1815*, t. I: *Période Gallo-Romaine, période franke, période féodale et coutumière*, Paris, Société du Recueil Sirey, 1926, 984 p.

**CHEVALLIER** Jacques, *L'État de droit*, Montchrestien, 5<sup>e</sup> éd., 2010, 158 p.

**CHEVALLIER** Jacques, *Science administrative*, Thémis, PUF, 5<sup>e</sup> éd., 2013, 610 p.

**CLAMAGERAN** Jean-Jules, *Histoire de l'impôt en France*, t. 2, Guillaumin, 1868, 719 p.

**CLÉMENT** Solène, *L'internement administratif des étrangers en situation irrégulière*, L'Harmattan, 2011, 115 p.

**CLOZEL** François-Joseph, *Dix ans à la Côte d'Ivoire*, Paris, Augustin Challamel, 1906, 350 p.

**COLLET** Martin, **COLLIN** Pierre, *Procédures fiscales : contrôles, contentieux et recouvrement de l'impôt*, PUF, 2<sup>e</sup> éd., 2014, 369 p.

**COLLET** Martin, *Droit fiscal*, PUF, 4<sup>e</sup> éd., 2013, 435 p.

**COLLET** Martin, *Procédures fiscales : contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, PUF 2011, 339 p.

**COMBACAU** Jean, **SUR** Serge, *Droit international public*, Montchrestien, 8<sup>e</sup> éd., 2008, 818 p.

**COMMUNIER** Jean-Michel, *Droit fiscal communautaire*, Bruylant, Bruxelles, 2001, 555 p.

**CONNIL** Damien, *L'office du juge administratif et le temps*, Coll. « N. Bibl. de thèses », vol. 114, Th. Pau : 2010, Dalloz, 2012, 904 p.

**CÔTÉ** Pierre-André, *Interprétation des lois*, Thémis, 3<sup>e</sup> éd., 1999, 1035 p.

**COZIAN** Maurice, **DEBOISSY** Florence, *Précis de fiscalité des entreprises, 2011/2012*, 35<sup>e</sup> éd., LexisNexis, 829 p.

**COZIAN** Maurice, **DIBOUT** Patck, **PIERRE** Jean-Luc (dir.), *Droits et garanties du contribuable : évolutions et perspectives vingt ans après le rapport Aicardi*, LexisNexis, Litec, 2008, 656 p.

**CROUZATIER-DURAND** Florence, *La fin de l'acte administratif unilatéral*, L'Harmattan, 2003, 434 p.

**DAILLIER** Patrick, **FORTEAU** Mathias, **PELLET** Alain, *Droit international public*, Paris, LGDJ, Lextensos, 8<sup>e</sup> éd., 2009, 1709 p.

**DARESTE** Rodolphe, *La justice administrative en France, ou traité du contentieux de l'administration*, Paris, Auguste Durand, 1862, 688 p.

**DEGOFFE** Michel, *Droit de la sanction non pénale*, Economica, 2000, 375 p.

**DELAFOSSÉ** Maurice, *Les frontières de la Côte d'Ivoire, de la Côte d'Or et du Soudan*, Masson, éd., 1908, 256 p.

**DELALANDE** Nicolas, *Les batailles de l'impôt : consentement et résistances de 1789 à nos jours*, Seuil, 2011, 445 p.

**DELAUNAY** Karine, *Voyages à la Côte de l'Or : Étude historiographique des relations de voyage sur le littoral ivoirien et ghanéen*, AFERA, 1994, 214 p.

**DELMAS-MARTY** Mireille, **TEITGEN-COLLY** Catherine, *Punir sans juger? de la répression administrative au droit administratif pénal*, Economica, 1992, 191 p.

**DÉMOGUE** René, *Les notions fondamentales du droit privé : essai critique pour servir d'introduction à l'étude des obligations*, Arthur Rousseau, 1911, 681 p.

**DESSPORTES** Frédéric, **LAZERGES-COUSQUER** Laurence, *Traité de procédure pénale*, Economica, éd. 2009, 2166 p.

**Di MALTA** Pierre, *Droit fiscal pénal*, PUF, 1<sup>re</sup> éd., 1992, 282 p.

**Di MALTA** Pierre, *Finances publiques*, t. 1, *Le budget*, PUF 1999, 470 p.

**DJADÉ** Komi, *L'économie informelle en Afrique subsaharienne*, L'Harmattan, 2011, 249 p.

**DRIÉ** Jean-Claude, *Le contrôle fiscal raconté aux dirigeants et à leurs conseils*, lexisNexis, 2<sup>e</sup> éd., 2010, 306 p.

**DRIÉ** Jean-Claude, *Procédure de contrôle : la voie de l'équilibre*, L'Harmattan, 2005, 383 p.

**DUCROCQ** Théophile, *Études d'histoire financière et monétaire*, Paul Oudin, 1887, 309 p.

**DUNGLAS** E., *Dans la forêt de la Côte d'Ivoire, coutumes et mœurs des Bété*, Paris, Larose, 1939, 99 p.

**DUVERGER** Maurice, *Éléments de fiscalité*, PUF, 1976, 345 p.

**DUVERGER** Maurice, *Les constitutions de la France*, 15<sup>e</sup> éd., Paris, PUF, « Que sais-je ? », 2004, 128 p.

**EL YAAGOUBI** Mohammed, *Le juge protecteur de l'administré au Maroc : entre le mimétisme et l'autonomisation*, Fès Info-Print, 2006, 121 p.

**FAVENNEC-HÉRY** Françoise (dir.), *La sécurité juridique en droit du travail*, LexisNexis, 2013, 131 p.

**FORTIN** Bernard (dir.), *L'économie souterraine au Québec : mythes et réalités*, Les Presses de l'Université Laval, 1996, 115 p.

**FOUQUET** Olivier et **SIERACZEK** Manon (dir.), *Le contrôle fiscal*, coll. Axe droit, éd. Lamy, 2010, 243 p.

**FRAISSEIX** Patrick, *Droit constitutionnel*, 3<sup>e</sup> éd. Vuibert, 2010, 414 p.

**GAFFAREL** Paul, *Les colonies françaises*, Paris, Germer Bailliere, 1880, 423 p.

**GEFFROY** Jean-Baptiste, *Grands problèmes fiscaux contemporains*, PUF, 1993, 671 p.

**GEIGER** Julius Theodor, *Arbeiten zur Soziologie : Methode, moderne Grossgesellschaft. Rechtssoziologie, Ideologiekritik. Ausgewählt und eingeleitet von Paul Trappe*, Neuwied, Luchterhand, 1962, 484 p.

**GEIGER** Julius Theodor, *Vorstudien zu einer Soziologie des Rechts : Mit einer Einleitung und internationalen Biographie zur Rechtssoziologie/ Von Paul Trappe*, Munich, [Neuwied am Rhein] : Luchterhand, 2<sup>e</sup> éd., 1964, 479 p.

**GÉNY** François, *Méthode d'interprétation et sources en droit privé positif : essai critique*, t. 1, 2<sup>e</sup> éd., Paris, LGDJ, 1932, 446 p.

**GHARBI** Najib, *Le contrôle fiscal des prix de transfert*, L'Harmattan, 2005, 495 p.

**GICQUEL** Jean et **GICQUEL** Jean-Éric, *Droit constitutionnel et institutions politiques*, 27<sup>e</sup> éd., 2013, LGDJ-Lextenso éd., 834 p.

**GIRAUD** Charles, *Essai sur l'histoire du droit français au moyen-âge*, Paris, Videcoq, Père et Fils, 1846, t. 1, 392 p.

**GIRAUDIER** Vincent, *Les Bastilles de Vichy : répression politique et internement administratif, 1940-1944*, Tallandier, 2009, 268 p.

**GIRAULT** Arthur, *Principes de colonisation et de législation coloniale*, t. 1, Recueil général des lois et des arrêts, 2<sup>e</sup> éd., 1904, 789 p.

**GLÉLÉ-AHANHANZO** Maurice, *Introduction à l'organisation de l'Unité africaine et aux organisations régionales africaines*, Coll. Bibliothèque africaine et malgache, Paris, LGDJ, 1986, 574 p.

**GRIDEL** Jean-Pierre, *Introduction au droit et au droit français : notions fondamentales, méthodologie, synthèse*, 2<sup>e</sup> éd., Dalloz, 1994, 805 p.

**GROSCLAUDE** Jacques et **MARCHESSOU** Philippe, *Procédures fiscales*, Dalloz 2009, 6<sup>e</sup> éd, 380 p.

**GUILLET** Nicolas (dir.), *Les transformations de l'administration fiscale : actes du colloque organisé le 20 mai 2010 à l'Université du Havre / par le Groupe de recherches et d'études en droit fondamental, international et comparé (GREDFIC), et la Direction générale des finances publiques de Haute-Normandie et du département de la Seine-Maritime*, L'Harmattan, 2011, 166 p.

**GUINCHARD** Serge et *alii*, *Droit processuel : droits fondamentaux du procès*, Dalloz, 7<sup>e</sup> éd., 2013, 1493 p.

**GUINCHARD** Serge, **MONTAGNIER** Gabriel, **VARINARD** André, **DEBARD** Thierry, *Institutions juridictionnelles*, Dalloz 12<sup>e</sup> éd., 2013, 1098 p.

**HECKLY** Christophe, *Rationalité économique et décisions fiscales*, Paris, LGDJ, 1987, 379 p.

**HÉRON** Jacques, *Principes du droit transitoire*, Coll. Philosophie et théorie générale du droit, Dalloz, Paris 1996, 168 p.

**HERTZOG** Robert (dir.), *Le juge fiscal*, Economica, 1988, 302 p.

**HOUREBIE** Fabrice (dir.), *Quel service public de la justice en Afrique francophone ?*, Bruxelles, Bruylant, 2013, 214 p.

**IGUÉ** Ogunsola John, *L'Afrique de l'Ouest entre espace, pouvoir et société : une géographie de l'incertitude*, Paris, Karthala, 2006, 555 p.

**ISAIA** Henri, **SPINDLER** Jacques (Coord.), *Histoire du droit des finances publiques, vol. II, Les grandes étapes de l'évolution de la fiscalité d'État, textes à l'appui*, Economica, 1987, 690 p.

**JEULAND** Emmanuel, *Droit processuel général*, Montchrestien, 2<sup>e</sup> éd., 2012, 648 p.

**JÈZE** Gaston, *Les principes généraux du droit administratif*, 3<sup>e</sup> éd., 1925, 445 p.

**JHERING** Rudolf Von, *L'Esprit du droit romain dans les diverses phases de son développement*, trad. sur la 3<sup>e</sup> éd. par Octave De Meulenaere, t. II, Paris, A. Maresq, Aîné, 1878, 307 p.

**JOSSERAND** Louis, *Les mobiles dans les actes juridiques du droit privé*, coll. Essai de téléologie juridique, Dalloz, 1928, 426 p.

**KELSEN** Hans, *Théorie pure du droit*, trad. par Charles Eisenmann, Paris, Dalloz, 2<sup>e</sup> éd., 1962, 496 p.

**KODJO** Georges Niamkey, *Le royaume de Kong (Côte d'Ivoire), des origines à la fin du XIXe siècle*, L'Harmattan, 2006, 377 p.

**KOLB** Robert, *Interprétation et création du droit international : Esquisse d'une herméneutique juridique moderne pour le droit international public*, éd. Bruylant/éd. de l'Université de Bruxelles, 2006, 959 p.

**KORNPROBST** Emmanuel, *La notion de bonne foi : application au droit fiscal français*, LGGJ, Paris, 1980, 409 p.

**KRÜEGER** Paul, *Histoire des sources du droit romain*, trad. de l'allemand par M. Brissaud, Coll. Manuel des antiquités romaines, t. 16<sup>e</sup>, Teodore Mommsen, Joachim Marquardt, Paul Krüeger (dir.), Paris, Thorin et Fils, 1894, 552 p.

L'Europe et le droit : **Mélanges en l'hommage à Jean Boulouis**, Dalloz, 1991

**LA SOCIÉTÉ FRANÇAISE DE DROIT FISCAL (SFDF)**, *L'amélioration des rapports entre l'administration fiscale et les contribuables*, Acte du Colloque de la SFDF, Orléans 15-16 septembre 1988, Coll. Université d'Orléans, P.U.F, 1989, 326 p.

**LACOMBE** Francis, *La France et l'Allemagne sous le Premier Empire : Napoléon et le Baron de Stein*, Bruxelles, Meline, Cans, 1860, 271 p.

**LAFERRIERE** Édouard, *Traité de la juridiction administrative et des recours contentieux*, t. 1, 2<sup>e</sup> éd, Berger-Levrault, 1896, 724 p.

**LAMARQUE** Jean, **NÉGRIN** Olivier, **AYRAULT** Ludovic, *Droit fiscal général*, LexisNexis, 2<sup>e</sup> éd., 2011, 1463 p.

**LAMBERT** Thierry, *Contentieux fiscal*, Hachette 2011, 157 p.

**LAMBERT** Thierry, *Procédures fiscales*, Montchrestien, 2013, 672 p.

**LASCOUMES** Pierre, **BARBERGER** Cécile, **LAMBERT** Thierry ...et alii (dir.), *Le droit pénal administratif : instrument d'action étatique : incrimination, transaction*, Commissariat au Plan, 1986, 295 p.

**LATIL** Georges, *Contentieux fiscal : réclamations, sursis de paiement, recours juridictionnels, modèles et formulaires*, EFL, 2002, 845 p.

**LAUZAINGHEIN** Christian (de), **STAUBLE-DE-LAUZAINGHEIN** Marie-Hélène, *Droit fiscal*, Dalloz, 14<sup>e</sup> éd., 2009, 383 p.

**LAVIGNE** Stéphane, *Contributions indirectes et monopoles fiscaux*, PUF, Coll. Que sais-je ?, 1991, 127 p.

**Le COUR GRANDMAISON** Olivier, *Les constitutions françaises*, éd. La Découverte, 1996, 124 p.

**LECA** Antoine, *Le Code était presque parfait : Introduction historique au droit*, LexisNexis, 2013, 247 p.

**LEROY** Marc, *Le contrôle fiscal : une approche cognitive de la décision administrative*, Paris, L'Harmattan, 1993, 287 p.

*Les sanctions pénales fiscales : actes du séminaire, Saint-Vincent, Vallée d'Aoste, Italie 2 octobre 1998*, organisé par le Centre de droit pénal fiscal (Turin), Université Paris Dauphine, Cercle des comparatistes, Université de Paris 13, Centre d'étude et de recherches administratives et politiques, L'Harmattan, 2000, 139 p.

**LEVALLOIS** Ernest, *L'État, c'est nous...*, Librairie universelle, 1911, 460 p.

**LEVEL** Patrice, *Essai sur les conflits de lois dans le temps : Contribution à la théorie générale du droit dans le temps*, Paris, LGDJ, 1959, 344 p.

**LOPEZ** Christian, *Droit pénal fiscal*, Paris, LGDJ, Lextenso, 2012, 227 p.

**MAITROT de la MOTTE** Alexandre, *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Buylant, 2012, 728 p.

**MARGAIRAZ** André, *La fraude fiscale et ses succédanés : comment échapper à l'impôt*, Paris, LGDJ, 1971, 534 p.

**MARIETTE** José, *Introduction à la sociologie*, Le Manuscrit 2004, 239 p.

**MARION** Marcel, *Les impôts directs sous l'Ancien Régime, principalement au XVIII<sup>e</sup> siècle*, Edouard Cornély, 1910, 434 p.

**MARTINEZ** Jean-Claude et **Di MALTA** Pierre, *Droit fiscal contemporain*, 1. *L'impôt, le fisc, le contribuable*, Litec, 1986, 478 p.

**MARTINEZ** Jean-Claude, *La fraude fiscale*, coll. "Que sais-je ?", PUF, 1984, 2<sup>e</sup> éd., 126 p.

**MARTINEZ** Jean-Claude, *Le statut de contribuable*, t. I : *L'élaboration du statut*, Paris, LGDJ, Paris, 1980, 394 p.

**MARTINEZ** Jean-Claude, *Lettre ouverte aux contribuables*, Albin Michel, 1985, 226 p.

**MASSERON** Jean-Paul, *Le pouvoir et la justice en Afrique noire francophone et à Madagascar*, Paris, A. Pedone, 1966, 163 p.

**MASSON** Charles Robbez, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, Paris, LGDJ, 1990, 503 p.

**MATTHIEU** Robert, *Le racket fiscal*, Albin Michel, 1990, 256 p.

**MAY** Louis-Henri-Gaston, *Éléments de droit romain à l'usage des étudiants des facultés de droit : contenant l'histoire du droit romain, les personnes, les droits réels, les obligations, les successions, la procédure civile et les actions*, Paris, L. Rose, 7<sup>e</sup> éd., 1901, 660 p.

**MEHL** Lucien, **BELTRAME** Pierre, *Sciences et techniques fiscales*, PUF, Coll. Thémis, 1984, 786 p.

*Mélanges Marcel Waline*, *Le juge et le droit public*, Paris, LGDJ, 1974, 265 p. (t. 1) ; 858 p. (t. 2).

*Mélanges Paul Amserek*, Bruylant, 2005, 857 p.

**MENIER** Emile Justin, *L'impôt sur le capital, son application, ses avantages, ses conséquences*, Paris, Guillaumin, 2<sup>e</sup> éd., 1872, 210 p.

**MERIGNHAC** Alexandre, *Précis de législation et d'économie coloniales*, Recueil Sirey, 1912, 1012 p.

**MESCHERIAKOFF** Alain, *Le droit administratif ivoirien*, Coll. La vie du droit en Afrique, Economica, 1982, p. 247 p.

**MICHEL** Jean, *Les recours administratifs gracieux, hiérarchiques et de tutelle*, La Documentation française, Paris, 1996, 313 p.

**MICHELLET** Edmond, **CLÉMENT** Jean, *La Côte d'Ivoire : organisation administrative, financière, judiciaire, régime minier, domanial, forestier, foncier*, Paris, Augustin Challamel, 1906, 355 p.

**MODERNE** Franck, *Sanctions administratives et justice constitutionnelle : contribution à l'étude du jus puniendi de l'État dans les démocraties contemporaines*, Economica, 1993, 341 p.

**MONTAIGNE**, *Essais*, Livre III, Chapitre XIII, « Sur l'Expérience », éd. de 1595 Pernon, 2009, 623 p.

**MONTESQUIEU**, *Considérations sur les causes de la grandeur des Romains et de leur décadence*, Nouvelle éd. par M. l'Abbé C. Blanchet, Paris, Vve Ch. Poussielgue, 1907, 242 p.

**MONTESQUIEU**, *Œuvres complètes*, Tome 1<sup>er</sup>, Contenant l'Esprit des lois, Livre I-XXII, Paris, A. Belin, 1817, 769 p.

**MORIN** Pascal (coord.), *Quand le fisc vous contrôle : Les modalités de contrôle, les sanctions, les possibilités de négociation et de recours*, Juris Défi, 3<sup>e</sup> éd., 2011, 310 p.

**MOURGEON** Jacques, *La répression administrative*, Paris, LGDJ, 1967, 644 p.

**NECKER** Jacques, *Dernières vues de politique et de finances (offertes à la Nation française par Necker)*, 1802, 480 p.

**NÉEL** Brigitte, *Les pénalités fiscales et douanières*, Economica, 1989, 424 p.

**ODENT** Raymond, *Contentieux administratif*, t. 1, fasc. 1-3, Dalloz, 2007, 1051 p.

**OPPÉTIT** Bruno, *Essai sur la codification*, PUF, 1998, 91 p.

**PATRAS** Luc P., *L'interprétation en droit public interne*, Theod. et Athan. N. Joannides, 1962, 382 p.

**PERROT** Claude Helene, *Les Anyi-Ndenye, et le pouvoir aux 18<sup>e</sup> et 19<sup>e</sup> siècles*, Abidjan : Publications CEDA, Coll. Publications de la Sorbonne, 1982, 333 p.

**PETITFILS** Jean Christian, **SAINT VICTOR** Jacques (de), *Testament et manifeste de Louis XVI*, éd. des équateurs, 2014, 95 p.

**PIAGET** Jean, *Études sociologiques*, Droz, Genève, 2<sup>e</sup> éd. 1977, 368 p.

**PIKETTY** Thomas, *Les hauts revenus en France au XXe siècle : inégalités et redistributions, 1901-1998*, Hachette Littératures, 2006, 1062 p.

**PILLET** François, **BANGOURA** Eugène, *Guide pratique de la procédure dans le contentieux fiscal*, éd. Juris-Classeur, 2003, 252 p.

**PILON** Eustache-Adrien-Louis, *Principes et techniques des droits d'enregistrement*, t. 1 : Les principes, Dalloz, 1929, 729 p.

**PONTIER** (dir.), *Les principes et le droit*, Presse universitaire d'Aix-Marseille, 2007, p. 81.

**PORTALIS** Jean-Étienne-Marie, *Discours préliminaire du premier projet de Code civil*, 1801, éd. numérique, Bordeaux, éd. Confluences, coll. Voix de la Cité, 2004 (disponible sur « [www.mafr.fr/IMG/pdf/discours\\_1er\\_code\\_civil.pdf](http://www.mafr.fr/IMG/pdf/discours_1er_code_civil.pdf) »).

**PRADEL** Jean, *Manuel de Droit pénal général*, 14<sup>e</sup> éd., Cujas, 2002, 749 p.

**PRADEL** Jean, *Procédure pénale*, éd. Cujas, 15<sup>e</sup> éd., 2010, n° 580, 883 p.

**RASSAT** Michèle-Laure, *Droit pénal général*, Ellipses, 2<sup>e</sup> éd., 2004, 623 p.

**RENARD**, *Précis d'une opération proposée par un patriote du district d'Oratoire sur la féodalité*, Paris, Desenne, 1790, 29 p.

**RIALS** Stéphane, *La Déclaration des droits de l'homme et du Citoyen*, Hachette, 1988, 771 p.

**RICHER** Daniel, *Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal*, Paris, LGDJ, 1997, 431 p.

**RICŒUR** Paul, *Essais d'herméneutique*. [1], *Le conflit des interprétations*, Paris, Seuil, 1969, 500 p.

**RIDEAU** Joël (dir.), *Le droit au juge dans l'Union européenne*, Paris, LGDJ, 1998, 320 p.

**RIGAUX** François, *Introduction à la science du droit*, Bruxelles et Paris, Vie ouvrière, 1974, 407 p.

**RIPERT** Georges, *Le déclin du droit*, Paris, LGDJ, 1949, 225 p.

**RIPERT** Georges, *Les forces créatrices du droit*, Paris, LGDJ, 1955, 431 p.

**ROCHE** Jules, *L'impôt sur le revenu*, Paris, Ernest Flammarion, 1910, 420 p.

**RODIÈRE** Aimé, *Les grands jurisconsultes*, Edouard Privat, 1874, 527 p.

**ROLAND** Henri et **BOYER** Laurent, *Locutions latines françaises*, Litec, 4<sup>e</sup> éd., 1998, 566 p.

**ROLLAND** Louis, **LAMPUÉ** Pierre et alii, *Législation et finances coloniales*, Recueil Sirey, 1930, 784 p.

**ROUBIER** Paul, *Le droit transitoire : Conflits des lois dans le temps*, Dalloz-Sirey, 1960, 2<sup>e</sup> éd., 560 p.

**ROUBIER** Paul, *Théorie générale du droit : histoire des doctrines juridiques et philosophiques des valeurs sociales*, 2<sup>e</sup> éd., Sirey, 1951, 337 p.

**ROUGIER** J.-C. Paul, *Précis de législation et d'économie coloniale*, Paris, L. Larose, 1895, 536 p.

**SALIN** Pascal, *L'arbitraire fiscal*, Robert Laffont, 1985, 277 p.

**SCHMIDT** Jean et **KORNPROBST** Emmanuel, *Fiscalité immobilière*, 12<sup>e</sup> éd., LexisNexis, 2013, 832 p.

**SCHNERB** Robert, *Deux siècles de fiscalité française XIXe-XXe siècle : histoire, économie, politique*, Paris, Mouton, 1973, 322 p.

**SCHULTE** Johann Friedrich Von, *Histoire du droit et des institutions allemandes*, traduit et annoté sur la 5<sup>e</sup> éd. par Marcel Fournier, précédée d'une introduction par Ernest GLASSON, A. Durand et Pédone-Lauriel, 1882, 614 p.

**SERLOOTEN** Patrick, *Droit fiscal des affaires*, 12<sup>e</sup> éd., Dalloz, 2013, 744 p.

**SHEPHERD** Robert Perry, *Turgot and the six edicts*, New York, The Columbia University, 1903, 214 p.

**SIMON** Denys, « Les exigences de la primauté du droit communautaire : continuité ou métamorphose ? », in *L'Europe et le droit : Mélanges en l'hommage à Jean Boulouis*, Dalloz, 1991, pp. 481-493

**SONOLET** Louis, *L'Afrique occidentale française*, Paris, Hachette, 1912, 254 p.

**SUEUR** Philippe, *Histoire du droit public français XV<sup>e</sup>-XVIII<sup>e</sup> siècle : la genèse de l'État contemporain. 2/ Affirmation et crise de l'État sous l'Ancien Régime*, PUF, 1989, 600 p.

**SUR** Serge, *L'interprétation en droit international public*, Paris, LGDJ, 1974, 449 p.

**TAGRO** Alexandre, *Organisation politique administrative et judiciaire de la Côte d'Ivoire : Guide de préparation aux concours administratifs*, A. Tagro, Abidjan/Impr. nationale, 1984, 79 p.

**TERRÉ** François, *Introduction général au droit*, Dalloz, 7<sup>e</sup> éd., 2006, 634 p.

**TIXIER** Gilbert, Philippe DEROUIN, *Droit pénal de la fiscalité*, Dalloz, 1989, 221 p.

**TOCQUEVILLE** Alexis (de), *L'Ancien Régime et la Révolution*, 7<sup>e</sup> éd., 1866, Œuvre complète d'Alexis de Tocqueville, Paris Michel Lévy frères, 1866, 446 p.

**TREVES** Renato, *Sociologie du droit*, PUF, 1995, 281 p.

**TROPER** Michel, *La séparation des pouvoirs et l'histoire constitutionnelle française*, Paris, LGDJ, 1980, 251 p.

**TROPER** Michel, *La théorie du droit, le droit, l'État*, PUF, 2001, 324 p.

**TROTABAS** Louis, *Précis de science et technique fiscales*, Paris, Dalloz, 1958, p. 327.

**TURGOT** Anne Robert Jacques, *Réflexions sur la formation et la distribution des richesses*, 1766 (disponible sur <http://gallica.bnf.fr>).

**VEDEL** Georges, *Cours d'institutions financières*, Paris, le Cours de droit, 1962, 523 p.

**VERHOEVEN** Joe, *Droit de la communauté européenne*, Coll. Précis de la faculté de droit de l'Université catholique de Louvain, 2<sup>e</sup> éd., Larcier, 2001, 510 p.

**VIDAL** Georges, *Principes fondamentaux de la pénalité dans les systèmes les plus modernes*, Paris, LNDJ, Arthur Rousseau, 1890, 637 p.

**VILLAMUR** Roger, *Instructions aux administrateurs et chefs de poste en service à la Côte d'Ivoire : sur leurs pouvoirs de répression en matière indigène et leurs fonctions d'officiers de police judiciaire, auxiliaires du juge de paix à compétences étendues*, Paris, Henri-Charles-Lavauzelle, 1901, 118 p.

**VOVELLE** Michel, *La Révolution française : 1789-1799*, Armand Colin, 2<sup>e</sup> éd., 2011, 220 p.

**WAHL** Paul, *Nos impôts en 1928. Tableau des formalités et délais. Comment se font les déclarations en 1928. Quand, comment, combien doit-on payer. Comment réclamer. Exposé pratique, suivi du texte annoté de la loi de finances du 27 décembre 1927. Barème des principaux impôts*, Paris, Les Annales commerciales, judiciaires et fiscales, 1928, 56 p.

**WALINE** Marcel, *Traité élémentaire de droit administratif*, Recueil Sirey, 6<sup>e</sup> éd., 1950, 641 p.

**WODIÉ** Francis, **BLÉOU** Djézou Martin, *La chambre administrative de la Cour suprême et sa jurisprudence : commentaires d'arrêts*, Economica, 1980, 174 p.

**YPERSELE** Joël Van et **LOUVEAUX** Bernard, *Le droit de l'urbanisme en Belgique et dans ses trois régions*, 2<sup>e</sup> éd., Larcier, 2006, 808 p.

**ZELPHATI** Didier, *Contrôle fiscal des particuliers*, Dossiers Pratiques Francis Lefebvre, EDF, 2001, 424 p.

**ZIRI** Boniface Gbaya, *Problèmes de regroupement des villages bété, Côte d'Ivoire : contribution à l'analyse des obstacles socioculturels au développement*, L'Harmattan, 2005, 199 p.

## II. Thèses

**AGOSTINI** Arnaud, *Les options fiscales*, Th. Bordeaux I : 1981, LGDJ, 1982, 381 p.

**AGRON** Laure, *Histoire du vocabulaire fiscal*, Th. Paris 2 : 1998, LGDJ, 2000, 519 p.

**ANGELETTI DELTIN** Laure, *De l'existence du droit pénal fiscal, ou impossible justification des principes généraux gouvernant le contentieux pénal de l'impôt*, Th. Aix-Marseille III, 2002, 741 p.

**ATANGA FONGUE** Roland, *Contrôle fiscal et protection dans un contexte d'ajustement structurel : le cas du Cameroun*, Th. Université de Maine : 2006, L'Harmattan, 2007, 342 p.

**AYRAULT** Ludovic, *Le contrôle juridictionnel de la régularité de la procédure d'imposition*, Th. Paris 2 : 2002, L'Harmattan, 2004, 444 p.

**BARONE** Laurent, *L'apport de la Convention européenne des droits de l'homme au droit fiscal français*, L'Harmattan, 2000, 439 p.

**BAYLAC** Corinne, *Le formalisme du droit fiscal*, Th. Paris 2 : 1999, L'Harmattan, 2002, 515 p.

**BEN MERZOUK** Emma, *La sécurité juridique en droit positif*, Th., Université Panthéon-Assas (Paris II), [s.n.] 2003, 580 p.

**BERN** Philippe, *La nature juridique du contentieux de l'imposition*, Th. Paris, LGDJ, 1972, 197 p.

**BEURDELEY** Marcel, *Le détournement de pouvoir dans un intérêt financier ou patrimonial*, Th., Paris, 1928, 188 p.

**BOURGET** Renaud, *La science juridique et le droit financier et fiscal : Étude historique et comparative du développement de la science juridique fiscale (fin XIX<sup>e</sup> et XX<sup>e</sup> siècles)*, Th. Paris 2 : 2010, Coll. « N. Bibl. de thèses », vol. 112, Paris, Dalloz, 2012, 1347 p.

**BUISSON** Jacques, *Le sursi au paiement de l'impôt*, Th. Paris 5, LGDJ, 1996, 231 p.

**CALMES** Sylvia, *Du principe de protection de la confiance légitime en droits allemand, communautaire et français*, Th. Paris 2 : 2000, Coll. « N. Bibl. de thèses », Dalloz, 2001, 711 p.

**CAPITANT** René, *Introduction à l'étude de l'illicite : l'impératif juridique*, Th. Paris, Dalloz, 1928, 230 p.

**CASTAGNÈDE** Bernard, *La répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale*, Th. Paris, 1972, dactyl., 594 p.

**CONNIL** Damien, *L'office du juge administratif et le temps*, Th. Pau : 2010, Coll. « N. Bibl. de thèses », Dalloz, 2012, 904 p.

**DÉBAT** Olivier, *La rétroactivité et le droit fiscal*, Th. Toulouse 1 : 2002, Droit et Notariat, Coll. des thèses, t. 18, Defrénois 2006, 503 p.

**DEBOISSY** Florence, *La simulation en droit fiscal*, Paris, LGDJ, 1997, 472 p.

**DEDEURWAERDER** Gilles, *Théorie de l'interprétation et droit fiscal*, Th. Paris 2 : 2008, Coll. « N. Bibl. de thèses », Dalloz, 2010, 486 p.

**DÉGNI-SÉGUI** René, *La succession d'État en Côte d'Ivoire*, Th. dactyl. Aix-Marseille, 1979, 550 p.

**DEKEUWER** Françoise DEFOSSEZ, *Les dispositions transitoires dans la législation civile contemporaine*, Paris, LGDJ, 1977, 267 p.

**DELAUNAY** Bénédicte, *L'amélioration des rapports entre l'administration et les administrés : contribution à l'étude des réformes administratives entreprises depuis 1945*, Paris, LGDJ, 1993, 1003 p.

**DOUET** Frédéric, *Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français*, Paris, LGDJ, 1997, 383 p.

**DRIÉ** Jean-Claude, *Procédures de contrôle fiscal, la voie de l'équilibre*, L'Harmattan, 2005, 383 p.

**FOTSING** Jean-Baptiste, *Le pouvoir fiscal en Afrique : Essai sur la légitimité fiscale dans les États d'Afrique noire francophone*, Paris, LGDJ, 1995, 327 p.

- GUEZ** Julien, *L'interprétation en droit fiscal*, Th. Paris I : 2004, LGDJ, 2007, 376 p.
- ISAAC** Guy, *La procédure administrative non contentieuse*, Th. Toulouse, 1966, Paris, LGDJ, 1968, 733 p.
- LA MARDIÈRE** Christophe (de), *Réflexions sur le caractère objectif du contentieux administratif de l'impôt*, t. I, Th. Paris 2 : 1996, Coll. Bibl. des sciences financières, LGDJ 2002, 343 p.
- LEBEAU** Martin, *De l'interprétation stricte des lois : essai de méthodologie*, Th. Toulouse 1 : 2007, Coll. de thèses, Droit et notariat, t. 48, Paris, éd. Defrenois. Lextenso, 2012, 234 p.
- LEFEUVRE** André, *Le paiement en droit fiscal*, Th. Paris 2 : 2001, L'Harmattan, 2002, 400 p.
- LEVEL** Patrice, *Essai sur les conflits de lois dans le temps : contribution à la théorie générale du droit transitoire*, Paris, LGDJ, 1959, 344 p.
- LUC HEUSCHLING**, *État de droit, Rechtsstaat, Rule of Law*, Th. Paris 1: 2000, Coll. « N. Bibl. de thèses », vol. 16, Paris, Dalloz, 2002, 739 p.
- MAILLOT** Jean-Marc, *La théorie administrativiste des principes généraux du droit, continuité et modernité*, Th. Montpellier 1 : 2001, Paris, Dalloz, 2001, 766 p.
- MARCHESSOU** Philippe, *L'interprétation des textes fiscaux*, Th. Strasbourg 3 : 1978, Economica, 1980, 258 p.
- MAUBLANC** Jean-Pierre, *L'interprétation de la loi fiscale par le juge de l'impôt*, Th. dactyl., Bordeaux, 1984, 522 p.
- MERCIER** Bérengère, *Les seuils d'âge dans la législation pénale : vers un rapprochement du statut du mineur et du jeune adulte délinquants*, Th. Bordeaux IV, 1997, Presse universitaire du Septentrion, 1999, t. 1, 524 p.
- MESSI** Maximilien, *Nul n'est censé ignorer la loi : t. 2, L'incertitude de la règle applicable*, Th. Paris 2 : 2004, L'Harmattan, 2007, 315 p.
- MESTRE** Achille, *Le Conseil d'État protecteur des prérogatives de l'administration : Études sur le recours pour excès de pouvoir*, Th. Toulouse II : 1972, Paris, LGDJ, 1974, 312 p.

**MILLAN** Philippe, *Le consentement à l'impôt*, Th., Paris 2, ANRT, 1996, 605 p.

**MONTALIVET** Pierre (de), *Les objectifs de valeur constitutionnelle*, Th. Paris 2 : 2004, Paris, Dalloz, 2006, 680 p.

**MORAND-DEVILLER** Jacqueline, *Droit administratif*, Montchrestien-Lextenso, 2<sup>e</sup> éd., 2011, 774 p.

**MOURGEON** Jacques, *La répression administrative*, Th., Toulouse, 1966, Paris, LGDJ, 1967, 644 p.

**NOËL** Gilles, *La réclamation préalable devant le service des impôts*, Th. Orléans : 1984, Paris, LGDJ, 1985, 654 p.

**PACLOT** Yann, *Recherche sur l'interprétation juridique*, Th. Paris II : 1988, ANRT, 1989, 482 p.

**PELLETIER** Marc, *Les normes du droit fiscal*, Th. Paris I, 2006, Coll. « N. Bibl. de thèses », Dalloz., 2008, 593 p.

**PETIT** Jacques, *Les conflits de lois dans le temps en droit public interne*, Th. Paris 2 : 1993, LGDJ, 2002, 665 p.

**PIAZZON** Thomas, *La sécurité juridique*, Coll. de thèses, Droit et notariat, t. 35, Paris, éd. Defrenois. Lextenso, 2009, 630 p.

**PRÉVÉDOUROU** Eugénie, *Les recours administratifs obligatoires : étude comparée des droits allemands et français*, Th., Paris, LGDJ, 1996, 403 p.

**PUJOL** Jean, *L'application du droit privé en matière fiscale : recherches sur la véritable place du droit privé dans le système fiscal français*, Paris, LGDJ, 1987, 152 p.

**RAIMBAULT** Philippe, *Recherche sur la sécurité juridique en droit administratif français*, coll. Bibl. constitutionnelle et de sciences politiques, t. 256, 2009, Paris, LGDJ, 693 p.

**RAYNAUD** Jean, *Le détournement de procédure*, Th. dactyl., Paris, 1950, 180 p.

**RENAHY** Marc, *Unité et dualité du contentieux fiscal français*, Th. Paris, 1955, 189 p.

**RICCI** Jean-Claude, *Le pouvoir de l'administration fiscale*, Th. Aix-Marseille II : 1975, Presses universitaires d'Aix-Marseille, 1977, 389 p.

**SALVA** Jules, *Droit romain : la confiscation. Droit français : les délits fiscaux*, Th., LNDJ, Arthur Rousseau, 1895, 261 p.

**SID AHMED** Karim, *Droits fondamentaux du contribuable et procédures fiscales, Étude comparative*, t. 2 : *les droits d'origine procédurale du contribuable*, Th. Paris 1 : 2006, L'Harmattan, 2007, 329 p.

**TCHANTCHOU** Henri, *La supranationalité judiciaire dans le cadre de l'OHADA, Étude à la lumière du système des Communauté européennes*, Th. Poitiers : 2008, L'Harmattan, 2009, 367 p.

**THIAM** Cheikh Tidiane, *Décolonisation et succession d'États en Afrique, Contribution à l'étude de la succession de l'ordre juridique*, Th. dactyl., Paris I, 1989, 715 p.

**VALEMBOIS** Anne Laure, *La constitutionnalisation de l'exigence de sécurité juridique en droit français*, LGDJ 2005, 534 p.

**VAPAILLE** Laurence, *La doctrine administrative*, L'Harmattan, 1999, 488 p.

**VIDAL** José, *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français : le principe «Fraus omnia corrumpit »*, th. Toulouse, Dalloz, 1957, 482 p.

**WALTER** Jean-Baptiste, *L'espérance légitime*, Coll. de thèse, n° 47, Clermont Ferrand, Fondation Varenne, Paris, LGDJ, 2011, 442 p.

### **III. Rapports – Études**

**AICARDI** Maurice, *L'amélioration des rapports entre les citoyens et les administrations fiscales et douanières*, Rapport au ministre d'État de l'économie, des finances et de la privatisation, Paris, La Documentation française, 1986, 72 p.

**BRARD** Jean-Pierre, *Rapport d'information sur la fraude et l'évasion fiscales*, 11<sup>e</sup> législature, n° 1105, Assemblée Nationale, 1998, 127 p.

**CARREZ** Gilles, Rapport au nom de la Commission spéciale sur le *projet de loi pour l'initiative économique* : t. II, Articles fiscaux, Rapport à l'Assemblée nationale (France), 12<sup>e</sup> législature, n° 572, Paris, Assemblée nationale, 2003, 139 p.

**CARREZ** Gilles, *Rapport d'information sur l'application des mesures fiscales contenues dans les lois de finances*, Assemblée Nationale, Commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire, 13<sup>e</sup> législature, n° 3631, Paris Assemblée nationale, 2011, 307 p.

**CHAMBRE ADMINISTRATIVE DE LA COUR SUPRÊME** (Côte d'Ivoire), *Rapport de l'année judiciaire 2012-2013*, 66 p.

**CHERON** Henry, « Rapport au Sénat », Séance du 22 décembre 1927, *J.O.R.F.*, 23 décembre 1927, Débats parlementaires, p. 1466.

**CNRS-IDL ET MINISTÈRE DE LA JUSTICE**, *Approche légistique et systémique de la codification*, Rapport final présenté par Daniel BOURCIER, CNRS-IDL et CURAPP, 1998, 167 p.

**COMMISSION SUPÉRIEURE DE CODIFICATION**, *Quinzième rapport annuel*, 2004, Journaux officiels, 2006, 88 p.

**COMMISSION SUPÉRIEURE DE CODIFICATION**, *Treizième rapport annuel*, 2002, Journaux officiels, 2003, 37 p.

**COMMISSION SUPÉRIEURE DE CODIFICATION**, *Vingt-deuxième rapport annuel*, 2011, Journaux officiels, 2012, p. 99.

**COMMISSION SUPÉRIEURE DE CODIFICATION**, *Vingt-troisième rapport*, 2012, Journaux officiels, 2013, 67 p.

**CONSEIL D'ÉTAT**, Direction de la Communication, *Le Conseil d'État et la justice administrative en 2012* (disponible sur « [www.conseil-etat.fr](http://www.conseil-etat.fr) »).

**CONSEIL D'ÉTAT**, *Le rescrit : sécuriser les initiatives et les projets*, La documentation française, 2014, 202 p.

**CONSEIL D'ÉTAT**, *Les recours administratifs préalables obligatoires*, Études adoptées par l'Assemblée générale le 29 mai 2008, La Documentation française, 2008, 233 p.

**CONSEIL D'ÉTAT**, Rapport public 2006, *Sécurité juridique et complexité du droit*, coll. E.D.C.E., n° 57, La Documentation française, Paris 2006, 412 p.

**CONSEIL D'ÉTAT**, Rapport public 2013, *Activité juridictionnelle et consultative des juridictions administratives*, La Documentation française, 2013, p. 17.

**CONSEIL D'ÉTAT**, Section du Rapport et des études, *Les pouvoirs de l'administration dans le domaine des sanctions*, La Documentation française, Paris, 1995, p. 35.

**CONSEIL D'ÉTAT**, Section du rapport et des études, *Régler autrement les conflits : conciliation, transaction, arbitrage en matière administrative* : étude adoptée le 4 février 1993, Paris, La Documentation française, 1993, 163 p.

**CONSEIL DES IMPÔTS**, *L'imposition des revenus*, 18<sup>e</sup> rapport au Président de la République, 2000.

**CONSEIL DES IMPÔTS**, *La concurrence fiscale et l'entreprise*, 22<sup>e</sup> rapport au Président de la République, 2004, 364 p.

**CONSEIL DES IMPÔTS**, *Les relations entre les contribuables et l'administration fiscale*, XX<sup>e</sup> Rapport au Président de la République, Paris, éd. des journaux officiels, 2002, p. 59.

**CONSEIL DES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES**, *La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*, La documentation française, 2007, 329 p.

**COUR DES COMPTES**, *Les relations de l'administration fiscale avec les particuliers et les entreprises*, Rapport public, février 2012, La documentation française, 2012, p. 84.

**COUR DES COMPTES**, *Rapport public annuel 2010*, 1<sup>ère</sup> partie : observations des juridictions financières, 671 p. (disponible sur [www.ccomptes.fr](http://www.ccomptes.fr)).

**FONDS MONÉTAIRE INTERNATIONAL**, *Rapport n° 13/172*, juin 2013, p. 15.

**FOUQUET** Olivier, *Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche*, Rapport au ministre du Budget, des comptes publics et de la fonction publique, Ministère du Budget, des comptes publics et de la fonction publique, 2008, 70 p.

**GIBERT** Bruno, *Améliorer la sécurité du droit fiscal pour renforcer l'attractivité du territoire*, Rapport au Ministre d'État, Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie. septembre 2004, 89 p.

**GUINCHARD** Serge, *L'ambition raisonnée d'une justice apaisée*, Rapport, Paris, La documentation française, 2008, 342 p.

**KLUGMAN** Jeni (dir.), *Durabilité et équité : Un meilleur avenir pour tous*, Rapport sur le développement humain 2011, PNUD, p. 179.

**KOBO** Pierre-Claver, « Peut-on attaquer en recours pour excès de pouvoir (R.E.P.) l'annexe fiscale de la loi de finances adoptée par ordonnance ? », *Rapport* du 16 juin 2011, Affaire n° 2012-108 REP « UNETEL », du 13 septembre 2010, publié le 21 juin 2013 (disponible sur <http://www.consetat.ci/articles/rapports/>).

**LAMBERT** Alain, **BOULARD** Jean-Claude, *Rapport de la Mission de lutte contre l'inflation normative*, Premier Ministre, La documentation française, 2013, 116 p. (accessible sur <http://missionnormes.fr/>).

**LÉONARD** Gérard et **COURSON** Charles (de), *Les fraudes et les pratiques abusives*, Rapport de la Mission parlementaire au Premier Ministre, Documentation française, 1996.

*Les cahiers du Conseil constitutionnel*, n° 11, 2001, 199 p.

**MANDELKERN** Dieudonné, *La qualité de la réglementation – Rapport du groupe de travail interministériel sur la qualité de la réglementation*, Ministère de la fonction publique, La documentation française, 2002, 139 p.

**MESSAGE** Hervé, **BERMOND** Michel et **MATT** Jean-Luc, *L'Assemblée nationale et les lois de finances*, mise à jour au 31 août 2010 par **HOCHEDÉZ** Daniel et **CORLEY** Simon, sous le titre de *Lois de finances et lois de financement à l'assemblée nationale*, Mis à jour en août, 2010, 259 p. (disponible sur <http://www.assemblee->

nationale.fr/connaissance/lois\_finances\_lois\_financement/lois\_finances\_financement\_actualisee.pdf).

**MOLFESSIS** Nicolas (dir.), *Les revirements de jurisprudence*, Rapport remis à Monsieur le Premier Président de la Cour de cassation, 2004, LexisNexis Litec, 2005, 193 p.

**PREMIER MINISTRE – SECRÉTARIAT GÉNÉRAL DU GOUVERNEMENT, CONSEIL D'ÉTAT**, *Guide pour l'élaboration des textes législatifs et réglementaires*, La Documentation française, 2<sup>e</sup> éd., 2007, 549 p.

**RAHMAN** Zubaidur (superviseur) **DIOP** Saidou et **DIALLO** Bella (Codirecteurs), *Rapport Banque mondiale Respect des normes et codes (« RRNC/ ROSC») en Côte d'Ivoire ou (Côte d'Ivoire- ROSC Comptabilité et Audit)*, 2009, 40 p. (accessible sur [http://www.worldbank.org/ifa/rosc\\_aa\\_civ\\_fre.pdf](http://www.worldbank.org/ifa/rosc_aa_civ_fre.pdf)).

**SÉNAT**, Débats parlementaires, 2<sup>e</sup> session ordinaire de 1959-1960, 1<sup>re</sup> séance du vendredi 22 juillet 1960, *J.O.R.F.*, n° 36, 23 juillet 1960, p. 1071.

**SÉNAT**, *La majorité pénale*, Service des études juridiques, Division des études de la législation comparée, Paris, Sénat, 2007, 29 p.

**SÉNAT**, *La qualité de la loi*, Les documents de travail du Sénat, Série Études juridiques, septembre 2007, p. 15.

**SÉNAT**, *Le régime juridique des validations législatives*, Service des études juridiques, division des recherches et études, janvier 2006, 66 p.

**SERVICE CENTRAL DE PRÉVENTION DE LA CORRUPTION** – *Rapport pour l'année 2008*, au Premier Ministre et au Garde des sceaux, ministre de la justice, La Documentation française – Paris, 2009, 242 p.

**TIAN** Dominique, *Rapport d'information sur la lutte contre la fraude sociale*, n° 3603, Mission d'évaluation et de contrôle des lois de financement de la sécurité sociale, Commission des affaires sociales, Assemblée Nationale, 2011, 453 p.

**VEIL** Simon (rapp.), *Redécouvrir le préambule de la Constitution*, Rapport au Président de la République, Coll. rapports officiels, La documentation France, 2009, 208 p.

**WALINE** Charles, **DESROUSSEAUX** Pascal, **GODEFROY** Stanislas (dir.), *Le budget de l'État : nouvelles règles, nouvelles pratiques*, La documentation Française, Paris, 2006, 191 p.

**WARSMANN** Jean-Luc, « *La simplification du droit au service de la croissance et de l'emploi* », Rapport au Président de la République, *JORF*, n° 0021 du 26 janvier 2011, Décret du 25 janvier 2011 chargeant un député d'une mission temporaire.

**WARSMANN** Jean-Luc, *Simplifions nos lois pour guérir un mal français : rapport sur la qualité et la simplification du droit*, Rapport au Premier Ministre, Coll. des rapports officiels, La Documentation française, 2009, 238 p.

#### **IV. Articles**

« Des fiscalistes veulent la réforme de l'OHADA », *in Les Afriques*, n° 32 du 5 au 11 juin 2008.

« Guide des procédures de la Société nationale de développement informatique (SNDI) », 2006 (disponible sur <http://www.finances.gouv.ci/>).

« La garantie contre les changements de doctrine administrative », *RJF*, 1976, n° 10, pp. 293-300.

« Vérifications de comptabilités informatisées », *J-Cl. Procédures fiscales*, mars 2008, Fasc. 326.

**ABDOULLAH** Cissé, « L'harmonisation du droit des affaires en Afrique : l'expérience de l'OHADA à l'épreuve de sa première décennie » *RIDE*, 2004/2 t. XVIII, 2, pp. 197-225.

*Actes de la table ronde sur l'accès à la justice en Côte d'Ivoire*, organisé par l'Association des femmes juristes de Côte d'Ivoire (AFJC), avec l'appui de l'ONUCI et de la GTZ, Abidjan, 23-24 mars 2009, 74 p.

**AGGREY** Albert, « L'organisation de la justice administrative en Côte d'Ivoire », *La Revue administrative*, n° spéc. 6, Les juridictions administratives dans le monde : France-Afrique, PUF, 1999, pp. 36-42.

**AGUILA** Yann, « Le contrôle juridictionnel du Code de déontologie des commissaires aux comptes : Conclusions sur Conseil d'État, Assemblée, 24 mars 2006, Société *KPMG* et autres », *RFDA*, 2006, pp. 463-474.

**AGUILA** Yann, « Le juge et le temps », (Préface), *in* Simone Gaboriau, Hélène Pauliat (réun.), *Le temps, la justice et le droit*, Entretiens d'Aguesseau, Actes de colloque organisé à Limoges les 20 et 21 novembre 2003, Pulim, 2004, pp. 7-10.

**AGUILA** Yann, « Le principe de sécurité juridique consacré par le Conseil d'État », *RJDA*, 2006, p. 545-550.

**AKOUÉ** Michel Akouété, « Crédo pour une OHADA fiscale » (accessible sur <http://www.cerclehorizon.com/nosarticles/credo-ohada-fiscale.pdf>).

**AMEDE** Louis S., *La tribune de l'impôt*, n° 007, mai -juillet 2006, p. 9.

**AMSELEK** Paul, « L'interprétation à tort et à travers », *in* Paul Amselek (dir), *Interprétation et droit*, Bruxelles, Bruylant, 1995, pp. 11-25.

**AMSELEK** Paul, « Le locutoire et l'illocutoire dans les énonciations relatives aux normes juridiques », *Rev. de métaphysique et de morale*, n° 3, 1990, pp. 385-413.

**AMSELEK** Paul, « L'interprétation dans la théorie pure du droit de Hans Kelsen », *in* *Interpretatio non cessat, Melanges en l'honneur Pierre-André Côté*, éd. Yvon Blais, Cowansville (Quebec), 2011, pp. 39-56.

**AMY** T.-H, **PERILHOU** A., « Contributions indirectes : application de la réforme aux boissons alcooliques », *Bulletin fiscal Francis Lefebvre*, 3/01, p. 124.

**ANCEL** Marc, « La responsabilité pénale : le point de vue juridique », *RICPT*, 1964, p. 268.

**ANDRIEUX** Jean Pierre et **LECAT** Jean Jacques, « Afrique Noire Francophone », *in* *Dossiers internationaux*, EFL, 1984.

**ASSEPO ASSI** Eugène, « La Cour commune de justice et d'arbitrage de l'OHADA : un troisième degré de juridiction ? », *R.I.D.C.*, 4-2005, pp. 943-955.

**AUBERT** Frédérique, « Le Conseil d'État consacre le principe de sécurité juridique », *AJDA*, 2006, p. 684.

**AUBY** Jean-Bernard, « Le juge administratif et l'enfermement », *Droit administratif*, n° 12, décembre 2008, repère 11, pp. 1-2.

**AUBY** Jean-Bernard, « Sécurité juridique », *Droit administratif*, mai 2006, repère, 5, pp. 1-2.

**AUBY** Jean-Marie, « Les sanctions administratives applicables aux usagers volontaires des services publics », *Mélanges offerts à Jean Brethe de la Gressaye*, Bordeaux, éd. Bière, 1967, pp. 69-98.

**AUSTRY** Stéphane, « Les sanctions administratives en matière fiscale », *AJDA*, 2001, n° spéc., pp. 51-59.

**AYRAULT** Ludovic, « Sanction fiscale : définition et régime juridique », *JCP procédures fiscales*, Fasc. 385, septembre 2010.

**AYRAULT** Ludovic, **SIERACZEK** Manon, « La Commission des infractions fiscales : analyse critique après trente ans d'existence », in Martial Chadeaux, Florence Deboissy, Christophe de La Mardière (dir.), *Écrits de fiscalité des entreprises : Études à la mémoire du professeur Maurice Cozian*, LexisNexis, Litec, 2009, p. 679.

**BA** Abdou Yéro, « Fléau des conflits et défi sécuritaire en Afrique », *R.J.P.I.C.*, pp. 9-24.

**BACCOUCHE** Néji, « le contrôle fiscal aujourd'hui », in Sami Kraiem (coord.), *Regards croisés sur le contrôle fiscal*, Acte de colloque international organisé par le Centre d'études fiscales de la faculté de droit de Sfax, *Revue Tunisienne de Fiscalité*, 2007, p. 9.

**BACH** E.-L., « Conflits des lois dans le temps », *Jurisclasseur*, 1971, n° 43.

**BACHELIER** Gilles, « Les sanctions fiscales dans la jurisprudence du Conseil d'État », *RFFP*, n° 65, mars 1999, p. 22.

**BAH** Thierno, « Les mécanismes traditionnels de prévention et de résolution des conflits en Afrique noire », in *Les fondements endogènes d'une culture de la paix en Afrique : Mécanismes traditionnels de prévention et de résolution des conflits*, UNESCO, octobre 1999, pp. 1-26.

**BALIAN** Serge, « Néologisme législatifs pour la forme ? », in *Droit civil, procédure linguistique juridique : Écrits en hommage à Gérard Cornu*, PUF, 1994, pp. 1-7.

**BANDRAC** Monique, « L'action en justice, droit fondamental », *in Nouveaux juges, nouveaux pouvoirs ?*, *Mélanges en l'honneur de Roger PERROT*, Dalloz, 1996, pp. 1-17.

**BANQUE DE FRANCE**, *La zone franc*, juillet 2010, Note d'information, n° 127, avril 2002, actualisation juillet 2010, Direction de la Communication, Eurosysteme, 2010.

**BARILARI** André, « la question de l'autonomie fiscale », *RFFP*, 2002, p. 78.

**BARILARI** André, « Le contentieux fiscal », *RFFP*, n° 17, 1987, pp. 5-16.

**BARROS** Fabien Girard (de), « L'invocabilité du Traité CE et de la CESDH ? Petit comparatif », *Lexbase Hebdo*, n° 107, février 2004, éd. fiscale.

**BARTHÉLEMY** Philippe, « Économie souterraine et structures industrielles dans les pays de la Communauté Européenne », *in Société, région et développement*, n° 5, 1997, p. 4.

**BARTHÉLEMY** Philippe, « Travail au noir et économie souterraine : un état de la recherche », *in Travail et emploi*, n°12, 1986, pp 25-33.

**BATIFFOL** Henri, « Conflits de lois dans l'espace et dans le temps » *in Études offertes à Georges Ripert*, t. 2, Paris, LGDJ, 1950.

**BATIFFOL** Henri, « Chronique de jurisprudence : Note sur les revirements de jurisprudence », *APD*, 1967, p. 335-338.

**BATIFFOL** Henri, « Question de l'interprétation juridique », *in APD*, t. 17, *L'interprétation dans le droit*, Sirey, 1972, pp. 9-27.

**BAUDEL** Jean-Marc, « L'accès à la justice : la situation en France », *R.I.D.C.*, 2-2006, pp. 477-491.

**BEAUDET** Céline, « Clarté, lisibilité, intelligibilité des textes : un état de la question et une proposition pédagogique », *Recherche en rédaction professionnelle*, vol. 1, n° 1, pp. 1-17.

**BELORGEY** Jean-Michel, « Le Conseil d'État consacre le principe de sécurité juridique », *JCP A*, 2006, pp. 717-720.

**BELTRAME** Pierre, « la résistance à l'impôt et le droit fiscal », *RFFP*, n° 5, 1984, pp. 21-34.

**BEN KEMOUN** Laurent, « Les rapports entre les juridictions de cassation nationales et la CCJA de l'OHADA : aspects conceptuels et évaluation », *Penant*, n° 860, juillet-septembre 2007, pp. 299-304.

**BENOIT** Francis-Paul, « Les fondements de la justice administrative », in *Mélanges Marcel Waline, Le juge et le droit public*, Paris, LGDJ, 1974 (t.2), pp. 283-295.

**BÉRANGER** Hélène et **FILS** Élise (rédac.), « La sécurité juridique », Avant-propos de la 4<sup>e</sup> convention des juristes de la Méditerranée, Acte du colloque d'Alger, 9-10 décembre 2012, Préface : Christiane TAUBIRA, *JCP G*, suppl. au n° 27, 2013.

**BERGERES** Maurice-Christian, « Un principe à valeur constitutionnelle paradoxalement ignoré du droit fiscal : l'intelligibilité de la loi », *Dr. fisc.* 2003, n° 24, pp. 794-799.

**BERNARDINI** Roger, « Personnes morales », *Répertoire de droit pénal et de procédure pénale*, octobre 2010 (dernière mise à jour juin 2012), n° 34.

**BETCH** Martine, **NÉEL** Brigitte, « Juge pénal et juge fiscal », in Robert Hertzog (dir.), *Le juge fiscal*, Economica, 1988, pp. 85-118.

**BIANCARELLI** Jacques, « Avant propos », in Jacques Biancarelli (coord.), *Les développements de la médiation*, Colloque organisé par le Conseil d'État le 4 mai 2011, Paris, Direction de l'information légale et administrative-La documentation française, 2012, p. 7.

**BIENVENU** Jean-Jacques, « Variations sur les difficultés de fonder le partage des compétences juridictionnelles », *RFFP*, n° 17, 1987, pp. 31-36.

**BLANC-JOUVAN** Xavier, « Du pluralisme à la mixité dans les nouveaux droits africains », in *Liber amicorum, Mélanges en l'honneur de Camille Jauffrey-Spinosi*, dalloz, 2013, pp. 123-150.

**BLÉOU** Djézou Martin, « La chambre administrative de la Cour suprême de Côte d'Ivoire », in Gérard CONACet Jean du BOIS DE GAUDUSSON (dir.), *Les Cours suprêmes en Afrique, III, La jurisprudence administrative*, Actes du colloque sur les Cours suprêmes et les hautes juridictions d'Afrique, Paris 8-9 janvier 1987, Paris, Economica, 1988, pp. 113-146.

**BOISSARD** Sophie, « Comment garantir la stabilité des situations juridiques individuelles sans priver l'autorité administrative de tous moyens d'action et sans transiger sur le respect du

principe de légalité? Le difficile dilemme du juge administratif », *in LCCC*, n° 11, mars-septembre 2001, pp. 105-123.

**BOKA** Ernest, « La Cour suprême de la République de Côte d'Ivoire », *Penant*, 1961, pp. 631-646.

**BONI** Alphonse et **GOUDOT** Gérard, « Les nouveaux pouvoirs de la chambre judiciaire de la Cour suprême en matière pénale d'après l'article 589 *bis* », *RID*, n° 4, 1969, pp. 13-19.

**BONI** Alphonse, « La nouvelle organisation judiciaire de la Côte d'Ivoire », *Penant*, 1961, pp. 647-658.

**BONICHOT** Jean-Claude, « Le recours administratif préalable obligatoire : dinosaure juridique ou panacée administrative ? », *in Juger l'administration, administrer la justice, Mélanges en l'honneur de Daniel Labetoulle*, éd. Dalloz, 2007, pp. 81-95.

**BONNARD** Roger, « La conception matérielle de la fonction juridictionnelle », *in Mélanges René Carré de Malberg*, Recueil Sirey, 1933 pp. 1-29.

**BONNARD** Roger, « Les droits publics subjectifs des administrés », *R.D.P.*, 1932, vol. 49, p. 707.

**BORELLA** François, « Le fédéralisme dans la Constitution française du 5 octobre 1958 », *in Annuaire français de droit international (AFDI)*, vol. 4, 1958, pp. 559-681.

**BORNE** Dominique, « "Vive le roi sans gabelle", les révoltes contre l'impôt en France du XVII<sup>e</sup> au XX<sup>e</sup> siècle », *RFFP*, n° 5, 1984, p. 9-19.

**BOUCHARD** Jean-Claude, **MILLER** Justin Hayden, « Vers la fin de la confiance illégitime », *in* Martial Chadeaux, Florence Deboissy, Christophe de La Martinière (dir.), *Écrits de fiscalité des entreprises : Études à la mémoire du professeur Maurice Cozian*, LexisNexis, Litec, 2009, pp. 45-68.

**BOUCHET** François, « Administration fiscale », *Jurisclasseur Procédures fiscales*, Fasc. 210, décembre 2011.

**BOUCOBZA** Isabelle, « Un concept erroné, celui de l'existence d'un pouvoir judiciaire », *Pouvoirs*, 2012/4, n° 143, p. 73-87.

**BOULOC** Bernard, « Le domaine de la responsabilité pénale des personnes morales », *Revue des Sociétés*, 1993, p. 291.

**BOULOUIS** Jean, « Procès du juge fiscal », *RSF*, 1957, p. 653.

**BOULOUIS** Jean, « Quelques observations à propos de la sécurité juridique », in *Du droit international au droit de l'intégration, Liber amicorum Pierre Pescatore*, Baden Baden, Nomos, 1987, pp. 53-58.

**BOUMAKANI** Benjamin, « Le juge interne et le "droit OHADA" », *Penant*, n° 839, avril-juin 2002, pp. 133-152.

**BOURREL** Romain, « Le juge administratif, nouveau gardien de la liberté individuelle ? », *La Revue administrative*, n° 377, septembre-octobre 2010, *Economica* 2010, pp. 455-465.

**BOUTILLIER** Jean-Louis, « Les effets de la disparition du commerce précolonial sur le système des productions Koulango », in *Cahier O.R.S.T.O.M.*, série Sciences Humaines, vol. VIII, n° 3, 1971, pp. 243-253.

**BOUVIER** Michel, « Lutte contre l'évasion fiscale internationale : répression ou prévention ? », in *RFFP*, 2010, 01 avril 2010 n° 110, note éditoriale, p. V.

**BOUVIER-NIKONOFF** Christine, « La direction générale des impôts et le contrôle fiscal » in Thierry Lambert (dir.), *Contentieux fiscal, principes et pratiques*, STH, 1989, 228 p.

**BOYER** Laurent, « Sur quelques adages : notes d'histoire et de jurisprudence », *Bibliothèque de l'école des chartes*, 1998, vol. 156-1, pp. 13-76.

**BRAIBANT** Guy, « Allocution » (sur la relance de la codification), *RFDA*, 1990, pp. 306-309.

**BRAIBANT** Guy, « La Commission supérieure de codification », in Bernard Beignier (dir.), *La codification*, Actes du colloque des 27 et 28 octobre 1995 (Toulouse), Dalloz, 1996, pp. 97-105.

**BRUNET** Pierre, « La sécurité juridique, nouvel opium des juges ? », in Véronique Champeil-Desplats et Nathalie Ferré (dir.), *Frontières du droit, critique des droits : Billets d'humeur en l'honneur de Danièle Lochak*, Paris, LGDJ, 2007, pp. 247-250.

**BRUSTEM** Éric Jean Van, « L'article 6, § 1<sup>er</sup> de la CESDH et le contentieux fiscal : une exclusion fondée sur une spécificité (de plus en plus) discutable », *Dr. fisc.*, n° 46, 15 novembre 2007, p. 956.

**BUFFET** Warren E., « Stop coddling the Super-Rich », *The New Times*, the opinion pages, OP-ED contributor, August 14, 2011.

**BUISSON** Jacques, « La portée de la loi fiscale dans le temps, non-rétroactivité et droit fiscal », *RFDA*, 2002, pp. 786-790.

**BUISSON** Jacques, « La sécurité de l'administration vis-à-vis du contribuable », in Jacques Buisson (dir.), *La sécurité juridique*, L'Harmattan, 2011, pp. 179-190.

**BURDEAU** François, « Les crises du principe de dualité de juridictions », *RFDA*, 1990, pp. 724-733.

**CABANNES** Xavier, « Folle idée ! », *Mélanges en l'honneur de Pierre Beltrame*, Aix-en-Provence, (France) : PUAM, 2010, pp. 139-144.

**CABANNES** Xavier, « L'État, le Parlement et le consentement à l'impôt », *RFFP*, n° 77, 2002, p. 227.

**CABANNES** Xavier, « L'exercice de l'action civile par les personnes publiques : une action au service de l'intérêt public », *RDP*, 2005, n° 1, p. 125.

**CABANNES** Xavier, « L'imposition des revenus des personnes physiques provenant d'entités établies à l'étranger bénéficiant d'un régime à fiscalité privilégiée », *La Semaine Juridique Entreprise et Affaires*, n° 24, juin 1999, p. 1042.

**CABANNES** Xavier, « Le département de la Seine-Saint-Denis avait-il conscience des risques portés par les emprunts structurés qu'il contractait ? », obs. sous TGI Nanterre 8 février 2013, *Département de la Seine-Saint-Denis c/ Société Dexia Crédit Local « Fixil »*, *Département de la Seine-Saint-Denis c/ Société Dexia Crédit Local « Dualys Optimise »*, *Société Seine-Saint-Denis c/ Société Dexia Crédit Local « Dual »*, *BJCL*, n° 2, 2013, p. 125.

**CABANNES** Xavier, « Les collectivités et la tentation de la LOLF : nécessité, effet de mode ou piège ? », in *Revue juridique polynésienne*, 2009, pp. 123-137.

**CABANNES** Xavier, « Produits issus du corps humain, produits de santé et produits alimentaires, quand le disciple égale le maître ! (à propos des arrêts CEDH, 16 janvier 2007 : *Chiesi SA c/ France*, et CE, 8 février 2007 : Gardelieu) », *Gaz. Pal.*, 7 avril 2007, n° 97, p. 45.

**CABANNES** Xavier, « Trente ans après ou à la recherche de l'autonomie financière des collectivités territoriales », *BJCL*, n° 4, 2012, p. 266.

**CALVEZ** Jacques (Le), « Droit constitutionnel répressif », *JCP administratif*, fasc. 1458, août 2008.

**CAMBY** Jean-Pierre, « La sécurité juridique : une exigence juridictionnelle (observations à propos de l'arrêt du Conseil d'État du 24 mars 2006, Société KPMG) », *R.D.P.*, 2006, n° 5, pp. 1169-1177.

**CAMUS** Benjamin (dir.), *Annuaire statistique de la Justice*, éd. 2011-2012, La Documentation française, Direction de l'information légale administrative, Paris, 2012, p. 19.

**CAPITANT** Henri, « Comment on fait les lois aujourd'hui », *Revue politique et parlementaire*, n° 271, t. XCI, juin 1917, p. 305.

**CARCASSONNE** Guy, « Penser la loi », *Pouvoirs*, n° 114, 2005, pp. 40-52.

**CASSIA** Paul, « La sécurité juridique, un « nouveau » principe général du droit aux multiples facettes », *Dalloz*, 2006, p. 1190.

**CASTAGNÈDE** Bernard, « Lutte contre la fraude ou l'évasion fiscale internationale : la nouvelle donne », *RFFP*, 01 avril 2010 n° 110, p. 3.

**CASTAGNÈDE** Bernard, « Souveraineté fiscale et Union européenne », in *RFFP* n° 80, décembre 2002, p. 54.

**CHALTIEL** Florence, « La consécration du principe de sécurité juridique par le Conseil d'État », *Revue du marché commun et de l'Union européenne*, 2006, n° 500, pp. 457-460.

**CHAPUS** René, « Dualité de juridiction et unité de l'ordre juridique », *RFDA*, 1990, pp. 739-744.

**CHARLES** Christopher, « L'évolution de la charte du contribuable vérifié », *Bulletin fiscal Francis Lefebvre*, 1<sup>er</sup> mars 2005, n°3 (3/05), pp. 181-193.

**CHEVALLIER** Jacques, « Du principe de la séparation au principe de dualité », *RFDA*, 1990, pp. 712-723.

**CHEVALLIER** Jacques, « L'évaluation législative : un enjeu politique », pp. 13-27.

**CHEVALLIER** Jacques, « L'ordre juridique », in *Le droit en procès*, PUF, 1983, pp. 7-49.

**CHEVALLIER** Jacques, « Les interprètes du droit », in Paul Amselek (dir), *Interprétation et droit*, Bruxelles, Bruylant, 1995, pp. 115-130.

**CHRÉTIEN** Maxime, « Réflexions sur la dualité juridictionnelle en matière fiscale », in *Mélanges Marcel Waline, Le juge et le droit public*, Paris, LGDJ, 1974 (t.1), pp. 115-125.

**CIAN**, *Les entreprises françaises et l'Afrique*, Le MOCI, décembre 2013, hors série, p. 10.

**CIZEK** Eugène, « Les problèmes du principat et l'élection des magistrats chez Velleius Paterculus », *Revue de philologie, de littérature et d'histoires anciennes*, t. LXXVII, 2003/1, p. 25.

**CLAUSADE** Josseline (de), « Exposé introductif », in *Les entretiens Friedland – « Art de légiférer et sécurité juridique : enjeux pour la vie des entreprises »*, Chambre de commerce et d'industrie de Paris, 2006, 22 p.

**CLOZEL** François-Joseph, « Côte d'Ivoire, notice historique », *Bulletin de la Société de géographie*, 7<sup>e</sup> série, t. XX, 1899, Paris, Société de géographie, 1899, pp. 236-240 (2<sup>e</sup> trimestre) et pp. 249-278 (3<sup>e</sup> trimestre).

**COHEN** Daniel, « La gratuité de la justice », in *La gratuité et le droit*, Journée H. Souleau, 24 octobre 1996.

**COHEN** Dany, « Le juge, gardien des libertés ? », *Pouvoirs*, 2009/3, n° 130, p. 113-125.

**COHEN-JONATHAN** Gérard, « Le droit au juge », in *Liber amicorum Jean Waline, Gouverner, administrer, juger*, Dalloz, 2002, pp. 471-504.

**COIN** Raphaël, « Répression de l'évasion fiscale internationale : lutte contre les États et territoires non coopératifs (CGI, art. 238-0-A) », in *Jurisclasseur fiscal*, Impôts directs traité, 2010, Fasc. 3725, Cote 01, 2011.

**COLLIARD** Claude-Albert, « La sanction administrative », *Annales de la Faculté de droit d'Aix*, nouvelle série, 1943, n° 36, pp. 3-74.

**COLLIN** Pierre, « Procédures fiscales », *L'Année fiscale - 2006*, PUF, 2006, p. 245.

**COLLIN** Pierre, « Propos introductif à la table ronde », in Maurice Cozian, Patrick Dibout et Jean-Luc Pierre (dir.), *Droits et garanties du contribuable : Évolutions et perspectives vingt ans après le rapport Aicardi*, LexisNexis, Litec, 2008, 656 p.

**COMBACAU** Jean, « Interpréter des textes, réaliser des normes : la notion d'interprétation dans la musique et dans le droit », in *Mélanges Paul Amselek*, Bruylant, 2005, pp. 261-277.

**CONAC** Gérard, « Le juge de l'État en Afrique francophone », in *La justice en Afrique, Afrique contemporaine*, n° 156 (spécial), 4<sup>e</sup> trimestre, 1990, p. 19.

**CONAN** Matthieu, « L'autonomie financière des collectivités territoriales », *AJDA* 2012, p. 759.

**CONAN** Matthieu, « La loi organique relative aux lois de finances n'entrera totalement en vigueur qu'en 2007 », *RDP*, n° 1, 2006, p. 31.

**CORDIER-OUDOT** Lucie, « L'absence de maîtrise sur la qualité des textes », in Virginie Donier et Béatrice Lapérou-Schneider (dir.), *La régulation par le juge de l'accès au prétoire*, Actes du colloque des 18-19 octobre 2012, organisé par l'Université de Franche-Comté (CRJFC), en partenariat avec l'École nationale de la magistrature et la Commission européenne pour l'efficacité de la justice (Conseil de l'Europe), Dalloz, 2013, pp. 231-241.

**COSTA** Jean-Paul, « Concepts juridiques dans la jurisprudence des droits de l'homme : de l'influence de différentes traditions nationales », *R.T.D.H.*, n° 57, 2004, p. 106.

**CÔTÉ** Pierre-André, « Droit transitoire », *Revue du Barreau du Québec* 2005, t. 65, Bibliothèque et Archives Canada, 2006, pp. 293-303.

**COULIBALEY** Babakane, « Le juge administratif, rempart de protection des citoyens contre l'administration en Afrique noire francophone » (disponible sur « <http://afrilex.u-bordeaux4.fr> »).

**COULIBALY** Arsène, « Informatique, comptabilité et audit fiscal : problématique du contrôle des comptabilités informatisées », *La Tribune de l'Impôt*, n° 006, du 15 janvier au 15 avril 2006, p. 17.

**COUV RAT** Pierre, « L'accès à la justice et ses obstacles », pp. 257-262.

**COZIAN** Maurice, « L'inégalité devant l'impôt du fait de l'administration fiscale », *D.*, 1975, chron., pp. 100-102.

**COZIAN** Maurice, « Propos désobligeant sur une « tarte à la crème » : l'autonomie et le réalisme du droit fiscal », *Dr. fisc.*, n° 13, 1999, pp. 530-535.

**CRISTAU** Antoine, « L'exigence de sécurité juridique », *Dalloz*, 2002, p. 2814.

**CROONE** Jean (de), « La sanction administrative dans le droit des étrangers », *AJDA*, 2001, n° spéc., pp. 60-64.

**CRUCIS** Henry-Michel, « Sanctions administratives », *JCP administratif*, Fasc. 108-40 (Actualisé par Emmanuel Breen), 2012.

**CRUQUENAIRE** Alexandre, « L'incidence de la lisibilité de la loi sur la validité des conventions : l'erreur de droit, nouvelles *savonnette à vilains* », in *Liber Amicorum Michel Coipel*, 2004, Wolters Kluwer Belgique, p. 234.

**CTORZA** Caroline et **MEURANT** Jack, « Une Charte du contribuable : pour quoi faire ? », *Les Nouvelles fiscales*, n° 949, Lamy, 1<sup>er</sup> janvier 2006, p. 21.

**DARANKOUM** Emmanuel S., « La protection de contrat dans l'avant-projet d'Acte uniforme OHADA sur le droit des contrats : conclusion, exécution et remède en cas d'inexécution », *Rev. dr. unif.*, 2008 p. 239.

**DARRIEUTORT** Jean-Pierre, « Le juge et la doctrine administrative », *RFFP*, n° 75, 2001, pp. 21-30.

**DAUDET** Yves, « Droit administratif et responsabilité de la puissance publique » *RID*, n° 1-2, 1976, p. 55.

**De SALVIA** Michèle, « La place de la sécurité juridique dans la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme », *LCCC*, n°11, 2001, pp. 140-148.

**DEBÈNE** Marc, « La justice sans juge, d'hier à demain », in Jean Du Bois de Gaudusson, Gerard Conac, *La justice en Afrique*, Afrique contemporaine, n° 156 (spécial), 4<sup>e</sup> trimestre, 1990, pp. 86-92.

**DÉGNI-SÉGUI** René, « L'accès à la justice et ses obstacles », in *L'effectivité des droits fondamentaux dans les pays de la Communauté francophone*, Universités francophones, Colloque international, 29 septembre - 1<sup>er</sup> octobre 1993, Port-Louis, éd. AUPELF-UREF, 1994, Montréal, pp. 241-256.

**DÉGNI-SÉGUI** René, « Le contrôle sur l'administration ivoirienne par la voie du recours pour excès de pouvoir », in Gérard Conac, Jean de Gaudusson (dir.), *Les cours suprêmes en Afrique III- La jurisprudence administrative*, Economica, 1988, pp. 147-191.

**DEGOFFE** Michel, « L'impartialité de la décision administrative », *RFDA*, 1998, p. 711-731.

**DELARUE** Jean-Marie, « Actualité de la problématique de la sanction administrative », *AJDA*, 2001, n° spéc., pp. 13-15.

**DELAUNAY** Bénédicte, « Les réformes tendant à améliorer les relations des citoyens et avec les administrations », *AJDA*, 2011, pp. 1180-1188.

**DELAUNAY** Benoît, « Faut-il reconnaître un principe de confiance légitime en droit fiscal ? » in Jacques Buisson (dir.), *La sécurité fiscale*, L'Harmattan, 2011, p. 44.

**DELVOLVÉ** Pierre, « Paradoxe du (ou paradoxe sur le) principe de la séparation des autorités administrative et judiciaire », in *Mélanges en l'honneur de René Chapus, Droit administratif*, Montchestien, 1992, pp.135-145.

**DEROUIN** Philippe, « Les contentieux de la répression », *RFFP*, n° 17, 1987, pp. 103-113.

**DIBOUT** Patrick et **LE GALL** Jean-Pierre, « L'illégalité des instructions et circulaires fiscales, l'administration et le contribuable », *Dr. fisc.*, n° 18, 1991, pp. 741-749.

**DIBOUT** Patrick, « Quels enseignement tirer des réponses du Conseil d'État dans l'interprétation des fonds turbo ? », *Dr. fisc.*, n° 25, juin 1998, pp. 797-806.

**DODD** Randal, « Économie souterraine et évasion fiscal aux USA », *RFFP*, n° 5, 1984, p. 70.

**DOUET** Frédéric, « Les paradoxes de la sécurité juridique en matière fiscale », *Droit de la famille*, n° 6, juin 2003, chron. 19.

**DRAGO** Roland et **FRISON-ROCHE** Marie-Anne, « Mystère et mirages des dualités des ordres de juridictions et de la justice administrative », in *Le privé et le public*, APD, 1997, t. 41, pp. 135-148.

**DRAGO** Roland, « Juridiction administrative et juridiction judiciaire, 200 ans après la loi de 1790 : actualité du principe de la séparation en France et dans les États de la CEE », *AJDA*, 1990, pp. 581-584.

**DUBOIS** Louis, « Le juge français et le conflit entre norme constitutionnelle et norme européenne », in *L'Europe et le droit : Mélanges en l'hommage à Jean Boulouis*, Dalloz, 1991, pp. 205-219.

**DURAND** Philippe, « Autonomie et contradiction du droit fiscal », *Revue administrative*, 1994, p.

**DUTHEILLET de LAMOTHE** Olivier, « La sécurité juridique : le point de vue du juge constitutionnel », in Conseil d'État, Rapport public 2006, *Sécurité juridique et complexité du droit*, coll. E.D.C.E., n° 57, La Documentation française, Paris 2006, pp. 369-375.

**EDMOND** Gomon, « Contrôle fiscal en Côte d'Ivoire : Feh Kessé exhorte les opérateurs aux voies de recours », *Notre voie*, 25 février 2009.

**ESCLASSAN** Marie-Christine, « Une conséquence de la crise : l'essor de la pénalisation du contrôle fiscal », in *Mélanges en l'honneur du Professeur Joël Molinier*, LGDJ, 2012, pp.191-201.

**ESMEIN** Paul, « Quels sont les principes qui gouvernent l'interprétation des lois fiscales ? », note sous cass. Réun. 9 mars 1927, 28 mai 1932 et 16 juin 1933, *Sirey*, 1934, I, pp. 241-246.

**FAIVRE** Pierre, « La responsabilité pénale des personnes morales », *RSC*, 1958, pp. 547-574.

**FAVOREU** Louis, « Le Conseil d'État défenseur de l'Exécutif », in *L'Europe et le droit : Mélanges en l'hommage à Jean Boulouis*, Dalloz, 1991, pp. 237-255.

**FEDIDA** Pierre, « L'interprétation », in *Encyclopaedia Universalis*, corpus 12, p. 818.

**FILLIETTAZ** Laurent, « Les conséquences de la crise ivoirienne sur les pays sahéliens enclavés : un premier tour d'horizon », in *Afrique contemporaine*, 2003, 1, n° 205, pp. 5-16.

**FLÜCKIGER** Alexandre, « le principe de clarté de la loi ou l'ambiguïté d'un idéal », in *LCCC* n° 21, avril-septembre 2006, p. 113.

**FONTAINE** Marcel, « Acte uniforme OHADA sur le droit des contrats : avant-projet, septembre 2004 », (disponible sur le site de l'UNIDROIT, c'est-à-dire, l'Institut international d'unification du droit privé, et sur [www.ohada.com](http://www.ohada.com)).

**FORTIN** Frédéric, « La gratuité de la justice, une question de principe ! Oui, mais lequel ? », *Gaz. Pal.*, 03 novembre 2011, n° 307, p. 3.

**FOUGÈRE** Louis, « 1790-1990 : deux siècles de dualisme juridictionnel », *AJDA*, 1990, pp. 579-580.

**FOUGÈRE** Louis, « La modernisation du langage juridique », *Études et documents*, Paris, Conseil d'État, pp. 121-128.

**FOUQUET** Olivier, « La sécurité juridique en matière fiscale : le fond et la forme », livres propos sur le contrôle fiscal, in *Lamy contrôle fiscal et contentieux*, Lamy SA, mars 2007, 102.

**FRISSON-ROCHE** Marie-Anne, **BARANÈS** William, « Le principe constitutionnel de l'accessibilité et de l'intelligibilité de la loi », *Dalloz*, 2000, chron., p. 361.

**FROMONT** Michel, « Le principe de sécurité juridique », *AJDA*, n° spec. 1996, pp. 178-184.

**GANDOLFI** Alain, « Réflexions sur l'impôt de capitation en Afrique noire », *RJPOM*, n° 2, avril-juin 1962, Paris, LGDJ, 1962, pp. 235-252.

**GATSI** Jean, « L'avis à tiers détenteur et le nouveau droit des affaires OHADA », in *L'effectivité du Droit de l'OHADA*, PUA, Yaoundé 2006, p. 80 (disponible sur *Ohadata*, D-05-24).

**GATSI** Jean, « La jurisprudence, source du droit OHADA », in *Revue congolaise de droit et des affaires*, n° 9 juillet-août-septembre 2012, p. 13 (et *Juriscope*, 2012).

**GAUDEMET** Paul-Marie, « Réflexions sur les rapports du juge et du fisc », in *Mélanges Marcel Waline, Le juge et le droit public*, Paris, LGDJ, 1974 (t.1), p. 127-135.

**GAY** Laurence, « Décision 2002-458 DC du 7 février 2002, Loi organique portant validation de l'impôt foncier sur les propriétés bâties en Polynésie française », *RFDC*, n° 50, 2002, pp. 385-389.

**GEFFRAY** Édouard, « Le principe de sécurité juridique est-il invocable en droit fiscal ? », *B.D.C.F.*, 2011, n° 140.

**GÉMAR** Jean-Claude, « La traduction juridique : art ou technique d'interprétation ? », *Meta : journal des traducteurs*, vol. 333, n° 2, 1988, pp. 304-318.

**GÉNY** François, « Le particularisme du droit fiscal », *RTD civ.*, 1931, pp. 797-833.

**GEST** Guy, « Dualité de juridiction et unité du droit fiscal », *RFDA*, 1990, pp. 822-841.

**GEST** Guy, « La dualité de la juridiction fiscale », in Robert Hertzog (dir.), *Le juge fiscal*, p. 51.

**GEST** Guy, « Non-cumul et modulation : les limites de droit interne au processus de pénalisation des sanctions fiscales », *RFFP*, n° 65, mars 1999, pp. 61-75.

**GILLES** William, « Le département financeur », *AJDA* 2011, p. 1842.

**GOHIN** Olivier et **CABANNES** Xavier, « Compétences et ressources des communes », *Pouvoirs*, n° 95, 2000, pp. 55-68.

**GOMON** Edmond, « Contrôle fiscal en Côte d'Ivoire : Feh Kessé exhorte les opérateurs aux voies de recours le quotidien », *Notre Voie*, 25 février 2009.

**GONIDEC** Pierre-François, « L'État de droit en Afrique : le sens des mots », *RJPIC*, 52/1998, n°1, Ediena, pp. 3-32.

**GOUYET** Rémy, « Chronique d'une polémique annoncée : l'autonomie du droit fiscal », *LPA*, 14 juin 2000, p. 4.

**GOUYET** Rémy, « Une législation fiscale en « trompe-l'œil » : l'interdiction de déduire les commissions occultes à l'exportation », *LPA*, 16 avril 1997 n° 46, p. 9.

**GOY** Raymond, « La notion de détournement de procédure », in *Recueil d'études en hommage à Charles Eisenmann*, éd. Cujas, 1977, pp. 321-338.

**GOYARD** Claude, « Unité et plénitude de juridiction » in *Liber amicorum Jean Waline, Gouverner, administrer, juger*, Dalloz, 2002, pp. 597-606.

**GREWE** Constance, « À propos de la diversité de la justice constitutionnelle en Europe : l'enchevêtrement des contentieux et des procédures », in *Les droits individuels et le juge en Europe, Mélanges en l'honneur de Michel Fomont*, Presse universitaire de Strasbourg, 2001, pp. 253-266.

**GRIMAL** Pierre, « L'enceinte servienne dans l'histoire urbaine de Rome », in *Mélanges d'archéologie et d'histoire*, 1959, vol. 71, pp. 43-64.

**GROSCLAUDE** Jacques, « La flagrance fiscale à l'aune de la flagrance pénale », in *Mélanges en l'honneur de Robert Hertzog, Réformes des Finances publiques et modernisation de l'administration*, pp. 253-261.

**GROUDEL** Hubert, « Exposé introductif », in *Insécurité juridique et assurance, RGDA*, n° 3, 1998, p. 419.

**GROUDEL** Hubert, « Insécurité juridique et droit des assurances : Exposé introductif », *Revue générale du droit des assurances*, n° 3, 1998, p. 419.

**GUASTINI** Riccardo, « Interprétation et description des normes », in Paul Amselek (dir), *Interprétation et droit*, Bruxelles, Bruylant, 1995, pp. 89-93.

**GUILLAUME** Pierre, « Combattre la fraude sur le lait : entre économie, hygiène et politique », pp. 579-591.

**GUTMANN** Daniel, « Les lois de finances à l'ère des principes », *Droit et patrimoine*, n° 145, février 2006, p. 38.

**GUTMANN** Daniel, « Sanctions fiscales et Constitution », *Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel*, n° 33 (Dossier : le Conseil constitutionnel et l'impôt), octobre 2011, p. 41.

**HAÏM** Victor, « L'article L. 80 A du L.P.F. est-il inconstitutionnel ? », *Dr. fisc.* n° 12, mars 1995, 100017.

**HENRION** Robert, « Fraude fiscale et droit pénal », in *Le droit économique et financier en 1985, Hommage à Robert Henrion*, pp. 303-335

**HERTZOG** Robert, « Le juge fiscal en crise ? », in Robert Hertzog (dir.), *Le juge fiscal*, p. 8

**HERTZOG** Robert, « Naufrage ou sauvetage de la justice fiscale ? », *RFFP*, n° 17, 1987, pp. 137-146.

**HISPALIS** Georges (pseudo.), « Pourquoi tant de lois », *Pouvoirs* n° 114 : *La loi*, septembre 2005, pp. 101-115.

**HUBRECHT** Hubert G., « La notion de sanction administrative », *LPA*, n° 8- 17 janvier 1990, p. 8.

**HUET** Jean-Marie, « la politique pénale fiscale », in Thierry Lambert (dir.), *Les sanctions pénales fiscales*, L'Harmattan, 2007, pp. 31-35.

**HUGLO** Jean-Guy, « La Cour de cassation et le principe de sécurité juridique », pp. 124-139.

**ISAR** Hervé, **ORSONI** Gilbert, **SCHWEITZER** Serge, « L'impôt : solidarité ou spoliation ? », in *Éthique et fiscalité*, Actes du dix-septième colloque d'éthique économique, organisé par le Centre de recherches en éthique économique et des affaires et déontologie professionnelle, Aix-en-Provence, 24 et 25 juin 2010, PUAM, 2011, 318 p.

**ISSA-SAYEGH** Joseph, « Conflits entre droit communautaire et droit régional dans l'espace OHADA », *Ohadata*, D-06-05, p. 2.

**ISSA-SAYEGH** Joseph, « Intégration juridique des États africains de la zone franc », *Penant*, 1997, n° 823 pp. 5 et 125.

**ISSA-SAYEGH** Joseph, « L'OHADA, instrument d'intégration juridique des pays africains de la zone franc », *Revue de Jurisprudence commerciale*, juin 1999, p. 237.

**ISSA-SAYEGH** Joseph, « La portée abrogatoire des Actes uniformes sur le droit interne des États parties », *Revue burkinabé de droit*, n° spéc., n° 39-40, p. 51.

**ISSA-SAYEGH** Joseph, « Quelques aspects techniques de l'intégration juridique : l'exemple de l'acte uniforme de l'OHADA », *Rev. dr. unif.*, 1991-1, p. 5 (*Ohadata*, D-02-11).

**ISSA-SAYEGH** Joseph, « Synthèse des travaux du colloque sur « le droit OHADA dans l'Océan indien, Actualité et perspectives » (disponible sur <http://www.ohada.com/fichiers/newsletters/794/rapport-de-synthese.pdf>) »).

**JACQUES** Francis, « Interpréter, prototype ou simple ressemblance de famille ? », in Paul Amserek (dir), *Interprétation et droit*, Bruxelles, Bruylant, 1995, pp. 27-45.

**JAUFFRET-SPINOSI** Camille, « La structure du droit français », *R.I.D.C.*, vol 54, n° 2, avril-juin, 2002, p. 266.

*JCP Procédures fiscales*, Fasc. 170 : « Source du droit fiscal », Doctrine administrative, Généralités, octobre 2012.

**JULIEN-LAFERRIÈRE** François, « La dualité de juridiction, un principe fonctionnel ? », in *Mélanges en l'honneur de Roland Drago, Unité du droit*, Economica, 1996, pp. 395-426.

**KANE** Hamidou Salifou, « Troisième rencontre inter-juridictionnelle des cours communautaires de « l'UEMOA, la CEMAC, la CEDEAO et de l'OHADA », la libre circulation des personnes et des biens dans l'espace UEMOA », Dakar, 4-6 mai 2010.

**KDHIR** Moncef, « Vers la fin de la sécurité juridique en droit français ? », *La Revue administrative*, n° 276, 1993, pp. 538-543.

**KENFACK DOUAJNI** Gaston, « Arbitrage forcé et règlement en droit camerounais des litiges entre associés », *Penant*, n° 825, p. 335.

**KENFACK DOUAJNI** Gaston, « L'exécution forcée contre les personnes morales de droit public dans l'espace OHADA », OHADA, D-02-28, (accessible sur [www.ohada.com](http://www.ohada.com)).

**KENFACK** Hugues, « Transaction et autres risques de confusion (Partage, résiliation amiable, désistement d'instance, remise de dette, reçu pour solde de tout compte...) », in Blandine Mallet-Bricout, Cyril Nourissat, *La transaction dans toutes ses dimensions*, Dalloz, 2006, pp 25-33.

**KOFFI** Marie-Chantal, « Présentation générale sur l'accès à la justice en Côte d'Ivoire », in *Actes de la table ronde sur l'accès à la justice en Côte d'Ivoire*, organisé par l'Association des femmes juristes de Côte d'Ivoire, avec l'appui de l'ONUCI et de la GTZ, Abidjan, 23-24 mars 2009, p. 11.

**KOFFI** Nasser, la VASFE : vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble », *La Tribune de L'impôt*, n° 006 – du 15 janvier au 15 avril 2006, p. 39.

**KOUBI** Geneviève, « Lire et comprendre : quelle intelligibilité de la loi ? » in Georges Fauré, Geneviève Koubi (dir.), *Le titre préliminaire du Code civil*, Économica, coll. Études juridiques, t. 16, 2003, pp. 215-231.

**LA MARDIÈRE** Christophe (de), « L'interprétation de la doctrine administrative », *RFFP*, n° 75, 2001, pp. 31-42.

**LA MARDIÈRE** Christophe (de), « La déclaration fiscale », *RFFP*, n° 71, 2000, pp. 113-144.

**LA MARDIÈRE** Christophe (de), « La véritable nature de la doctrine administrative en droit fiscal », in Jean-Luc ALBERT (dir.), *Mélanges en l'honneur de Jean-Pierre LASSALE, Gabriel MONTAGNIER et Luc SAÏDJ, figures lyonnaises des finances publiques*, L'Harmattan, 2012, pp. 85-95.

**LA MARDIÈRE** Christophe (de), « Pour tenter d'en finir avec l'autonomie et le réalisme du droit fiscal », in Martial Chadefaux, Florence Deboissy, Christophe de La Mardière (dir.), *Écrits de fiscalité des entreprises : Études à la mémoire du professeur Maurice Cozian*, LexisNexis, Litec, 2009, pp. 137-144.

*La Tribune de l'impôt*, n° 010, relatif à la « Lutte contre la fraude fiscale et douanière », septembre-octobre 2007.

*La Tribune de l'impôt*, n° spéc. 008, consacrée aux nouvelles dispositions de l'annexe fiscale relative aux impôts 2006, juillet-août-septembre 2006, p. 44.

**LABORIER** Pascale, « La « bonne police » : Sciences camérales et pouvoir absolutiste dans les États allemands », « *Politix* », vol. 12, n° 48, 1999, p. 27, note n° 4.

**LABROUE de VAREILLES-SOMMIÈRES** Gabriel (de), « Une théorie nouvelle sur la rétroactivité des lois », *Revue de législation et de jurisprudence*, 1883, p. 444.

**LAMARQUE** Jean, « La rétroactivité de la loi fiscale : une nécessité en matière de procédure », in *territoires et libertés, Mélanges en hommage au Doyen Yves Madiot*, Bruylant, 2000, pp. 331-356.

**LAMARQUE** Jean, « Sources du droit fiscal, sources internes, codification », *Jurisclasseur Procédures fiscales*, Fasc. 150 : 2008.

**LAMARQUE** Jean, *Jurisclasseur procédures fiscales*, Fasc. 150 : « Sources du droit fiscal, sources internes, Codification », 2008 § 80.

**LAMBERT** Thierry, « En guise de réflexions... Sanctions pénales : beaucoup d'ombres et peu de lumière », in Thierry Lambert, *Les sanctions pénales fiscales*, L'Harmattan, 2007, p. 175.

**LAMBERT** Thierry, « Éthique et fiscalité », in *LPA*, 01 décembre 2011 n° 239, p. 6.

**LAMBERT** Thierry, « Hasard et contrôle fiscal », *Gaz. Pal.*, février 2001, pp. 13-20.

**LAMBERT** Thierry, « L'indépendance des procédures concomitantes », in Martial Chadeaux, Florence Deboissy, Christophe de La Martinière (dir.), *Écrits de fiscalité des entreprises : Études à la mémoire du professeur Maurice Cozian*, LexisNexis, Litec, 2009, p. 753.

**LAMBERT** Thierry, « La place des sanctions pénales dans le dispositif général de lutte contre la fraude fiscale », in *Les sanctions pénales fiscales : actes du séminaire, Saint-Vincent, Vallée d'Aoste, Italie 2 octobre 1998*, organisé par le Centre de droit pénal fiscal (Turin), Université Paris Dauphine, Cercle des comparatistes, Université de Paris 13, Centre d'étude et de recherches administratives et politiques, L'Harmattan, 2000, p. 13.

**LAMPUÉ** Pierre, « La justice administrative dans les États d'Afrique francophone », *RJPIC*, t. XIX, 1965, Paris, LGDJ, 1965, pp. 3-31.

Lamy Fiscal-2006, Partie 11 – Contrôle et contentieux de l'impôt, Division 1- Contrôle fiscal, Chapitre 1 Organisation et règles du contrôle fiscal, n° 7697- Charte du contribuable.

**LANDAIS** Claire, **LENICA** Frédéric, « La sécurité juridique : la consécration », *AJDA*, 2006, chron., pp. 1028-1033.

**LANGROD** Georges, « Genèse et conséquences du mimétisme administratif en Afrique », in *Revue internationale de sciences administratives*, vol. 39, Institut international de sciences administratives (IIA), 1973, pp. 119-132.

**LANVONDÈS** François, « Quelques informations et réflexions sur la commission des infractions fiscales (CIF) » in Thierry Lambert, *Les sanctions pénales fiscales*, L'Harmattan, 2007, p. 107.

**LARZERGES** Christine, « Seuils d'âge et responsabilité pénale en Europe », *RSC*, 1991, p. 414.

**LASSERRE-KIESOW** Valérie, « La compréhensibilité des lois à l'aube du XXIème siècle », *Dalloz*, 2002, chron. p. 1157.

**LATOURNERIE** Dominique, « *La langue française et le droit* », in *E.D.C.E*, n° 36, 1984-1985, pp. 87-120.

**LAURENT** Robert, « Une source : les archives d'octroi », in *Annales. Économies, Sociétés, Civilisations*, 11<sup>e</sup> année, n° 2, 1956, pp. 197-204.

**LAVIGNE** Pierre, « Le contribuable comme usager de l'administration fiscale », in *L'administration fiscale, RFFP*, n° 15, 1986, pp. 77-83.

**LAZERGES** Christine, « Seuils d'âge et responsabilité pénale en Europe », *RSC*, 1991, p. 414.

**LE TALLEC** Georges, « La Cour de cassation et le droit communautaire », in *L'Europe et le droit : Mélanges en l'hommage à Jean Boulouis*, *Dalloz*, 1991, pp. 363-373.

**LECAT** Jean Jacques, « Environnement juridique et fiscale des affaires en Afrique de l'ouest et en Afrique centrale », 1<sup>er</sup> forum France-Afrique du sud, *Réussir ensemble en Afrique*, Johannesburg, 12-14 novembre 2006, CMS Bureau Francis Lefebvre, pp. 5 et 26.

**LEROY** Thierry, « La sécurité juridique au point de vue du droit administratif », in *La sécurité juridique*, 4<sup>e</sup> convention des juristes de la Méditerranée, Acte du colloque d'Alger, 9-10 décembre 2012, p. 32.

**LÉVY** Jean-Philippe, « La pénétration du droit romain dans le droit français de l'Ancien Régime (esquisse générale), in *Nonagesimo anno, Mélanges en hommage à Jean Gaudemet*, PUF, 1999, pp. 475-499.

**LIEB** Jean-Pierre et **HEURTIER** Richard, « Propos introductif », in Jacques Buisson, *La sécurité fiscale*, L'Harmattan, 2011, p. 16.

**LIEB** Jean-Pierre, « États et perspectives en France », in Thierry Lambert (dir.), *Les sanctions pénales fiscales*, L'Harmattan, 2007, p. 27.

**LIEB** Jean-Pierre, **TOULEMONT** Betty, « Sanctions fiscales : portée de la refonte des pénalités issues de l'ordonnance du 7 décembre 2005 », *Droit et patrimoine*, n° 154, décembre 2006, pp. 53-56.

**LONG** Marceau, « L'état actuel de la dualité des juridictions », *RFDA*, 1990, pp. 689-693.

**LOPEZ** Christian, « La loi fiscale : qualité et sécurité », in Marc Leroy, *L'administration de l'impôt en France et dans le monde*, L'Harmattan, 2008, pp. 63-72.

**LOPEZ** Christian, « La sécurité fiscale et les libertés publiques », in Jacques Buisson (dir.), *La sécurité fiscale*, L'Harmattan, 2011, p. 148.

**LOPEZ** Sylvain, « Le cas de la juridiction administrative », in Pascal Ancel et Marie-Claire Rivier (dir.), *Le conventionnel et le juridictionnel dans le règlement des différends*, Economica, 2001, pp. 83-96.

**LOUIT** Christian, « Le droit fiscal et le sourire (ou petites histoires fiscales) », in *Renouveau du droit constitutionnel, Mélanges en l'honneur de Louis Favoreu*, Dalloz, 2007, pp. 1651-1659.

**LUCHAIRE** François, « La sécurité juridique en droit constitutionnel français », *LCCC*, n° 11, 2001, p. 101.

M. **BERNARD**, « Existe-t-il un droit administratif ivoirien ? », *RID*, 1970, n° 4, pp. 11-16.

**MAESTRE** Jean-Claude, « À propos de la loi du 27 décembre 1963 portant unification et harmonisation des procédures en matière fiscale », *RSF*, 1964, p. 603.

**MAÏA** Jean, « Les outils du contrôle fiscal et leur combinaison : Précisions sur les domaines respectifs du droit de communication et de la vérification de comptabilité », *RJF* 2000, CE, 6 octobre 2000, n° 208765, sect., *SARL Trace*, Chron. pp. 895-903.

**MAÏA** Jean, « Procédure d'urgence au stade du recouvrement : retour à l'égalité des armes entre le contribuable et le fisc », *RJF*, pp. 611-619.

**MAITROT de la MOTTE** Alexandre, « Faut-il réécrire le Code général des impôts ? », in Jacques Buisson (dir.), *La sécurité fiscale*, L'Harmattan, 2011, p.76.

**MALAURIE** Philippe, « Rapport de synthèse », in Bernard Beignier (dir.), *La codification*, Actes du colloque des 27 et 28 octobre 1995 (Toulouse), Dalloz, 1996, pp. 197-208.

**MALLIEU-LASSUS** Michel, « La prévention du contentieux », in *L'amélioration des rapports entre l'administration fiscale et les contribuables*, Actes du colloque de la Société française de droit fiscal, Orléans 15-16 septembre 1988, Coll. Université d'Orléans, PUF, 1989, 237.

**MAMONTOFF** Catherine, « La notion de pleine juridiction au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme et ses implications en matière de sanctions administratives », *RFDA*, 1999, p. 1004.

**MARAIS** Astrid, « Le temps, la loi et la jurisprudence : le bon, la brute et le truand », in *Au-delà des codes, Mélanges en l'honneur de Marie-Stéphane Payet*, Dalloz, 2011, pp. 382-437.

**MARCHESSOU** Philippe, « Le poids de la dualité de juridiction sur les sanctions fiscales », *Liber amicorum Jean Waline, Gouverner, administrer, juger*, Dalloz, 2002, p. 671.

**MARCHESSOU** Philippe, « Réflexions contemporaines sur l'interprétation des textes fiscaux », in *Mélanges Paul Amselek*, Bruylant, 2005, pp. 551-564.

**MARGUET** Christian, « L'assistance au contribuable », *RFFP*, n° 5, 1984, p. 123.

**MARILLAT** Roger, « L'arrêt de la chambre administrative de la Cour suprême du 14 janvier 1970, Société des Centaures Routiers contre État de Côte d'Ivoire », *RID*, n° 1, 1971, pp. 11-19.

**MARTIN** Julien, « Précisions sur le fonds de soutien aux collectivités territoriales et aux établissements publics ayant souscrit des emprunts à risque », *Revue de droit bancaire et financier*, n° 4, juillet 2014, comm. 129.

**MARTIN** Julien, « Un fonds de soutien, mais sans validation législative, pour les emprunts des collectivités territoriales : à propos de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014 (journal officiel 30 décembre 2013), et de la décision n° 2013-685 DC du Conseil constitutionnel, du 29 décembre 2013 (journal officiel 30 décembre 2013) », *Revue de droit bancaire et financier*, n° 1, janvier 2014, étude 2.

**MARTINEZ** Jean-Claude, « La protection de l'administration fiscale contre les contribuables », in *Service public et libertés : mélanges offerts au professeur Robert-Edouard Charlier*, Paris, éd. de l'Université et de l'enseignement moderne, 1981 pp. 449-473.

**MARTY** Mireille Delmas, « Les conditions de fond de mise en jeu de la responsabilité pénale des personnes morales », *Revue des sociétés*, 1993, p. 301.

**MASSERON** Jean-Paul, *Le pouvoir et la justice en Afrique noire francophone et à Madagascar*, Paris, A. Pedone, 1966, p. 17.

**MATHIEU** Bertrand, « Le principe de sécurité juridique entre au Conseil d'État », *AJDA*, 2006, p. 841.

**MATHIEU** Bertrand, « Rapport français » in *Constitution et sécurité juridique*, XV<sup>e</sup> Table ronde internationale de jurisprudence constitutionnelle, *A.I.J.C.*, 1999, *Economica*, pp. 155-192.

**MATHIEU** Bertrand, « Réflexions en guise de conclusion sur le principe de sécurité juridique », *LCCC*, n° 11, 2001, pp. 160-169.

**MATHIEU** Bertrand, « Rétroactivité des lois fiscales et sécurité juridique : l'application concrète d'un principe implicite. Observations à propos de la décision 98-404 DC du 18 décembre 1998 du Conseil constitutionnel », *RFDA* 1999, p. 89.

**MAZEAUD** Denis, « La confiance légitime et *l'estoppel* », *R.I.D.C.*, 2-2006, pp. 362-392.

**MBAYE** Kéba, « Interview », *L'autre Afrique*, n°11, 19 décembre 2001, p. 10.

**MBAYE** Kéba, in *Revue de droits de l'homme*, 1969, vol. II, p. 391.

**MECHRI** Farouk, « Voyage dans l'espace du temps juridique », in *Philosophie du droit et droit économique : quel dialogue ? Mélanges en l'honneur de Gérard Fajat*, Frison-Roche, 1999, pp. 427-448.

**MELLERAY** Fabrice, « L'arrêt *KPMG* consacre-t-il vraiment le principe de sécurité juridique ? », *AJDA*, 2006, p. 897.

**MELLERAY** Fabrice, « La revanche d'Emmanuel Lévy ? L'introduction du principe de protection de la confiance légitime en droit public français », *Droit et société*, 2004/1 n° 56-57, pp. 143-149.

**MESCHERIAKOFF** Alain, « La jurisprudence source de droit administratif ivoirien », *RID*, n° 1-2, 1979/80, pp. 4-14.

**MEURANT** Jack, « La charte du contribuable et le pouvoir normatif de l'administration fiscale », in *Mélanges en l'honneur de Robert Hertzog, Réformes des Finances publiques et modernisation de l'administration*, pp. 377-388.

**MEYER** François, « Réflexions sur la responsabilité pénale des personnes morales de droit public à la lumière des premières applications jurisprudentielles », *RFDA*, 1999, pp. 920-936.

**MEYER** Pierre, « La sécurité juridique et judiciaire dans l'espace OHADA », *Penant*, 2006, n° 885 pp. 151-175.

**MEYER** Pierre, « L'harmonisation du droit OHADA des contrats », Rapport général du colloque de Ouagadougou, 15-17 novembre 2007 », *Rev. dr. unif.*, 2008, p. 379.

**MIGNON** Emmanuelle, « Doctrine administrative : jurisprudence récente, questions en suspens », *RJF*, 2000, 6, pp. 487-494.

**MILANO** Laure, « Contrôle de constitutionnalité et qualité de la loi », *R.D.P.*, 2006, pp. 637-671.

**MITARD** Eric, « L'impartialité administrative », *AJDA*, 1999 pp. 478-495.

**MOLFESSIS** Nicolas, « La résistance immédiate de la Cour de cassation à la QCP », *Pouvoirs*, 2011/2, n° 137, pp. 83-89.

**MOLINIER** Joël, « Pour une clarification du droit de la répression fiscale », *Dr. fisc.*, n° 45, 3 novembre 1980, pp. 1201-1208.

**MORANGE** Georges, « L'interprétation des lois fiscales », *RSLF* 1951, p. 639.

**MOYRAND** Alain, « Réflexion sur l'introduction de l'État de droit en Afrique noire francophone », *R.I.D.C.*, vol. 43, 1991, pp. 853-878.

**NADEAU** Martin, « Perspectives pour un principe de sécurité juridique en droit canadien : les pistes du droit européen », *Revue de droit de l'université de Sherbrooke*, 2009-2010, vol. 40, pp. 511-550.

**NDAM** Ibrahim, « La nature juridique de Cour commune de justice et d'arbitrage », *Revue africaine des sciences juridiques*, vol. 7, n° 1, 2010, pp. 177-197.

**NEAU-LEDUC** Philippe, « L'ère du temps (...) », in Martial Chadeaux, Florence Deboissy, Christophe de La Martinière (dir.), *Écrits de fiscalité des entreprises : Études à la mémoire du professeur Maurice Cozian*, LexisNexis, Litec, 2009, p. 72, § 10.

**NÉEL** Brigitte, « L'aménagement des sanctions en matière fiscale », in *L'amélioration des rapports entre l'administration fiscale et les contribuables*, ouvrage coll., PUF, pp. 181-199.

**NGOUE** Willy James, « La mise en œuvre de la responsabilité des dirigeants de sociétés anonymes en droit OHADA », in Jean Gatsi (dir.) *L'effectivité du droit de l'OHADA*, Coll. Droit uniforme, Presse Universitaire d'Afrique (PUA), 2006, pp. 179-205.

**NICOLAU** Gilda, « Que faut-il entendre par accès au droit ? », in Fabrice Leduc (dir.), *L'accès au droit*, Actes de colloque, 8 juin 2001, Centre de recherches en Droit privé, Tours, Publication de l'Université François Rabelais, 2002, pp. 2-39.

**NJOYA** Aboubakar Njiasse, « Les objectifs de la politique foncière des rois bamum au XIX<sup>e</sup> siècle, la paix sur les frontières et la sécurité alimentaire », in Claude Hélène Perrot (dir.), *Lignages et territoires en Afrique aux VIII<sup>e</sup> et XIX<sup>e</sup> siècles*, Karthala, 2000, 222 p.

**NOËL** Gilles, « La loyauté dans le couple "administration fiscale - contribuable" », in Martial Chadeaux, Florence Deboissy, Christophe de La Martinière (dir.), *Écrits de fiscalité des entreprises : Études à la mémoire du professeur Maurice Cozian*, LexisNexis, Litec, 2009, pp. 77-125.

**NOËL** Gilles, « Relations entre l'administration fiscale et les contribuables. – amélioration des relations – Renforcement de la sécurité juridique », *Jurisclasseur Procédures fiscales*, Avril 2012.

**OCDE**, « Manuel OCDE de sensibilisation à la corruption à l'intention des contrôleurs des impôts », OCDE 2009.

**OLIVIER** Robert, « L'organisation judiciaire de la Côte d'Ivoire pendant la période coloniale », *RID*, 1976, n° 1-2, pp. 4-31.

**OLIVIER** Robert, « Organisation judiciaire de la Côte d'Ivoire pendant la période coloniale », *RID*, 1976, n° 1-2, p. 4.

**OLLEON** Laurent, « Autonomie du droit fiscal : le moribond se porte bien », *RJF*, 5/02, pp. 355-361.

**ONANA ETOUNDI** Félix, « La sécurisation judiciaire de l'investissement en Afrique : À propos du rôle joué par la Cour commune de justice et d'arbitrage », *Actualités juridiques*, n° 53/2007, pp. 3-13.

**ONANA ETOUNDI** Félix, « Les principes d'UNIDROIT et la sécurité juridique des transactions commerciales dans l'avant-projet d'Acte uniforme OHADA sur le droit des contrats », *Rev. dr. unif.*, 2005-4, pp. 683-718.

**ONANA ETOUNDI** Félix, « Tendances juridictionnelles de la CCJA par thème juridique abordé », *Rev. dr. unif.*, n° 3, p. 39.

**ONANA ETOUNDI** Félix, « Les principes d'UNIDROIT et la sécurité juridique des transactions commerciales dans l'avant-projet d'Acte uniforme OHADA sur le droit des contrats », *Rev. dr. unif.*, n° spéc., Vol. X, 2005-4, p. 683.

**ONU**CI, Unité État de Droit, Étude d'évaluation du système judiciaire ivoirien, *L'organisation et le fonctionnement du système judiciaire de Côte d'Ivoire*, juin 2007, p. 45 (disponible sur « [www.onuci.org](http://www.onuci.org) »).

**OST** François, « L'accélération du temps juridique », in Philippe Gérard, François Ost, Michel de Van Kerchove (dir.), *L'accélération du temps juridique*, Séminaire

interdisciplinaire des Facultés universitaires Saint-Louis (Bruxelles), Bruxelles, Facultés universitaires Saint-Louis, 2000, p. 10.

**OST** François, « L'instantané ou l'institué ? L'institué ou l'instituant ? Le droit a-t-il pour vocation de durer ? », in *Temps et droit. Le droit a-t-il pour vocation de durer ?*, Bruylant, 1998, p. 8.

**OST** François, « Les multiples temps du droit », in François Terré et alii, *Le droit et le futur*, PUF, 1985, pp. 115-153.

**PACTEAU** Bernard, « Dualité de juridictions et dualité de procédures », *RFDA*, 1990, pp. 752-756.

**PACTEAU** Bernard, « La sécurité juridique, un principe qui nous manque », *AJDA*, 1995, n° spéc., p. 151.

**PELLAS**, Jean-Raphaël « Le principe de sécurité juridique en droit fiscal », in *Études en l'honneur de Georges Dupuis, Droit public*, préf. Georges Vedel, Paris, LGDJ, 1997, pp. 261-270.

**PELLISSIER** Gilles, « Développement récents de l'impératif de sécurité juridique : à propos de trois arrêts du Conseil d'État des 10 et 24 octobre 1997 », *LPA*, 20 février 1998 n° 22, p. 6.

**PERELMAN** Chaïm, « L'interprétation juridique », in *APD*, 1972, t. 17, pp. 29-37.

**PERELMAN** Chaïm, « Les notions à contenu variable en droit, essai de synthèse », in Chaïm Perelman et Raymond Vander Elst, *Les notions à contenu variable en droit*, Travaux du centre national de recherche de logique, Bruxelles, Établissement Emile Bruylant, 1984, p. 363-374.

**PÉRÈS** Cécile, « La consécration du principe de sécurité juridique et la protection du contrat par le droit transitoire, Revue des contrats », *RDC*, octobre 2006, n° 4, pp. 1038-1051.

**PERROTIN** Frédérique, « Faire face à un contrôle fiscal », *Magazine Gérer*, n° 17 Mai-juin 2010, p. 28.

**PÉRROTIN** Frédérique, *LPA*, 05 novembre 2010 n° 221, p. 3.

**PFERSMANN** Otto, « Contre le néo-réalisme juridique : pour un débat sur l'interprétation », *RFDC*, 2002/2, n° 50, pp. 279-374.

**PFERSMANN** Otto, « Contre le néo-réalisme juridique : pour un débat sur l'interprétation », pp. 759-788.

**PFERSMANN** Otto, « Une théorie sans objet, un dogmatique sans théorie : en réponse à Michel Troper », *RFDC*, 2002/4 n° 52, pp. 759-788.

**PICARD** Etienne, « La responsabilité pénale des personnes morales de droit public : fondement et champ d'application », *Revue des sociétés*, juillet 1993, p. 261.

**PIGANIOL** André, « Un document d'histoire sociale romaine : la classification servienne », *Annales d'histoires économiques et sociales*, t. 5, n° 20, 1933, pp. 113-124.

**PINTAUX** Patrick, « Le système comptable ouest-africain (SYSCOA) : l'intégration économique par la comptabilité », *Tertiaire* n° 104/ novembre-décembre 2002, p. 44.

Plan national de développement (PND) 2012-2015, Ministère d'État, ministère du plan et du développement 2012-2015, mai 2012 (disponible sur [http://www.cafrad.org/Workshops/Tanger24-26\\_09\\_12/14\\_cote\\_ivoire.pdf](http://www.cafrad.org/Workshops/Tanger24-26_09_12/14_cote_ivoire.pdf)).

**POLLAUD-DULIAN** Frédéric, « A propos de la sécurité juridique », *RTD Civ.*, 2001, p. 487.

**PONCELA** Pierrette, « Droit de punir et pouvoirs de punir : une problématique de l'État », in *APD*, t. 28, Philosophie pénale, éd. Sirey, 1983, pp 123-134.

**PRADEL** Jean, « Les pièges du droit comparé : quelques applications en droit pénal », in *Droit civil, procédure linguistique juridique : Écrits en hommage à Gérard Cornu*, PUF, 1994, pp. 345-357.

PriceWaterhouseCoopers et Fidafrica, « La saisine préalable de la Commission mixte paritaire : une décision contestable du Tribunal de première instance d'Abidjan » in *Droit et fiscalité des pays membres de l'OHADA et du Maghreb*, Dossier Côte d'Ivoire, Sommaire n° 03, mars 2002.

**PUISSOCHET** Jean-Pierre et **LEGAL** Hubert, « Le principe de sécurité juridique dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes », *LCCC*, n° 11, 2001, pp. 149-159.

**PUISSOCHET** Jean-Pierre, « Vous avez dit confiance légitime ? (le principe de confiance légitime en droit communautaire) », in *Mélanges à l'honneur de Guy Braibant, l'État de droit*, Dalloz, 1996, p. 581-596.

**PUISSOCHET** Jean-Pierre, **LEGAL** Hubert, « Le principe de sécurité juridique dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes », p. 150.

**QUINTANE** Guy, « Les notions juridiques et les outils langagiers de la science du droit », in Guillaume Tusseau (dir.), *Les notions juridiques*, Economica, pp. 5-20.

**RABAULT** Hugues, « Le problème de l'interprétation de la loi : la spécificité de l'herméneutique juridique », in *Le portique*, La loi, n° 15, 2005, pp. 43-56.

**RACINE** Pierre-François, « Le juge, arbitre de l'impôt », *APD*, t. 46, 2002, pp. 196-208.

**RIBES** Didier, « Le réalisme du Conseil constitutionnel » in *LCCC*, n° 22, 2007, Dalloz, 2007, pp. 132-140.

**RICHER** Laurent, « Les droits fondamentaux : une nouvelle catégorie juridique ? », *AJDA*, n° spéc., 20 juillet - 20 août 1998, p. 1.

**RIGAUX** François, « la loi condamnée. À propos de la loi du 13 juin 1979 de la Cour Européenne des Droits de l'Homme », *Revue Belge de Droit International*, 1980, pp. 53-81.

**RIVERO** Jean, « Le juge administratif : gardien de la légalité administrative ou gardien administratif de la légalité ? », in *Mélanges Marcel Waline, Le juge et le droit public*, Paris, LGDJ, 1974 (t.2), pp. 701-717.

**ROBERT** Jacques, « Le juge administratif et la liberté individuelle », in *Mélanges Marcel Waline, Le juge et le droit public*, Paris, LGDJ, 1974 (t.2), pp. 719-732.

**ROCHER** Guy, « Droit, pouvoir et domination », *Revue Sociologie et société*, vol. 18, n° 1, avril 1986, Montréal, PUM, pp. 33-46.

**ROTTLEUTHNER** Hubert, *La Revue droit et société*, 11/12-1989, p. 108.

**ROUSSEAU** Dominique, « L'État de droit est-il un État de valeurs particulières ? » *in Melanges Pactet, L'esprit des institutions, l'équilibre des pouvoirs*, Paris, Dalloz, 2003, pp. 885- 894.

**RUBEL** Maximilien, *Revue Française de sociologie*, 1963, vol. 4, n° 3, pp. 331-332.

**SARGOS** Pierre, « Points communs et divergences des deux ordres de juridiction », *AJDA*, 1990, pp. 585-590.

**SAUVÉ** Jean-Marc, « Combien de temps faut-il pour faire une bonne loi ? », *in* Simone Gaboriau, Hélène Pauliat (réun.), *Le temps, la justice et le droit*, Entretiens d'Aguesseau, Actes de colloque organisé à Limoges les 20 et 21 novembre 2003, Pulim, 2004, pp 61-80.

**SAUVÉ** Jean-Marc, « Les sanctions administratives en droit public français », *AJDA*, 2001, n° spéc., pp. 16-24.

**SAUVÉ** Jean-Marc, « Séance d'ouverture », *in* Jacques Biancarelli (coord.), *Les développements de la médiation*, p. 13.

**SAWADOGO** Filiga Michel et **IBRIGA** Luc Marius, « L'application des droits communautaires UEMOA et OHADA par le juge national », Communication présentée lors du séminaire régional de sensibilisation sur la sécurité juridique et judiciaire des activités économiques au sein de l'UEMOA, de la CEDEAO et de l'OHADA. (Ouagadougou du 6 au 10 octobre 2003).

**SAWADOGO** Filiga Michel, « Les conflits entre normes communautaires : aspects positifs et prospectifs, Communication faite au Colloque sur la concurrence des organisations régionales en Afrique, Bordeaux IV, 2009, *Ohadata*, D-12-29.

**SCHOETTL** Jean-Eric, « Discrimination constitutionnelle en matière d'impôt fiscal », *AJDA*, 1998, chron., pp. 118-126.

**SCHRAMECK** Olivier, « Le recours administratif préalable obligatoire est un investissement rentable pour l'administration », *AJDA*, 2008 pp. 1628-1629.

**SFEZ** Lucien, « La nature juridique des sanctions fiscales non pécuniaires », *RSF*, 1966, p. 361.

**SIQUIER** Delphine (supervision), Dossier portant sur la loi de Finances pour 2006, *Droit et patrimoine*, n° 145, février 2006, p. 103.

**SIREY** Jean-Baptiste, « Du droit et du pouvoir », *Recueil général des lois et des arrêts*, t. XXI, 2<sup>e</sup> partie, Paris, Cour de Harlay, n° 21, s.d., p. 105.

**SOSSA** Dorothé C., « La question de l'introduction du principe de l'estoppel en droit communautaire OHADA », *Penant*, n° 883, avril-juin 2013, pp. 137-188.

**SOULAS de RUSSEL** Dominique et **RAIMBAULT** Philippe, « Nature et racines du principe de sécurité juridique : une mise au point », *R.I.D.C.*, vol. 55, 2003, pp. 85-102.

**SPIRE** Alexis, « L'inégalité devant l'impôt. Différences sociales et ordre fiscal dans la France des Trente Glorieuses », *Revue d'histoire moderne et contemporaine*, 2009/2 n° 56-2, pp. 164-187.

**STARCK** Christian, « La Révolution française et le droit public en Allemagne », *R.I.D.C.*, vol. 42, 1990, p. 256.

**STIRN** Bernard, « Ordres de juridiction et nouveaux modes de régulation », *AJDA*, 1990, p. 591-594.

**STIRN** Bernard, « Quelques réflexions sur le dualisme juridictionnel », *Justice*, 1996, n° 3, p. 41.

**TAY** Hugues, « Le nouveau statut des entreprises publiques en Côte d'Ivoire », *RID*, 1971, n° 4, pp. 11-22.

**TAY** Hugues, *L'administration ivoirienne*, coll. Encyclopédie administrative de L'institut international d'administration publique, éd. Berger-Levrault, 1974, 129 p.

**TCHAKOUNTE NJODA** Mathurin, **BITA** Charles Alain, **SONNA** François Désiré, « Amélioration du climat des affaires et promotion des IDE dans le contexte de l'OHADA : une lecture de la réalité en Afrique centrale », in Victor Tsapi (dir.), *Implications économiques, comptables et fiscales dans le système OHADA*, L'Harmattan, 2009, p. 213.

**TEMPLE** Henri, « Quel droit de la consommation pour l'Afrique ? Une analyse critique du projet OHADA d'Acte uniforme sur le droit de la consommation (2003) », *Revue burkinabé de droit*, n° 43-44, 1<sup>er</sup> et 2<sup>e</sup> semestres 2003, *Ohadata*, D-05-26.

**TERRÉ** François, « Perspectives et avenir du dualisme juridictionnel », *AJDA*, 1990, p. 595-600.

**TEYSSIÉ** Bernard, « L'impératif de sécurité juridique », in *Le monde du droit, Écrit rédigés en l'honneur de Jacques Foyer*, Economica, 2008, p. 997.

**TIRARD** Jean-Marc, *La fiscalité des sociétés dans l'UE*, Coll. pratiques d'experts, 7<sup>e</sup> éd., Groupe Revue Fudiciaire, 2006, 808 p.

**TIXIER** Gilbert et **PENOUIL** Marc, « Le système fiscal ivoirien », *Penant*, n° 71, 1961, pp. 719-731.

**TOUCHELAY** Béatrice, « La diffusion et l'application des normes comptables standardisées en France des années 1920 aux années 1960 : l'utopie de la transparence ? », pp. 385-409.

**TOURÉ** Moustapha (coord.), *Côte d'Ivoire - Évaluation de la sécurité alimentaire en situation d'urgence : données collectées en janvier et février 2012*, Programme alimentaire des Nations Unies, avril 2012, p. 12.

*Tribune de l'impôt*, n° 006, « informatique, comptabilité et audit fiscal », janvier – mars 2006, p. 48

**TRIEBER** Hubert, « La place de Max Weber dans la sociologie du droit allemand contemporain », *Droit et Société*, n° 9, 1988, p. 217.

**TROPER** Michel, « Réplique à Otto Pfersmann », *RFDC*, 2002/2, n° 50, pp. 335-353.

**TROTABAS** Louis, « Essai sur le droit fiscal », *RSLF*, 1928, pp. 201-236.

**TROTABAS** Louis, « La nature juridique du contentieux fiscal en droit français », in *Mélanges Maurice Hauriou*, 1929, p. 709.

**TROTABAS** Louis, « Le principe de l'interprétation littérale des lois fiscales », in *Recueil d'Études sur les sources du droit en l'honneur de François Geny*, t. III, *Les sources des diverses branches du droit*, Paris, Sirey, 1934, pp. 101-110.

**TRUCHET** Didier, « Recours administratif », in *Répertoire Dalloz de contentieux administratif*.

**TUROT** Jérôme, « Droits et garanties du contribuable en cas de contrôle », in Maurice Cozian, Patrick Dibout, Jean-Louis Pierre (dir.), *Droits et garanties du contribuable : Evolutions et perspectives vingt ans après le rapport Aicardi : compte rendu et documentation*, Litec, 2008, p. 16.

**VAILLANT** Daniel, « Réflexions sur l'action administrative et sa sanction », *AJDA*, 2001, pp. 7-12.

**VANDER ELST** Raymond, « Justice et sécurité juridique », in Guy HAARSCHER et Léon INGBER, *Justice et argumentation : Essais à la mémoire de Chaïm Perelman*, éd. de l'Université de Bruxelles, Faculté de Droit, 1986, pp. 19-27.

**VANNEUVILLE** Rachel, « Sécuriser le droit pour mieux gouverner les conduites : les enjeux sociopolitiques de la promotion contemporaine de la sécurité juridique », in Yves Palau (dir.), *Gouvernance et normativité : La gouvernance des sociétés contemporaines au regard des mutations de la normativité*, Acte de colloque, 13-15 décembre 2007, Université Paris XII- Val-de-Marne, Coll. Gouvernance et gestion publique, Québec, Presse Universitaire de Laval (PUL), 2011.

**VAPAILLE** Laurence, « De la pertinence de l'étude des sanctions fiscales pénales en droit comparé ou « de l'intérêt d'aller voir ailleurs », in Thierry Lambert, *Les sanctions pénales fiscales*, L'Harmattan, 2007, p. 51.

**VAPAILLE** Laurence, « L'intérêt de retard : le prix du temps ? » in Thierry Lambert (dir.), *Les sanctions administratives fiscales : aspect de droit comparé*, L'Harmattan, 2007, p. 110.

**VEAUX** Daniel, « Droit civil, obligations et contrats », *RID*, n° 3-4, 1974, pp. 4-32.

**VEDEL** Georges, « La loi des 16-24 août 1790 : Texte ? Prétexte ? Contexte ? », *RFDA*, 1990, pp. 698-711.

**VIDAL** Claudine, « Le royaume abron du Gyaman vu du royaume tutsi du Rwanda : essai d'histoire africain comparée », in *L'Homme*, 1995, t. 35, n° 133, pp. 51-71.

**VILARAS** Mihalis, « Cour de justice des Communautés européennes et particularités constitutionnelles des États membres », in Julia Iliopoulos-Strangas (dir.), *Cours suprêmes nationales et cours européennes : concurrence ou collaboration ?*, in memoriam Louis Favoreu, Bruylant Bruxelles, 2007, pp. 289-303.

**VILLEY** Michel, « Modes classiques d'interprétation du droit », in *APD*, t. 17, *L'interprétation dans le droit*, Sirey, 1972, pp. 71-88.

**VOCANSON** Claire, « Le texte », in Pascale Deumier (dir.), *Le raisonnement juridique*, Dalloz, 2013, pp. 11-32.

**WACHSMANN** Patrick, « Sur la clarté de la loi », in *Mélanges Paul Amselek*, Bruylant, 2005, pp. 809-830.

**WALINE** Marcel, « La nature juridique des pénalités fiscales », *RSLF* 1949, p. 14.

**WANYOU** Maurice, « La chefferie traditionnelle en Côte d'Ivoire », *Penant*, n° 854, janvier-mars 2006, pp. 43-58.

**WIEDERKEHR** Georges, « Qu'est ce qu'un juge ? », in *Nouveaux juges, nouveaux pouvoirs ?*, *Mélanges en l'honneur de Roger PERROT*, Dalloz, 1996, pp. 575-586

**WILLARD** Jean-Charles, « L'économie souterraine dans les comptes nationaux », in *Économie et statistique*, n° 226, novembre 1989, p. 36.

**WODIÉ** Francis, « Le Conseil constitutionnel de Côte d'Ivoire », *LNCCC*, 2013/3 n° 40, pp. 137-153.

**WODIÉ** Francis, « Les attributions de la chambre administrative de la Côte d'Ivoire », *RJPIC*, t. XXII, 1968, Paris, LGDJ, 1968, pp. 63-78.

**WOEHLING** Jean-Marie, « La France peut-elle se passer du principe de confiance légitime ? », in *Liber amicorum Jean Waline, Gouverner, administrer, juger*, Dalloz, 2002, pp. 749-784.

**WOEHLING** Jean-Marie, « Les principes de sécurité juridique et de confiance légitime dans la jurisprudence administrative française », in *Colloque de l'AJAFIA*, Lyon, du 11 au 12 mai 2012 (disponible sur <http://www.agatif.org/incontri/2012-Lyon.htm>)

**WRÓBLEWSKI** Jerzy, « L'interprétation en droit : théorie et idéologie », *in APD*, t. 17, *L'interprétation dans le droit*, Sirey, 1972, pp. 51-69.

**YAHMI** Kamel, « Le prix de la justice sociale », *Gaz. Pal.*, 04 octobre 2011, n° 277, p. 13.

**YNDEN-ALLART** Claude, « La réclamation préalable vue sous l'angle de la pratique administrative », *RFFP*, n° 17, 1987, pp. 37-69.

**YOUMSI** Joseph, « L'OHADA : un instrument pour le développement des investissements dans un climat de sécurité juridique et judiciaire », *Juris Périodique*, n° 30, avril-juin 1997, p. 98.

**ZELPHATI** Didier, « Contrôle fiscal des particuliers », *Dossiers Pratiques Francis Lefebvre*, EDF, 2001, p. 9.

## Table des matières

REMERCIEMENTS .....	V
PRINCIPALES ABRÉVIATIONS .....	VII
SOMMAIRE .....	XI
<b>INTRODUCTION .....</b>	<b>1</b>
SECTION 1 : DES ORIGINES DE LA SÉCURITÉ JURIDIQUE .....	10
§ 1 : Des incertitudes sur les origines historiques de la sécurité juridique .....	11
A. Retour aux fondements de la notion de sécurité juridique .....	11
B. De l'influence grecque à l'héritage romain .....	13
1. Les vecteurs primitifs de la logique de sécurité juridique .....	14
2. L'héritage du droit romain et la sécurité juridique .....	18
§ 2 : Des origines conceptuelles de la notion de sécurité juridique .....	21
A. De la conceptualisation de la notion de sécurité juridique en Allemagne .....	21
1. L'apparition du néologisme de <i>Rechtsstaat</i> ou <i>État de droit</i> dans la littérature juridique allemande .....	22
2. De l'influence indirecte de la Révolution française sur la conceptualisation de la sécurité juridique en Allemagne .....	24
B. L'Europe et l'expansion de la notion de sécurité juridique .....	27
SECTION 2 : LA SÉCURITÉ JURIDIQUE, UNE EXIGENCE AUX CONTOURS MAL DÉFINIS .....	30
§ 1 : De la place réservée au principe de sécurité juridique .....	30
A. La portée du principe de sécurité juridique affaiblie par sa réception contrastée en jurisprudence .....	30
1. En France, une réception jurisprudentielle mitigée .....	31
2. En Côte d'Ivoire, une consécration jurisprudentielle non suivie d'effet .....	35
B. De la valeur de l'exigence de sécurité juridique .....	37
1. Par rapport au mode de fonctionnement du droit .....	37
2. En fonction de la qualification de la notion de sécurité juridique .....	39
a. De l'idéal au besoin .....	40
b. Du besoin au principe .....	41
§ 2 : Des exigences de la sécurité juridique .....	44
A. L'impératif de sécurité juridique sous un angle objectif .....	45
1. De l'exigence d'accessibilité .....	46
2. Des exigences de stabilité et de prévisibilité .....	51
a. De l'exigence de stabilité .....	51
b. De l'exigence de prévisibilité .....	53
B. L'impératif de sécurité juridique sous un angle subjectif .....	55
SECTION 3 : CADRE DE L'ÉTUDE ET DÉMARCHE MÉTHODOLOGIQUE .....	59
§ 1 : Cadre de l'étude .....	59
A. De la justification de l'intitulé « <i>sécurité juridique en droit fiscal</i> » .....	59
B. Recherche et proposition de définition .....	61
§ 2 : Méthode d'approche .....	64
A. Approches possibles .....	64
B. Définition d'une méthode d'approche .....	66

PREMIÈRE PARTIE LA SÉCURITÉ JURIDIQUE EN DROIT FISCAL SUBSTANTIEL.....	69
<b>TITRE 1 DE LA PRISE EN COMPTE DE LA SÉCURITÉ JURIDIQUE .....</b>	<b>73</b>
CHAPITRE 1 DE LA PRISE EN COMPTE DE LA SÉCURITÉ JURIDIQUE DANS LA RÉGLEMENTATION DU CADRE FISCAL.....	75
SECTION 1: LA SÉCURITÉ JURIDIQUE: UNE EXIGENCE QUI INTÈGRE D'ABORD L'ORDRE SUPRANATIONAL.....	76
§ 1 : LES FONDEMENTS JURIDIQUES DU PRINCIPE .....	76
A. Le Traité de l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires et la sécurité juridique en Côte d'Ivoire.....	76
1. Du préambule du Traité comme norme de réception de l'exigence de sécurité juridique en droit ivoirien.....	77
2. L'intérêt d'avoir recours à l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires comme cadre de référence .....	79
B. Les fondements du principe dans le cadre de l'UEMOA et de l'OHADA .....	83
1. L'OHADA, la sécurité juridique et le droit fiscal .....	83
a. Du principe de sécurité juridique dans le cadre de l'OHADA .....	83
α. La sécurité juridique, une exigence dépourvue de régime juridique .....	84
β. Un principe pris en compte implicitement.....	87
b. Le droit fiscal exclu du domaine de l'OHADA .....	89
c. L'immixtion de l'OHADA dans le domaine du droit fiscal.....	91
2. L'UEMOA intègre le droit fiscal mais ne traite pas expressément de la sécurité juridique.....	93
a. La prise en compte du droit fiscal par l'UEMOA.....	94
α. Une harmonisation fiscale inachevée .....	94
β. Une approximation dans la mise en œuvre des règles d'intégration fiscale .....	96
b. L'absence de référence à la sécurité juridique par l'UEMOA .....	100
C. Les fondements du principe dans le cadre européen.....	100
1. Le principe de sécurité juridique dans le cadre de la Cour de justice de l'Union européenne....	101
a. Fondements du principe dans le système de la Cour de justice de l'Union européenne .....	101
b. De l'intégration européenne et de la quête de la sécurité juridique .....	103
2. Le système européen de protection des droits de l'homme et le principe de sécurité juridique.....	107
a. Fondements du principe devant la Cour européenne.....	107
b. La Convention européenne des droits de l'homme et le droit fiscal .....	108
§ 2 : Aspects objectifs et subjectifs dans la prise en compte de l'impératif de sécurité juridique dans l'ordre supranational.....	110
A. Des manifestations objectives du principe de sécurité juridique dans l'ordre supranational ....	110
1. Les effets de la primauté du droit de l'Union européenne sur la mise en œuvre du principe de sécurité juridique .....	110
2. Les inconvénients d'une application uniforme du droit supranational .....	112
B. La sécurité juridique considérée dans ses aspects subjectifs au niveau supranational .....	114
SECTION 2 : LES EXIGENCES DE SÉCURITÉ JURIDIQUE : UNE TRADUCTION COMPLEXE DANS L'ORDRE INTERNE.....	117
§ 1 : La sécurité juridique à travers un préalable nécessaire à l'ÉLABORATION de la norme fiscale..	117
A. La voie normative : une nécessité ou une faculté .....	118
B. De l'évaluation préalable de la mesure envisagée .....	121
§ 2 : Des critères communautaires difficilement applicables dans l'ordre interne .....	123
A. Du respect de la confiance légitime.....	123
B. La non-rétroactivité et le droit fiscal.....	128
1. Du principe de non-rétroactivité en droit fiscal.....	129
a. De la valeur du principe de non-rétroactivité en droit fiscal.....	130

b.	La portée limitée du principe de non-rétroactivité en droit fiscal .....	132
2.	L'expression de la rétroactivité en droit fiscal .....	136
a.	La rétroactivité en droit fiscal : considérations d'ordre général .....	136
b.	Le cas spécifique des validations législatives .....	143
α.	Le mécanisme des lois de validation : source potentielle d'insécurité juridique .....	144
β.	Article 6 § 1 de la Convention européenne et droit fiscal.....	145
§ 3 :	De l'adéquation entre quantité et qualité de la norme fiscale .....	147
A.	Le paradoxe de la masse normative .....	147
B.	Le paradoxe du niveau de complexité de la norme fiscale.....	151
1.	De l'exigence de simplicité .....	151
2.	De la qualité requise de la norme fiscale .....	153
a.	Des exigences d'accessibilité matérielle.....	153
b.	Des exigences d'accessibilité immatérielle ou intellectuelle .....	158
<b>CHAPITRE 2 DE LA PRISE EN COMPTE DE LA SÉCURITÉ JURIDIQUE DANS</b>		
<b>L'INTERPRÉTATION DE LA NORME FISCALE.....</b>		<b>165</b>
<b>SECTION 1 : DE LA FONCTION INTERPRÉTATIVE EN MATIÈRE FISCALE.....</b>		<b>168</b>
§ 1 :	Théories juridiques, nature de la fonction interprétative et sécurité juridique .....	169
A.	Sécurité juridique et recherche de la nature de l'interprétation sur la base de théories juridiques.....	170
1.	Conception <i>traditionnelle</i> de la nature de l'interprétation et sécurité juridique .....	170
2.	Conception <i>réaliste</i> de la nature de l'interprétation et sécurité juridique .....	176
B.	Limites des théories juridiques de l'interprétation dans la détermination de sa véritable nature.....	181
§ 2 :	Sécurité juridique et recherche du sens de l'interprétation .....	184
A.	Nécessité d'une distinction entre interprétation et notions voisines .....	184
1.	Interprétation et qualification.....	184
2.	Interprétation, explication et recherche d'une définition .....	185
B.	De la corrélation entre statut d'interprète et valeur de l'interprétation .....	189
<b>SECTION 2 : SÉCURITÉ JURIDIQUE ET MISE EN ŒUVRE DE LA FONCTION INTERPRÉTATIVE.....</b>		<b>193</b>
§ 1 :	L'interprétation administrative et la prise en compte de la sécurité juridique .....	193
A.	Différence dans la méthode d'interprétation et garantie de la sécurité juridique .....	194
B.	La place du dispositif de garantie contre les changements de doctrine administrative .....	197
C.	Garantie contre les changements de doctrines et prise en compte de la sécurité juridique.....	202
§ 2 :	De la prise en compte de l'impératif de sécurité juridique dans l'interprétation par les juges..	209
A.	Organisation juridictionnelle, fonction d'interprétation et sécurité juridique .....	211
1.	En France, la fiabilité de l'interprétation menacée par l'organisation juridictionnelle .....	211
2.	En Côte d'Ivoire, une fonction d'interprétation juridictionnelle mal assurée .....	219
B.	Le juge et la doctrine administrative .....	226
<b>TITRE 2 LES EXIGENCES DE SÉCURITÉ JURIDIQUE EN DROIT FISCAL .....</b>		<b>233</b>
<b>CHAPITRE 1 IDENTIFIER LA NORME FISCALE APPLICABLE.....</b>		<b>235</b>
<b>SECTION 1 : L'IDENTIFICATION DE LA NORME FISCALE, SOURCE DE COMPLEXITÉ .....</b>		<b>236</b>
§ 1 :	Complexité dans la détermination de la règle applicable .....	236
A.	La complexité en raison d'un éclatement des sources du droit fiscal .....	237
B.	La complexité en raison de procédés de codification inappropriés .....	241
1.	L'incidence de la taille des textes fiscaux sur la qualité de la norme applicable .....	242
2.	Procédés de codification et sauvegarde des règles de droit fiscal .....	248
§ 2 :	Difficulté dans la maîtrise du contenu des dispositions fiscales applicables .....	253
A.	Des textes d'un abord complexe.....	253
B.	Des renvois à des règles éparées.....	258
<b>SECTION 2 : LE TEMPS ET L'IDENTIFICATION DE LA NORME FISCALE .....</b>		<b>264</b>
§ 1 :	de l'adéquation entre la règle fiscale et son temps .....	264
A.	Le rapport de la norme fiscale au temps .....	266

B.	Le rapport de la norme fiscale à son époque.....	273
§ 2 :	La norme fiscale Entre besoin de stabilité et exigence d'adaptabilité .....	276
A.	Stabilité et sécurité juridique .....	278
B.	Mutabilité, adaptabilité et sécurité juridique.....	280
<b>CHAPITRE 2 AMÉLIORER LES RELATIONS ENTRE L'ADMINISTRATION ET LE</b>		
<b>CONTRIBUABLE .....</b>		<b>287</b>
<b>SECTION 1 : LA SÉCURITÉ JURIDIQUE : UN BESOIN RECHERCHÉ À LA FOIS PAR LES CONTRIBUABLES ET</b>		
<b>PAR L'ADMINISTRATION FISCALE .....</b>		<b>288</b>
§ 1 :	Le besoin de sécurité juridique du contribuable .....	289
A.	Le besoin de sécurité juridique du contribuable : être à l'abri des effets de surprises.....	289
B.	La nécessité de relativiser la portée du besoin de sécurité du contribuable .....	292
1.	Un contribuable négociateur .....	292
2.	Une administration parfois confinée.....	296
a.	Une administration confinée face aux agissements du contribuable .....	296
α.	Des actes de résistance fiscale et leurs effets.....	296
β.	Possibilités de remises et de transactions gracieuses.....	299
a.	Dans la quête du meilleur cadre sécurisé pour le contribuable.....	302
α.	Des mesures de garantie.....	302
β.	Des possibilités d'assistance .....	303
§ 2 :	Le besoin de sécurité juridique de l'administration .....	305
A.	Nécessaires précisions autour de la question.....	307
B.	Facteurs d'insécurité imputables au contribuable .....	309
1.	L'insécurité due aux actes individuels des contribuables .....	310
a.	L'évasion fiscale comme facteur d'insécurité juridique .....	310
b.	L'économie souterraine, source d'insécurité juridique pour l'administration fiscale .....	315
2.	Des actions collectives.....	319
C.	Facteurs d'insécurité non imputables au contribuable .....	322
1.	Les facteurs d'insécurité imputables à l'administration .....	322
2.	L'environnement international .....	324
a.	Une autonomie fiscale diffuse.....	324
b.	Une souveraineté fiscale compromise .....	327
<b>SECTION 2 : L'EXIGENCE DE BONNE FOI : UNE CONDITION DE SÉCURISATION DES RELATIONS.....</b>		<b>329</b>
§ 1 :	La bonne foi du contribuable : une exigence de probité.....	329
A.	La possibilité de régularisation comme cadre d'expression de la bonne foi.....	330
B.	Le rejet de l'abus de droit, gage de bonne foi et source de sécurité juridique .....	332
C.	L'exclusion de la fraude comme manifestation de la bonne foi et source de sécurité juridique.....	335
§ 2 :	De la bonne foi de l'administration : une exigence de loyauté.....	340
A.	Les marges de manœuvre de l'administration .....	340
1.	Possibilité de substitution de base légale et fiabilité de la parole administrative.....	341
2.	La validation législative, « légalisation » des erreurs de l'administration .....	343
B.	Le devoir de loyauté de l'administration fiscale .....	344
Conclusion première partie.....		346
<b>SECONDE PARTIE LA SÉCURITÉ JURIDIQUE EN DROIT FISCAL PROCESSUEL.....</b>		<b>349</b>
<b>TITRE 1 SÉCURITÉ JURIDIQUE ET PROCÉDURES NON-CONTENTIEUSES .....</b>		<b>355</b>
<b>CHAPITRE 1 SÉCURITÉ JURIDIQUE ET DISPOSITIFS DE CONTRÔLE FISCAL.....</b>		<b>357</b>
<b>SECTION 1 : CONTENU DU MÉCANISME DE CONTRÔLE FISCAL.....</b>		<b>357</b>
§ 1 :	Les raisons du contrôle fiscal.....	358

A.	Le contrôle fiscal comme corollaire du système déclaratif .....	358
1.	Du contrôle fiscal comme contrepartie de la confiance administrative .....	360
2.	Du contrôle fiscal comme contrepartie de la liberté du contribuable.....	362
B.	Le contrôle fiscal comme prérogative de l'administration .....	365
1.	De la prérogative de contrôle fiscal comme exclusivité administrative .....	365
2.	Du contrôle fiscal comme droit, pouvoir et faculté .....	368
§2 :	Les objectifs du contrôle fiscal .....	369
A.	L'objectif de dissuasion .....	370
1.	Le contrôle fiscal : un moyen de dissuasion à des fins civiques.....	370
2.	Le contrôle fiscal comme moyen de réparer l'injustice .....	372
B.	L'objectif budgétaire .....	374
<b>SECTION 2 : LES MANIFESTATIONS DU POUVOIR DE CONTRÔLE DE L'ADMINISTRATION FISCALE....</b>		<b>375</b>
§ 1 :	Le caractère intrusif du contrôle par la mise en œuvre du Pouvoir d'investigation .....	376
A.	La recherche d'informations .....	376
1.	Demandes de renseignements, d'éclaircissements et de justifications : davantage de précisions nécessaires .....	376
a.	Demande de renseignements.....	377
α.	Définition insatisfaisante dans le cadre français.....	377
β.	Ambiguïté dans la détermination du champ d'application en Côte d'Ivoire .....	379
b.	Demandes d'éclaircissements et de justifications.....	381
α.	Caractéristiques communes.....	382
β.	Conditions respectives de mise en œuvre .....	388
2.	Des risques d'arbitraire dans la mise en œuvre du droit de visite et de saisie.....	392
a.	La place du juge en matière de droit de visite et de saisie.....	393
b.	Le déroulement du droit de visite et de saisie .....	396
B.	Le pouvoir de vérification .....	398
1.	La Charte du contribuable vérifié et sa place dans le dispositif fiscal.....	398
a.	En France, deux chartes deux mesures .....	398
α.	La Charte du contribuable vérifié ou Charte des droits et obligations du contribuable vérifié .....	399
β.	« La charte du contribuable » .....	401
b.	En Côte d'Ivoire, une charte sans commune mesure.....	403
2.	Les procédures de contrôle approfondi.....	406
a.	Des procédures de vérification approfondie analogues.....	406
α.	La vérification de la situation fiscale des particuliers .....	407
β.	La vérification de comptabilité.....	410
b.	La vérification de comptabilités informatisées .....	412
§ 2 :	Pouvoir de rectification .....	416
A.	Droit de reprise de l'administration.....	416
B.	Les modes de rectification .....	418
1.	La rectification selon une procédure contradictoire.....	419
2.	Le redressement selon des procédures d'office .....	422
<b>CHAPITRE 2 SYSTÈME RÉPRESSIF, DROIT FISCAL ET SÉCURITÉ JURIDIQUE....</b>		<b>425</b>
<b>SECTION 1 : LE BOULEVERSEMENT DE L'ORDRE HABITUEL EN MATIÈRE RÉPRESSIVE : SOURCE POTENTIELLE D'ABUS .....</b>		<b>426</b>
§ 1 :	Un pouvoir de sanction anormalement réparti en matière fiscale.....	427
A.	De la légitimité du pouvoir de sanction de l'administration fiscale .....	427
1.	Un pouvoir de sanction sans fondement véritable .....	428
a.	Ancien Régime, époque précoloniale africaine et système répressif en matière fiscale.....	429
α.	L'Ancien Régime et les origines lointaines de la répression administrative en France .....	430
β.	La Côte d'Ivoire précoloniale sous l'ère de l'Ancien Régime : un cadre juridique non sécurisé.....	434

b.	Les manifestations du pouvoir administratif de sanction, depuis la Révolution française jusqu'à la fin de l'ère coloniale .....	447
α.	Principe de la séparation et concentration des pouvoirs entre les mains de l'administration .....	448
β.	Les manifestations du pouvoir administratif de sanction, entre l'ère révolutionnaire française et au-delà de l'ère coloniale .....	452
2.	Le pouvoir répressif de l'administration fiscale : un fondement historique injustifié .....	456
B.	De l'effectivité de l'autorité du juge en matière de répression fiscale.....	462
1.	Incertitudes sur le contenu du concept de gardien de la liberté individuelle .....	463
2.	Doutes sur l'effectivité du rapport du juge ivoirien à la liberté individuelle .....	466
§ 2 :	Une difficile transposition des règles de droit pénal en matière fiscale .....	468
A.	Le cas des incapacités et de la responsabilité au plan fiscal .....	468
1.	L'imposition distincte des mineurs et ses implications.....	469
2.	Du mineur et de sa responsabilité .....	473
B.	De la répression à l'égard des personnes morales .....	478
<b>SECTION 2 : DE LA NÉCESSITÉ D'UNE CLARIFICATION DU DROIT DE LA RÉPRESSION EN MATIÈRE FISCALE .....</b>		<b>481</b>
§ 1 :	Similitudes apparentes dans la structure des systèmes répressifs .....	481
A.	Des exigences d'une plus grande accessibilité des règles de sanction .....	482
B.	Nécessaire clarification autour du régime juridique du droit répressif en matière fiscale .....	493
1.	Des rapports nécessairement inégalitaires entre l'administration et le contribuable .....	493
2.	De la fonction répressive telle qu'incarnée par l'administration et par le juge.....	496
a.	De la fonction répressive en matière fiscale et de la prééminence du rôle de l'administration .	496
α.	L'administration, investie par principe du pouvoir de répression en matière fiscale .....	497
β.	De la portée du pouvoir de sanction de l'administration fiscale .....	500
b.	Des pouvoirs du juge en matière de sanction fiscale .....	503
c.	De la corrélation entre la qualification de la sanction et l'autorité compétente pour la prononcer	505
§ 2 :	À propos de la sanction ayant le caractère de punition .....	507
A.	De la notion de sanction ayant de le caractère de punition .....	507
B.	Des conditions de mise en œuvre de la sanction pénale.....	517
1.	L'initiative des poursuites et le déclenchement de l'action publique .....	518
a.	En France : une exigence mal interprétée .....	518
α.	La plainte préalable de l'administration fiscale et le titulaire de l'action publique.....	518
β.	De l'avis conforme de la Commission des infractions fiscales .....	520
b.	En Côte d'Ivoire : un mécanisme mal perçu .....	521
α.	Les autorités chargées de la mise en œuvre des poursuites .....	521
β.	La prescription de l'action publique .....	522
2.	Les conditions de mise en œuvre de la sanction .....	523
<b>TITRE 2 SÉCURITÉ JURIDIQUE ET PROCÉDURES CONTENTIEUSES.....</b>		<b>527</b>
<b>CHAPITRE 1 SÉCURITÉ JURIDIQUE ET VOIES NON-JURIDICTIONNELLES DE</b>		
<b>RÈGLEMENT DES DIFFÉRENDS FISCAUX .....</b>		<b>529</b>
<b>SECTION 1 : DEMANDE GRACIEUSE, RÉCLAMATION CONTENTIEUSE ET RISQUES DE CONFUSIONS .</b>		<b>530</b>
§ 1 :	Risques de confusions à l'égard de leur objet respectif.....	531
A.	Des risques de confusions liées à la terminologie .....	531
B.	Des risques d'une mauvaise qualification de la demande du contribuable .....	534
C.	La transaction : une technique de droit privé en matière fiscale .....	539
§ 2 :	De l'exigence d'un recours administratif préalable obligatoire .....	543
A.	De l'exigence d'une réclamation préalable obligatoire en dépit du caractère contentieux du litige	543
1.	Du caractère préalable et obligatoire de la procédure .....	544
2.	Une justification tirée du contexte historique français.....	546
a.	Facteur lointain de l'instauration en France d'un recours administration préalable obligatoire	547

α. L'œuvre de l'assemblée constituante et le principe de la séparation des pouvoirs.....	547
β. Le principe de la séparation des pouvoirs et la loi du 21 avril 1832 .....	548
γ. À partir de la loi du 27 décembre 1927 .....	550
B. Des justifications historiques mal adaptées au contexte actuel.....	551
1. De la justification de la réclamation préalable par une quête de simplicité et de célérité .....	552
2. De la justification par un rapprochement entre administration et contribuable ainsi que le désengorgement des tribunaux .....	557
SECTION 2 : LA PORTÉE DES VOIES NON-JURIDICTIONNELLES DE RÈGLEMENT DES CONFLITS .....	563
§ 1 : Sanction de l'inobservation des exigences légales.....	563
A. Autorités compétentes et processus de décision .....	563
1. Dans le cadre des demandes gracieuses .....	564
2. Dans le cadre des réclamations contentieuses .....	568
B. De la sanction de l'inobservation des exigences processuelles.....	571
§ 2 : De la garantie des voies de recours.....	576
A. Des voies de recours contre les décisions prises sur demande gracieuse.....	576
1. Des recours administratifs qui mériteraient d'inspirer davantage confiance.....	577
2. L'éventualité d'un recours contentieux peut paraître illusoire .....	581
B. En matière contentieuse, possibilité de recours et éventualité de sursis à paiement .....	583
CHAPITRE 2 SÉCURITÉ JURIDIQUE ET RÈGLEMENT DU CONTENTIEUX FISCAL	
PAR LA VOIE JURIDICTIONNELLE .....	585
SECTION 1 : CONTENTIEUX FISCAL ET IMPLICATION DU JUGE .....	587
§ 1 : Du niveau d'implication du juge dans le règlement du contentieux fiscal .....	588
A. De la limitation de la présence du juge en matière contentieuse .....	590
1. Une limitation matérielle et textuelle .....	590
a. De la limitation matérielle de la présence du juge.....	591
b. Les moyens de préventions du contentieux juridictionnel, susceptibles d'obstruer le droit d'accès au juge .....	593
2. La limitation due au contexte.....	596
a. La configuration de l'organisation juridictionnelle.....	597
b. L'ignorance des règles applicables comme facteur d'inaccessibilité .....	601
c. Du coût du procès et de l'accès à la justice fiscale.....	605
B. Une limite liée à l'exigence de la réclamation administrative préalable.....	608
§ 2 : la limite du cadre d'intervention du juge et ses effets.....	613
A. Le renforcement des pouvoirs de l'administration.....	614
1. Une administration prégnante .....	614
2. Un risque réel d'arbitraire dans les décisions de l'administration.....	620
B. La carence du cadre jurisprudentiel.....	625
SECTION 2 : CONTENTIEUX FISCAL ET INCERTITUDES DU CADRE JURIDICTIONNEL .....	633
§ 1 : Les incertitudes inhérentes à la structure du contentieux.....	634
A. Le système dualiste français, source de confusion .....	637
1. Une dualité difficilement justifiable .....	638
2. Le défaut de critères déterminants dans la répartition des compétences : facteur d'imprévisibilité en France .....	643
a. De l'insuffisante détermination des règles de répartition des compétences en matière de contentieux d'assiette .....	643
b. Le particularisme du contentieux du recouvrement et ses incertitudes .....	645
B. La Côte d'Ivoire entre pluralité et unité juridictionnelle, facteur d'ambiguïté.....	648
1. Une pluralité mal organisée sous le régime colonial .....	649
a. Avant l'institution de la Communauté française .....	649
α. L'organisation de la juridiction de droit commun.....	650
β. L'organisation de la justice de droit traditionnel .....	654

b. Sous la Communauté : dualisme dans le texte constitutionnel du 26 mars 1959, monisme dans les faits.....	655
2. Une organisation judiciaire postcoloniale fortement contrastée .....	657
a. Constitution de 1960 : option pour le monisme, maintien du dualisme .....	659
b. Mixage entre Constitution de 1960 et de 2000.....	660
§ 2 : Les incertitudes inhérentes à la compétence du juge.....	663
A. Les incertitudes inhérentes à la compétence du juge dans l'ordre interne .....	663
B. Les incertitudes liées à l'influence du cadre communautaire .....	668
Conclusion seconde partie .....	671
<b>CONCLUSION GÉNÉRALE .....</b>	<b>673</b>
<b>BIBLIOGRAPHIE .....</b>	<b>677</b>
<b>TABLE DES MATIÈRES .....</b>	<b>739</b>