

L'opposabilité de la doctrine fiscale et le droit communautaire UEMOA

SAWADOGO Elvis Flavien
Assistant en Droit public, Université Nazi Boni/Bobo-Dioulasso

Résumé : Les législations fiscales de la plupart des Etats de l'UEMOA admettent que l'interprétation administrative de la loi fiscale, lorsqu'elle est favorable au contribuable, puisse être opposée à l'administration, quand bien même cette interprétation ajouterait à la loi ou lui serait contraire. L'harmonisation des législations fiscales par le droit UEMOA soulève la question de la compatibilité de telles dispositions avec les principes du droit communautaire. Le mécanisme d'opposabilité de la doctrine fiscale met en exergue la dialectique entre le principe de légalité et celui de sécurité juridique. A l'analyse, il ressort que le droit communautaire UEMOA ne consacre pas formellement le principe de sécurité juridique, fondement nécessaire de l'opposabilité de la doctrine fiscale. Il contient tout de même des éléments relatifs à une protection relative de la situation juridique des contribuables dont la portée doit être précisée.

Sommaire

- I- L'absence de fondement communautaire de l'opposabilité de la doctrine fiscale
 - A- L'application exigeante de la légalité communautaire
 - 1- L'obligation de coopération loyale des autorités administratives
 - 2- L'obligation de coopération loyale du juge national
 - B- La non-consécration d'un principe communautaire de sécurité juridique
 - 1- L'introuvable consécration formelle de la sécurité juridique objective
 - 2- L'évitement d'une protection de la confiance légitime
- II- Les ferments d'une construction communautaire de l'opposabilité de la doctrine fiscale
 - A- Les références à la protection de la situation juridique des contribuables
 - 1- La prise en compte de la situation du contribuable par les textes communautaires
 - 2- Le recours aux principes généraux issus des droits des États membres
 - B- La relativité de la protection communautaire du contribuable
 - 1- La nécessaire mise en balance des intérêts en présence
 - 2- La prudence du juge national dans son office

Introduction¹

Selon Pascale DEUMIER, « *Dans un monde merveilleux, la loi telle qu'elle figure dans les textes est fidèle, ou largement ressemblante, à la loi telle qu'elle est appliquée. Dans un monde bien réel, le divorce est inévitable entre législation théorique, "law in books", et législation réelle, "law in action"* »². Est ainsi mis en exergue toute la portée de l'interprétation en droit et du décalage qui peut résulter de l'énonciation d'un texte et du sens qui peut lui être donné³. Parmi les différents interprètes du droit figure l'administration, considérée par la doctrine⁴ comme un interprète authentique en tant qu'organe d'application du droit. Cela ne suffit pourtant pas à en faire l'interprète légitime dans la mesure où son interprétation est subordonnée à celle du juge qui, accédant au rang de jurisprudence, a autorité sur toute autre interprétation⁵. Cette hiérarchisation des interprétations participe de la cohérence de l'édifice juridique, mais aussi de la garantie pour les destinataires des normes d'une juste application. La doctrine fiscale, qui est l'interprétation administrative des normes fiscales⁶, soulève certaines questions juridiques assez complexes, notamment celles de son opposabilité à l'administration. Cette complexité est exacerbée lorsque rentre en ligne de compte l'ordre juridique communautaire.

La doctrine fiscale, ou doctrine administrative fiscale, peut être définie comme « *la pratique de l'administration selon laquelle elle est amenée, par ses instructions, circulaires ou réponses ministérielles à préciser le sens et la portée de la loi* »⁷. Elle n'est pas normée dans la mesure où elle prend les formes les plus variées tout en produisant les mêmes effets⁸. Destinée aux agents afin de les aider à faire face à la complexité des textes, elle permet également une interprétation et une application uniforme de la norme fiscale. De ce fait, elle n'a pas un caractère contraignant pour le contribuable. Une acception large de la doctrine fiscale conduit à y inclure le rescrit fiscal. Le rescrit, de façon générale, se définit comme « *l'acte unilatéral et*

¹ Cet article est une version revue et corrigée d'un précédent article du même intitulé qui avait été publié dans la revue en ligne Afrilex de janvier 2020.

² DEUMIER (Pascale), « La « doctrine administrative » : une interprétation opposable ? », *RTD civ.* 2006, p. 69.

³ Quant à la question de savoir comment caractériser l'opération intellectuelle permettant d'accéder à ce sens, il convient de rappeler la divergence doctrinale classique entre Michel TROPER et Otto PSFERMAN, le premier considérant l'interprétation comme un acte de volonté du juge, tandis que pour le second, il s'agit plutôt d'un acte de connaissance. Cette divergence de point de vue a pu être qualifiée d'intéressant « ping-pong » doctrinal entre les deux auteurs. Voir NGANGO YOUMBI (Éric M.), « Les normes non écrites dans la jurisprudence de la Cour constitutionnelle du Bénin », *RDP*, n°6-2018, p. 1705.

⁴ Notamment Pascal COMBEAU, voir son article « Réflexions sur les fonctions juridiques de l'interprétation administrative », *RFDA*, novembre-décembre 2004, pp. 1069-1078.

⁵ *Ibidem*.

⁶ A ne pas confondre avec la doctrine entendue comme l'opinion des auteurs écrivant dans le domaine du droit.

⁷ DARRIEUTORT (Jean-Pierre), « Le juge et la doctrine administrative », *RFFP*, n°75, septembre 2001, p. 22.

⁸ CREPEY (Edouard), « La nature non normative de la doctrine administrative », *RFFP*, n°130, avril 2015, p. 47.

individuel par lequel l'administration, interrogée par un administré sur sa situation juridique ou sur le statut d'un projet qu'il souhaite entreprendre, apporte une réponse qui la lie en prenant une position formelle sur l'interprétation des règles de droit applicables à ladite situation ou audit projet »⁹. Mais ce dernier peut être considéré plus comme une doctrine administrative provoquée que subie¹⁰.

La notion d'opposabilité renvoie à « *l'aptitude d'un droit, d'un acte (convention, jugement, etc.), d'une situation de droit ou de fait à faire sentir ses effets à l'égard des tiers* »¹¹. Cette définition communément admise en droit civil et procédure civile ne permet pas d'appréhender aisément la notion d'opposabilité en matière fiscale. La matière civile saisit le tiers comme la personne qui n'est ni titulaire du droit, ni partie à l'acte, ni ayant cause ou créancier des parties, ni concernée en premier par la situation. En droit administratif, de façon générale, le tiers apparaît comme une « *figure polymorphe* » que l'on rencontre dans des contentieux divers et variés¹². En matière fiscale, la réalité du contribuable est encore plus ambiguë. Certes, il n'est ni partie ni représenté à l'acte, qui n'est destiné qu'aux agents de l'administration. Mais il ne peut non plus être considéré comme un tiers « *ordinaire* » dans la mesure où quand bien même il n'est pas destinataire initial de la doctrine fiscale, il n'en est pas moins destinataire. Généviève KOUBI disait à propos des circulaires interprétatives qu'« *elles imposent certes des conduites plus ou moins précises aux agents administratifs, mais elles n'ont d'effet sur les situations juridiques des particuliers que par ricochet* »¹³. La notion d'opposabilité peut s'appréhender tant dans un sens strict, que dans un sens large. Dans son sens strict, elle se distingue de la notion d'invocabilité, définie comme la faculté pour un administré de se prévaloir d'un acte pour pouvoir le revendiquer devant l'administration ou devant le juge. L'invocabilité se situe du côté de l'administré alors que l'opposabilité se situe du côté de l'administration. Dans son sens large, l'opposabilité regroupe ces deux aspects¹⁴. En matière fiscale, lorsque l'interprétation de l'administration est défavorable au contribuable, soit qu'elle ajoute à la loi, soit qu'elle lui est contraire, celui-ci peut, s'il y a intérêt, invoquer son illégalité. Par contre, lorsqu'elle lui est favorable, il est possible de faire prévaloir l'interprétation administrative sur

⁹ PLESSIX (Benoît), « Le contentieux d'un rescrit fiscal », *RFDA*, 2017, p. 351.

¹⁰ COMBEAU (Pascal), « Le statut de la circulaire administrative fait peau neuve », *AJDA*, 2019, p. 927.

¹¹ CORNU (Gérard), *Vocabulaire juridique*, Paris, PUF, 12^e édition, 2018, p. 713.

¹² UNTERMAIER-KERLEO (Élise), « Le tiers à l'acte administratif unilatéral : un administré et un justiciable de second rang », *RFDA*, 2013, p. 285.

¹³ KOUBI (Généviève), « Distinguer « l'impératif » du « réglementaire » au sein des circulaires interprétatives », *RDP*, 2004, p. 519.

¹⁴ COMBEAU (Pascal), « Le statut de la circulaire administrative fait peau neuve », *op. cit.*, p. 927.

la loi¹⁵. Le contribuable qui a bénéficié d'une interprétation favorable ne pourra plus faire, de la part de l'administration, l'objet d'un redressement. Il s'agit là d'un mécanisme de garantie contre les changements de doctrines par l'administration. L'opposabilité de la doctrine fiscale crée une sorte de « régime spécial en marge du régime général des instructions et circulaires »¹⁶.

Aborder la question de l'opposabilité de la doctrine fiscale dans une perspective communautaire nécessite de revenir sur la notion de droit communautaire et de justifier le champ spatial retenu dans le cadre de cette étude, en l'occurrence celui de l'UEMOA. Entendu comme l'ensemble des règles de droit primaire et dérivé applicables au sein de la zone UEMOA dans le cadre du processus d'intégration, ce droit dispose d'une force de pénétration spécifique qui ressort de ses caractères généraux, à savoir sa primauté et son applicabilité immédiate et directe¹⁷. Si ces caractères, dans le cadre de la construction européenne, ont été essentiellement dégagés par la jurisprudence¹⁸, dans la zone UEMOA, ils ont été initialement posés par le Traité communautaire¹⁹, puis réaffirmés par le juge communautaire UEMOA²⁰. Cette définition se doit d'être complétée dans la mesure où les règles juridiques ne peuvent s'appréhender qu'à travers les conditions matérielles qui leur donnent naissance. L'UEMOA est une organisation d'intégration dont la finalité est la construction d'un marché commun. Dans ce contexte, la politique fiscale joue un rôle fondamental. Le territoire communautaire doit constituer « un

¹⁵ Voir KEBE (Abdou Aziz Daba), *La répartition des compétences entre la loi et le règlement en droit fiscal sénégalais*, Thèse de doctorat soutenue le 03 décembre 2012 à l'Université Cheick Anta Diop de Dakar, 445 pages.

¹⁶ GONOD (Pascal), « L'administration et l'élaboration des normes » in GONOD (Pascal), MELLERAY (Fabrice) et YOKA (Philippe), *Traité de Droit administratif*, Paris, Dalloz, Tome 1, 2011, p. 552.

¹⁷ SOMA (Abdoulaye), « Les caractères généraux du droit communautaire », *Revue CAMES/SJP*, n°001/ 2017, pp. 1-10, SY (Demba), « Les mutations du régionalisme en Afrique », in MELEDJE (Djedjro Francisco) BLEOU (Martin) et KOMOIN (François) (dir.), *Mélanges dédiés au Doyen Francis V. WODIE*, Presses de l'Université Toulouse 1 Capitole, p. 484 ; DIOP (El Hadji Omar), « L'ordre juridique interne des organisations d'intégration africaine », *Revue Afrilex*, janvier 2017, <http://afrilex.u-bordeaux4.fr/l-ordre-juridique-interne-des.html>, 38 pages ; LEVOYER (Loïc), *L'influence du droit communautaire sur le pouvoir financier du parlement français*, Paris, L.G.D.J, mars 2000, Bibliothèque de Sciences Financières, Tome 39, p. 2.

¹⁸ Ces caractères ont été posés par les célèbres arrêts CJCE, 5 février 1963, Van Gend en Loos, et CJCE, 15 juillet 1964, Costa c/ENEL.

Depuis l'entrée en vigueur du Traité de Lisbonne le 1^{er} décembre 2009, la Cour de justice des communautés européennes (CJCE) a changé d'appellation pour devenir Cour de justice de l'Union européenne (CJUE). Dans les lignes qui suivent, nous avons opté d'utiliser le sigle CJCE pour identifier les décisions rendues par cette Cour avant l'entrée en vigueur du Traité de Lisbonne et CJUE pour les décisions ultérieures au Traité.

¹⁹ Notamment à l'article 6 du Traité.

²⁰ La Cour de justice de l'UEMOA l'a par exemple rappelé dans son avis n°1/2003 du 18 mars 2003 relatif à la création d'une Cour des Comptes au Mali : « La primauté bénéficie à toutes les normes communautaires, primaires comme dérivées, immédiatement applicables ou non, et s'exerce à l'encontre de toutes les normes nationales administratives, législatives, juridictionnelles et même constitutionnelles parce que l'ordre juridique communautaire l'emporte dans son intégralité sur les ordres juridiques nationaux ».

territoire fiscal unifié »²¹. A cet effet, un processus d'harmonisation des législations nationales a été initié, touchant tant la fiscalité de porte que la fiscalité intérieure. Le Traité fondateur ne contient, certes, que des dispositions vagues dans la mesure où l'article 4 se contente de poser comme objectif de l'Union : « *harmoniser, dans la mesure nécessaire au bon fonctionnement du marché commun, les législations des États membres et particulièrement le régime de la fiscalité* ». Mais cet objectif général s'est traduit par l'adoption d'un certain nombre de textes de droit dérivé en matière fiscale, caractérisés par leur diversité. Le mode de production des normes fiscales est en effet hybride²² en ce sens qu'il se fait tantôt par voie de règlements²³, tantôt par voie de directives²⁴. Il convient de préciser, cependant, qu'il n'existe pas en tant que tel d'impôts communautaires. L'article 54 du Traité prévoit l'institution, à terme, d'une TVA communautaire, mais celle-ci n'a pas encore vu le jour²⁵. L'harmonisation des législations fiscales ne porte donc que sur des impôts nationaux dont les taux et les assiettes notamment doivent converger. Cette « *aspiration vers le haut du pouvoir financier* »²⁶, particulièrement du pouvoir fiscal, n'exclut en rien les administrations nationales chargées de l'application concrète de ces normes, donc de leur interprétation. Si l'empreinte des actes en cause en cas de contestation est nationale, c'est bien « *la substance normative provenant du droit de l'Union qui est directement ou indirectement contestée* »²⁷.

Le développement d'un ordre juridique communautaire pose la question de la cohabitation de divers ordres juridiques nationaux, cohabitation qui peut s'avérer conflictuelle²⁸. Malgré la

²¹ CLERGERIE (Jean-Louis), GRUBER (Annie) et RAMBAUD (Patrick), *L'Union européenne*, Paris, Dalloz, 11^e édition, 2016, p. 574.

²² OUEDRAOGO (Séni Mahamadou), « Réflexion sur l'unification des règles visant l'élimination des doubles impositions dans l'UEMOA », *Revue Afrilex*, juin 2012, <http://afrilex.u-bordeaux4.fr/reflexion-sur-l-unification-des.html>, p. 2.

²³ Règlement n°08/2008/CM/UEMOA portant adoption des règles visant à éviter la double imposition au sein de l'UEMOA et des règles d'assistance en matière fiscale, etc.

²⁴ Directive n°02/98/CM portant harmonisation des législations des États membres en matière de Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ; Directive n°01/2008/CM/UEMOA portant harmonisation des modalités de détermination du résultat imposable des personnes morales au sein de l'UEMOA ; Directive n°01/2017/CM/UEMOA portant harmonisation des législations des États Membres en matière de droits d'accise applicables aux tabacs ; Directive n°06/2001/CM/UEMOA portant harmonisation de la taxation sur les produits pétroliers au sein de l'UEMOA ; etc.

²⁵ Cette TVA communautaire devrait constituer un des modes de financement des institutions communautaires. Voir SY (Demba), « Les mutations du régionalisme en Afrique », in *Mélanges dédiés au Doyen Francis WODIE*, op. cit., p. 483

²⁶ BOUVIER (Michel), « A nouvelle gestion des finances publiques, nouveau processus budgétaire », in *Mélanges en l'honneur du Professeur Joël MOLINIER*, Paris, LGDJ, 2012, p. 114.

²⁷ CHATELET (Pauline), *Le contrôle des mesures nationales d'application du droit de l'Union européenne : Bilan et perspectives à partir du cas français*, Presses Universitaires Juridiques de Poitiers, LGDJ, 2015, p. 213.

²⁸ OUEDRAOGO (Sylvain), *Les compétences nationales en matière fiscale et la communautarisation des règles dans l'espace ouest-africain*, Thèse de Doctorat en Droit public, soutenue à Bordeaux le 25 novembre 2015, p. 517.

culture juridique commune des États membres de la zone, la multiplicité des ordres juridiques rend difficile une approche par le bas d'un tel sujet. Il est communément admis que le juge national est le juge de droit commun du droit communautaire²⁹. Mais la cohérence de l'application du droit communautaire est assurée par le mécanisme original de la question préjudicielle, permettant l'établissement d'un lien entre les juridictions nationales et la juridiction communautaire³⁰. Dès lors, il nous paraît plus pertinent d'aborder ce sujet selon une verticalité descendante, c'est-à-dire, en recherchant dans le dispositif communautaire les fondements d'une opposabilité de la doctrine fiscale.

Cette étude est d'un intérêt particulier dans la mesure où la notion d'opposabilité de la doctrine fiscale révèle à elle seule toute la dialectique, au sens hégélien, des impératifs de légalité et de sécurité juridique. Le contribuable doit pouvoir bénéficier des avantages accordés par une interprétation administrative de la norme fiscale, quand bien même celle-ci ajoute à la loi ou lui serait contraire, dès lors que cette interprétation a légitimement fondé ses prévisions. S'il est vrai que nul n'a le droit à la permanence d'une règle, il reste tout aussi vrai que « *c'est en se référant à la règle existante que le citoyen, dans son activité professionnelle ou sa vie privée, choisit, décide et risque ; que cette règle soit modifiée ou expulsée de l'ordonnement juridique et voilà peut-être ces initiatives compromises ou condamnées* »³¹.

Cette dialectique s'avère d'autant plus complexe lorsqu'on prend en compte l'ordre juridique en cause, à savoir l'ordre juridique communautaire. Il convient en ce sens de situer le débat par rapport aux autres ordres juridiques. D'abord, en droit interne, pour protéger la situation du contribuable contre les changements de doctrine par l'administration, les législations des États membres de l'UEMOA reconnaissent la primauté d'une interprétation administrative favorable sur la loi. A titre illustratif, l'article 587 du Code général des impôts du Burkina Faso dispose que : « *Il n'est procédé à aucun redressement d'impositions antérieures lorsque le contribuable établit qu'il s'est conformé de bonne foi à une interprétation d'un texte formellement admise*

²⁹ Voir DUBOS (Olivier), *Les juridictions nationales, juge communautaire : contribution à l'étude des transformations de la fonction juridictionnelle dans les États membres de l'Union européenne*, Paris, Dalloz, Collection « Nouvelle Bibliothèque de Thèses », 2001, 1015 pages.

³⁰ *Ibidem*. Sur « *la justice de l'intégration* », voir SALL (Alioune), *La justice de l'intégration. Réflexions sur les institutions judiciaires de la CEDEAO et de l'UEMOA*, 2^e édition, L'Harmattan-Sénégal, 2018, 480 pages.

³¹ LABETOULLE (Daniel), « Principe de légalité et principe de sécurité », in *L'État de droit*, Mélanges en l'honneur de Guy BRAIBANT, Paris, Dalloz, 1996, p. 410.

On retrouve la même idée chez Gaston Jèze à propos de la loi fiscale. Il prend l'exemple d'un importateur de marchandises, un marchand de boissons ou un marchand de sucre qui vont inscrire dans leurs prix de ventes les tarifs qu'ils ont subis eux-mêmes. Si, après coup, le législateur modifie les tarifs et réclame un supplément de droits à raison d'importations déjà effectuées, les calculs de l'importateur, des marchands seront faussés. JEZE (Gaston), *Cours de Droit public, Licence*, Paris, édition Marcel GIARD, 1924 p. 18.

par l'administration fiscale par une mesure d'ordre général publiée ». Le mécanisme paraît de prime abord simple, mais n'a pas manqué de heurter la sensibilité de certains juristes dans la mesure il semble renverser la hiérarchie des normes³². En vertu de la répartition constitutionnelle des compétences, la matière fiscale relève exclusivement du domaine de la loi. Dès lors, accepter qu'une interprétation administrative de la loi prime sur cette dernière apparaît comme un paradoxe. Un tel mécanisme est en effet généralement institué par voie législative, notamment dans un livre de procédures fiscales³³. La question de sa constitutionnalité a donc pu légitimement se poser au sein de la doctrine. Certains l'ont contestée en considérant que « *l'inconstitutionnalité intrinsèque* » d'une telle disposition est « *patente* » dans la mesure où « *le législateur (...) a consenti à l'administration une délégation de compétence, pour modifier la portée de sa norme et l'investir d'un pouvoir normateur* »³⁴. D'autres ont tenté de la justifier, du moins de l'expliquer³⁵. Ils réfutent l'idée que l'opposabilité de la doctrine administrative puisse résulter d'un pouvoir normateur de l'administration. Pour bien comprendre leur raisonnement, il convient de préciser la relation tripartite mettant en scène la norme fiscale interprétée, l'interprétation de l'Administration, ainsi que la disposition législative fondant la primauté de l'interprétation sur la norme interprétée. De façon plus concrète, une disposition législative, généralement du livre de procédures fiscales, prévoit que l'interprétation que l'administration fera d'une autre disposition fiscale lui sera opposable. Ainsi, ces auteurs considèrent que lorsque le juge fait prévaloir la doctrine fiscale sur une loi, il ne fait en réalité qu'appliquer la loi et ne voit rien de choquant à ce qu'une loi puisse prévoir une dérogation générale à l'application d'autres lois³⁶. Un tel débat est essentiellement doctrinal dans la mesure où, pas plus dans les pays de la zone UEMOA qu'en France, le juge constitutionnel n'a été formellement saisi pour connaître de la conformité de ces dispositions législatives à la norme fondamentale. Cela ne réduit en rien la pertinence du sujet en ce sens que « *la déclaration de constitutionnalité d'une loi n'atteste en rien de sa conventionalité* »³⁷.

³² Hugues RABAULT révèle d'ailleurs que cette opinion n'est pas marginale. Pour plus, voir son article, « L'opposabilité de la doctrine administrative en droit fiscal : la constitutionnalité de l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales », *LPA*, 15 juin 2012, n°120, p. 20.

³³ Celui-ci peut être contenu ou non dans un Code général des impôts.

³⁴ GROSCLAUDE (Jacques) et MARCHESSOU (Philippe), *Procédures fiscales*, Paris, Dalloz, 8^e édition 2016, p. 49.

³⁵ RABAULT (Hugues), « L'opposabilité de la doctrine administrative en droit fiscal : la constitutionnalité de l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales », *LPA*, 15 juin 2012, n°120, p. 20.

³⁶ *Ibidem*.

³⁷ CHATELET (Pauline), *Le contrôle des mesures nationales d'application du droit de l'Union européenne : Bilan et perspectives à partir du cas français*, op. cit., p. 216.

Quant au droit international, il convient également de faire ressortir ses spécificités par rapport au droit communautaire, en tout cas sur certains aspects. Sans verser dans le débat sur l'autonomie ou non du droit communautaire par rapport au droit international public, différence de degré ou différence de nature, il est possible tout de même de dégager quelques spécificités quant à la portée de leurs normes respectives dans l'ordre juridique interne. En effet « *l'incompatibilité d'une règle interne avec une norme internationale n'implique pas l'invalidité de la règle interne, mais son inopposabilité dans l'ordre international, et au cas où elle produirait des effets vis-à-vis d'un autre État, la mise en jeu de la responsabilité internationale de l'État auquel est imputable la violation de ses engagements conventionnels* »³⁸. Il en ressort que la différence fondamentale est que le droit international admet la coexistence de deux normes incompatibles, chacune valide dans son ordre, alors que tel n'est pas le cas du droit communautaire³⁹. C'est donc l'originalité du droit communautaire qui fait tout l'intérêt de ce sujet et qui justifie qu'on le questionne quant à sa position sur la question des doctrines fiscales⁴⁰.

Il nous paraît dès lors pertinent de nous demander si l'opposabilité à l'administration d'une doctrine fiscale contraire à une norme supérieure, permise en droit interne, s'accommode des principes du droit communautaire. Autrement dit, le droit communautaire admet-il l'opposabilité à l'administration d'une doctrine fiscale qui lui serait contraire ?

Cette problématique nous conduit à questionner le droit communautaire UEMOA quant à sa sensibilité à l'un ou l'autre des principes de légalité et de sécurité juridique. Une analyse de ce droit, textes et jurisprudences, conduit au constat qu'en l'état actuel, le droit communautaire UEMOA semble difficilement admettre le principe de sécurité juridique, pourtant fondement nécessaire à la reconnaissance de l'opposabilité d'une doctrine fiscale contraire à une norme communautaire. Cependant, malgré l'absence de fondement communautaire du principe fondant l'opposabilité de la doctrine administrative fiscale (I) il est intéressant de relever qu'il existe tout de même des ferments d'une construction d'un tel principe en droit communautaire UEMOA (II).

³⁸ SIMON (Dénis), « Les fondements de l'autonomie du droit communautaire » in S.F.D.I., Colloque de Bordeaux. *Droit international et droit communautaire, perspectives actuelles*, Paris, éditions Pedone, 2000, p. 240.

³⁹ *Ibidem*, pp. 240-241.

⁴⁰ Le Professeur Abdoulaye SOMA disait que « *L'ordre juridique communautaire peut être techniquement considéré comme la synthèse des ordres juridiques, parce qu'il se trouve au confluent du droit interne et du droit international. Il est à la fois différent de l'un et de l'autre, de même qu'il conjugue l'un et l'autre. Il est en soi un tout séparé de tous, mais dans lequel tous se retrouvent* ». Voir son article « *Les caractères généraux du droit communautaire* », *op. cit.*, p. 1.

I- L'absence de fondement communautaire de l'opposabilité de la doctrine fiscale

Le principe de primauté du droit communautaire sur l'ordre juridique interne ne fait pas en soi obstacle à la consécration de l'opposabilité d'une doctrine fiscale contraire au droit communautaire. En réalité, ce qui se joue là est une confrontation entre les principes de légalité communautaire et de sécurité juridique. Or, pendant qu'on assiste à une exigeante application du premier (A), le second ne semble pas formellement consacré (B).

A- L'application exigeante de la légalité communautaire

La conséquence immédiate qui est tirée du principe de primauté du droit communautaire est l'obligation de coopération loyale qui s'impose tant au juge national (2) qu'aux autorités administratives (1) dans l'application du droit communautaire.

1- L'obligation de coopération loyale des autorités administratives

Au-delà de la question de la réception de la norme communautaire dans l'ordre juridique interne, c'est celle de l'application concrète par les administrations nationales qu'il convient d'interroger ici. L'exécution administrative est « *le stade ultime du processus au terme duquel l'abstraction qu'est jusque-là l'acte juridique pourra toucher le réel* »⁴¹. L'effet direct des normes communautaires suppose le dynamisme des administrations nationales qui apparaissent *in fine* comme de véritables interprètes des normes communautaires⁴². Dès lors, en effet, qu'il n'existe pas un rapport de hiérarchie entre les instances communautaires de conception des normes et les instances nationales d'application concrète, il paraît évident que le curseur de l'interprétation, en dehors de tout contentieux, se déplace vers l'administration nationale qui en porte la responsabilité⁴³. Ce système d'« *administration indirecte* »⁴⁴ se justifie dans le schéma communautaire. Mais le principe de coopération loyale impose à ces administrations nationales, en tout état de cause, de s'abstenir d'entraver la pleine effectivité des dispositions communautaires. En ce sens, elles ont non seulement l'obligation de prendre toutes mesures nécessaires à la garantie de l'effectivité de la norme communautaire, mais également de

⁴¹ BLANQUET (Marc), *L'article 5 du Traité C.E.E : recherche sur les obligations de fidélité des États membres de la communauté*, Paris, LGDJ, Collection « Bibliothèque de droit international et communautaire », 1994, p. 46.

⁴² L'interprétation de la norme fiscale est généralement le fait de la Direction générale des impôts. Ces documents font l'objet de publication, facilitant leur accessibilité. Voir par exemple le site de la Direction générale des impôts de Côte d'Ivoire, www.dgi.gouv.ci/index.php.

⁴³ *Ibidem*, p. 46 et suivantes.

⁴⁴ BLANQUET (Marc), *L'article 5 du Traité C.E.E : recherche sur les obligations de fidélité des États membres de la communauté*, *op. cit.*, p. 46.

supprimer de l'ordre juridique interne les dispositions nationales susceptibles de faire obstacle à l'effet utile du droit communautaire⁴⁵. C'est la question du retrait des actes administratifs contraires au droit communautaire qui se pose là en toile de fond. L'on est tenté de se poser la question de savoir si la doctrine fiscale s'inscrit dans le cadre de ce régime. Ou, pour être plus précis, la doctrine fiscale peut-elle être considérée comme un acte administratif unilatéral ?

La catégorie des actes administratifs unilatéraux a connu une nette évolution, d'abord grâce à la doctrine, ensuite par l'intérêt que la haute juridiction administrative française y a porté depuis fort longtemps, puis récemment dans son rapport de 2013⁴⁶. Ce rapport a consacré ce qu'il est convenu d'appeler le « *droit souple* »⁴⁷. Pour Fabrice MELLERAY, « *le droit souple peut soit être entendu lato sensu comme désignant tous les instruments juridiques ne relevant pas du droit « dur », autrement dit ne contenant pas de normes juridiques impératives, soit entendu stricto sensu comme visant uniquement une partie de ces instruments* ». Pour lui, la première catégorie, le sens large, comprend non seulement les « *actes incitatifs* », mais également les « *actes interprétatifs* ». Cette évolution conduit à opérer une distinction entre, d'une part, "actes administratifs unilatéraux décisives", encore appelés "décisions" et, d'autre part, "actes administratifs unilatéraux non décisives"⁴⁸. La doctrine⁴⁹ considère que se trouve ainsi validée l'analyse faite par René CHAPUS, auteur qui, il faut le souligner au passage, semble cher au juge UEMOA qui n'hésite pas à le citer dans ses arrêts⁵⁰. Celui-ci considérerait qu'« *acte unilatéral et décision ne se confondent pas : cette dernière est au premier ce que l'espèce est au genre* »⁵¹. La doctrine fiscale peut être rangée dans la catégorie des actes unilatéraux non décisives, des actes non normateurs. Les juridictions africaines des pays membres de l'UEMOA ont affirmé le caractère non normatif de la doctrine administrative de façon

⁴⁵ PORTA (Jérôme), *La réalisation du droit communautaire : essai sur le gouvernement juridique de la diversité*, Paris, LGDJ, « Collection des thèses », Tome I, 2007, p. 153.

⁴⁶ Conseil d'État, *Le droit souple*, Rapport 2013, Collection « Les rapports du Conseil d'État », 297 pages.

⁴⁷ Le Conseil d'État définit le droit souple « *comme l'ensemble des instruments réunissant trois conditions cumulatives : ils ont pour objet de modifier ou d'orienter les comportements de leurs destinataires en suscitant, dans la mesure du possible, leur adhésion ; ils ne créent pas par eux-mêmes de droits ou d'obligations pour leurs destinataires ; ils présentent, par leur contenu et leur mode d'élaboration, un degré de formalisation et de structuration qui les apparente aux règles de droit* ». Conseil d'État, *Le droit souple*, p. 61.

⁴⁸ MELLERAY (Fabrice), « Brèves observations sur les « petites » sources du droit administratif », *AJDA*, 2019, p. 917.

⁴⁹ Notamment MELLERAY (Fabrice), « Les apports du CRPA à la théorie de l'acte administratif unilatéral », *AJDA*, 2015, p. 2491.

⁵⁰ Dans l'arrêt *Touré Haoua* du 23 mars 2003, le juge communautaire UEMOA cite René CHAPUS, notamment un extrait de son ouvrage, *Droit du Contentieux Administratif*, Paris, Montchrestien, 7^e édition, pages 576 à 577.

⁵¹ CHAPUS (René), *Droit administratif général*, Paris, Montchrestien, 15^e édition, Tome 1, p. 502. Voir également MELLERAY (Fabrice), « Les apports du CRPA à la théorie de l'acte administratif unilatéral », *AJDA*, 2015, p. 2491.

générale⁵². L'autorité qui est attachée à ces mesures ne résulte donc pas de l'exercice d'un pouvoir normatif autonome, mais d'une relation hiérarchique en vertu de laquelle les subordonnés sont tenus par un devoir d'obéissance aux ordres du supérieur hiérarchique⁵³.

Si la question de la nature de la doctrine fiscale semble réglée, celle de son statut n'est pas pour autant épuisée, du fait notamment de sa justiciabilité. Du point de vue contentieux, seul l'acte normateur est, en principe, susceptible de recours pour excès de pouvoir⁵⁴. Or, l'originalité de la doctrine fiscale résulte de la faculté de saisir le juge de l'excès de pouvoir d'un acte considéré comme non normatif. Cette attitude du juge est celle qu'il aurait eu à l'égard d'une véritable norme⁵⁵. En réalité, la doctrine fiscale semble plus dure que les autres composantes du droit souple dès lors qu'elle présente un caractère contraignant qui, pour dissymétrique qu'il soit, n'en est pas moins réel⁵⁶. En effet, si la doctrine fiscale peut ainsi être classée dans la catégorie des actes administratifs non décisifs, il convient tout de même de rappeler que ses effets « débordent largement [du] cercle interne dans la mesure où l'administré sera directement concerné par une interprétation qui constituera dans bien des cas, la référence exclusive au détriment du texte lui-même »⁵⁷. La doctrine fiscale arbore donc un caractère hybride⁵⁸.

Le retrait des actes administratifs unilatéraux contraires au droit communautaire est une exigence communautaire⁵⁹ dont le régime est toutefois incertain. On étudiera ce régime au prisme de la question des aides d'État, qui peuvent consister en des mesures fiscales. La

⁵² Voir notamment KEBE (Abdou Aziz Daba), « Doctrine administrative fiscale et norme juridique en Afrique », in *Les nouveaux chantiers de finances publiques en Afrique*, Mélanges en l'honneur de Michel BOUVIER, éd. L'Harmattan, Sénégal, 2019, pp. 497-511. Le Conseil d'État français a également confirmé ce caractère non normatif encore récemment. Voir CE, 8 mars 2013, *Mme Monzani*, n°353782. Aux termes de cet avis les dispositions de l'article L 80 A du LPF français « n'ont ni pour objet, ni pour effet de conférer à l'administration fiscale un pouvoir réglementaire ou de lui permettre de déroger à la loi ». Voir CREPEY (Edouard), « La nature non normative de la doctrine administrative », op. cit., p. 47 et suivantes.

⁵³ GONOD (Pascal), « L'administration et l'élaboration des normes », Dalloz, Tome 1, op. cit., p. 546.

⁵⁴ C'est une conception classique, qui est celle également retenue par le juge communautaire de l'UEMOA ; Cf CJUEMOA, Ord., 27 avril 2005, Yaï Eugène, « *le recours en légalité peut être dirigé de manière générale, contre tous les actes ayant des effets juridiques obligatoires de nature à affecter les intérêts des requérants, en modifiant de façon caractérisée, la situation juridique de celui-ci, quelle que soit leur dénomination* ».

⁵⁵ GUEZ (Julien), « « La normalisation » du recours pour excès de pouvoir contre les circulaires et instructions administratives », *AJDA* 2005, p. 2445.

⁵⁶ LAMARQUE (Jean), NEGRIN (Olivier) et AYRAULT (Ludovic), *Droit fiscal général*, Paris, LexisNexis, 4^e édition, p. 626.

⁵⁷ COMBEAU (Pascal), « Le statut de la circulaire administrative fait peau neuve », *AJDA*, 2019, p. 927.

⁵⁸ KEBE (Abdou Aziz Daba), « Doctrine administrative fiscale et norme juridique en Afrique », Mélanges BOUVIER, op. cit. p. 497.

⁵⁹ Cette exigence communautaire est rattachable à la jurisprudence *Simmenthal* de la CJCE dont la solution a été reprise par le juge communautaire UEMOA. Dans un autre arrêt CJCE, 13 janvier 2004, *Kühne & Heitz NV et Productschap voor Pluimvee en Eieren* l'avocat général considérait que « s'il appartient aux juridictions nationales d'écarter une disposition législative mettant en cause le plein effet du droit communautaire, le retrait d'un acte administratif par l'autorité chargée de son édicton ne saurait poser de problème majeur ».

récupération de l'aide contraire à la réglementation communautaire suppose la possibilité pour l'autorité administrative de revenir sur l'acte qui l'a attribué et cette récupération prend traditionnellement la forme du retrait des actes administratifs unilatéraux⁶⁰. Le retrait des actes administratifs unilatéraux en droit interne obéit à un régime particulier dominé par la distinction entre actes créateurs de droits et actes non créateurs de droits⁶¹. Celui des actes créateurs de droits est soumis notamment à des conditions entre autres de délai. Ceci ne correspond pourtant pas à la solution retenue par le droit communautaire UEMOA en matière de récupération d'aides publiques illégales. L'article 16.3 du Règlement n°4/2002/CM/UEMOA relatif aux aides d'État à l'intérieur de l'UEMOA dispose que « *la récupération s'effectue sans délai et conformément aux procédures prévues par le droit national de l'État membre concerné, pour autant que ces dernières ne mettent pas en échec l'exécution immédiate et effective de la décision de la Commission* ». Peut-on tirer de cette disposition une règle communautaire générale en matière de retrait d'actes administratifs ? Rien n'est moins sûr et en la matière la jurisprudence étrangère, notamment celle de la CJUE est enrichissante. Ce parallèle s'avère important dans la mesure où la disposition UEMOA ci-dessus citée semble s'être inspirée de la réglementation européenne en la matière⁶². Le juge européen confirme l'obligation incombant aux autorités administratives de retirer l'acte administratif contraire au droit communautaire, même dans l'hypothèse où cet acte est devenu définitif par la voie juridictionnelle⁶³. Mais il se refuse à définir des conditions d'une règle générale de retrait des actes administratifs unilatéraux contraires au droit communautaire, préférant s'en remettre à l'autonomie institutionnelle et procédurale des droits nationaux.

⁶⁰ ECKERT (Gabriel), « La récupération des aides d'États illégales et incompatibles et les transformations du droit public interne », *Revue de l'Union européenne*, 2015, p. 370.

⁶¹ NDIAYE (Sidi Alpha), « Le régime de sortie de vigueur des actes créateurs de droits illégaux en Afrique : le cas du Sénégal », *Revue Afrilex*, janvier 2016, <http://afrilex.u-bordeaux4.fr/sidy-alpha-ndiaye.html>, 37 pages.

⁶² Voir par exemple, CJCE, 21 mars 1990, aff. C-142/87, *Belgique c/ Commission*, pt 61, Rec. CJCE I-959 dont la solution a été confirmée par le règlement (CE) n° 659/1999 du Conseil du 22 mars 1999 portant modalités d'application de l'article 93 du Traité instituant la Communauté économique européenne. Ce règlement a été modifié par le règlement (UE) n° 734/2013 du 22 juillet 2013 sans que les dispositions sur la récupération des aides d'État illégales ne soient affectées.

⁶³ Dans l'arrêt CJCE précité, 13 janvier 2004, *Kühne & Heitz NV et Productschap voor Pluimvee en Eieren*, le renvoi préjudiciel auprès de la Cour visait à savoir si l'administration était tenue de retirer un acte administratif jugé légal par une juridiction nationale et revêtu de l'autorité de la chose jugée. Il ressort de cette décision que la déclaration d'illégalité de l'acte administratif par le juge communautaire affecte les décisions de justice non conformes à l'interprétation de la Cour, même lorsque celle-ci est postérieure. Voir GEORGOPOULOS (Théodore), « Le retrait des actes administratifs contraires au droit communautaire : quelles obligations pour les États membres ? », *LPA*, n°18, 26 janvier 2005, p. 5.

Cependant, l'application des règles nationales ne doit pas porter atteinte à l'effectivité du droit communautaire, sous peine de se voir écartées par le juge national⁶⁴.

2- L'obligation de coopération loyale du juge national

Empruntant à la célèbre jurisprudence de la Cour de justice européenne issue de l'arrêt du 9 mars 1978, *Simmenthal*, le juge UEMOA, dans un avis rendu le 18 mars 2003, affirme que « *le juge national en présence d'une contrariété entre le droit communautaire et une règle de droit interne, devra faire prévaloir le premier sur la seconde en appliquant l'un et en écartant l'autre* »⁶⁵. Ainsi, les juges nationaux doivent faire prévaloir leur compétence communautaire sur leur compétence nationale et apparaissent ainsi comme « *les derniers remparts contre les normes nationales contraires au droit communautaire* »⁶⁶. Le juge national est donc « *un artisan essentiel de l'incorporation du droit communautaire dans l'ordre juridique interne* »⁶⁷. Il doit bouter hors de l'ordonnement juridique, toute doctrine fiscale contraire aux normes communautaires, dès lors qu'il en est saisi. Mais pour appréhender l'office du juge national, il convient de décortiquer le vocable utilisé, à savoir, celui de contrariété, ou si l'on veut, de non-contrariété de la norme interne par rapport à la norme communautaire.

Ces notions, utilisées tant par le juge communautaire que par la doctrine, ne sont pas sans rappeler le vieux débat quant à la nature du principe de légalité, dont Charles EISENMANN fut l'un des plus célèbres acteurs. Selon lui, le principe de légalité renvoie à deux rapports « *extrêmement différents* », mettant en exergue deux notions, l'une minimum, qui fait de la légalité un rapport de non-contrariété, de non-incompatibilité ; l'autre maximum, faisant de celle-ci un rapport de conformité⁶⁸. Ces notions sont très souvent utilisées sans que l'on ne s'interroge véritablement sur leurs significations premières et leurs portées quant à l'office du juge de la légalité. Selon EISEIMANN, le rapport de non-contrariété, ou de non-incompatibilité implique que tout ce qui n'est pas interdit par la loi est permis dès lors que « *là où il n'existe pas de loi, il ne peut y avoir d'illégalité* », « *irrégularité présuppose règle* ». Quant au rapport

⁶⁴ GEORGOPOULOS (Théodore), « Le retrait des actes administratifs contraires au droit communautaire : quelles obligations pour les États membres ? », op. cit., p. 5 ; Voir également RITLÉNG (Dominique), BOUVERESSE (Aude) et KOVAR (Jean-Philippe), « Jurisprudence administrative française intéressant le droit communautaire », *RTD Eur.* 2010, p. 453.

⁶⁵ CJUEMOA, avis n° 01/2003 du 18 mars 2003 relatif à la création d'une Cour des Comptes au Mali.

⁶⁶ DUBOS (Olivier), *Les juridictions nationales, juges communautaire : contribution à l'étude des transformations des fonctions juridictionnelles dans les États membres de l'Union européenne*, op. cit., p. 51.

⁶⁷ MELEDJE (Djedro Francisco), « L'appropriation des normes communautaires par les milieux universitaires et le monde judiciaire », Communication à la *Troisième rencontre inter-juridictionnelle des cours communautaires de « l'UEMOA, la CEMAC, la CEDEAO et l'OHADA »*, Dakar, du 4 au 6 mai 2010, p. 11.

⁶⁸ EISENMANN (Charles), « Le droit administratif et le principe de légalité », *EDCE*, 1957, p. 30.

de conformité, il postule que ce qui n'est pas autorisé par la loi est interdit⁶⁹. Il semble y avoir là une différence de degré entre ces deux notions⁷⁰. Vieux débat certes, mais toujours d'actualité dans la mesure où les deux notions sont toujours utilisées. Le contrôle de conventionalité est très souvent présenté comme un contrôle de non-contrariété, de non-incompatibilité, alors que s'agissant par exemple du contrôle de constitutionnalité le vocable le plus souvent utilisé est celui de conformité. Or, dans la signification traditionnelle de la notion de non-incompatibilité, le juge dans son office est habilité à prescrire à l'administration des actions ou des comportements non prévus par les lois, en dehors de tout pouvoir autonome, ce qui n'est en principe pas le cas pour le contrôle de conformité. Une telle présentation a été grandement discutée. Certains auteurs considèrent ces notions comme de simples variations sémantiques dont la portée juridique doit être minimisée et que la légalité s'analyse toujours en une relation de conformité⁷¹. Paul AMSELEK avait, le premier, rejeté la présentation dichotomique d'EISENMANN en considérant qu'il ne saurait y avoir deux types de rapports entre l'objet et la norme : « *ou bien l'objet est conforme au modèle, ou bien il ne l'est pas. Il n'y a pas de demi-mesure* »⁷². L'office du juge dépend en réalité du degré de précision de la norme de référence. Pour Gérard TIMSIT, « *imprécision et conformité ne sont pas antinomiques* »⁷³. En se référant au premier blason qu'il a dégagé, « *lorsque la norme est précise le juge la reproduit littéralement. Lorsqu'elle est imprécise, il peut la reproduire aussi imprécise qu'elle a été émise ou en reconstituer objectivement la signification qu'a voulu lui conférer son auteur* »⁷⁴. Dans

⁶⁹ *Ibidem*, p. 31.

⁷⁰ Certains auteurs y voient plus qu'une simple différence de degré. Il s'agirait d'une différence de nature du fait que « *la compatibilité peut être un rapport horizontal entre normes de même niveau, tandis que la conformité suppose un rapport vertical* ». MOUZET (Pierre), « Le rapport de constitutionnalité », *RDP*, n°4-2007, p. 509.

⁷¹ Le Professeur Gérard TIMSIT s'accorde parfaitement avec le doyen Vedel sur ce point. Voir TIMSIT (Gérard), *Gouverner ou juger : blasons de la légalité*, Paris, PUF, Collection « Les voies du droit », 1^{ère} édition, 1995, p. 12.

⁷² AMSELEK (Paul), *Perspectives critiques d'une réflexion épistémologique sur la théorie du droit*, Paris, LGDJ, 1964, p. 122.

⁷³ TIMSIT (Gérard), *Gouverner ou juger : blasons de la légalité*, PUF, *op. cit.*, p. 51.

⁷⁴ *Ibidem*, p. 51. L'auteur dégage en réalité trois blasons représentant trois situations, trois relations possibles de la notion de légalité. Chaque relation dépend d'un élément dominant. Dans la première relation, l'élément dominant est la prédétermination. Dans cette relation, l'essentiel est fixé, prédéterminé par l'existence d'une norme supérieure qui contient tous les éléments nécessaires à la détermination de la norme inférieure. L'auteur de la norme inférieure et le juge qui en sanctionne la validité ne se donnent aucune liberté de lecture du texte porteur de la norme supérieure. La norme inférieure ne procède qu'à la transcription de la norme supérieure. Cette première relation recouvre elle-même deux situations : la première dans laquelle le contenu de la norme supérieure est entièrement prédéterminé. La seconde dans laquelle, quand bien même la règle supérieure contiendrait une norme imprécise, le juge recherche objectivement l'intention ou la volonté de l'auteur dans les limites du texte. Ce dernier point marque la différence avec le deuxième blason. La deuxième relation, que l'auteur nomme transdiction, implique également une imprécision du texte. Mais le juge ne peut lever cette imprécision en se tenant dans les limites du texte. Aucun élément objectif ayant trait à l'intention de l'auteur ne lui permet d'en déterminer la signification. Ici, le juge codétermine véritablement la signification du texte. Dans la troisième relation enfin, celle de transgression, la norme supérieure existe bien, mais le juge ne peut se contenter de cette dernière pour déterminer le contenu de la norme inférieure. Il se réfère à des valeurs morales, politiques, économiques, etc. Il

cette dernière hypothèse, le juge semble se livrer à une simple opération d'explication, sans pour autant prétendre exercer un quelconque pouvoir autonome. Pour Denys de BECHILLON, la légalité d'une norme n'est rien d'autre que l'état de sa conformité à une norme préexistante⁷⁵ et toute norme suggère des schémas préconstitués auxquels il s'agit de se conformer⁷⁶.

Dans la perspective communautaire qui est la nôtre, cette dernière conception de la légalité semble correspondre davantage à l'office du juge dans la confrontation entre la règle interne et la règle communautaire. La nature des règles l'y oblige. En effet, en dépit de l'obligation d'édition de prescriptions minimales et de réglementations cadres incombant aux organes de l'Union⁷⁷, les textes fiscaux sont, de façon générale, édictés avec une telle précision, que cela en fait « *des actes immédiatement applicables et sans ambiguïté aucune* »⁷⁸. On peut donc en tirer deux conséquences renvoyant à la distinction classique entre simple application et interprétation, la première étant automatique tandis que la seconde n'intervenant qu'en cas de difficulté⁷⁹. Ainsi, en vertu de la technique de l'acte clair, le juge national, qu'il soit judiciaire ou administratif, ne fait donc qu'appliquer la norme communautaire sans l'interpréter. Et lorsque le texte est imprécis, obscur, l'interprétation consistera uniquement à rechercher l'intention de l'auteur⁸⁰, et s'analyse donc en un rapport de conformité. Mais la particularité du droit communautaire fait que dans cette dernière hypothèse, le juge national peut, voire doit, renvoyer au juge communautaire le soin de l'interprétation par le biais du renvoi préjudiciel⁸¹. La conséquence est que la primauté et l'effet direct du droit communautaire contraignent le juge interne dans son office.

surdétermine le contenu de la norme inférieure dans la mesure où il peut même aller à l'encontre de la solution qu'aurait imposé l'application pure et simple de la norme supérieure. Le juge se réfère dans ce cas le plus souvent à des principes ou à des notions générales pour justifier les transgressions. Pour l'auteur, la différence entre une relation de transdiction (deuxième relation) et une relation de transgression est que la première consiste en une extraction du sens, tandis que la seconde s'analyse en une effraction du sens, une violence à la loi. Ensuite, dans la transgression, la référence inventée se caractérise par sa généralité. Voir TIMSIT (Gérard), *Gouverner ou juger : blasons de la légalité*, PUF, op. cit., 126 pages.

⁷⁵ BECHILLON (Denys), *Qu'est-ce qu'une règle de droit ?* Paris, éditions Odile Jacob, 1997, p. 121.

⁷⁶ *Ibidem*, p. 171.

⁷⁷ Aux termes de l'article 5 du Traité, « *Dans l'exercice des pouvoirs normatifs que le présent Traité leur attribue et dans la mesure compatible avec les objectifs de celui-ci, les organes de l'Union favorisent l'édition de prescriptions minimales et de réglementations-cadres qu'il appartient aux États membres de compléter en tant que de besoin, conformément à leurs règles constitutionnelles respectives* ».

⁷⁸ OUEDRAOGO (Sylvain), *Les compétences nationales en matière fiscale et la communautarisation des règles dans l'espace ouest-africain*, op. cit., p. 92.

⁷⁹ PLESSIX (Benoît), *Droit administratif général*, Paris, LexisNexis, 2016, p. 143.

⁸⁰ *Ibidem.*, pp. 144-145.

⁸¹ DIOP (El Hadji Omar), « *L'ordre juridique interne des organisations d'intégration africaine* », op. cit., p. 18.

La primauté du droit communautaire induit une application exigeante de la légalité communautaire par les autorités nationales, qu'elles soient juridictionnelles ou administratives. Celles-ci doivent veiller à ce que l'ordre juridique interne ne contienne aucune disposition contraire au droit communautaire. Or, une appréciation au strict plan de la légalité ne permet pas de fonder l'opposabilité à l'administration d'une doctrine fiscale contraire au droit communautaire. Il faudrait donc changer d'échelle et appréhender la question, non pas en terme de légalité, mais en terme de sécurité juridique⁸². La position du droit communautaire UEMOA sur le principe de sécurité juridique montre pourtant que ce dernier n'est pas encore consacré comme principe général du droit communautaire.

B- La non-consécration d'un principe communautaire de sécurité juridique

Sous le concept unique de sécurité juridique, il s'agira en réalité de traiter du principe de sécurité juridique au sens strict, d'une part, et du principe de confiance légitime, d'autre part. Ces deux principes sont indissociables dans l'appréhension de la question de l'opposabilité à l'administration, de la doctrine fiscale et permettent de « *justifier des dérogations au postulat de plein effet du droit communautaire* »⁸³. Il convient dès lors de rechercher si le droit UEMOA consacre tant le principe objectif de sécurité juridique (1) que le principe de la confiance légitime (2).

1- L'introuvable consécration formelle de la sécurité juridique objective

L'insécurité juridique est l'une des plus grandes craintes du contribuable. Le droit fiscal est une matière très mouvante, évolutive. A l'inflation des textes, viennent s'ajouter leur complexité et leur incohérence. Or, le contribuable a besoin d'un environnement lui garantissant une certaine sécurité juridique. Selon la CJCE, « *le principe de sécurité juridique impose la clarté et la précision des règles de droit et des actes individuels qui constituent à un certain moment le cadre juridique dans lequel les autorités exercent leurs compétences et les particuliers leurs activités* »⁸⁴. Le Conseil d'État français ne s'écarte pas de cette définition⁸⁵. La sécurité

⁸² GUINCHARD (Michel) et GRAU (Romain), « La doctrine administrative contraire au droit de l'Union européenne est opposable », *Droit fiscal* n° 36, 9 Septembre 2010, comm. 465.

⁸³ Dans le cadre de l'Union européenne, ils font partie des principes généraux du droit. Voir GEORGOPOULOS (Théodore), « Le retrait des actes administratifs contraires au droit communautaire : quelles obligations pour les États membres ? », op. cit., p. 5.

⁸⁴ CJCE, 15 février 1996, *Fintan-Duff*, C-63-93.

⁸⁵ « *Le principe de sécurité juridique implique que les citoyens soient, sans que cela appelle de leur part des efforts insurmontables, en mesure de déterminer ce qui est permis et ce qui est défendu par le droit applicable. Pour parvenir à ce résultat, les normes édictées doivent être claires et intelligibles, et ne pas être soumises, dans le*

juridique est consubstantielle à l'État de droit⁸⁶. L'État de droit, selon Kelsen, « *répond aux postulats de la démocratie et de la sécurité juridique* »⁸⁷. Il s'agit de l'État, qui, tout en se soumettant lui-même au droit, garantit la protection des droits des individus. Transposé de l'ordre juridique étatique à celui communautaire, on parlera plutôt de Communauté ou d'Union de droit. Plusieurs critères permettent de déterminer l'Union de droit : d'un point de vue formel, il s'agit de l'exigence du respect du principe de sécurité juridique ; sur le plan institutionnel, de l'attachement à la démocratie ; et enfin sur le plan matériel, de la protection des droits fondamentaux⁸⁸. Selon une analyse éclairée du concept d'Union de droit s'agissant de l'UEMOA, « *l'on ne peut pas dire que l'Union de droit est une réalité absente (...). Pour autant, il ne s'agit guère d'une réalité absolue (irréprochable)* », tant sont nombreuses les limites aux fondements normatifs de ce concept⁸⁹.

L'approche ontologique ne semble donc pas entièrement satisfaisante pour attester de la solidité du concept d'Union de droit et de son corollaire, la sécurité juridique, dans l'UEMOA. Il convient dès lors, par une démarche empirique, de rechercher dans le droit communautaire la consécration formelle d'un principe de sécurité juridique. Ce d'autant qu'un certain courant de pensée tend à défendre l'idée d'une autonomisation du principe de sécurité juridique par rapport à la notion d'État de droit. Pour ce courant, « *initialement conçue comme consubstantielle à l'État de droit, la sécurité juridique tend à s'en émanciper, en réaction à l'insécurité nécessairement secrétée par tout système juridique et qui tend à croître dans les sociétés modernes* »⁹⁰.

La sécurité juridique est d'abord une affaire de mots⁹¹. En effet, « *si cela va sans le dire, cela ira encore mieux en le disant* »⁹². Le Traité UEMOA ne consacre pourtant pas formellement

temps, à des variations trop fréquentes, ni surtout imprévisibles ». Conseil d'État, *Sécurité juridique et complexité du droit*, Rapport public 2006, EDCE n°5, p. 281.

⁸⁶ ZAKI (Moussa), « Petites constitutions et droit transitoire en Afrique », *RDP*, n°6-novembre 2012, p. 1667 ; KPODAR (Adama), « Quand l'interprétation constitutionnelle menace la lisibilité du bloc référentiel. Contribution doctrinale sur la fausse vraie idée du contrôle de constitutionnalité », *Revue Constitutions*, 2015, p. 7 ; DOSSO (Karim), « Le principe de sécurité juridique en droit international », *Revue Afrilex*, décembre 2020, <http://afrilex.u-bordeaux4.fr/le-principe-de-securite-juridique.html>, p. 13.

⁸⁷ KELSEN (Hans), *Théorie pure du droit*, Paris, Dalloz, Collections « Philosophie du droit », 1962, p. 412.

⁸⁸ ZONGO (Martial), *L'Union de droit au sein de l'Union économique et monétaire (UEMOA). Etude à la lumière du droit de l'Union européenne*, Thèse de Doctorat, soutenue le 6 juillet 2018, Université de Genève, p. 42.

⁸⁹ *Ibidem*, p. 439 et suivantes.

⁹⁰ VAMLEMOIS (Anne-Laure), « La constitutionnalisation de l'exigence de sécurité juridique en droit français », *Cahiers du Conseil Constitutionnel* n°17, mars 2005, www.conseil-constitutionnel.fr.

⁹¹ GRECH (Fabien), « Le principe de sécurité juridique dans l'ordre constitutionnel français », *RFDC*, n°102, 2005, p. 411.

⁹² Propos attribués à Charles Maurice, prince de Talleyrand-Périgord.

l'existence d'un principe de sécurité juridique. Une telle consécration comme principe général du droit communautaire devient donc surtout affaire de juges⁹³. L'analyse de la jurisprudence communautaire UEMOA montre que le juge n'a pas non plus érigé la sécurité juridique en principe général du droit communautaire. En tentant une recherche des déterminants nécessaires au principe de sécurité juridique dans la jurisprudence communautaire, le résultat paraît mitigé. Le principe de sécurité juridique nécessite en effet « *un certain nombre de sous-principes pour la viabilité et l'efficacité de son application* »⁹⁴. Ceux-ci se rapportent principalement à la prévisibilité de la loi et à la préservation de situations juridiques stables pour les contribuables. Ces situations consacrent, de façon non exhaustive, la non-rétroactivité de la loi, la protection des droits acquis, etc.⁹⁵. Ces sous-principes auraient le mérite de faire apparaître le principe de sécurité juridique au moins comme une sorte de « *principe clandestin* »⁹⁶.

On peut cependant noter que la modulation des effets des actes et décisions n'est pas inconnue de la CJUEMOA, dans la mesure où l'article 10 du Protocole additionnel n°1 relatif aux organes de contrôle de l'UEMOA dispose, en ce qui concerne l'appréciation de la légalité des actes pris par les organes de l'Union, que la Cour « *a la faculté d'indiquer les effets des actes annulés qui doivent être définitifs* ». Cette disposition fait référence notamment à la nullité partielle, c'est-à-dire que certains effets produits par l'acte avant son annulation survivent à la nullité⁹⁷.

Le principe objectif de sécurité juridique ne semble donc pas consacré par le droit communautaire UEMOA. La recherche de son versant subjectif, à savoir le principe de confiance légitime, aboutit au même résultat.

2- L'évitement d'une protection de la confiance légitime

Puisant dans les traditions juridiques des différents États européens, et principalement du droit allemand, la CJCE a érigé en principe général du droit communautaire, le principe de confiance

⁹³ GRECH (Fabien), « Le principe de sécurité juridique dans l'ordre constitutionnel français », op. cit., p. 410.

⁹⁴ TRINDADE-MARHINO (Anapaula), « Principe de sécurité juridique et de protection légitime en droit fiscal. Etude comparée au lendemain de l'arrêt KPMG », *Droit fiscal* n° 25 - n° hors-série, 1er Juin 2007.

⁹⁵ Il convient de préciser que le support linguistique de ces sous-principes varie selon les pays, même si le contenu paraît identique. Voir TRINDADE-MARHINO, « Principe de sécurité juridique et de protection légitime en droit fiscal. Etude comparée au lendemain de l'arrêt KPMG », op. cit.

⁹⁶ MATHIEU (Bertrand), « la sécurité juridique : un principe constitutionnel clandestin mais efficient », in Mélanges GELARD, Paris, Montchrestien, 1999, pp. 301-305.

⁹⁷ SAYEGH (Joseph Issa), « La production normative de l'UEMOA : Essai d'un bilan et de perspectives », Ohadata D-03-18 p. 9, disponible sur www.ohada.com.

légitime⁹⁸. Ce principe est considéré comme le « *versant subjectif du principe objectif de la sécurité juridique* »⁹⁹. Il s'attache en effet à la perception du sujet de droit¹⁰⁰. Il « *renvoie, du point de vue des justiciables et des particuliers, à une sorte de « droit acquis », d'« espérances fondées » quant aux comportements ou à la réglementation émanant des autorités publiques c'est-à-dire, en d'autres termes, à la prévisibilité des normes dans un État de droit* »¹⁰¹. Autrement dit, il permet à un contribuable de bonne foi de se prévaloir des engagements pris par l'administration fiscale et dans lesquels il a pu légitimement placer sa confiance, toute fois que l'administration voudrait revenir sur cet engagement¹⁰². Le contribuable est censé pouvoir faire confiance à l'administration fiscale. Sur ce fondement, la CJCE admet que la confiance légitime puisse faire obstacle à l'effectivité du droit communautaire¹⁰³.

Tout comme son versant objectif, le principe de protection de la confiance légitime n'a pas été formellement consacré comme principe général du droit communautaire par le juge communautaire UEMOA. Mais plus que son versant objectif, les occasions pour le juge communautaire de se prononcer sur la protection de la confiance légitime n'ont pas manqué. Dans un arrêt du 23 juin 2003, *Haoua Touré c/ Commission*, était invoqué par la requérante, le principe de bonne foi. Madame Touré avait sollicité une autorisation d'absence pour des soins à l'étranger. Des examens complémentaires, à la demande du médecin, ont rendu nécessaire le prolongement du séjour. S'étant rassurée auprès de son Directeur de département sur les conséquences, pour elle, de ce prolongement, elle est pourtant licenciée à son retour. Elle considère que son licenciement est justifié par son absence au-delà du délai qui lui était imposé, alors qu'elle a pourtant agi de bonne foi. Le juge rejette ce moyen au motif que la prolongation du séjour pour absence non justifiée n'était pas en cause. Quand bien même il s'agissait d'une décision de rejet, le juge communautaire aurait pu saisir l'occasion pour dissenter *obiter dictum* sur le principe de bonne foi. On aurait vu dans une telle démarche un pas vers la protection de la confiance légitime car les deux sont intimement liés. Pour certains auteurs, « *ce n'est ni plus*

⁹⁸ La confiance légitime a été reconnue dans l'arrêt CJCE, 12 juillet 1957, *Algera c/Assemblée commune de la CECA*, aff. C-7/56, avant d'être qualifiée de « *principe fondamental de la Communauté* » en 1981 dans CJCE, 5 mai 1981, *Dürbrck/ Hauptzollamt Frankfurt Am Main-Flughafen*, aff. C-112/80.

⁹⁹ PUISSOCHET (Jean-Pierre), « Le principe de sécurité juridique dans la jurisprudence de la Cour de justice des communautés européennes », Cahiers du Conseil constitutionnel, n°11-2001. ; www.conseil-constitutionnel.fr.

¹⁰⁰ VAN MEERBEECK (Jérémie), « Le principe de sécurité juridique dans la jurisprudence communautaire : un principe en quête de sens », *La revue du notariat*, volume 110, n°2, septembre 2008, p. 504.

¹⁰¹ IL (Léa), « Le principe de confiance légitime serait-il entré en droit public interne ? », *LPA*, n°3, 04/01/2017, p. 6.

¹⁰² TRUCHET (Didier), *Droit administratif*, Paris, PUF, Collection « Thémis », 4^e édition, 2011, p. 159.

¹⁰³ CJCE, 21 septembre 1983, *Deutsche Milchkontor e.a.*, aff. C-205/82 à C-215/82.

ni moins le dogme éternel de la bonne foi et celui plus moderne de la sécurité juridique qui justifient l'opposabilité d'une doctrine illégale »¹⁰⁴.

La seconde affaire est celle de l'arrêt *El Hadji Abdoul SACKO c/ CCEG et Commission* du 18 avril 2017 dans lequel le juge communautaire a un raisonnement pour le moins surprenant. Dans cette affaire était en cause le principe de protection des droits acquis. Monsieur SACKO, renouvelé à son poste de Commissaire de l'UEMOA en 2011, fut remplacé quelques mois plus tard avant la prestation de serment. Il introduit deux recours, l'un en annulation de la décision de remplacement, l'autre en indemnisation. Ces requêtes furent rejetées. Ici, le juge UEMOA semble ignorer que l'acte de nomination, régulier, est créateur de droit, et de ce fait, la prestation de serment ne saurait être vu comme une condition de l'entrée en fonction, mais comme une simple formalité accompagnant de droit l'acte de nomination¹⁰⁵.

Ces deux arrêts sont certes rendus en matière de contentieux de la fonction publique communautaire, mais ils auraient pu servir de rampe de lancement du principe de protection de la confiance légitime. Cette attitude du juge communautaire UEMOA peut être surprenante quand on connaît sa propension à emprunter à la jurisprudence de son homologue européen dans laquelle les références aux principes de confiance légitime sont constantes. Le concept de dialogue des juges¹⁰⁶ ne semble pas adapté à qualifier le rapport du juge africain à son homologue européen dans la mesure où ce rapport est asymétrique. Un vocable en vogue, mais également contesté, a pu être utilisé pour qualifier principalement les rapports entre constitutions des États africains et celles des États européens, et par la suite les rapports entre juges : celui de mimétisme. Le mimétisme renvoie à la transposition du droit d'un État à un autre, d'un système à un autre, « *une exportation plus ou moins consciente, plus ou moins complète* »¹⁰⁷. Sans nous attarder sur les oppositions doctrinales quant à l'existence véritable ou non du phénomène mimétique en droit¹⁰⁸, une constante est observable dans la relation du juge communautaire UEMOA avec son homologue européen. Comme l'a bien relevé le

¹⁰⁴ DEUMIER (Pascale), « La « doctrine administrative » : une interprétation opposable ? », op. cit., p. 69.

¹⁰⁵ Voir l'analyse de ZONGO (Martial), thèse op. cit., p. 351 et suivantes.

¹⁰⁶ Concept rendu célèbre par le Président Bruno GENEVOIS dans ses conclusions dans l'arrêt CE, 22 décembre 1978, *Ministre de l'intérieur c/ Cohn-Bendit* 22 décembre 1978, Rec. Lebon p. 524.

¹⁰⁷ DARGENT (Fleur), « Les échecs du mimétisme constitutionnel en Afrique noire francophone », *RDP*, n°5, 2017, p. 1347.

¹⁰⁸ Ibidem. L'auteur pose des questions qui synthétisent l'ensemble de la controverse : « *Le mimétisme suppose-t-il une transposition intégrale d'une constitution, ou plus largement, d'un modèle constitutionnel ? La reprise de certains mécanismes caractéristiques de certaines constitutions – telle la séparation du domaine de la loi et du règlement – suffit-elle à caractériser le mimétisme ? Le texte constitutionnel peut-il révéler le mimétisme ou la pratique constitutionnelle est-elle également transposable ?* ».

Professeur Alioune SALL, « *les juges de l'intégration [UEMOA] vont, par une sorte d'inclination naturelle, faire une grande place à « l'Autre », [c'est-à-dire] au juge de l'Union européenne notamment* »¹⁰⁹. Il n'est ni nécessaire ni utile de reprendre l'ensemble des arrêts et avis de la CJUEMOA¹¹⁰. L'arrêt *Haoua TOURE* du 23 juin 2003 ci-dessus cité semble assez symptomatique de son attrait pour la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne. Dans cet arrêt, il n'hésite pas en effet à citer, en reprenant leurs considérants de principe, successivement plusieurs arrêts de la Cour européenne. Il s'agit en l'occurrence de : CJCE 14 février 1989, *Bossi c/ Commission des Communautés Européennes*, et CJCE 10 mars 1989, *Sergio Di Plato c/ Commission*. Il reprend textuellement les considérants relatifs à la recevabilité, pour la première fois devant la Cour, de recours en indemnisation alors que la réclamation administrative ne portait que sur l'annulation de la décision dommageable. Dans le même arrêt, il reprend le considérant de principe du célèbre arrêt de la Cour de justice européenne du 13 février 1979, *Hoffmann Laroche c/ Commission*, n°85/76, en matière de droit de la défense. Toujours dans le même arrêt *Haoua TOURE*, la CJUEMOA cite l'arrêt CJCE, 05 mai 1984, *José Alvarez c/ Parlement*, portant sur le défaut de motivation. Même lorsque la CJUEMOA ne cite pas expressément son homologue européen, il est aisé de déceler la source d'inspiration de certaines décisions¹¹¹.

Malgré l'absence de consécration formelle du principe de sécurité juridique, il est possible de trouver des ferments d'une construction communautaire de l'opposabilité de la doctrine administrative fiscale.

¹⁰⁹ SALL (Alioune), *La justice de l'intégration. Réflexions sur les institutions judiciaires de la CEDEAO et de la CEMAC*, L'Harmattan-Sénégal, 2^e édition, 2018, p. 20.

¹¹⁰ Une étude, datant de 2016 recensait déjà dix (10) références aux décisions de la CJUE, dont huit (8) références expresses et deux (2) références implicites. Voir, ZONGO (Relwendé Louis Martial), *Le dialogue Unilatéral entre la Cour de justice de l'UE et la Cour de justice de l'UEMOA*, op. cit., 30 pages.

¹¹¹ C'est le cas par exemple de l'avis n° 01/2003 du 18 mars 2003 relatif à la création d'une Cour des Comptes au Mali, qui semble s'être inspiré des arrêts CJCE, du 9 mars 1978, *Administration des finances de l'État contre Société anonyme Simmenthal*, aff., n°106/77, et CJCE, 15 juillet 1964, *COSTA c/ENEL* concernant les principes de primauté et d'effet direct du droit communautaire. Pour mieux comprendre le phénomène, voir ZONGO (Martial), « Le dialogue unilatéral entre la Cour de justice de l'UE et la Cour de justice de l'UEMOA », op. cit. ; BAKO (Piabé Jean-Baptiste), *L'influence de la jurisprudence de la CJUE sur l'interprétation juridictionnelle du droit communautaire ouest-africain (CEDEAO-UEMOA)*, Centre d'études juridiques européennes, Université de Genève, 07/2016, 43 pages.

II- Les ferments d'une construction communautaire de l'opposabilité de la doctrine fiscale

L'on pourrait se demander avec la doctrine si le défaut de référence explicite au principe de sécurité juridique implique nécessairement une absence de celui-ci¹¹². Le droit communautaire UEMOA semble faire prévaloir la légalité sur la sécurité juridique. Mais cela ne remet pas en cause la recherche d'une certaine stabilité en matière fiscale au profit des contribuables. L'analyse du droit communautaire UEMOA laisse voir des éléments faisant référence à la protection de la situation juridique des contribuables (A). Cette protection doit pour autant être relativisée du fait des caractéristiques propres de la construction communautaire (B).

A- Les références à la protection de la situation juridique des contribuables

La lecture de certains textes communautaires offre à voir des dispositions aménageant un cadre de protection de la situation du contribuable (1), mais il revient au juge de préciser la portée de ces textes (2).

1- La prise en compte de la situation du contribuable par les textes communautaires

Le Traité UEMOA affiche, dès son préambule, l'objectif de favoriser le développement économique dans les États membres. Or, la sécurité juridique est une condition indispensable à tout développement économique ainsi qu'à la promotion des investissements¹¹³. En effet, « aucune activité économique durable ne peut raisonnablement être entreprise, si les « règles du jeu » que constituent les règles de droit ne sont pas connues, précises, correctement appliquées et dotées d'une certaine stabilité »¹¹⁴. En ce sens, l'UEMOA prévoit la mise en place « d'un environnement juridique rationalisé et harmonisé »¹¹⁵. Cela passe nécessairement par une garantie contre les changements brusques de la doctrine de l'administration. Certains auteurs ont déploré à juste titre l'absence d'une réglementation communautaire UEMOA harmonisant et fixant définitivement le statut de la doctrine fiscale¹¹⁶. Ce silence est d'autant plus assourdissant que la fiscalité apparaît comme l'un des piliers de la consolidation de l'intégration économique, en particulier à travers la mise en place du marché commun. La libre

¹¹² DOSSO (Karim), « Le principe de sécurité juridique en droit international », *Revue Afrilex*, décembre 2020, <http://afrilex.u-bordeaux4.fr/le-principe-de-securite-juridique.html>, p. 6.

¹¹³ MEYER (Pierre), « La sécurité juridique et judiciaire dans l'espace OHADA », *Ohadata* D-06-50, disponible sur www.ohada.com.

¹¹⁴ Ibidem.

¹¹⁵ Traité UEMOA, article 4, a).

¹¹⁶ KEBE (Abdou Aziz Daba), « Doctrine administrative fiscale et norme juridique en Afrique », *Mélanges BOUVIER*, op. cit., p. 510.

circulation des biens et des services est tributaire de la stabilité des règles juridiques, particulièrement en matière de fiscalité. Si pour l'heure, les principes de sécurité juridique et de confiance légitime ne sont pas encore formellement consacrés par le droit de l'UEMOA, une analyse des textes permet tout de même de déceler des dispositions pouvant être rattachées à l'un ou l'autre de ces principes. La portée de ces dispositions reste toutefois faible et imprécise, laissant une certaine marge de manœuvre à la jurisprudence.

Ainsi, certaines dispositions se rapportent aux exigences d'accessibilité, de clarté et d'intelligibilité de la norme fiscale, ce qui renvoie à la qualité formelle des textes¹¹⁷. Lorsque la loi fiscale est ambiguë, incertaine, contient des dispositions évasives, imprécises, elle laisse la voie à des interprétations et à des marges de manœuvre aux autorités chargées de l'appliquer¹¹⁸. Il est possible de soutenir en ce sens qu'« *une loi obscure s'analyse en un transfert de pouvoir législatif aux autorités administratives* »¹¹⁹. Mais il convient de souligner que ces exigences s'adressent à tous les acteurs de la chaîne de production normative, c'est-à-dire tant à ceux chargés de leur édicition qu'à ceux chargés de leur application, donc de leur interprétation. Il est bien connu en effet que « *la réalisation du droit étant l'effectivité de ce qui est convenu, c'est à la mise en œuvre des règles qu'on peut mesurer la sécurité juridique* ». Le Code de transparence prévoit alors que « *les textes relatifs à la fiscalité sont facilement lisibles et compréhensibles. Une information large, régulière et approfondie sur la fiscalité et ses évolutions est faite au bénéfice des contribuables* », ou encore que « *les relations entre l'administration publique et les entreprises publiques sont régies par des dispositions claires et accessibles au public* ». Il y est également prévu que les administrations fiscales veillent au respect des droits des contribuables et à l'information du public à intervalles réguliers, de leurs activités¹²⁰. La décision communautaire portant adoption du programme de transition fiscale évoque la nécessité de mettre en place une fiscalité de droit commun, simple, cohérente et incitative. Ainsi, les contribuables doivent être à mesure de prévoir à l'avance les droits et obligations susceptibles de découler de règles applicables, tant dans leurs relations contractuelles ou professionnelles, que dans leur situation fiscale. Dès lors, l'on pourrait

¹¹⁷ ADELOUI (Arsène-Joël), « Le Parlement dans le régime politique béninois », in AÏVO (Frédéric Joël) (dir.), *La constitution béninoise du 11 décembre 1990 : un modèle pour l'Afrique ?* Mélanges en l'honneur de Maurice AHANHANZO-GLELE, éditions Presses Universitaires du Bénin & L'Harmattan, p. 360.

¹¹⁸ KEBE (Abdou Aziz Daba), *La répartition des compétences entre la loi et le règlement en droit fiscal sénégalais*, Thèse op. cit., p. 390.

¹¹⁹ Ibidem.

¹²⁰ Directive n°01/2009/CM/UEMOA, portant Code Transparence dans la gestion des Finances publiques au sein de l'UEMOA.

considérer l'exigence d'accessibilité, de clarté et d'intelligibilité de la norme fiscale comme étant un substitut à la consécration formelle d'un principe de sécurité juridique¹²¹.

Ensuite, il convient de souligner que l'absence de consécration formelle du principe de confiance légitime ne signifie pas que le droit communautaire dissuade les contribuables de placer leur confiance dans l'administration. En effet, dans le cadre de l'amélioration de l'environnement fiscal et douanier nécessaire à l'objectif de consolidation du marché commun, la décision n°10/2006/CM/UEMOA portant programme de transition fiscale envisage la « *recherche par les États d'une relation de confiance entre l'administration et le contribuable* ». Les décisions des organes de l'Union sont obligatoires dans tous leurs éléments, c'est-à-dire tant dans leurs buts que dans les moyens de mise en œuvre, et bénéficient de l'effet direct au même titre que les autres actes normatifs de l'ordre juridique communautaire. Lorsqu'elles visent des particuliers, elles peuvent être invoquées par ces derniers, au besoin devant le juge. Cependant, ici les destinataires de la décision portant programme de transition fiscale sont les États. Se pose le problème de la qualité pour agir des particuliers. En droit comparé par exemple, une solution de compromis a été trouvée pour ces derniers qui doivent apporter la preuve que la décision, quand bien même ils n'en seraient pas destinataires, les touche individuellement. C'est ainsi que l'article 4 du Traité instituant la Communauté européenne dispose que « *Toute personne physique ou morale peut former (...) un recours contre les décisions dont elle est le destinataire et contre les décisions qui, bien que prises sous l'apparence d'un règlement ou d'une décision adressée à une autre personne, la concernent directement et individuellement* ». Faut-il voir dans l'obligation d'établir une relation de confiance, pour ce qui concerne l'UEMOA, le fondement communautaire de l'opposabilité à l'administration d'une doctrine fiscale contraire au droit communautaire ? Cette obligation appelle à une sorte de « *subjectivisation de l'action publique* »¹²² dont l'étendue doit être précisée par le juge communautaire. En effet, seule une application jurisprudentielle permettra d'en préciser les contours.

En tout état de cause, il est évident que la portée des exigences posées par ces textes ci-dessus cités ne peut être que faible par rapport à une consécration formelle du principe fondant l'opposabilité de la doctrine fiscale dans le Traité constitutif ou par le biais de principes généraux du droit. Quand bien même les textes communautaires ne consacrent pas

¹²¹ DUPRAT (Jean-Pierre), « Sécurité juridique et qualité des actes normatifs », *Politéia*, 2013-2, pp. 385-407.

¹²² HOURSON (Sébastien), « La loi pour un État au service d'une société de confiance : faut-il se méfier de la confiance ? », *Revue Droit Administratif*, n° 12-décembre 2018, dossier 2.

formellement l'existence d'une hiérarchie des normes dans l'ordre juridique de l'Union, celle-ci existe avec au sommet, le droit primaire. En témoigne le recours en annulation des actes de droit dérivé contraire au droit primaire¹²³. La place des principes généraux au sein du droit primaire a fait l'objet de débats doctrinaux que n'a pas tari la décision de la Cour de justice européenne du 15 octobre 2009 *Audiolux SA* selon laquelle « *les principes généraux du droit communautaire se situent au rang constitutionnel* »¹²⁴. Dans tous les cas, il est établi que ces principes généraux du droit s'imposent aux actes de droit dérivé¹²⁵.

La consécration au niveau communautaire d'un véritable principe de sécurité juridique dans ses deux aspects garantirait donc une plus grande protection des contribuables face aux changements de doctrine de l'Administration. Le principe de sécurité juridique contribuerait donc à garantir une plus grande effectivité des droits des justiciables¹²⁶, mais contribuerait également à la concrétisation des grands enjeux de développement que s'est fixé l'UEMOA¹²⁷.

Cette consécration n'est pourtant pas si éloignée du prétoire du juge UEMOA, pour peu que celui-ci use des matériaux à sa disposition, en l'occurrence les principes juridiques communs aux États membres.

2- Le recours aux principes généraux issus des droits des États membres

Parmi les multiples éléments mobilisables par le juge communautaire UEMOA dans son argumentaire pour bâtir sa jurisprudence, trône en bonne place le recours à un fond juridique commun aux États membres.

Derrière le terme générique de « *principes généraux du droit communautaire* » se cache une diversité regroupant des principes inspirés du droit international, des principes propres à l'ordre juridique communautaire, ainsi que des principes inspirés des droits internes des États

¹²³ Pour plus sur la question de la hiérarchie des normes en droit communautaire et ses subtilités, voir, MONJAL (Pierre-Yves), « La Conférence intergouvernementale de 1996 et la hiérarchie des normes communautaires », *RTD Euro.*, 1996, p. 681.

¹²⁴ CJCE 15 octobre 2009 *Audiolux SA*, aff. C101-08. Pour plus quant au débat doctrinal quant à l'interprétation de cette décision, voir MARTUCCI (Francesco), *Droit de l'Union européenne*, Paris, Dalloz, Collection « Hypercours », 2017, pp. 54 à 56.

¹²⁵ CJCE 03 septembre 2008, *Kadi*, aff. C402/05.

¹²⁶ GADJI (Abraham), « L'accès à la justice entre quête, requête et conquête : quelques observations sur un droit fondamental à valoriser en Côte d'Ivoire », in F. HOURQUEBIE (dir.), *Quel service public de la justice en Afrique francophone ?*, Bruxelles, Bruylant, 2013, pp. 95-121.

¹²⁷ KEBE (Abdou Aziz Daba), « Doctrine administrative fiscale et norme juridique en Afrique », *Mélanges BOUVIER*, op. cit., pp. 510-511.

membres¹²⁸. Ces principes permettent au juge, en dépit des lacunes du Traité, d'assurer la protection de certains droits fondamentaux, sous peine de déni de justice. C'est à la dernière catégorie, encore appelée principes généraux communs au droit des États membres, que nous nous attacherons dans le cadre de cette étude. La Cour de justice de l'UEMOA a donc la lourde tâche de dégager à partir des ordres juridiques étatiques des principes communs. Pareille méthode a d'ailleurs été utilisée par le juge européen pour dégager le principe de confiance légitime. Dans le cadre de l'UEMOA, une telle compétence n'est pas expressément posée par les textes, mais la CJUEMOA n'hésite pas à faire référence aux ordres juridiques nationaux¹²⁹. Cependant, le mode de « découverte » de ces principes communs est pour le moins surprenant. En effet, plutôt que d'explorer directement les différents ordres juridiques des États membres, le juge UEMOA préfère emprunter la courte échelle en partant du postulat selon lequel l'essentiel du droit des États membres est inspiré du droit français, et de ce fait, applique directement les principes généraux du droit français. Dans l'arrêt *Kossi Mawuli AGKOLA c/ Commission* du 18 décembre 2002, le juge n'hésite pas à retenir que « (...) le droit français de la fonction publique qui sert de référence à nos divers droits nationaux de la fonction publique enseigne que (...) ». Il prend même soin de citer dans son arrêt, à l'appui de son raisonnement, la doctrine française¹³⁰. Il avait bien auparavant appliqué ce mode de raisonnement dans son avis n°001/98 sur la délégation de signature en ces termes : « *La délégation de signature, telle que définie en Droit administratif français, est contenue dans les principes de droit administratif qui régissent le fonctionnement des services publics des États membres de l'Union, principes dont les règlements administratifs ou financiers des organes de l'Union sont l'émanation* ». En clair, pour le juge communautaire, le fond juridique commun aux États membres s'identifie au droit français. Il semble avoir ainsi répondu à l'appel de certains membres de la doctrine, qui invitaient de façon générale le juge africain à puiser un certain nombre de principes généraux du droit dans la jurisprudence des tribunaux de l'ex-métropole¹³¹. Le legs colonial pourrait expliquer, mais sans le justifier, ce mode de raisonnement.

¹²⁸ Pour plus, voir BRUNESSEN (Bertrand), « Retour sur un classique. Quelques remarques sur la catégorie des principes généraux du droit de l'Union européenne », *RFDA*, 2013, p. 1217.

¹²⁹ Dans le cadre européen par exemple, l'article 340 TFUE fait expressément référence à ces types de principes en matière de responsabilité non contractuelle. La jurisprudence de la CJCE posait aussi que « *le droit communautaire, issu d'une interpénétration non seulement économique mais juridique des États membres, doit tenir compte des principes et conceptions communs aux droits nationaux* ». CJCE, 18 mai 1982, *A. M. et S.*, aff. 155/79, Rec., p. 1575.

¹³⁰ Notamment René CHAPUS, *Droit du Contentieux Administratif*, Paris, Montchrestien, 7^e édition, pages 576 à 577.

¹³¹ CONAC (Gérard), « Le juge et la construction de l'État de droit en Afrique francophone », in *L'État de droit*, Mélanges en l'honneur de Guy BRAIBANT, 1996, p. 113.

Cependant, faire du droit français un fonds juridique commun aux États de l'UEMOA ne permet pas de fonder entièrement l'opposabilité de la doctrine fiscale contraire au droit communautaire, dès lors que les principes de sécurité juridique et de confiance légitime ne sont pas encore totalement fixés en droit français¹³². Seule une démarche empirique de la part du juge communautaire UEMOA pourrait s'avérer nécessaire pour dégager des ordres juridiques des États membres des principes généraux communs de sécurité juridique et de confiance légitime. La difficulté à laquelle sera confronté le juge communautaire est que les différents principes n'ont pas nécessairement la même portée dans les différents États. Au Sénégal par exemple, le principe de sécurité juridique est érigé en objectif à valeur constitutionnelle¹³³, tandis qu'au Burkina Faso, on en trouve seulement des traces dans la jurisprudence administrative¹³⁴. Il pourrait alors être utile de s'intéresser à des déterminants qui supposeraient une reconnaissance explicite ou implicite de ces deux principes de sécurité juridique et de confiance légitime. Ces déterminants peuvent être des principes sous-jacents¹³⁵, telles que la non-rétroactivité, la protection des droits acquis, les exigences de clarté, de précision, de publicité de la règle de droit, etc. Sur ce point les jurisprudences nationales abondent de tels principes. La doctrine révèle par exemple qu'au Sénégal, l'opposabilité de la doctrine fiscale tire essentiellement ses sources des principes généraux du droit relatifs aux droits acquis, à la non-rétroactivité des actes administratifs, à la limitation du retrait des décisions administratives créateurs de droits¹³⁶. Mais il convient de relever que d'un juge national à l'autre, certains principes sont consacrés de manière surprenante. C'est le cas de non-rétroactivité. Le Conseil constitutionnel sénégalais considère que « *la règle de la non-rétroactivité* » n'a valeur constitutionnelle qu'en matière

Pour une étude sociologique de « l'influence constitutionnelle », voir DORANDEU (Renaud), « Les pèlerins constitutionnels » in *Les politiques du mimétisme institutionnels : la greffe et le rejet* ; L'HARMATTAN, 1993, pp. 83-112, et dans le même ouvrage, DARBON (Dominique), « A qui profite le mime ? Le mimétisme institutionnel confronté à ses représentations en Afrique », pp. 113-137.

¹³² Sur ce point, la jurisprudence française n'est pas stable. Tantôt elle reconnaît qu'une doctrine administrative fiscale, contraire au droit communautaire soit opposable à l'administration par le contribuable (CAA Paris, 17 décembre 1991, *SARL Restauration gestion service*, RJF 2/92, n°232), tantôt elle fait primer le droit communautaire en considérant que la doctrine fiscale contraire ne puisse être invoquée par le contribuable (CAA Douai, 26 avril 2005, *SA Segafredo Zanetti France*, RJF 11/05, n°1175).

¹³³ Décision n° 1/C/2016 du 12 février 2016, affaire n°1-C-2016 <http://conseilconstitutionnel.sn/decision-n-1-c-2016-du-12-fevrier-2016-affaire-n-1-c-2016/>

¹³⁴ Ch. Adm. 15 décembre 1981, *KABORE Sompayondé Daniel c/Gouvernement de Haute-Volta*.

¹³⁵ Sur le concept « sous-jacent », voir GADJI (Abraham), « L'Économie dans les nouvelles Constitutions des États d'Afrique francophone subsaharienne », *R.B.S.J.A*, n°37, 2016, p. 65.

¹³⁶ Voir KEBE (Abdou Aziz Daba), *La répartition des compétences entre la loi et le règlement en droit fiscal sénégalais*, Thèse de doctorat soutenue le 03 décembre 2012 à l'Université Cheick Anta Diop de Dakar, p. 225. Il cite en ce sens les décisions suivantes : CS 19 avril 1967 *Samba Cor Sarr*; CE 27 octobre 1993 *Sidy Mohamed Diop* ; CE 20 août 1995 *Adama Thiam* ; CE 10 juillet 1997 *Ndèye Bineta Diop* ; CE 30 juillet 1997, *Amadou Tounkara*.

pénale, « *qu'en tout autre domaine, elle est un principe général du droit auquel le législateur peut déroger ; qu'il s'ensuit que le législateur peut donner un caractère rétroactif à une loi* »¹³⁷. Au Burkina Faso par contre, le juge constitutionnel commence par énoncer « *un principe de base* » au nom duquel « *la loi (...) n'a point d'effet rétroactif* ». Puis, au titre des exceptions à ce principe, il affirme que « *certaines lois sont rétroactives ; en effet, une loi peut toujours prévoir elle-même sa propre rétroactivité (...)* »¹³⁸. Il y a comme une sorte de contradiction dans ces propositions car, si « *certaines* » lois sont rétroactives, on devait s'attendre à ce que le Conseil constitutionnel se contente d'énumérer les types de lois rétroactives¹³⁹, et non de se contredire en affirmant de façon générale qu'« *une loi peut toujours (...)* ».

Il ressort que tant certains textes communautaires que les principes généraux de droit communs aux Etats membres de l'UEMOA, offrent au juge communautaire des matériaux essentiels à l'élaboration d'une jurisprudence pouvant fonder l'opposabilité à l'administration d'une interprétation administrative de la norme fiscale contraire au droit communautaire. Une jurisprudence volontariste pourrait donc faire intégrer dans l'ordre juridique de l'UEMOA, les principes de sécurité juridique et de confiance légitime. Mais il est évident que cela n'entraînerait pas une garantie automatique des droits des contribuables dans la mesure où les conditions de mise en œuvre ne peuvent être que restrictives.

B- La relativité de la protection communautaire du contribuable

S'il est vrai que le principe de sécurité juridique contribue à adoucir quelque peu le principe de légalité¹⁴⁰, il est tout aussi vrai que « *le plein effet du droit communautaire ne recule pas ipso facto devant les exigences de sécurité juridique et de confiance légitime, selon la jurisprudence de la Cour [JUE]* »¹⁴¹. La conjugaison de ces deux impératifs conduit indéniablement le juge national à mettre en balance les intérêts en présence (1). La délicatesse de la problématique nécessite, de sa part, une prudence dans son office (2).

¹³⁷ Décision n°11-C-93 du 23 juin 1993, affaire n°2-C-93 <https://conseilconstitutionnel.sn/decision-n-11-c-93-du-23-juin-1993-affaire-n-2-c-93/>

¹³⁸ Décision n°2005-007/CC/EPF du 14 octobre 2005, in *Les grands avis et décisions de la justice constitutionnelle burkinabè (GADJCB) : De 1960 à nos jours* ; CGD, 2009, p. 84.

¹³⁹ Ce qu'il fait à la suite : « *Certaines lois sont rétroactives ; en effet, une loi peut toujours prévoir elle-même sa propre rétroactivité, d'autres sont rétroactives par nature sans que le législateur le précise expressément, il s'agit : des lois interprétatives, des lois procédurales et des lois pénales plus douces* ».

¹⁴⁰ VEROUGSTRAETE (Ivan), « L'impact des principes généraux du droit communautaire sur les règles de fond : situation en Belgique, France et Luxembourg », in *Les principes communs d'une justice des États de l'Union européenne* ; Actes du colloque des 4 et 5 décembre 2000, La Documentation Française, p. 264.

¹⁴¹ GEORGOPOULOS (Théodore), « Le retrait des actes administratifs contraires au droit communautaire : quelles obligations pour les États membres ? », op. cit., p. 5.

1- La nécessaire mise en balance des intérêts en présence

La CJCE donnait déjà le ton dès 1961 quant à l'articulation entre les deux principes de sécurité juridique et de légalité. Elle posait en effet que « *le principe de sécurité juridique tout important qu'il soit, ne saurait s'appliquer de façon absolue, mais que son application doit être combinée avec celle du principe de légalité ; que la question de savoir lequel de ces principes doit l'emporter dans chaque cas d'espèce dépend de la confrontation de l'intérêt public avec les intérêts privés en cause* »¹⁴². Le principe de confiance légitime a reçu un encadrement encore plus strict du fait de son caractère subjectif. En effet, la CJCE retient trois conditions cumulatives : une base de confiance doit avoir été créée ; cette confiance doit être suffisamment légitime ; et aucun intérêt public impérieux ne doit s'y opposer¹⁴³. Il s'agit donc de mettre en balance l'intérêt des particuliers avec celui de l'Union.

La CJUEMOA n'ignore pas dans ses décisions cette exigence d'équilibre. Dans l'ordonnance YAÏ de 2005, rendu en matière de fonction publique communautaire, il avait interprété cette exigence non pas dans le but de faire « peser » la balance du côté du requérant, mais plutôt dans le but de sauvegarder les intérêts de l'Union. Il affirmait en effet que « (...) *il faut mettre les intérêts que le requérant vise à sauvegarder en balance avec les intérêts de l'Union en évitant de bloquer le fonctionnement d'un département d'un organe de celle-ci* »¹⁴⁴. Plus tard, dans l'arrêt rendu en 2006 dans le cadre de la même affaire¹⁴⁵, il précisait que sa jurisprudence de 2005 n'était applicable qu'en matière de procédure d'urgence. Mais une conception large de cette posture s'impose en matière de liberté économique de façon générale dans la mesure où le marché commun est la finalité de l'intégration communautaire. Les intérêts des particuliers ne peuvent donc l'emporter systématiquement sur ceux de l'Union.

Une interprétation téléologique¹⁴⁶ pourrait ainsi conduire le juge à restreindre les droits ou garanties des particuliers. La dimension économique de la construction communautaire attribuée par une sorte d'*impératif catégorique* une condition particulière au droit communautaire dans les ordres juridiques des États membres¹⁴⁷. Dès lors, la fiscalité nationale ne doit pas faire

¹⁴² CJCE, 22 mars 1961, *SNUPAT c/ Haute autorité*, Affaires jointes 42 et 49/59.

¹⁴³ CASSAGNABERE (Hervé), « La confiance légitime peut-elle sauver l'opposabilité d'une doctrine fiscale contraire au droit de l'Union ? », RFFP, n° 130, avril 2015, p. 96.

¹⁴⁴ CJUEMOA, Ord., 27 avril 2005, Yaï Eugène.

¹⁴⁵ CJUEMOA, 05 avril 2006, YAÏ Eugène.

¹⁴⁶ Pour plus, voir BAKO (Piabié Jean-Baptiste), *Les méthodes d'interprétation des cours de justice des organisations d'intégration africaines*, Thèse de doctorat soutenue le 11 décembre 2019 à l'Université de Rennes 1, 669 pages.

¹⁴⁷ SIMON (Dénis), « Les fondements de l'autonomie du droit communautaire » op. cit. ; p. 222.

obstacle à la libre circulation des marchandises et des personnes, à la liberté d'établissement. Elle ne doit pas non plus être en contradiction avec les politiques communes¹⁴⁸. En ce sens, le programme de transition fiscale de l'UEMOA précise que la réalisation de ces objectifs nécessite la « *suppression des exonérations, exemptions et autres aides fiscales génératrices de distorsions de concurrence dans le marché commun* ». L'unité territoriale communautaire implique une égalité de traitement fiscal, ou si l'on préfère sa forme négative, une non-discrimination¹⁴⁹. Celle-ci peut être considérée comme la pierre angulaire de l'intégration communautaire. Or, il est difficile de ne pas voir en une doctrine fiscale illégale opposée à l'administration, une atteinte au traitement égal des contribuables. En effet, il est évident que le contribuable qui appliquerait à la lettre la doctrine fiscale illégale serait à l'abri de toute remise en cause, tandis que celui qui aurait fondé son montage sur la loi elle-même, y serait exposé¹⁵⁰.

La doctrine, se fondant sur la jurisprudence de la CJCE, relève que la non-discrimination, qui peut être directe ou indirecte, entraîne une double obligation d'égalité : la première consiste en l'interdiction d'appliquer des règles différentes à des situations comparables ; la deuxième, contrairement à la conception française de l'égalité¹⁵¹, interdit l'application de la même règle à des situations différentes¹⁵². En dehors des limites aux libertés économiques expressément posées par les textes communautaires¹⁵³, l'harmonisation des législations fiscales implique l'application du même droit à l'ensemble des opérateurs économiques de l'Union. La CJCE le rappelait d'ailleurs dans le célèbre arrêt *Costa c/ENEL* que « *la force obligatoire du droit communautaire ne saurait, en effet, varier d'un État membre à l'autre à la faveur des législations internes ultérieures, sans mettre en péril la réalisation des buts du traité* »¹⁵⁴.

¹⁴⁸ CLERGERIE (Jean-Louis), GRUBER (Annie) et RAMBAUD (Patrick), *L'Union européenne*, op. cit., p. 574 et suivantes.

¹⁴⁹ LOUIT (Christian), « L'unité territoriale communautaire et le principe d'égalité », *LPA*, n°97 du 15/05/2002, p. 4.

¹⁵⁰ KATIR (El Hassane), « La doctrine administrative fiscale face aux principes de droit », in *Les nouveaux chantiers de finances publiques en Afrique, Mélanges en l'honneur de Michel BOUVIER*, L'Harmattan, Sénégal, 2019, p. 423.

¹⁵¹ Voir par exemple la décision du Conseil constitutionnel français n°1996-375 du 9 avril DC du 9 avril 1996, *Loi portant diverses dispositions d'ordre économique et financier*. La conception française du principe d'égalité a été reprise à l'identique par certaines juridictions constitutionnelles africaines. C'est le cas de la Cour constitutionnelle togolaise qui dans sa décision n° C-003/09 du 09 juillet 2009, *Union des forces du changement (UFR)*, posait que « *le principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général, pourvu que, dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit* ».

¹⁵² LOUIT (Christian), « L'unité territoriale communautaire et le principe d'égalité », op. cit., p. 4.

¹⁵³ Voir par exemple article 79 du Traité de Dakar.

¹⁵⁴ CJCE, 15 juillet 1964, *Costa c/ENEL*, 6/64, Rec. 1141.

Cette vision finaliste du droit communautaire implique que le juge procède à un véritable contrôle d'opportunité dans la garantie des droits des contribuables. Certains critères peuvent contribuer à l'identification de la situation juridiquement protégée. Pour qu'il y ait atteinte à la confiance légitime, il faut que la mesure critiquée soit imprévisible pour son destinataire, c'est-à-dire que la mesure doit être entrée en vigueur immédiatement, sans régime transitoire ni compensatoire¹⁵⁵. De façon générale, la doctrine a en ce sens tenté une définition de la situation juridique susceptible d'être protégée contre l'imprévisibilité de la règle de droit. Celle-ci se définit comme « *la situation juridique antérieurement et régulièrement individualisée ou consolidée ou qui a vocation à l'être par la volonté de l'autorité normative* »¹⁵⁶. Bien que générale, cette grille de lecture pourrait être utilisée dans l'analyse de la situation du contribuable. Mais il convient de rappeler que pour être protégé, l'intérêt du particulier doit être légitime. Ainsi, « *il n'est pas possible d'invoquer le principe en cause pour sauver des opérations spéculatives, néfastes au bon fonctionnement du marché commun* »¹⁵⁷.

A cette première limite tenant aux exigences de la construction du marché commun, l'on pourrait y ajouter la prudence naturelle du juge national dans son office.

2- La prudence du juge national dans son office

L'amointrissement de la protection communautaire accordée au contribuable peut être le fait du juge interne lui-même. Deux paramètres doivent être pris en compte dans cette analyse : une tendance naturelle du juge à ménager son office dans la protection de droits subjectifs des particuliers face à l'administration. Le second est que, même en cas de consécration des principes de sécurité juridique et de confiance légitime, se pose la question classique de leur portée dans l'ordre juridique interne. Le juge interne dispose-t-il de marges de manœuvre dans la reproduction des principes généraux dégagés par le juge communautaire ?

Le premier paramètre non négligeable mettant en exergue la prudence du juge interne s'analyse en une certaine méfiance de sa part à céder à la sirène de la subjectivisation des droits qui nécessiterait la prise en compte des situations propres à chaque individu, situations qui peuvent

¹⁵⁵ HUBEAU (Francis), « Le principe de la protection de la confiance légitime dans la jurisprudence de la Cour de justice des communautés européennes », *Cahiers de droit européen*, n°2-3, 1983, p. 162.

¹⁵⁶ FERRARI (Sébastien), « Les critères d'identification de la situation protégée de l'imprévisibilité de la règle de droit », *RDP*, n°3-2016, p. 866.

¹⁵⁷ HUBEAU (Francis), « Le principe de la protection de la confiance légitime dans la jurisprudence de la Cour de justice des communautés européennes », *op. cit.*, p. 162.

naturellement varier de l'un à l'autre¹⁵⁸. Ceci a pour effet de ménager l'office du juge, mais également de ne pas paralyser l'action de l'administration. Le Professeur PACTEAU considérait en ce sens qu'il y'avait, dans l'idée de sécurité, du conservatisme, voire de l'immobilisme¹⁵⁹. Il a été relevé que « *l'administration serait (...) privée de tout moyen d'action si ces décisions à portée réglementaire ou même à portée individuelle étaient remises en cause pour la seule raison qu'elle a modifié l'état du droit positif et que les particuliers qui en profitent s'y opposent* »¹⁶⁰.

S'agissant du second point, aucune objection de principe ne s'oppose à ce que le juge interne applique des principes généraux du droit communautaire, quand bien même ceux-ci ne procéderaient d'aucun texte. Mais le juge interne peut ne pas se montrer très ouvert. Le Commissaire du Gouvernement TOUTÉE relevait à juste titre qu' « *il est évidemment très désagréable pour un juge de devoir appliquer des principes généraux qu'il n'a pas dégagé lui-même* »¹⁶¹. Pour ce qui est par exemple des principes de sécurité juridique et de confiance légitime, une analyse du droit comparé, notamment les jurisprudences de la CJCE et du Conseil d'État français, montre que leur reconnaissance au niveau communautaire a une portée limitée en droit interne. En effet, la CJCE elle-même semble donner une portée limitée à sa jurisprudence en matière d'application des principes de sécurité juridique et de confiance légitime en considérant que ces principes ne sont applicables qu'aux situations régies par le droit communautaire¹⁶². En droit interne français, malgré la consécration par le juge administratif du principe de sécurité juridique au rang de principe général du droit, celui-ci a toujours considéré le principe de confiance légitime comme un principe du droit communautaire, par conséquent applicable uniquement aux situations régies par le droit communautaire¹⁶³. Une telle interprétation par le juge communautaire UEMOA confèrera nécessairement une portée limitée à ces principes. En effet, en droit UEMOA, l'harmonisation des législations nationales en matière fiscale, est certes très avancée, mais reste lacunaire. Une étude a révélé les lacunes de cette harmonisation tenant essentiellement à l'existence de régimes

¹⁵⁸ BELORGEY (Jean-Michel), « Le point de vue du juge judiciaire et du juge administratif : l'expérience du Conseil d'État français », *LPA*, n°254,21 décembre 2006, p. 20.

¹⁵⁹ PACTEAU (Bernard), « La sécurité juridique, un principe qui nous manque ? », *AJDA* 1995, p. 151.

¹⁶⁰ HUBEAU (Francis), « Le principe de la protection de la confiance légitime dans la jurisprudence de la Cour de justice des communautés européennes », *op. cit.*, p. 161.

¹⁶¹ Concl. sur CE, ass., 17 févr. 1995, *Meyet et autres*, *AJDA* 1995, p. 225.

¹⁶² 18 mai 2000, *Max Rombi*, aff. C. 107/97 : Europe 2000/7, n° 197.

¹⁶³ CE, 9 mai 2001, *Société Mosellane de traction*, n°211162 ;

Voir également IL (Léa), « Le principe de confiance légitime serait-il entré en droit public interne ? », *LPA*, n°3, 04/01/2017, p. 6.; MORVAN (Patrick), « Le principe de sécurité juridique : un antidote à l'insécurité juridique ? », *Droit social*, 2006, p. 707.

fiscaux particuliers dérogeant généralement aux différents codes des impôts. Ces régimes sont essentiellement encadrés par des textes particuliers tels que les codes miniers et pétroliers, des textes relatifs à des zones franches ou les codes d'investissements. Il existe même des conventions d'établissement particulières octroyant aux entreprises des avantages fiscaux et douaniers¹⁶⁴. L'article 87 du Traité UEMOA interdit pourtant aux États de conclure de nouvelles conventions d'établissement. Une telle défiance vis-à-vis du texte communautaire a été critiquée par la doctrine, qui n'a pas manqué de relever du même coup les insuffisances du dispositif d'interdiction. D'une part, les États membres de l'UEMOA sont en même temps membres de la CEDEAO, et au titre de cette dernière organisation, ils restent libres de conclure de tels traités. D'autre part, le sort des traités bilatéraux antérieurs reste ambigu, l'article 87 du Traité UEMOA ne se contentant que d'inviter les États à aligner, « *dans les meilleurs délais possibles, les conventions existantes sur les mesures d'harmonisation des législations visées à l'article 23 du Protocole Additionnel n°II, conformément à la procédure prévue aux articles 60 et 61* »¹⁶⁵. Outre l'existence de ces régimes particuliers, il convient de souligner que la réglementation communautaire contient également d'autres germes de son inefficacité. Par exemple en matière de remboursement de crédits de TVA, la directive TVA permet de limiter le remboursement sur une liste de biens tout en donnant la possibilité aux États d'élargir cette liste selon leurs besoins¹⁶⁶.

Toutes ces insuffisances du système communautaire pourraient au final limiter la portée des textes communautaires en droit interne et, s'il est consacré par le juge communautaire, du principe, au sens large, de sécurité juridique. Les nombreuses lacunes soulignées extraient en effet tout un pan de la fiscalité du champ communautaire.

¹⁶⁴ MANSOUR (Mario) et RAT-GRAZIOSI (Grégoire), « Coordination fiscale dans l'Union économique et monétaire ouest africaine », *Revue d'économie du développement*, Vol. 20, 2012, pp. 9 à 34 ; Voir également TRAORE (Habasso), « Le cadre institutionnel de la coordination fiscale dans l'UEMOA : forces, faiblesses et réformes possibles », Séminaire sur la coordination fiscale dans les États membres de l'UEMOA, Dakar, 30 avril-2 mai 2014, <https://www.imf.org/external/french/np/seminars/2014/waemu/pdf/traores2.pdf>.

¹⁶⁵ OUEDRAOGO (Séni Mahamadou), « Les problèmes juridiques relatifs à la communautarisation du droit des investissements dans l'espace UEMOA », *Annuaire français de droit international*, Volume 58, 2012, p. 525.

¹⁶⁶ MANSOUR (Mario) et RAT-GRAZIOSI (Grégoire), « Coordination fiscale dans l'Union économique et monétaire ouest africaine », *Revue d'économie du développement*, op. cit.; TRAORE (Habasso), « Le cadre institutionnel de la coordination fiscale dans l'UEMOA : forces, faiblesses et réformes possibles », op. cit.

Conclusion

Le droit, dit-on, est « *par essence sécuritaire* »¹⁶⁷. Mais le besoin de sécurité se trouve renforcé lorsqu'est en cause, d'une part, l'ordre juridique communautaire¹⁶⁸, d'autre part, un domaine comme celui de la fiscalité. Selon l'adage, « *nul n'est censé ignorer la loi* ». Mais connaître la loi suppose de la part du destinataire, outre d'y avoir accès, de se fier au sens qu'en donne celui chargé de son application concrète. La matière fiscale est le domaine par excellence où le foisonnement et la complexité des textes rendent plus que nécessaire cette foi quasi-aveugle du contribuable en la parole de l'administration. L'administration, cet interprète authentique de la loi peut quelque fois outrepasser ses pouvoirs soit en ajoutant à la loi, soit en donnant une interprétation contraire à celle-ci. La logique kelsénienne voudrait, dans ce cas, que cette interprétation soit écartée au profit de la loi normalement supérieure. L'esprit cartésien du juriste aura du mal donc à se faire à l'idée que lorsque cette interprétation est favorable au contribuable, celui-ci puisse l'opposer à son interprète, à savoir l'administration. En réalité, s'affrontent ici deux principes structurants de tout État de droit, à savoir celui de légalité et celui de sécurité juridique. Accédant au rang de principes généraux du droit, ces deux principes ne sont pourtant pas incompatibles. En effet, « *alors que deux règles opposées conduisent à un conflit de lois, deux principes peuvent s'opposer sans que naissent une anomalie qu'il faudrait résoudre une fois pour toutes* »¹⁶⁹. Le juge chargé de l'effectivité de ces principes doit en tout état de cause procéder à un dosage subtil des intérêts en présence. Le droit communautaire UEMOA semble pour l'heure s'attacher davantage au principe de légalité qu'à celui de sécurité juridique en ce sens que le second n'a pas encore été consacré formellement. Or, le droit, de façon générale, doit pouvoir s'adapter aux exigences du temps. L'une de ces exigences se manifeste à travers la protection de la sécurité juridique¹⁷⁰ qui apparaît même de plus en plus comme une obsession¹⁷¹. Des déterminants d'un tel principe ne manquent pourtant pas à l'analyse des textes communautaires. De plus, la force persuasive du droit comparé ainsi que les dynamiques juridiques internes des États membres pourraient concourir à renforcer

¹⁶⁷ PUISSOCHET (Jean-Pierre), « Le principe de sécurité juridique dans la jurisprudence de la Cour de justice des communautés européennes », op. cit.

¹⁶⁸ Selon le juge PUISSOCHET, l'ordre juridique communautaire est « *un ordre d'intégration entre des systèmes disparates, qui est d'essence évolutive, donc à contenu variable en termes de substances comme de procédures, et dans lequel la Cour de justice doit tant bien que mal faire office de vigie, de garde-fou, de stabilisateur et de dispositif "anti-retour"* », op. cit.

¹⁶⁹ GOLTZBERG (Stefan), *Les sources du droit*, Collection « *Que sais-je ?* », Paris, PUF, 2^e édition, 2018, p. 84.

¹⁷⁰ Voir à propos de la nécessaire adaptation de l'office du juge de l'excès de pouvoir aux exigences du temps, DEEFORT (Benjamin), « Les paradoxes du contentieux des actes administratifs unilatéraux : à propos de quelques arrêts récents », *RFDA*, 2018, p. 1071.

¹⁷¹ De CASTRIES (Henri) et MOLFESSIS (Nicolas), *Sécurité juridique et initiative économique*, Rapport 2015, éditions Mare et Martin, mai 2015, p. 15.

l'argumentaire du juge communautaire dans la consécration des principes de sécurité juridique et de son versant subjectif, le principe de confiance légitime en droit communautaire UEMOA. En effet, ces deux principes sont formellement consacrés par la CJUE comme principes généraux du droit de l'Union européenne. Ils sont également, plus ou moins, présents dans les ordres juridiques internes par le biais de principes jouant le rôle de déterminants. Il s'agit notamment, entre autres, des principes de non-rétroactivité, de droits acquis, etc.

Toutefois, même en l'absence de consécration formelle par le droit communautaire des principes de sécurité juridique et de confiance légitime, le juge interne, juge de droit commun du droit communautaire, semble disposer d'une certaine marge de manœuvre. En effet, la légalité communautaire peut être mise à rude épreuve par certaines insuffisances du système communautaire. Selon la doctrine, outre les difficultés d'application des critères communautaires tenant au caractère technique des appréciations, au manque d'informations des juges nationaux ainsi qu'à la pluralité des dispositions communautaires susceptibles de s'appliquer, il a été constaté que le juge national dispose d'une marge d'appréciation le conduisant à s'écarter de la norme communautaire ; marge d'appréciation matérialisée par ce qu'il est convenu d'appeler « *les fausses applications du droit communautaire* »¹⁷². Dès lors en effet qu'il appartient au juge national de qualifier les opérations imposables au regard des notions du droit communautaire, il est exposé au risque d'interpréter ces notions de façon plus ou moins pertinente suivant des critères dégagés par la Cour de justice¹⁷³. Ceci est d'autant plus vrai pour les juridictions nationales inférieures dans la mesure où aux termes du protocole additionnel n°1 relatif aux organes de contrôle de l'UEMOA, le renvoi préjudiciel n'est obligatoire que pour les juridictions nationales statuant en dernier ressort. Pour les autres juridictions nationales ou les autorités à fonction juridictionnelle, elle est facultative. Celles-ci peuvent donc, en tout état de cause, appliquer la règle communautaire dans un sens favorable au contribuable.

¹⁷² FERNANDEZ-MAUBLANC (Lucienne-Victoire), « Juridictions fiscales internes et primauté du droit communautaire », *LPA* n°123 du 13 octobre 1995, p. 12.

¹⁷³ *Ibidem*.