

La transaction en matière fiscale au Burkina Faso

Clément Philippe Senou

Publié le 2 octobre 2025

<https://www.openeconomiclaw.com>

Résumé

Traditionnellement perçue comme l'antithèse du contrat, l'impôt repose sur une obligation légale unilatérale, excluant toute négociation entre le contribuable et l'administration. Toutefois, le droit fiscal burkinabè connaît une évolution vers une logique de contractualisation, notamment à travers le mécanisme de la transaction fiscale. Ce contrat atypique, limité aux pénalités non définitives, bien qu'efficace pour résoudre les litiges entre l'administration et le contribuable, présente une ambivalence marquée. En effet, il combine efficacité administrative et fragilité juridique, soulevant des préoccupations en matière de sécurité juridique. D'une part, le mécanisme repose sur un déséquilibre structurel puisque le contribuable, souvent en position de faiblesse, est amené à renoncer à ses droits pour bénéficier d'une atténuation des pénalités, dans un cadre dominé par le pouvoir discrétionnaire de l'administration. Ce déséquilibre est accentué par l'effet absolu de la transaction, empêchant toute contestation ultérieure. D'autre part, la transaction fiscale peut engendrer une rupture d'égalité entre les contribuables. Cependant, cette insécurité juridique est parfois légitimée au nom de l'intérêt général. En effet, dans un contexte africain de faible recouvrement fiscal, la transaction apparaît comme un levier stratégique pour optimiser les recettes publiques et renforcer l'adhésion à l'impôt. Elle permet un paiement rapide, évite les contentieux coûteux et favorise une relation de confiance entre le fisc et les contribuables. De ce point de vue, la transaction fiscale apparaît comme une opération équilibrée si toutefois elle est encadrée par des critères transparents et par des garanties juridiques solides. Ce n'est qu'à cette condition que ce mécanisme pourra concilier efficacité budgétaire et justice fiscale, dans une perspective pleinement orientée vers l'intérêt général.

Abstract

Traditionally perceived as the antithesis of a contract, taxation is based on a unilateral legal obligation, excluding any negotiation between the taxpayer and the administration. However, Burkinabe tax law is evolving towards a contractual approach, particularly through the mechanism of tax settlements. This atypical contract, limited to non-definitive penalties, although effective in resolving disputes between the administration and the taxpayer, presents a marked ambivalence. Indeed, it combines administrative efficiency with legal fragility, raising concerns about legal certainty. On the one hand, the mechanism is based on a structural imbalance, as taxpayers, who are often in a weak position, are required to waive their rights in order to benefit from a reduction in penalties, in a framework dominated by the

discretionary power of the administration. This imbalance is accentuated by the absolute effect of the settlement, which prevents any subsequent challenge. On the other hand, tax settlements can lead to inequality between taxpayers. However, this legal uncertainty is sometimes justified in the name of the public interest. Indeed, in an African context of low tax collection, settlements appear to be a strategic lever for optimising public revenue and strengthening tax compliance. They enable quick payment, avoid costly litigation and promote a relationship of trust between the tax authorities and taxpayers. From this perspective, tax settlements appear to be a balanced solution, provided they are governed by transparent criteria and solid legal guarantees. Only then can this mechanism reconcile budgetary efficiency and tax fairness, with a view to serving the public interest.

Introduction

L'impôt : l'antithèse du contrat. Classiquement, l'impôt est défini comme « une prestation pécuniaire, requise des particuliers par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie, en vue de la couverture des charges publiques »¹. Cette définition révèle une vision unilatérale du lien entre l'État et le contribuable, excluant toute forme de négociation ou d'accord. Elle traduit une conception régaliennne de l'impôt, fondée sur l'autorité et la contrainte, où le contribuable est soumis à une obligation légale sans possibilité de discuter les termes de sa contribution².

Au Burkina Faso, cette approche est consacrée par l'article 84 de la Constitution³, qui confère à la loi le pouvoir d'instituer l'impôt⁴. Le principe de légalité fiscale garantit ainsi au contribuable d'être placé dans une situation légale et réglementaire⁵, excluant tout rapport contractuel avec l'administration fiscale⁶. Dès la fin du XIXe siècle, la jurisprudence fiscale affirmait que « la perception des impôts intéresse essentiellement l'ordre public et ne peut donc pas être la matière d'un contrat passé entre le contribuable et le fisc »⁷. Le doyen TROTABAS résumait cette position en affirmant que « l'impôt ne se négocie pas »⁸ puisqu'il s'agit d'une obligation légale⁹.

L'essor de la contractualisation de l'impôt. La conception traditionnelle de l'impôt connaît néanmoins une évolution progressive. Depuis plusieurs décennies¹⁰, le droit fiscal connaît une contractualisation progressive¹¹, intégrant des mécanismes inspirés du droit privé tels que la transaction, le rescrit fiscal, les accords amiables en matière de prix de transfert ou encore les garanties contre les changements de doctrine. Ces dispositifs traduisent une volonté d'adapter la relation entre l'administration et le contribuable à des enjeux nouveaux, notamment en matière de sécurité juridique, de célérité et d'efficacité dans le règlement des litiges. Ainsi, à la théorie classique de l'impôt, où seul le contribuable avait des obligations (payer l'impôt, mais aussi le payer dans les temps)¹² se substitue un contrat quelque peu déséquilibré où chaque partie est tenue envers l'autre à des obligations¹³.

Dans le contexte burkinabè, cette évolution répond à une nécessité pratique : améliorer le recouvrement de l'impôt dans un environnement marqué par des difficultés structurelles. L'accès au juge fiscal reste limité, les compétences juridictionnelles sont parfois floues, et les procédures judiciaires sont longues et coûteuses. Face à ces contraintes, les modes alternatifs de règlement des litiges, et en particulier la

transaction fiscale¹⁴, apparaissent comme des outils efficaces, souples et attractifs pour les contribuables, notamment les entreprises¹⁵.

La transaction, en permettant un accord entre le fisc et le contribuable, s'impose progressivement¹⁶ comme un instrument stratégique de gestion des contentieux fiscaux¹⁷. On notera d'ailleurs le regard favorable que les praticiens lui portent¹⁸. Ces derniers y voient un dispositif fonctionnel de règlement des litiges en matière fiscale, donnant ainsi aux contribuables des avantages équivalents ou bien plus intéressants par rapport aux recours juridictionnels. La transaction est particulièrement mobilisée dans les dossiers à forts enjeux financiers ou présentant un caractère stratégique¹⁹, tout en restant moins utilisée dans les affaires sensibles²⁰. Ce mécanisme, à la croisée du droit public et du droit privé, soulève toutefois des interrogations quant à sa nature juridique singulière²¹ (I) et quant à ses implications pratiques, parfois ambivalentes (II).

I- La nature singulière du contrat transaction fiscale²²

Un véritable contrat aux antipodes de la transaction civile. Chargée de mettre en œuvre les impositions et sanctions légalement dues par les contribuables, l'administration fiscale dispose, dans le cadre de cette mission, d'un pouvoir remarquable à savoir, celui d'atténuer ces charges par voie de transaction. Au Burkina Faso, cette faculté est encadrée par les articles 640²³ et suivants du Code général des impôts (CGI). La transaction, qui a pour objet une prestation pécuniaire²⁴, était longtemps considérée comme un « petit contrat », marginalisé par la doctrine²⁵. Pourtant, elle connaît aujourd'hui un regain d'intérêt, en raison de son rayonnement croissant dans diverses branches du droit²⁶, que ce soit en matière fiscale, administrative²⁷ ou communautaire. Ce renouveau doctrinal conduit à reconnaître à la transaction fiscale la qualité de véritable contrat²⁸, impliquant des obligations réciproques entre l'administration et le contribuable. Ces obligations, une fois convenues, ne peuvent être modifiées unilatéralement sauf à rendre l'accord caduc²⁹. Cela dit, l'objet de la transaction fiscale demeure limité, et sa validité repose sur l'existence de concessions réciproques (A). Contrairement à la transaction civile, ses effets sont absolus et s'imposent aux parties de manière définitive (B).

A- L'objet et la validité de la transaction

Objet et concessions dans la transaction fiscale. La transaction fiscale a longtemps suscité des critiques, certains auteurs estimant qu'elle porte atteinte au caractère d'ordre public de l'impôt³⁰. En effet, elle constitue une dérogation au principe d'application stricte de la loi, fondement du droit fiscal. C'est sans doute pour cette raison que son objet demeure plus restreint que celui de la transaction civile³¹ (1). Toutefois, qu'elle soit civile ou fiscale, la transaction repose nécessairement sur l'existence de concessions réciproques (2).

1. La limitation aux seules pénalités non définitives

Une restriction nécessaire du champ d'application. Le terme transaction provient du latin *transactio*, dérivé du verbe *transigo* (mener à bonne fin, régler une affaire, mettre un terme), lui-même composé de *trans* (à travers) et *ago* (pousser, agir). Par définition, la transaction vise à clore un litige³². Bien que largement répandue en droit fiscal, son application dans cette matière ne va pas de soi. Paradoxalement, le droit fiscal, fondé sur les principes d'égalité devant l'impôt et de légalité des impositions, semble peu compatible avec une logique transactionnelle. En raison du caractère d'ordre public de l'impôt, le champ d'application de la transaction fiscale se trouve donc nécessairement restreint³³.

L'exclusion de certains impôts et de l'impôt en principal. La transaction ne peut porter que sur une partie de la dette fiscale. Elle est exclue, non seulement pour certains impôts, mais aussi pour le principal de l'impôt³⁴, c'est-à-dire le montant de l'impôt lui-même³⁵. Comme l'a rappelé le Conseil d'État français, il découle des principes constitutionnels que l'administration fiscale « ne peut renoncer au bénéfice des impositions édictées par les lois fiscales »³⁶. Ainsi, la transaction ne peut théoriquement intervenir qu'en matière de pénalités³⁷, telles que les amendes³⁸, majorations et intérêts de retard, à condition qu'elles ne soient pas devenues définitives. C'est-à-dire qu'elles puissent encore faire l'objet d'un recours contentieux³⁹. La logique est simple : une pénalité devenue définitive ne présente plus de risque juridique pour l'administration, qui n'a donc aucun intérêt à transiger⁴⁰.

L'impact indirect sur l'impôt en principal. Il convient toutefois de noter que, bien que limitée aux pénalités, la transaction peut indirectement affecter l'impôt en principal⁴¹. En effet, une fois devenue définitive, aucune procédure contentieuse ne peut être engagée ou reprise pour remettre en cause les sanctions fiscales ou les droits en principal ayant fait l'objet de l'accord.

2. La nécessité des concessions réciproques

L'accord entre les parties. Bien qu'inscrite dans un domaine marqué par la rigueur et l'unilatéralisme⁴², la transaction fiscale revêt une nature contractuelle reconnue par une partie de la doctrine⁴³. Selon le Professeur LAMBERT, il s'agit d'un accord par lequel les parties conviennent d'atténuer les amendes fiscales ou les majorations d'impôt, à condition que celles-ci, ainsi que les impositions principales, ne soient pas définitives⁴⁴. D'un côté, le contribuable s'engage à régler le montant convenu et renonce à toute réclamation ou recours juridictionnel concernant les droits et pénalités visés par la transaction. De l'autre, l'administration fiscale accepte de renoncer, totalement ou partiellement, aux pénalités, majorations et intérêts de retard encourus ou déjà prononcés.

La réalité des concessions réciproques. La transaction fiscale s'inspire de l'article 2044 du Code civil⁴⁵ burkinabè, qui la définit comme « un contrat par lequel les parties terminent une contestation née, ou préviennent une contestation à naître ». Cette définition met en évidence trois éléments : une convention, une contestation née ou à naître et la volonté de terminer ou de prévenir cette contestation. Ce faisant, elle passe

sous silence un quatrième élément qui, pourtant, est d'une grande importance⁴⁶. Il s'agit de la nécessité de concessions réciproques⁴⁷. Celles-ci distinguent la transaction des modes de règlements unilatéraux des litiges, tels la renonciation, l'acquiescement ou le désistement⁴⁸. Même en matière administrative, cette exigence demeure⁴⁹. En transigeant, les parties renoncent à soumettre leurs prétentions respectives en demande⁵⁰ ou en défense à l'appréciation du juge, introduisant ainsi un aléa puisqu'on ne saura jamais qui aurait obtenu gain de cause ni dans quelle mesure⁵¹. Observons que si la valeur des renonciations demeure inconnue du fait qu'aucune prétention ne sera consacrée en justice⁵², il reste que des concessions réciproques doivent exister⁵³. Par conséquent, si l'action à laquelle renonce une partie n'avait aucune chance d'aboutir, il serait tentant de dire qu'elle ne fait aucune concession, dans la mesure où elle n'abandonne aucun droit. Ce serait par exemple le cas lorsque l'administration fiscale renonce à une action en justice alors que celle-ci n'avait aucune chance d'aboutir, parce que la demande du contribuable n'était pas sérieusement contestable. Cependant, déterminer cela nécessiterait de trancher le litige, ce qu'interdit la transaction. Il faut donc conclure que la concession porte sur une prétention, et non nécessairement sur un droit. Partant, si la prétention abandonnée est manifestement infondée ou juridiquement impossible, il n'y a pas de concession réelle et pas de transaction véritable. Mais malgré cette logique de concessions réciproques, la transaction fiscale révèle une nette asymétrie entre les parties.

B- L'effet absolu de la transaction

L'autorité unilatérale de l'administration dans la transaction fiscale. Bien que présentée comme un mécanisme de règlement amiable, la transaction fiscale révèle une asymétrie profonde entre l'administration et le contribuable. Derrière l'apparence d'un accord négocié, elle aboutit à la fixation définitive de la créance fiscale selon des modalités largement dictées par l'administration, dans un cadre où la marge de manœuvre du contribuable reste étroitement encadrée (1). Une fois conclu, cet accord échappe à tout contrôle juridictionnel, soustrayant l'administration au principe de légalité et privant le contribuable de toute voie de recours (2).

1. La détermination négociée de la créance fiscale définitive

L'initiative de la demande. En principe, l'initiative de la transaction appartient au contribuable⁵⁴. Toutefois, dans la pratique, il n'est pas rare que l'administration fiscale prenne elle-même l'initiative de proposer une transaction⁵⁵. Cette pratique, bien que courante, semble en déphasage avec les textes⁵⁶, qui n'évoquent que le principe selon lequel l'administration fiscale peut, « sur demande du contribuable », proposer une modération des impositions⁵⁷.

Le moment de l'introduction de la demande. La demande peut être formulée soit avant la mise en recouvrement des droits et pénalités, soit après, à condition que ces derniers soient encore susceptibles de recours contentieux⁵⁸. Il convient de noter que cette demande n'a pas d'effet suspensif sur le paiement. Le contribuable a donc tout intérêt à informer le service de recouvrement afin de solliciter, le cas échéant, des délais de paiement.

L'autorité décisionnaire. La compétence décisionnelle varie selon le montant des impositions en jeu⁵⁹. Au Burkina Faso, lorsque le montant ne dépasse pas un milliard de francs CFA, la demande est adressée au Directeur général des impôts. Au-delà de ce seuil, elle relève du Ministre chargé des finances, qui peut toutefois déléguer ce pouvoir au Directeur général des impôts⁶⁰.

L'appréciation souveraine de la demande⁶¹. La transaction intervient généralement après l'application des pénalités⁶², lorsque l'administration souhaite tenir compte de circonstances atténuantes propres à l'affaire ou au comportement du contribuable⁶³. En effet, il n'est pas toujours souhaitable que l'administration renonce aux pénalités dans certains cas, notamment, en présence de fraude avérée⁶⁴. La transaction n'est donc pas systématique et demeure exceptionnelle en cas de récidive⁶⁵. L'administration fiscale dispose d'un pouvoir discrétionnaire pour refuser la demande du contribuable⁶⁶ ou au contraire, pour donner suite en tout ou partie et son silence vaut rejet de l'offre de transaction. Il convient ici d'alerter le contribuable sur le fait que le moyen tiré de la violation du principe d'égalité, pour contester le refus d'accorder une transaction, est inopérant⁶⁷. De même, au vu de son caractère gracieux, le rejet d'une demande de transaction ne peut être contesté que par le recours pour excès de pouvoir⁶⁸.

La faible portée des négociations. Lorsque la demande est acceptée, l'autorité compétente fixe les conditions de la transaction, qui sont ensuite notifiées au redevable. Cette proposition précise notamment le montant de l'impôt, les pénalités encourues, ainsi que les pénalités qui seront effectivement réclamées au contribuable en cas d'acceptation⁶⁹. En d'autres termes, dans le projet de transaction, l'administration décrit le montant de l'impôt dû, des pénalités encourues et de la pénalité transactionnelle qu'elle propose. Ce projet n'a pas à être motivé et le montant des pénalités transactionnelles ne donne pas lieu à négociation. Les négociations restent donc assez limitées et aucun recours n'est ouvert contre la proposition de transaction jugée trop peu généreuse par le contribuable⁷⁰. En effet, si le contribuable peut formuler une demande de transaction, il ne peut faire une proposition chiffrée. À cet égard, le caractère contractuel de la procédure est très partiel⁷¹. La réduction accordée sur les pénalités correspond à la différence entre les pénalités encourues et celles effectivement exigées⁷². En contrepartie, le contribuable s'engage à régler, en sus des droits dus, le montant des pénalités restant à sa charge, et à renoncer à toute procédure contentieuse.

2. L'impossibilité d'exercer un contrôle juridictionnel

Distinction fondamentale entre la transaction civile et la transaction fiscale. Sans entrer dans les détails de la transaction telle que connue en droit civil, il convient d'en rappeler brièvement les fondements pour mieux comprendre les spécificités du mécanisme fiscal. Issue du droit romain, la transaction est une convention par laquelle une personne renonce à un droit contesté (*lis*) moyennant un équivalent⁷³. À l'origine, ce mécanisme constituait ce que l'on appelle un « pacte nu », qui ne faisait pas naître d'action, mais était garanti par un pur jeu d'exception et de réplique⁷⁴. On sortait donc d'un système de droits garantis par l'autorité pour entrer dans des relations strictement synallagmatiques. Selon cette logique originelle, la transaction en droit civil est un contrat synallagmatique et porte sur les relations entre les parties. Elle

permet aux parties de régler leur différend mais aux termes de la transaction, celles-ci ne peuvent plus saisir le juge⁷⁵. Toutefois, le principe est étroitement cantonné à l'objet de l'accord primitif. En effet, en droit civil, la transaction entre les parties ne supprime aucunement l'application de la loi⁷⁶. Autrement dit, elle ne crée pas une sphère soustraite au principe de la légalité. Or, selon l'article 641, alinéa 1^{er}, du CGI burkinabè, une fois conclue, la transaction en droit fiscal fait obstacle à l'application du droit à la dette fiscale⁷⁷. Elle empêche tout contrôle juridictionnel sur le fond du litige, même en présence d'irrégularités dans la procédure administrative.

La soustraction de l'administration fiscale au principe de légalité. La transaction fiscale ne se limite pas à la modification de la relation synallagmatique antérieure puisqu'elle entraîne également une présomption irréfragable de légalité. Prenons l'hypothèse selon laquelle un contrat est entaché de nullité. Même si les parties concluent une transaction portant sur la convention en cause, celle-ci ne rendra pas valide le contrat à l'origine. La saisine du juge peut révéler tout son intérêt dans ce cas, dans la mesure où celui-ci pourra constater non seulement la nullité du contrat initial, mais aussi celle de la transaction qui en procède. Reprenons la même hypothèse en l'appliquant cette fois-ci au droit fiscal. À supposer que le contribuable fasse l'objet d'une procédure de rectification entaché d'illégalité en raison du non-respect du principe du contradictoire. Une fois la transaction conclue, le recours du contribuable sera purement et simplement rejeté par application de l'article 641, alinéa 1^{er}, du CGI. Logiquement, il en sera de même lorsque la transaction est déjà exécutée⁷⁸. En effet, si la transaction intervient alors que le litige est porté devant le juge, ce dernier devra s'interdire de rechercher si le contribuable a tort ou raison sur le fond. Il devra se contenter de constater qu'il n'y a pas lieu à statuer⁷⁹. Cette situation révèle une différence fondamentale dans la nature des obligations en droit civil et en droit fiscal⁸⁰. Alors que la transaction civile repose sur une logique contractuelle équilibrée, la transaction fiscale tend à soustraire l'administration au contrôle juridictionnel. Il serait donc erroné de transposer les mécanismes du droit civil à la matière fiscale puisque la première vise à pacifier les relations entre les parties sans entraver l'application de la loi, tandis que la seconde vise, au contraire, à soustraire l'administration fiscale au principe de légalité⁸¹. Cette mise à l'écart du contrôle juridictionnel, qui consacre une forme d'autonomie de l'administration fiscale vis-à-vis du principe de légalité, met en lumière les tensions sous-jacentes du mécanisme transactionnel. Il convient désormais d'en analyser les implications, entre fragilité juridique et efficacité administrative.

II- L'ambivalence de la transaction fiscale

Entre fragilité juridique et efficacité administrative. Si la transaction fiscale apparaît comme un outil pragmatique de règlement des différends entre l'administration fiscale et le contribuable, elle n'est pas exempte d'ambiguïtés. Derrière son efficacité apparente se dissimulent des risques juridiques non négligeables pour le contribuable, tant en termes de sécurité juridique que d'égalité devant l'impôt (A). Paradoxalement, ces fragilités peuvent être justifiées par la recherche d'une efficacité accrue de l'action publique et d'un consentement fiscal renforcé, conférant ainsi à l'insécurité juridique une forme de légitimation au nom de l'intérêt général (B).

A- L'existence d'une potentielle insécurité juridique pour le contribuable

L'efficacité au détriment de la sécurité juridique et du principe d'égalité. Dans le contexte d'un redressement fiscal, le contribuable peut être tenté de rechercher une issue rapide, encouragé par une administration fiscale elle-même désireuse de recouvrer définitivement les sommes en jeu. Cette convergence d'intérêts, bien qu'efficace sur le plan opérationnel, peut conduire le contribuable à s'engager sur une voie dont les implications juridiques sont loin d'être anodines. En effet, la faculté de recourir à la procédure transactionnelle, présentée comme une mesure de bienveillance⁸², peut en réalité se révéler être un mécanisme à haut risque⁸³ du fait du déséquilibre existant entre les parties contractantes (1). Comme si cela ne suffisait pas, le mécanisme contrevient au principe d'égalité entre les contribuables (2).

1. Le constat d'un déséquilibre entre les parties à la négociation

Le pouvoir discrétionnaire de l'administration. La transaction revient, en pratique, à faire signer au contribuable une déclaration par laquelle il renonce à ses droits. En clair, il se prive volontairement de la protection que lui confère la loi face à l'État. L'obstacle au recours juridictionnel posé par l'article 641 du CGI suscite à cet égard une certaine inquiétude. En effet, l'administration fiscale pourrait être tentée d'exercer une pression sur le contribuable, en lui faisant miroiter une réduction substantielle des pénalités afin de l'inciter à transiger, même lorsque le redressement serait juridiquement peu fondé⁸⁴. Ce pouvoir gracieux, bien qu'encadré, soulève également des préoccupations récurrentes dans la doctrine. Le Professeur Gaston JÈZE évoquait déjà un « pouvoir discrétionnaire qui ne va pas sans inconvénient », redoutant qu'il puisse être « exercé sans impartialité et sous des influences inavouables »⁸⁵. À ce titre, la Cour des comptes française, dans le cadre de ses missions de contrôle, a mis en lumière une pratique significative de la DNVSF⁸⁶ en matière de transaction fiscale. Elle observe que cette dernière tend à privilégier la voie transactionnelle lorsqu'elle identifie des fragilités juridiques dans ses positions, dans le but d'éviter l'ouverture d'un contentieux long, incertain et potentiellement coûteux⁸⁷. Toutefois, il convient de nuancer ce constat, car aucun élément ne permet d'affirmer que de tels abus de position dominante constituent une pratique généralisée au sein de l'administration fiscale.

L'effet protecteur pour le Trésor. Bien que la transaction puisse s'apparenter à un abandon de créance, elle présente un effet fortement protecteur pour le Trésor public⁸⁸. D'une part, elle ne devient définitive que si le contribuable respecte ses obligations et s'acquitte intégralement de sa dette. D'autre part, une fois cette condition remplie, le contribuable se trouve privé de tout recours contentieux. Aucune procédure ne peut alors être engagée ou reprise pour contester les pénalités ayant fait l'objet de la transaction. Dans ce contexte, il est certes souhaitable que l'administration fiscale et le contribuable parviennent à un accord. Toutefois, le fait que ce dernier soit amené, pour alléger une partie de sa dette fiscale, à renoncer à la protection légale sur l'ensemble de celle-ci, apparaît pour le moins discutable⁸⁹.

En outre, l'acceptation de la transaction est juridiquement considérée comme favorable au contribuable. Ainsi, même si elle ne l'est pas objectivement, elle produit tous ses effets⁹⁰. Ce mécanisme peut donc entraîner des conséquences préjudiciables, et c'est à juste titre que certains auteurs y voient une atteinte au principe de légalité de l'impôt⁹¹. En effet, en acceptant une réduction des pénalités, le contribuable peut être contraint d'acquitter une imposition principale juridiquement contestable. De surcroît, si la transaction implique la reconnaissance d'une dissimulation, elle permet à l'administration fiscale de s'en prévaloir pour justifier la perception de l'impôt sur les sommes dissimulées, même si cette imposition n'était pas expressément prévue dans le cadre de l'accord⁹².

2. Le constat d'une rupture d'égalité entre les contribuables

La transaction fiscale, vecteur d'inégalités. La transaction fiscale, mécanisme de règlement amiable entre l'administration et le contribuable, s'inscrit dans une logique de pragmatisme et d'efficacité administrative. En théorie, elle devrait être accessible à tous, indépendamment de la taille ou des moyens financiers du contribuable. Toutefois, cette souplesse procédurale, si elle n'est pas encadrée par des garanties suffisantes, peut devenir un vecteur d'inégalités profondes. En pratique, l'accès à la transaction repose largement sur la capacité de négociation du contribuable⁹³. Les grandes entreprises, souvent assistées de conseillers fiscaux expérimentés, disposent d'un avantage structurel dans la conduite des négociations. Elles peuvent obtenir des remises substantielles ou des aménagements fiscaux favorables⁹⁴, là où les contribuables modestes, dépourvus de ressources comparables, se voient appliquer la loi dans toute sa rigueur. Cette asymétrie engendre des disparités injustifiables dans le traitement fiscal, compromettant le principe fondamental d'égalité devant l'impôt⁹⁵, consacré tant par les textes constitutionnels que par les normes internationales.

Atteinte aux principes constitutionnels de justice fiscale. Le principe d'égalité devant l'impôt, impliquant que le contribuable verse au Trésor public ce qu'il doit ⁹⁶, se décline en deux dimensions⁹⁷, toutes deux consacrées par la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789. D'une part, l'article 6 consacre l'égalité devant la loi fiscale, selon laquelle tous les citoyens doivent être soumis aux mêmes règles lorsqu'ils se trouvent dans des situations comparables. D'autre part, l'article 13 affirme l'égalité devant les charges publiques, qui impose une répartition équitable de la contribution à l'entretien des services publics en fonction des capacités de chacun. Ces deux principes, étroitement liés, visent à garantir une fiscalité juste, transparente et non discriminatoire. Ils exigent que l'administration fiscale applique les normes de manière uniforme, sans favoritisme ni arbitraire. Or, le recours à la transaction fiscale, tel qu'il est pratiqué, tend à remettre en cause cette exigence d'égalité⁹⁸.

Clientélisme fiscal et défiance envers l'impôt. Dans certains États africains, cette inégalité est aggravée par des pratiques informelles et des réseaux d'influence⁹⁹. Il est de notoriété publique que certains opérateurs économiques puissants ou personnalités politiques influentes exploitent leurs relations personnelles avec les hauts responsables de l'administration pour obtenir indûment des exonérations ou des réductions fiscales. Ces pratiques, qui relèvent davantage du clientélisme que de la

légalité, sapent les fondements de la justice fiscale et nourrissent un sentiment d'injustice chez les contribuables ordinaires. Ainsi, le petit contribuable, déjà réticent à l'idée de contribuer à la charge publique, se trouve conforté dans son scepticisme lorsqu'il constate que les plus fortunés bénéficient de traitements de faveur. Cette perception alimente la défiance envers l'administration fiscale et affaiblit le consentement à l'impôt, pourtant essentiel au bon fonctionnement de l'État de droit.

L'opacité des transactions : un frein à la transparence et au contrôle démocratique. L'inégalité dans l'application de la loi fiscale¹⁰⁰ est également renforcée par la confidentialité entourant les accords transactionnels. Contrairement au procès pénal, les négociations fiscales échappent au débat public. L'absence de publicité empêche tout contrôle démocratique, rendant difficile l'identification et la dénonciation des pratiques abusives¹⁰¹. Sous couvert de rationalité économique, ces accords demeurent opaques, alimentant les soupçons de favoritisme ou d'arrangements secrets, et portant atteinte au principe de justice fiscale.

Vers une réforme du régime de la transaction fiscale. Cette situation appelle une réforme profonde du régime de la transaction fiscale. Il est impératif d'instaurer des mécanismes de transparence, de contrôle et d'égal accès à la négociation. La mise en place de critères clairs, publiquement accessibles, ainsi que la publication anonymisée des accords conclus, pourrait contribuer à restaurer la confiance des citoyens dans le système fiscal.

Ainsi, si la transaction fiscale révèle des inégalités préoccupantes dans le traitement des contribuables, elle s'inscrit également dans une dynamique plus large où l'insécurité juridique tend à être légitimée au nom de l'efficacité administrative et de l'intérêt général.

B- La légitimation de l'insécurité juridique au nom de l'intérêt général

Les manifestations de la légitimation de l'insécurité juridique. Dans une conjoncture où l'efficacité de l'action publique tend à primer sur la stabilité normative, l'insécurité juridique apparaît comme un mal nécessaire, justifié par la poursuite d'objectifs d'intérêt général. En matière fiscale, cette logique se manifeste à travers deux dynamiques complémentaires que sont l'optimisation du recouvrement des ressources publiques (1) et la recherche d'un consentement fiscal renforcé (2).

1. L'optimisation du recouvrement fiscal

Enjeux de mobilisation des ressources et défis pour le développement durable. La faiblesse du recouvrement fiscal en Afrique constitue un enjeu majeur dans l'élaboration des politiques publiques¹⁰². Les recettes fiscales ne représentent en moyenne que 15 % du produit intérieur brut, soit l'un des taux les plus faibles à l'échelle mondiale. Ce niveau insuffisant de mobilisation des ressources internes, confirmé par le rapport de février 2025 de la Banque Africaine de Développement¹⁰³, contraint les États à recourir massivement à l'endettement pour financer leur développement. La tendance est préoccupante : le ratio fiscal est passé de 15,8 % en

2010 à 14,8 % en 2022, alors qu'un seuil supérieur à 15 % est jugé nécessaire pour atteindre les objectifs de développement durable. Sur les 54 pays africains, seuls 20 atteignent ce seuil. Aussi des disparités régionales marquées persistent. En effet, l'Afrique de l'Ouest et l'Afrique de l'Est enregistrent les ratios les plus faibles, bien que certains États, tels que le Cap-Vert, le Sénégal ou le Burkina Faso¹⁰⁴, présentent des performances fiscales supérieures à 18 %. À l'inverse, le Nigéria, première économie du continent, ne collecte que 5,2 % du PIB en impôts.

La transaction fiscale comme levier de sécurisation du recouvrement. La transaction fiscale est l'un des mécanismes permettant un paiement rapide de la dette fiscale puisque le contribuable qui sollicite une atténuation des pénalités, s'engage généralement à régler les rappels d'impôts sous un certain délai¹⁰⁵. Elle sécurise les droits et le recouvrement¹⁰⁶. Ce paiement rapide permet à l'autorité publique de récupérer plus vite des sommes, au débiteur de s'acquitter de sa dette au moindre coût, et aux deux parties d'éviter des démarches et des litiges longs, coûteux et incertains. D'ailleurs, l'administration française rappelle régulièrement à ses services l'importance de la transaction. Elle s'efforce également de promouvoir des accords impliquant à la fois les services de contrôle et ceux chargés du recouvrement, afin de conclure une convention globale intégrant l'ensemble des droits et pénalités liés à l'assiette et au recouvrement¹⁰⁷.

Par ailleurs, le succès des politiques de mobilisation des ressources dépend également de la volonté des citoyens et des entreprises de se conformer à leurs obligations fiscales¹⁰⁸. À cet égard, la transaction fiscale joue un rôle essentiel. En plus d'être un outil essentiel pour accroître les recettes fiscales, elle encourage l'adhésion à l'impôt¹⁰⁹. Elle contribue à instaurer une relation de confiance entre l'administration et les contribuables¹¹⁰, en introduisant une forme de dialogue et de souplesse dans l'application de la norme.

2. La promotion du consentement fiscal

Les principes fondateurs de la contrainte fiscale. L'acceptation de la contrainte fiscale repose sur deux principes fondamentaux et étroitement liés que sont le consentement à l'impôt par les représentants des citoyens et le principe de légalité. Ces deux piliers permettent de légitimer l'impôt en tant que prélèvement à caractère régalien, et d'affirmer que sa gestion ne relève ni du contrat ni de la négociation, mais bien de l'acte administratif unilatéral. Le principe de légalité implique que l'impôt est une matière exclusivement réservée au législateur, s'inscrivant ainsi dans un cadre juridique et réglementaire strict, garantissant une objectivité dans sa définition et son application. L'impôt, en ce sens, est conçu comme une norme impersonnelle et contraignante¹¹¹. Le consentement à l'impôt, quant à lui, constitue le fondement de la légitimité politique de l'impôt. Il est l'expression de la souveraineté populaire et un principe fondateur de la démocratie moderne¹¹². Sur le plan sociologique, la légitimité de l'impôt repose sur l'adhésion des citoyens. Consentir à l'impôt, c'est reconnaître sa fonction structurante dans les rapports sociaux et accepter, en tant que membre de la collectivité, de contribuer au financement des charges publiques¹¹³. Cette adhésion se traduit juridiquement par le respect des obligations fiscales, notamment déclaratives, et par une réduction corrélative de la fraude¹¹⁴. Ainsi, les principes de légalité et de

consentement à l'impôt permettent d'asseoir la légitimité de la fiscalité et de justifier son caractère unilatéral.

De la contrainte à la concertation. Cependant, cette conception classique est aujourd'hui confrontée à des limites. D'une part, l'évolution des sociétés contemporaines, marquée par un individualisme croissant et une exigence renforcée de sécurité juridique, rend le seul principe de légalité insuffisant pour garantir la légitimité de l'impôt. D'autre part, le consentement à l'impôt tend à s'éroder, laissant place à des formes de résistance fiscale¹¹⁵, voire de rejet. Face à cette réalité, de nouvelles pratiques ont émergé, fondées sur la concertation et parfois la négociation entre l'administration fiscale et les contribuables. Ces pratiques visent principalement à faciliter le recouvrement de l'impôt et traduisent une évolution vers une fiscalité plus personnalisée et pragmatique. Des dispositifs tels que la transaction ou la remise gracieuse, présents en France depuis la fin du XIXe siècle, illustrent cette tendance à dépasser les limites de l'acte administratif unilatéral. Le droit fiscal burkinabè s'inscrit également dans cette dynamique, en intégrant progressivement des mécanismes de fiscalité concertée ou négociée. Les espaces de dialogue ouverts entre l'administration et les contribuables constituent désormais des leviers essentiels d'acceptation de l'impôt¹¹⁶. En ce sens, il convient de rejoindre les auteurs qui attribuent à la transaction fiscale une fonction modulatrice, permettant d'ajuster les modalités de recouvrement aux capacités contributives des individus, tout en rendant les pénalités plus acceptables¹¹⁷.

Conclusion

La transaction fiscale, issue d'un mécanisme de règlement amiable, s'impose aujourd'hui comme un outil stratégique dans les relations entre l'administration fiscale et le contribuable. Elle permet, dans un environnement marqué par la complexité des procédures contentieuses, d'offrir une alternative pragmatique au contentieux classique, tout en répondant à une double exigence de rationalisation de l'action publique et de pacification des rapports entre le fisc et les citoyens.

Cependant, cette efficacité opérationnelle ne saurait occulter les nombreuses interrogations que soulève le régime juridique de la transaction fiscale. Derrière l'apparente souplesse du dispositif se cache un déséquilibre structurel entre les parties, renforcé par le pouvoir discrétionnaire de l'administration et l'absence de contrôle juridictionnel. Le contribuable, souvent en position de faiblesse, se voit contraint de renoncer à certains droits pour bénéficier d'une atténuation des pénalités, dans un cadre où la transparence et l'égalité devant l'impôt ne sont pas toujours garanties. Plus encore, la confidentialité des accords transactionnels et les pratiques informelles observées dans certains États africains alimentent un sentiment d'injustice fiscale, fragilisant le consentement à l'impôt et la légitimité de l'administration.

Ce constat appelle un réexamen du régime de la transaction fiscale, fondé sur des principes de transparence, d'équité et de sécurité juridique. La mise en place de critères clairs, de procédures encadrées et d'un contrôle démocratique, notamment par la publication anonymisée des accords conclus, apparaît comme une nécessité impérieuse pour que la transaction fiscale ne devienne pas un instrument de privilège,

mais bien un outil de justice fiscale au service de l'intérêt général. Car, malgré ses fragilités, la transaction fiscale peut être légitimée au nom de l'intérêt général. Dans un contexte africain marqué par la faiblesse du recouvrement fiscal, elle constitue un levier stratégique puisqu'elle facilite le paiement rapide des dettes fiscales, évite les contentieux longs et coûteux, et instaure une relation de confiance entre le fisc et les contribuables. En renforçant le consentement à l'impôt, elle participe à consolider l'un des fondements essentiels de la légitimité démocratique. Le droit fiscal burkinabè gagnerait ainsi à concilier efficacité administrative et respect des garanties fondamentales du contribuable, afin de préserver l'équilibre entre autorité de l'État et légitimité de l'impôt.

Notes

¹ Il s'agit là de l'une des définitions les plus couramment reprises lorsque l'on s'attelle à définir l'impôt. Cette définition, généralement attribuée au Professeur Gaston JÈZE (G. JÈZE, *Cours de finances publiques*, Paris, LGDJ, 1936), est largement utilisée par de nombreux enseignants-chercheurs pour pallier l'absence d'une définition juridique claire, précise et complète de l'impôt (L. GARCIA, « La définition de l'impôt par Gaston Jèze : le jeu des huit différences », *RFFP* sept. 2024, n° 167, p. 187). Toutefois, certains auteurs, à l'instar du Professeur Olivier NÉGRIN, contestent cette attribution (O. NÉGRIN, « Une légende fiscale : la définition de l'impôt de Gaston Jèze », *RDP* 2008, n° 1, p. 139). Selon lui, il serait erroné de considérer Gaston JÈZE comme l'auteur de cette définition classique. Celle-ci devrait plutôt être rattachée au doyen Georges VEDEL, qui aurait été le premier à formuler l'impôt comme une « prestation pécuniaire, requise des particuliers par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie, en vue de la couverture des charges publiques », dans son *Cours de législation financière de 1952-1953* (v. G. VEDEL, *Cours de législation financière 1952-1953*, Paris, Les Cours de droit, 1953, p. 326).

² A. ROSA, « La contractualisation et le contribuable », *RFDA* 2018, p. 236.

³ L'art. 84 de la Constitution burkinabè dispose que : « L'Assemblée nationale vote la loi, consent l'impôt et contrôle l'action du Gouvernement conformément aux dispositions de la présente Constitution ».

⁴ L'impôt relève de la souveraineté de l'état : M. BOUVIER, *Introduction générale au droit fiscal et à la théorie de l'impôt*, LGDJ, Paris, 13^{ème} éd., 2016, p. 7.

⁵ « La légalité de l'impôt commandait l'asservissement du contribuable à un statut décliné par la loi : puisque l'impôt est un attribut de souveraineté, son redevable ne pouvait être qu'en position de sujet » : J. GROSCLAUDE et Ph. MARCHESSOU, *Procédures fiscales*, Dalloz, 8^{ème} éd., 2016, p. 43.

⁶ J. LAMARQUE, O. NEGRIN et L. AYRAULT, *Droit fiscal général*, Litec, Paris, 2016, p. 533, n° 897.

⁷ Cass. civ., 13 mars 1895, *Dreyfus frères et Cie*, S. 1895.I.465, note A. WHAL. Aussi le Conseil d'État français n'a cessé de rappeler que les accords pouvant éventuellement intervenir entre les contribuables et les agents du fisc ne peuvent en aucun cas, créer

au profit des contribuables des droits acquis au maintien de ces accords : CE, 28 juin 1961, n° 33758, *Lebon* p. 443. – CE, 10 mai 1965, n° 61.973 : *Rec. CE* 1965, p. 269. – V. antérieurement, dans le même sens : CE, 18 mars 1946, n° 71.664 et a. : *Rec. CE* 1946, p. 87. – CE, 24 mars 1956, *Sté Éts Motte et Porisse* : *AJDA* 1956, II, p. 422 ; *Rec. CE* 1956, p. 143. – CE, 27 oct. 1958, n° 40.392 : *Dr. fisc.* 1958, n° 52, n° 1082 ; *Rev. sc. législ. fin.* 1959, p. 287, chron. M. Chrétien. Quant au juge constitutionnel, il refuse de reconnaître la nature fiscale d'un prélèvement dès lors que son montant fait l'objet d'une négociation par son débiteur : Cons. Const., 29 déc. 1989, n° 89-268 DC, *Loi de finances pour 1990*, consid. 45, *RFDA* 1990. 143, note B. GENEVOIS.

⁸ L. TROTABAS et J.-M. COTTERET, *Droit fiscal*, Dalloz, 8^{ème} éd., 1997, p. 87.

⁹ E. DE CROUY-CHANEL, « Procédures fiscales : chronique de l'année 2024 », *Dr. fisc.* n° 13, mars 2025, 182.

¹⁰ V. en ce sens K. SID AHMED, *Droits fondamentaux du contribuable et procédures fiscales*, L'Harmattan, 2008, Vol. 1, p. 41.

¹¹ Cette appréciation mérite toutefois d'être nuancée. En effet, l'exclusion du contrat apparaît parfois, protectrice des intérêts du contribuable. Celui-ci ne peut être assujéti à un prélèvement dont l'exigibilité n'est pas prévue par la loi, alors même qu'il y aurait consenti par contrat (v. Cass. req., 4 févr. 1931, *Adm. des douanes c/Cie du Boror* : *DH* 1931, p. 145).

¹² Il a été démontré que concernant l'application de la loi applicable, et même après l'application effective de cette loi, le contribuable était dans une situation statutaire. En effet, selon un auteur, « parce que l'administration a une compétence liée, le contribuable reste, face à une loi appliquée, dans la même situation que face à une loi applicable. C'est-à-dire dans une situation générale et impersonnelle ». Il n'y aurait pas ainsi de dialogue et de négociation entre l'administration et le contribuable. L'auteur démontre toutefois que ce n'est que théorie puisque la pratique est riche d'enseignements contraires, démontrant que la situation du contribuable n'est plus aussi impersonnelle et générale. Un élément de contradiction et de dialogue s'étant là encore substitué à l'unilatéralité de départ (J.-C. MARTINEZ, *Le statut du contribuable*, LGDJ 1980, tome I, p. 68). « Mais de là, à conclure au caractère conventionnel des obligations du contribuable, il n'y a qu'un pas qu'il ne faut pas évidemment franchir : la justification spécifique de la créance fiscale ne permet d'intégrer que le dialogue et la contestation dans les procédures fiscales ; si la négociation avec l'administration déborde ce cadre, l'État de droit risque d'être mis en péril par excès de flexibilité » (J. GROSCLAUDE et Ph. MARCHESSOU, *Procédures fiscales*, op.cit., p. 29-30).

¹³ Le contribuable doit payer l'impôt et agir avec diligence, tandis que l'administration fiscale est tenue d'informer, de faire preuve de transparence et dans une certaine mesure, de pédagogie. Ainsi, le contribuable a droit à des informations à jour sur le système fiscal et le calcul de l'impôt. Pour répondre à cette obligation, l'administration peut faire appel à divers moyens tels que : brochures d'information, Charte du contribuable, standard téléphonique, explications verbales, guides vidéos, etc. (OCDE, *Droits et obligations des contribuables : description de la situation légale dans les pays de l'OCDE*, janv. 1999, p. 13).

¹⁴ L'une des façons les plus efficaces de régler un litige avec un contribuable, réside dans l'abandon de créance, qu'il s'agisse d'impôt en principal ou de pénalités : M.-C. ESCLASSAN, « L'essor de la contractualisation en droit fiscal français », *RFFP*, sept. 2024, n° 167, p. 3.

¹⁵ Il convient toutefois d'être réaliste. Le contentieux judiciaire reste et restera inévitable dans beaucoup de cas : A. DE LASSENCE, « Les modes de règlement des litiges fiscaux : point de vue d'une entreprise », *RFFP* févr. 2025, n° 169, p. 55.

¹⁶ Par exemple, en France, on évalue le nombre de transactions conclues chaque année par l'État à « plusieurs dizaines de milliers », dont 15 à 20 000 transactions fiscales passées sur le fondement de l'article L. 247 du Livre des procédures fiscales : D. PRADINES et Th. JANICOT, « Le juge de la transaction : une victoire de la logique », *AJDA* 2022, p. 740.

¹⁷ F. PERROTIN, « Les remises et transactions en matière fiscale », *LPA* mars 2018, n° 52, p. 5.

¹⁸ V. en ce sens M.-C. ESCLASSAN, « L'essor de la contractualisation en droit fiscal français », art. préc.

¹⁹ M. COZIAN, Fl. DEBOISSY et M. CHADEFAUX, *Précis de fiscalité des entreprises*, LexisNexis, 42^{ème} éd., 2018/2019, p. 928, n° 2504.

²⁰ F. PERROTIN, « Les remises et transactions en matière fiscale », art. préc.

²¹ S. BUFFA, *Le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale*, préf. B. CASTAGNÈDE, Bibliothèque de l'IRJS – André Tunc, tome 50, p. 319.

²² V. CE, 12 juill. 2023, n° 463, *Sté New Asia*, *Dr. fisc.* 2023, n° 30-34, act. 295, qui évoque la notion de « contrat de transaction ».

²³ Disposition modifiée par la Loi n° 029-2022/ALT du 24 déc. 2022 portant loi de finances pour l'exécution du budget de l'État, exercice 2023 (art. 53).

²⁴ P. GONOD, « Régime de la transaction en matière fiscale », *AJDA* 1995, p. 841.

²⁵ F. JULIENNE, « Transaction – Domaine », *J.-Cl. Notarial Répertoire*, fasc. 20, avr. 2024.

²⁶ E. SEVERIN, P. LASCOURMES et T. LAMBERT, « Transactions et pratiques transactionnelles : sujets et objets des transactions dans les relations conflictuelles de droit privé et de droit public », *Economica*, 1987.

²⁷ Déjà, en 1993, le Conseil d'État français estimait « très souhaitable » le développement de cet « élément de qualité du service public » (Conseil d'État, Régler autrement les conflits : conciliation, transaction, arbitrage en matière française, *La Documentation Française*, févr. 1993).

²⁸ P. DI MALTA, *Droit fiscal pénal*, PUF, 1992, p. 176 ; M. COLLET, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, PUF, 5^{ème} éd., 2024, p. 236, n° 312.

²⁹ Th. LAMBERT, *Procédures fiscales*, LGDJ, 6^{ème} éd., 2024, p. 612, n° 1606.

³⁰ C. DE LA MARDIÈRE « La transaction, regard fiscal », in *La transaction dans toutes ses dimensions*, sous la dir. de B. MALLET-BRICOUT, C. NOURISSAT, Dalloz, 2006, p. 169-174.

³¹ J. LAMARQUE, O. NEGRIN et L. AYRAULT, *Droit fiscal général*, LexisNexis, 4^{ème} éd., 2016, p. 551, n° 913.

³² Pour aller plus loin, v. L. BOYER, *La notion de transaction*, Thèse Toulouse, Sirey, 1947 ; R. MERLE, *Essai de contribution à la théorie générale de l'acte déclaratif*, Thèse Toulouse, Rousseau, 1948 ; C. BOILLOT, *La transaction et le juge*, PU Clermont-Ferrand, 2003, préf. P. Le Cannu ; L. POULET, *Transaction et protection des parties*, LGDJ, 2005.

³³ F. JULIENNE, « Transaction – Domaine », art. préc.

³⁴ M. COZIAN, Fl. DEBOISSY et M. CHADEFAUX, *Précis de fiscalité des entreprises*, op. cit., p. 929, n° 2508.

³⁵ M. COLLET, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, 5^{ème} éd., op. cit., p. 237, n° 313.

³⁶ CE, 27 juill. 1936, *Ministre des Finances c/ Sieur X... : Lebon*.

³⁷ M. COLLET, « Le ressenti du contribuable », *RDP* mars 2025, n° 1, p. 4.

³⁸ Les amendes pénales prononcées par un tribunal correctionnel sont exclues du champ d'application. Il en est de même des amendes fixes pour défaut de production de documents ou de celles pour opposition à contrôle fiscal.

³⁹ J. GROSCLAUDE, Ph. MARCHESSOU et B. TRESCHER, *Procédures fiscales*, Dalloz, 12^{ème} éd., 2024, p. 326, n° 525.

⁴⁰ M. COLLET, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, 5^{ème} éd., op. cit., p. 237, n° 313.

⁴¹ J. LAMARQUE, O. NEGRIN et L. AYRAULT, *Droit fiscal général*, op. cit., 4^{ème} éd., p. 552, n° 914.

⁴² M. DE GUILLENCHMIDT, « Transactions fiscales », *RJF*, 1/1984.

⁴³ V. par ex. J. LAMARQUE, O. NEGRIN et L. AYRAULT, *Droit fiscal général*, op. cit., 2009, p. 367 et s. ; M. COLLET, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, PUF, Paris, 2011, p. 199-200.

⁴⁴ Th. LAMBERT, « La transaction fiscale : une pratique autant qu'un droit », *BF Lefebvre* 1999, 5, p. 271.

⁴⁵ Néanmoins, les juridictions ont initialement écarté l'application directe du mécanisme prévu par le Code civil. V. Cass. civ., 13 mars 1895, *Dreyfus frères et Cie*, S. 1895.I.465, note A. WHAL ; CE, 18 mars 1946, nos 71664 et s. : *Lebon* 1946, p. 87.

⁴⁶ Contrairement au Code civil français qui, depuis la loi du 18 nov. 2016 de modernisation de la justice du XXI^e siècle, consacre l'exigence jurisprudentielle de

concessions réciproques. Ainsi, l'art. 2044 du Code civil français définit désormais la transaction comme « un contrat par lequel les parties, par des concessions réciproques, terminent une contestation née, ou préviennent une contestation à naître ».

⁴⁷ Les tribunaux ainsi qu'une majorité de la doctrine s'accordent pour dire que la transaction est un contrat comportant des concessions réciproques : Cass. civ., 3 janv. 1883, *DP* 1883, I, p. 457 ; 13 mars 1922, *DP* 1925, I, p.139 ; Req., 24 déc. 1900, *DP* 1901, 1, p. 135 ; Soc., 13 nov. 1959, *JCP* 1960, II, p. 11460, note CAMERLYNCK. Concernant la doctrine, v. : Ph. TERNAYRE, « Les transactions fiscales devant le juge administratif », *LPA* avr. 1984, n° 40, p. 8 ; P.-Y. GAUTIER, « Les degrés de l'esprit de sacrifice : sur l'inégalité des concessions réciproques », *RTD Civ.* 1992, 783 -786 ; Ch. JARROSSON, « Les concessions réciproques dans la transaction », *D.* 1997, p. 267-273 ; P. DUMAS, *De la transaction en droit romain et en droit français*, Paris, Imprimerie de E. DONNAUD, 1871, p. 14-16, n° 10-11 ; B. FAGES, « Équilibre et transaction : l'exigence de concessions réciproques », in B. MALLET-BRICOUT et C. NOURISSAT (dir.), *La transaction dans toutes ses dimensions*, Paris, Dalloz, 2006, p. 53-61 ; B. PONS, *Contrat de transaction, Solutions transactionnelles*, Paris, Dalloz, 2013, p. 115-146.

⁴⁸ Y. GAUDEMET, « Le précontentieux : le règlement non juridictionnel des conflits dans les marchés publics », *AJDA* 1994, p. 84.

⁴⁹ J.-M. AUBY, « La transaction administrative », *AJDA* 1956, p. 2 ; R. CHAPUS, *Droit administratif du contentieux administratif*, Montchrestien, 2008, p. 954. Reconnaît également la nécessité de concessions réciproques : A. LYON-CAEN, « Sur la transaction en droit administratif », *AJDA* 1997, p. 51 ; Y. GAUDEMET, « Le précontentieux », *AJDA* n° spécial, juill./août 1994, p. 89 ; Cependant *contra* : G. CHAVRIER, « Réflexions sur la transaction administrative », *RFDA* 2000, p. 566 et pour les transactions économiques : J.-H. SYR, « La nature de la transaction économique », *JCP CI* 1969, n° 2280, § 20.

⁵⁰ Ainsi, la transaction intervenue entre l'administration fiscale et une société, en matière de pénalités fiscales, entraîne l'extinction de l'action publique, non seulement à l'égard de la personne morale, mais aussi à l'égard des personnes physiques dont la personne morale était civilement responsable : B. BOULOC, « Effet d'une transaction fiscale intervenue avec une société », *Rev. Sociétés* 1995, p. 749.

⁵¹ Cass. com., 2 oct. 2001, *Bull. civ.* IV, n° 157 ; *D.* 2001, p. 3119, note A. LIENHARD : les parties ont « fait l'économie d'une procédure judiciaire, dont l'issue était aléatoire ».

⁵² Ph. MALAURIE, « La transaction », *Defrénois*, mars 2010, n° 5, p. 543.

⁵³ *Contra* S. BUFFA, *Le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale*, op. cit., p. 317. Pour cet auteur, la transaction fiscale ne saurait logiquement comporter des concessions réciproques. Pour lui, seule l'une des parties ressort gagnante, ce qui est de nature à exclure la réciprocité des concessions. C'est-à-dire que soit l'administration diminue une pénalité due, alors le contribuable n'a rien concédé, soit le montant prévu à la transaction dépasse le montant de la pénalité due, alors c'est l'administration qui n'a rien concédé.

⁵⁴ A. SOTON, « La transaction en matière fiscale », en ligne [<https://www.village-justice.com/articles/reglement-des-litiges-fiscaux,51225.html>], consulté le 6 août 2025.

⁵⁵ Th. LAMBERT, « La transaction fiscale : une pratique autant qu'un droit », art. préc., p. 271-276.

⁵⁶ Un constat similaire s'impose en droit fiscal français (art. L. 247 du LPF français).

⁵⁷ Art. 640 CGI burkinabè.

⁵⁸ *Ibidem*

⁵⁹ J.-L. ROSSIGNOL, « Attention transaction ! Du recours à la transaction lors d'un litige avec l'administration fiscale », *LPA* févr. 2003, n° 34, p. 6.

⁶⁰ Art. 640 CGI burkinabè.

⁶¹ L'administration conserve en matière de transaction fiscale, sa liberté d'appréciation et de décision : G. PAISANT, « À propos du réaménagement des dettes fiscales », *RTD com.* 2006, p. 679.

⁶² Les impositions sont en principe régulièrement établies. V. en ce sens S. LAMBERT-WIBER, « Les modes alternatifs au règlement des litiges fiscaux », *LPA* mai 2007, n° 102, p. 8.

⁶³ Le comportement du contribuable tant du point de vue du respect du principe déclaratif que du recouvrement, mais aussi pendant le contrôle, est un élément à ne pas négliger. L'administration fiscale tient compte non seulement de l'importance des droits fraudés, éludés ou compromis, mais encore du pourcentage de dissimulation, des procédés de fraude, de l'étendue de sa responsabilité, et de sa bonne foi éventuelle (Th. LAMBERT, *Procédures fiscales*, op. cit., p. 614, n° 1610). L'art. 640 du CGI burkinabè indique qu'aucune transaction ne peut avoir lieu lorsque le contribuable est taxé d'office parce qu'il a commis des omissions ou inexactitudes graves ou répétées constatées dans la comptabilisation des opérations effectuées ou encore, lorsque ce dernier a fait obstacle à la mise en œuvre du contrôle dans les conditions prévues aux articles 573 et 583 du même Code. À titre de droit comparé, v. l'art. L. 247 du LPF français qui dispose que la transaction est exclue lorsque le contribuable a mis en œuvre des manœuvres dilatoires visant à nuire au bon déroulement du contrôle.

⁶⁴ QE n° 84056 de M. Hénart Laurent, *JOANQ*, 24 janv. 2006, p. 647, min. de l'Éco., réponse publ. 2 mai 2006, p. 4695, 12^{ème} législature.

⁶⁵ P. SELLIÈRE et F. IANNUCCI, « La nouvelle relation de confiance dans le contrôle fiscal des entreprises : vers plus de sérénité ? », *RFFP* févr. 2021, n° 153, p. 95.

⁶⁶ L'administration n'est pas tenue de faire droit à une demande de transaction. CE, 10 févr. 2014, n° 36.1424 : *Dr. fisc.* 2014, n° 15, comm. 270.

⁶⁷ CE, 10 févr. 2014, req. 361424, *M. Deloison*, *Dr. fisc.* 2014, 15, comm. 270, concl. DAUMAS.

⁶⁸ CE, 18 janv. 2017, req. 386434, SARL MRB, *Dr. fisc.* 2017, 13, comm. 228, concl. BOKDAM-TOGNETTI. – CE, Sect., 12 juin 1936, n° 47.785, *Dame de Crozals-Roch et sieur Delpon de Vaux*, *Rec.* p. 640.

⁶⁹ En droit fiscal français, conformément à l’art. R. 247-3 du LPF, le contribuable dispose d’un délai de 30 jours à partir de la réception de la notification pour présenter son acceptation ou son refus.

⁷⁰ La raison étant que le juge trouve dans cette proposition un simple acte « préparatoire » à l’éventuelle décision d’approbation ou de refus de la transaction finale. V. par exemple : CE, 4 mars 2009, n° 295.288, *Sté Réseaux publiques et Services (RPS)*, *Dr. fisc.* 2009, n° 27, comm. 400, concl. L. Olléon.

⁷¹ Sur cette contradiction, v. M. COLLET, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l’impôt*, 5^{ème} éd., op. cit., p. 239, n° 314.

⁷² Gr. ABATE, G. AUBRIL, R. BOUSQUET et Al., *Fiscal*, LexisNexis, 4^{ème} éd., 2019, p. 2005, spéc. n° 9829.

⁷³ A.-E. GIFFARD et R. VILLERS, *Droit romain et ancien droit français (obligations)*, Dalloz, Paris, 1976, p. 132-133.

⁷⁴ Exceptio negotii transacti

⁷⁵ Même en l’absence d’homologation juridictionnelle, les transactions de droit privé « ont, entre les parties, l’autorité de la chose jugée en dernier ressort » : V. art. 2052 du Code civil burkinabé.

⁷⁶ H. RABAULT, « La transaction en droit fiscal : quelques doutes sur la constitutionnalité de l’article L. 251 du Livre des procédures fiscales », art. préc.

⁷⁷ Art. 641 al. 1^{er} CGI burkinabè : « Lorsqu’une transaction a été conclue, aucune autre transaction ni aucune procédure contentieuse ne peut être sollicitée, engagée ou reprise par le contribuable à raison des pénalités et des droits visés dans l’acte de transaction ». Pour une application jurisprudentielle en droit français, v. : CE, 8 nov. 1972, n° 80.514 : *Dr. fisc.* 1973, n° 14, comm. 575 (aucune procédure contentieuse visant à remettre en cause des pénalités qui ont fait l’objet de la transaction ou des droits eux-mêmes ne peut plus être engagée ou reprise. Le contribuable ne peut donc plus adresser de réclamation contentieuse ni introduire ou reprendre une instance devant les tribunaux). Ou encore, CE, 11 juill. 1983, n° 32.256 (les réclamations ou instances en cours doivent être considérées comme devenues sans objet).

⁷⁸ Le contribuable qui décide de saisir le juge après l’exécution de la transaction, voit sa demande rejetée : CE, 8 nov. 1972, n° 80.514 ; CE, 9 févr. 1983, n° 29.313 et 314, *RJF* 4/83, p. 249.

⁷⁹ CE, 24 nov. 1976, n° 94.835, *RJF* 1/77, p. 36.

⁸⁰ La transaction en droit civil est strictement limitée à une relation synallagmatique tandis que celle en droit fiscal méconnaît cette dimension.

⁸¹ H. RABAULT, « La transaction en droit fiscal : quelques doutes sur la constitutionnalité de l'article L. 251 du Livre des procédures fiscales », *LPA* avr. 2014, n° 84, p. 7.

⁸² S. LAMBERT-WIBER, « Les modes alternatifs au règlement des litiges fiscaux », art. préc.

⁸³ V. en ce sens J.-L. ROSSIGNOL, « Attention transaction ! Du recours à la transaction lors d'un litige avec l'administration fiscale », art. préc.

⁸⁴ V. en ce sens M. COLLET, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, op. cit., p. 201.

⁸⁵ G. JÈZE, *Cours de finances publiques*, op. cit.

⁸⁶ Direction Nationale des Vérifications de Situations fiscales.

⁸⁷ Cour des comptes, Rapport public annuel, févr. 2012, tome I, p. 45.

⁸⁸ M.-C. ESCLASSAN, « L'essor de la contractualisation en droit fiscal français », art. préc.

⁸⁹ V. en ce sens H. RABAULT, « La transaction en droit fiscal : quelques doutes sur la constitutionnalité de l'article L. 251 du Livre des procédures fiscales », art. préc.

⁹⁰ CE, 19 avr. 1951, n° 6728, *Société française de construction mécanique*, Rec. p. 704 ; CE, 7^{ème} et 8^{ème} Sous-Sect., 9 févr. 1983, n° 29313, *RJF* 04/83 n° 564 ; CE, 8^{ème} et 9^{ème} Sous-Sect., 8 nov. 1972, *SARL Age France*, *DF* 1973 n° 14, p. 31. Un arrêt a cependant considéré le contraire : CE, 5 févr. 1932, min. des finances c/Delle Jacquot, *Gaz. Pal.* 1932, 1^{er} semestre, p. 720-721. Il a été à juste titre qualifié d'un « jugement d'équité » : R. RENATEAU, *La transaction en matière de contributions indirectes*, Thèse Nancy, 1933, p. 53.

⁹¹ V. en ce sens, J. GROSCLAUDE, Ph. MARCHESSOU et B. TRESCHER, *Procédures fiscales*, 12^{ème} éd., op. cit., p. 326, n° 525.

⁹² Cass. com., 18 janv. 2011, n° 10-11962, *Duburg* : *Dr. fisc.* 2011, n° 27, comm. 418, note J.-P. MAUBLANC : « Mais attendu qu'ayant relevé que la signature d'une transaction définitive ne fait pas obstacle au recouvrement d'impositions non visées dans la transaction et qu'aux termes de la transaction visée, M. X a expressément reconnu le bien-fondé et la régularité de l'imposition susvisée et de l'intégralité des rappels consécutifs au contrôle pour l'année 1992 (principal et pénalités), l'arrêt, qui en déduit que l'administration fiscale était fondée à utiliser ce document pour affirmer qu'il y a eu perception par le contribuable d'une somme (...), affirmation non utilement démentie par celui-ci, a fait l'exacte application de l'article L. 251 du Livre des procédures fiscales ».

⁹³ E. NZAMBOUNG, « La transaction dans le règlement des litiges fiscaux au Bénin, au Cameroun et au Gabon », *Rev. d'étude et de recherche sur le droit et l'administration dans les pays d'Afrique*, 2025, p. 23.

⁹⁴ H. NANAN LEKOGMO, « La transaction fiscale au Cameroun », *RRC*, n° 051, 2024, p. 258.

⁹⁵ M. METEMBOU, *Recherche sur le contentieux fiscal au Cameroun*, Thèse, Université de Yaoundé II, 2016, p. 267.

⁹⁶ O. FOUQUET, « Les difficultés du contrôle fiscal des entreprises en France et ses améliorations possibles », *RFFP* mai 2017, n° 138, p. 9.

⁹⁷ O. FOUQUET, « Le Conseil constitutionnel et le principe d'égalité devant l'impôt », *Nouveaux cah. Cons. const.* 2011, n° 33, p. 1.

⁹⁸ D. URY, « Le droit souple appliqué à la matière fiscale », *RFFP* sept. 2016, n° 135, p. 277.

⁹⁹ V. en ce sens S. YONABA, « Le recouvrement des recettes publiques dans les États africains : un état des lieux préoccupant », art. préc., p. 1048.

¹⁰⁰ Du point de vue juridique, le principe d'égalité devant l'impôt peut être considéré comme une simple conséquence du principe de légalité de l'impôt (J. LAMARQUE, « Principe d'égalité devant l'impôt », *J.-Cl. proc. fisc.*, fasc. 0480, mars 2016, spéc. § 8). En effet, ce dernier impose que toute imposition soit établie et perçue conformément à la loi, garantissant ainsi que les règles fiscales s'appliquent uniformément à l'ensemble des contribuables.

¹⁰¹ M.-C. ESCLASSAN, « L'essor de la contractualisation en droit fiscal français », art. préc.

¹⁰² S. YONABA, « Le recouvrement des recettes publiques dans les États africains : un état des lieux préoccupant », *Rev. française d'administration publique*, n° 144, 2012, p. 1043-1051.

¹⁰³ Banque Africaine de Développement, *Rapport sur les performances et perspectives macroéconomiques de l'Afrique*, févr. 2025.

¹⁰⁴ Le ratio impôts/PIB au Burkina Faso a augmenté de 3.0 points de pourcentage entre 2021 et 2022, passant de 15,4% en 2021 à 18,4% en 2022. C'est le ratio impôts/PIB le plus élevé enregistré depuis 2000 au Burkina Faso (OCDE, *Statistiques des recettes publiques en Afrique*, 2024).

¹⁰⁵ V. par ex. : CE, 10 août 2005, n° 269.885, Chatelus, *Dr. fisc.* 2006, n° 9, comm. 222, concl. L. Vallée.

¹⁰⁶ P. SELLIÈRE et F. IANNUCCI, « La nouvelle relation de confiance dans le contrôle fiscal des entreprises : vers plus de sérénité ? », art. préc.

¹⁰⁷ QE n° 84056 de M. Hénart Laurent, *JOANQ*, 24 janv. 2006, p. 647, min. de l'Éco., réponse publ. 2 mai 2006, p. 4695, 12^{ème} législature, préc.

¹⁰⁸ OCDE, *Statistiques des recettes publiques en Afrique*, préc., p. 86.

¹⁰⁹ V. en ce sens E. NZAMBOUNG, « La transaction dans le règlement des litiges fiscaux au Bénin, au Cameroun et au Gabon », art. préc., p. 30.

¹¹⁰ P. SELLIÈRE et F. IANNUCCI, « La nouvelle relation de confiance dans le contrôle fiscal des entreprises : vers plus de sérénité ? », art. préc.

¹¹¹ J. LAMARQUE, « Principe d'égalité devant l'impôt », art. préc., spéc. § 8.

¹¹² Ph. THIRIA, « Contrôle fiscal : nouveaux enjeux », *RFFP* févr. 2021, n° 153, p. 9.

¹¹³ M. BOUVIER, M.-C. ESCLASSAN et J.-P. LASSALE, *Finances publiques*, LGDJ, 23^{ème} éd., 2024, spéc. n° 615.

¹¹⁴ M. MICHINEAU, « Le principe du consentement à l'impôt est-il effectif ? », *RFFP* sept. 2024, n° 167, p. 49.

¹¹⁵ Ph. THIRIA, « Contrôle fiscal : nouveaux enjeux », art. préc.

¹¹⁶ Il est toutefois vrai que cette acceptation est souvent plus individuelle que collective. V. en ce sens G. ORSINI, « La réactivité de la gestion, facteur de lisibilité de l'impôt ? (Pour une meilleure lisibilité de l'impôt : quelques pistes) », *RFFP* nov. 2010, n° 112, p. 47.

¹¹⁷ L. VAPAILLE, « De la sanction à la transaction », *Gestion & finances publiques – La revue* 2012, 2, p. 146-149.

Référence électronique

Clément Philippe Senou, « La transaction en matière fiscale au Burkina Faso », *Open Economic Law*, [En ligne], 10 | 2025, En ligne le 2 octobre 2025. URL : <https://openeconomiclaw.com>

Auteur

Clément Philippe Senou

Docteur en droit privé

Chargé d'enseignement à l'Université de Bordeaux