

Afrique au Sud du Sahara : quelle stratégie de transition fiscale ?

Gérard Chambas

► **To cite this version:**

Gérard Chambas. Afrique au Sud du Sahara : quelle stratégie de transition fiscale ?. 2011. halshs-00564676

HAL Id: halshs-00564676

<https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00564676>

Submitted on 9 Feb 2011

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

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



Document de travail de la série

Etudes et Documents

E 2005.01

**Afrique au Sud du Sahara :
quelle stratégie de transition fiscale ?**

Gérard CHAMBAS¹

Chargé de Recherches CNRS-CERDI

janvier 2005
20 p.

¹L'analyse présentée repose largement sur Chambas et alii 2005 *Afrique au Sud du Sahara. Mobiliser des ressources fiscales pour le développement*. Economica, Paris (sous presse). (Étude réalisée sous la direction de Gérard Chambas à la demande du ministère des Affaires Étrangères par le CERDI et une équipe d'experts douaniers et fiscaux de l'ADETEF et du ministère des Finances). Cependant, l'auteur assume seul la responsabilité du contenu de cet article. Contact : g.chambas@u-clermont1.fr

Résumé : Les pays d'Afrique subsaharienne sont engagés dans des politiques de libéralisation commerciale. Afin de préserver, voire de renforcer leur niveau de ressources publiques, ces pays mettent actuellement en œuvre des politiques de transition fiscale qui ont pour objectif de substituer des ressources de fiscalité interne à des recettes tarifaires en baisse en raison des politiques de libéralisation. Cet article vise à établir un diagnostic sur le degré actuel de transition fiscale atteint par les pays africains puis à dégager une stratégie en vue d'une transition fiscale réussie. Cette stratégie repose à la fois sur des aménagements des systèmes fiscaux et sur de profondes réformes en matière d'administration de l'impôt.

Introduction

Parmi les causes de la faible croissance des pays africains² figurent les carences des Etats à offrir les biens publics indispensables au développement. Ces carences ont pour conséquence de faibles niveaux d'éducation et de santé, des infrastructures collectives insuffisantes. Aussi, la mobilisation des ressources publiques, principal mode de financement des biens publics, constitue-t-elle un enjeu crucial.

Dans le courant des années quatre-vingt, un effort sans précédent d'adaptation des systèmes fiscaux et des modes d'administration a été engagé. Des auteurs comme R.M. Bird, M. Casanegra de Jantscher (1992), Bird (2003 et 2004) ont insisté sur la nécessité de tenir compte du contexte spécifique des PED (pays en développement) et des contraintes administratives. Pour les pays d'Afrique, le rapport Thill (1992) constitue une étape marquante.

Cependant, de nombreux Etats africains disposent toujours de ressources publiques faibles par rapport aux besoins en biens publics tandis que l'ensemble des pays doivent assurer leur « transition fiscale », c'est-à-dire substituer des ressources de fiscalité interne à des recettes tarifaires décroissantes sans voir le niveau de leurs ressources publiques chuter : ces dernières années, la plupart des pays africains, soucieux d'accroître leur compétitivité et de favoriser leur insertion dans l'économie mondiale, ont mis en œuvre des politiques de libéralisation commerciale dans le cadre de zones d'intégration régionale tandis que les accords de partenariat économique (APE) entre les pays ACP et l'Union Européenne, seront à l'origine de nouvelles réductions tarifaires. De plus, les pays africains se sont engagés dans des stratégies de réduction de la pauvreté, qui induiront des charges récurrentes importantes pour les Etats concernés. Ainsi, les pays africains sont face à la nécessité de maintenir voire souvent d'augmenter leurs ressources tout en assurant leur « transition fiscale ».

L'objectif de cet article est, après un diagnostic sur la transition fiscale en Afrique, de répondre à deux questions étroitement liées :

Quels aménagements de législations fiscales et douanières requiert la transition fiscale ?

Quelles réformes convient-il d'apporter aux modes d'administration des impôts ?

² Le terme « Afrique » ou « africain » est relatif ici à l'Afrique subsaharienne.

1 La transition fiscale en Afrique : un diagnostic

11 La mobilisation des ressources publiques en Afrique

Tableau 1 Le taux de prélèvement public total des PED : comparaisons internationales

Unité : % du PIB

	1980-1982	<i>T</i>	1989-1991	<i>T</i>	1994-1996	<i>T</i>	2000-2002	<i>T</i>
Pays en développement	21,2	99	20,3	101	20,6	103	20,5	95
Afrique au Sud du Sahara	20,9	44	19,6	46	19,6	45	20,8	45
Zone franc	20,7	13	16,5	14	14,9	14	18,7	14
Afrique hors zone franc	21,3	31	21,0	32	21,7	31	21,8	31

T : taille de l'échantillon. Les données sont des moyennes arithmétiques calculées sur des périodes de trois ans.

Source : Brun, Chambas, Combes in Chambas et al. 2005

Les taux de prélèvements publics en Afrique, très variables d'un pays à l'autre, sont similaires en moyenne à ceux relevés pour les autres PED (tableau 1). A l'intérieur du continent africain, les taux de prélèvement public en zone franc, initialement similaires à ceux des autres pays africains, sont devenus significativement inférieurs depuis la fin des années quatre-vingt.

En zone franc, la stagnation du taux de prélèvement public est marquée pour les pays membres de l'UEMOA (tableau 2). Pour la zone CEMAC, le niveau plus élevé du prélèvement public et la progression à partir de 2000 sont imputables aux ressources liées à l'extraction du pétrole auxquelles s'ajoutent les taxes sur les consommations de produits pétroliers. Hors pétrole³, les ressources publiques des pays CEMAC stagnent.

Tableau 2 Evolution du prélèvement public des pays de la zone franc (1997-2003)

Unité : % du PIB

	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
UEMOA	17,4	16,9	16,6	16,5	16,9	16,3	16,2
CEMAC	20,9	19,9	19,4	22,3	23,3	21,7	22,8
CEMAC hors pétrole	10,6	12,2	11,9	10,2	11,0	10,4	12,1

Source : Zone franc. D'après les comptes consolidés pour l'UEMOA et la CEMAC

³ On défalque à la fois les ressources publiques provenant de l'extraction du pétrole et celles procurées par la taxation de la consommation domestique de produits pétroliers. Cette dernière catégorie de ressources atteint généralement environ 3 % du PIB.

12 L'Afrique : sur la voie de la transition fiscale

1.2.1 *Les taxes sur le commerce international : une baisse générale*

Tableau 2 Les impôts sur le commerce international par rapport au prélèvement public global

Unité : % du prélèvement public total

	1980-1982	T	1989-1991	T	1994-1996	T	2000-2002	T
Pays en développement	28,0	90	25,5	95	21,7	97	16,8	76
Amérique latine	23,9	22	22,0	27	18,7	24	7,9	13
Asie	26,9	19	25,8	20	16,8	18	12,4	12
Afrique au Sud du Sahara	34,1	41	30,0	41	28,2	42	22,2	42
Zone franc	35,1	12	28,8	12	26,5	14	21,4	14
Afrique hors zone franc	33,6	29	32,1	29	29,0	28	22,6	28

T : taille de l'échantillon. Source : Brun, Chambas, Combes in Chambas et al. 2005.

Entre 1980-82 et 2000-2002 est intervenue, à la suite des politiques de libéralisation commerciale, pour l'ensemble des PED et pour chacun des groupes de pays distingués, une baisse remarquable de la dépendance des ressources publiques vis-à-vis des taxes sur le commerce extérieur (Berg, Krueger, 2003). Les pays africains s'inscrivent dans la tendance générale. Cependant, en Afrique, les taxes sur le commerce extérieur contribuent encore à 22 % des recettes publiques contre environ 10 % pour les autres PED. Entre les pays zone franc et hors zone franc, on ne note pas de différence significative.

1.2.2 *Une contribution stable des impôts directs*

Sur l'ensemble des PED, les impôts directs (essentiellement impôts sur le revenu des ménages et sur les résultats des entreprises) contribuent à environ un quart des recettes totales (tableau 3). Pour les pays africains, une progression modérée de l'apport relatif des impôts directs entre le début des années quatre-vingt-dix et la période 2000-2002 est observable. La contribution de la fiscalité directe est devenue moindre dans les pays d'Afrique zone franc par rapport aux pays hors zone franc.

Tableau 3 Les impôts directs par rapport au prélèvement public global

Unité : % du prélèvement public total

	1980-1982	T	1989-1991	T	1994-1996	T	2000-2002	T
Pays en développement	21,4	90	24,4	95	25,3	97	25,8	76
Afrique au Sud du Sahara	20,0	41	23,4	41	22,2	42	24,7	42
Zone franc	19,0	12	24,6	12	20,5	14	18,5	14
Afrique hors zone franc	20,4	29	22,9	29	22,9	28	27,5	28

T : taille de l'échantillon. Source : Brun, Chambas, Combes in Chambas et al. 2005.

En Afrique, les impôts directs reposent sur une assiette étroite. Pour les ménages, les revenus salariaux, dont bénéficie une minorité de la population (cf. infra), constituent l'essentiel de l'assiette de l'impôt sur le revenu. Pour les entreprises, les impôts sur le résultat sont concentrés souvent sur un petit nombre d'entreprises. En raison de ces contraintes et de difficultés d'application, les impôts directs ne peuvent constituer des instruments majeurs de la transition fiscale (Tanzi et Zee, 2000).

1.2.3 *Les impôts indirects internes, pivot de la transition fiscale*

Devant la difficulté pour mobiliser des impôts directs, l'accent pour parvenir à une transition fiscale est donc porté sur la TVA et les droits d'accises, impôts économiquement

plus neutres que les tarifs dont le produit est susceptible d'être renforcé de manière substantielle.

Tableau 4 La contribution des impôts indirects internes au prélèvement public global

Unité : % du prélèvement public total

	1980-1982	T	1989-1991	T	1994-1996	T	2000-2002	T
Pays en développement	22,4	90	26,9	95	33,7	97	36,1	76
Afrique au Sud du Sahara	22,3	41	29,5	41	36,9	42	36,7	42
Zone franc	22,8	12	26,9	12	27,2	14	32,8	14
Afrique hors zone franc	22,0	29	30,7	29	41,5	28	38,4	28

T : taille de l'échantillon. Source : Brun, Chambas, Combes in Chambas et al. 2005.

La contribution relative des impôts indirects internes (tableau 4) a progressé très fortement pour l'ensemble des PED. La part des impôts indirects dans les recettes totales a, pour les pays d'Afrique, progressé de 14 points entre 1980-82 et 2000-2002. Le défi à affronter est de poursuivre la transition fiscale, c'est-à-dire de compenser les pertes de recettes tarifaires qui iront s'aggravant avec la mise en œuvre des APE.

1.3 Une transition fiscale dans un contexte spécifique

1.3.1 *Le contribuable africain, contribuable direct*

En Afrique, les effectifs de salariés du secteur moderne sont faibles (2 à 6 % de la population active). Pour les salariés du secteur enregistré moderne, des procédures de retenues à la source, d'application générale, permettent une imposition relativement aisée dès lors que leur employeur est un collecteur d'impôts crédible. Dans le secteur non enregistré, les employeurs ne sont pas connus des administrations fiscales. Le niveau des salaires y est souvent faible et aucune procédure de retenue à la source n'est envisageable.

Nombre d'entrepreneurs individuels (activités commerciales pratiquées sur de grandes échelles, profession libérales), pourtant largement au dessus des seuils de taxation, parviennent à éluder en grande partie l'impôt sur les bénéfices dont ils sont redevables. Le potentiel de recettes, qui serait associé à une fiscalisation correcte de ces professions, est d'autant plus important que les entreprises assujetties à un régime réel d'imposition doivent aussi collecter pour le compte de l'Etat divers impôts. Les sociétés de taille importante concentrent l'essentiel du potentiel de recettes au titre de l'impôt sur les bénéfices. Généralement, dans les pays d'Afrique, moins de 700 entreprises contribuent à plus de 80 % des impôts directs.

1.3.2 *Les entreprises dans le rôle de collecteurs d'impôts directs et indirects*

Une bonne pratique est de rechercher au maximum l'appui de collecteurs d'impôts « intermédiaires ». Les entreprises assujetties au régime d'imposition réel collectent un grand nombre d'impôts (impôts sur les revenus des salariés, TVA, droits d'accises...). De même, les revenus mobiliers (dividendes, intérêts) sont versés le plus souvent à travers des établissements bancaires ou par des sociétés, qui appliquent des procédures de retenue à la source. Il est ainsi possible de recouvrer des recettes fiscales en utilisant un minimum de moyens administratifs. Le rôle des collecteurs est crucial pour le fonctionnement du système de mobilisation de l'impôt. L'assujettissement des entreprises, personnes morales ou

physiques, à un régime d'imposition réel⁴ doit avoir pour condition l'obligation de tenir une comptabilité probante. En raison du service de collecte rendu par les entreprises assujetties, l'Etat devrait veiller à minimiser la charge administrative ainsi supportée par les entreprises (simplification des régimes fiscaux, des procédures, réduction des tracasseries, modernisation des contrôles) et aussi éviter que ces entreprises supportent l'incidence de charges fiscales supplémentaires en raison de fraudes.

L'efficacité du système de mobilisation des recettes dépend étroitement de la capacité de l'administration fiscale à contrôler les entreprises collectrices des impôts, en priorité les grandes entreprises, qui concentrent l'essentiel du potentiel de recettes. Aussi, convient-il d'exclure des fonctions de collecteur d'impôts par des seuils d'imposition suffisamment élevés (Keen, 2004), les entreprises incapables d'assumer cette charge à un coût raisonnable.

1.3.3 Secteur agricole et secteur non enregistré urbain : quel gisement fiscal ?

Secteur agricole. Ce secteur occupe en Afrique environ 63 % de la population active et contribue à 31 % du PIB. Cependant, les revenus agricoles restent faibles et instables. En raison de la dispersion et de la faible taille de la plupart des exploitations, les revenus agricoles ne peuvent être taxés à travers une fiscalité conventionnelle (Rajaraman, 2003). L'importance du secteur agricole devrait avoir pour corollaire une contribution fiscale mais cette dernière doit tenir le plus grand compte des caractéristiques de l'agriculture.

Secteur non enregistré urbain. Il convient de distinguer⁵ parmi les activités non enregistrées⁶, en fonction de la nature de leur relation avec la fiscalité, deux catégories d'activités.

1) *Les activités informelles* constituées de micro-entreprises qui « opèrent sur une très petite échelle et avec un faible niveau d'organisation. » (Husmanns, 1997). Concrètement, il s'agit des petits artisans (couturiers, mécaniciens, ...), des petits prestataires de services (porteurs d'eau, commerce de rue, ...) qui produisent, au moins en partie, en marge des réglementations légales. Contrairement à une opinion courante, le gisement du secteur informel est déjà exploité aussi bien à travers la fiscalité directe que la fiscalité indirecte (Morrisson et al. 1994 ; Maldonado, 1995). Le faible résultat économique des entreprises informelles, leur nombre, leur dispersion ainsi que leur incapacité à tenir une comptabilité font qu'il ne serait pas rationnel d'affecter des moyens administratifs coûteux pour mobiliser des impôts directs d'un faible montant unitaire. En matière de TVA, en raison de la rupture dans la chaîne des déductions, les entreprises informelles, à travers leurs achats d'intrants, d'équipements et de consommations intermédiaires diverses, supportent de manière définitive la TVA grevant leurs achats. Certes, la TVA, qui correspondrait à la valeur ajoutée de la micro-entreprise, n'est pas collectée mais il serait peu rationnel, là encore, d'envisager de mobiliser le manque à gagner : par définition, les activités informelles se situent en dessous du seuil d'assujettissement et ne peuvent en aucun cas constituer des collecteurs fiables d'impôts.

⁴ Le régime réel repose sur l'appréhension des flux comptables effectifs ; il constitue une condition nécessaire à l'assujettissement à la TVA, assujettissement qui consiste pour l'Etat à confier la collecte de la TVA au contribuable assujetti. En raison du caractère central de la TVA, le choix du régime d'imposition s'opère essentiellement en fonction de la TVA ; ce choix emporte celui du régime d'imposition pour les autres impôts.

⁵ Nous reprenons ici largement la distinction introduite dans Araujo-Bonjean, Chambas, 2004.

⁶ Selon Schneider (2003), les activités non enregistrées contribuent en moyenne à environ 40 % de la valeur ajoutée domestique des PED. Dans le cas des pays africains, ce ratio est estimé en moyenne à 41 % pour 24 pays. Ces données varient fortement selon les pays. L'importance des activités non enregistrées peut aussi être saisie à partir d'observations spécifiques. Ainsi, au Bénin, les activités d'importations frauduleuses d'automobiles portent sur environ 250 000 automobiles.

2) A l'inverse des activités informelles, la fraude fiscale constitue un facteur décisif du développement des activités frauduleuses : la fraude fiscale offre l'occasion de dégager des rentes. Les activités frauduleuses de petite envergure sont constituées essentiellement d'activités d'import-export. A titre d'illustration, citons les trafics de bidons d'essence achetés au Nigeria, transportés par pirogue et revendus sur le marché béninois. Pour les activités de grande envergure, l'ensemble de l'activité peut être souterraine mais il peut s'agir d'entreprises répertoriées, dont une partie de l'activité est frauduleuse. Les activités frauduleuses remettent en question l'édifice fiscal à travers les pertes de recettes et les distorsions dans la concurrence qu'elles introduisent.

La taxation des activités frauduleuses pourrait améliorer de manière importante la mobilisation des ressources publiques. Ainsi, les activités frauduleuses auraient vocation à contribuer au titre de la fiscalité directe. De plus, comme toute activité réalisant un chiffre d'affaires dépassant le seuil d'assujettissement au régime du réel, les activités frauduleuses d'envergure devraient assumer un rôle de collecteur de ressources fiscales au profit de l'Etat.

En résumé, des mutations radicales sont en cours en Afrique comme dans autres PED. Les pays africains ont déjà réduits de manière substantielle leur tarifs douaniers et sont désormais engagés dans une transition fiscale dont la TVA est le pivot ; un grand nombre de pays doivent faire progresser leur niveau de ressources publiques. Une des conditions pour mener à bien ces mutations est, dans le prolongement des réformes menées depuis de nombreuses années, de poursuivre l'adaptation des systèmes fiscaux et douaniers.

2 Un système fiscal et douanier pour la transition fiscale

2.1 Fiscalité tarifaire : une libéralisation tarifaire renforcée

Les politiques de libéralisation menées dans un cadre régional ont permis (de Melo et alii, 1992) des progrès importants. Ainsi, par exemple, dans le cas de l'UEMOA, parmi les acquis de l'intégration régionale figurent la libéralisation des échanges commerciaux intra-zone, la réduction des tarifs vis-à-vis des pays tiers et enfin la suppression des restrictions quantitatives. Le tarif extérieur commun présente désormais une structure simplifiée, avec un seul droit tarifaire à quatre taux, une dispersion limitée des taux et un taux maximum de droits de douane de seulement 20 %. A ce jour, les pays de l'UEMOA sont parvenus à stabiliser le niveau de leurs recettes publiques, à travers une augmentation des recettes de fiscalité interne et une baisse moindre que prévu des recettes douanières. La compensation des fortes pertes de recettes tarifaires à venir du fait notamment des APE impliquera d'approfondir les politiques de transition fiscale.

2.2 Les contraintes à une transition fiscale à travers la fiscalité directe

2.2.1 *L'impôt sur le revenu des ménages*

L'Impôt général sur le revenu (IGR). Les contribuables sont titulaires de différentes catégories de revenus (revenus salariaux, bénéfices agricoles, BIC, BNC, revenus mobiliers, revenus fonciers). Les principes de neutralité économique vis-à-vis de différentes catégories de revenus et d'équité horizontale conduiraient à effectuer la somme de l'ensemble des revenus d'un contribuable avant d'appliquer le barème d'un IGR progressif. Cependant, avec un IGR, l'administration fiscale doit vérifier les déclarations des contribuables reportant la somme des revenus de toute nature perçus. L'IGR, faisant appel au principe déclaratif et nécessitant des liaisons lourdes et coûteuses, paraît inadapté aux capacités de gestion de nombreuses administrations. L'IGR est souvent réduit à un impôt sur les salaires renforcé par des retenues à la source sur certains revenus tandis que les revenus des entrepreneurs individuels, des professions libérales, ... échappent largement à l'impôt.

La fiscalité cédulaire harmonisée. Conformément aux orientations des missions Thill, nombre de réformes menées en Afrique ont privilégié l'harmonisation des impôts cédulaires⁷. Ainsi, des réformes ont-elles été engagées pour élargir l'assiette de l'impôt, alléger des taux d'imposition initialement très élevés, égaliser les taux d'imposition appliqués à différentes catégories de revenus et simplifier le calcul de l'impôt.

Si l'IGR ne permet pas de progrès en matière d'équité ou de rendement fiscal, il semble alors préférable d'opter pour un système cédulaire harmonisé. Le passage à un IGR est à envisager lorsque les capacités administratives de l'administration des impôts deviennent suffisantes.

2.2.2 Les impôts sur le bénéfice des sociétés

L'impôt sur le bénéfice des sociétés, dont le taux est généralement compris dans une fourchette 30-40 %, est généralement complété par un impôt minimum forfaitaire (IMF) assis sur le chiffre d'affaires. Le plus souvent le taux de l'IMF va de 0,5 à 1 %. Une contribution minimum à travers l'IMF trouve son fondement dans la consommation de biens publics occasionnée par le fonctionnement d'une entreprise, quel que soit son résultat économique. L'IMF peut entraîner une taxation importante de certaines activités à faibles marges bénéficiaires. Son taux doit donc être modéré.

2.2.3 Les autres impôts directs : les impôts fonciers urbains

Les impôts fonciers urbains présentent de grands avantages théoriques. Cependant, diverses tentatives (Bénin..) utilisant des instruments modernes comme les Registres Fonciers Urbains se sont heurtées à de fortes résistances. Malgré son caractère « évident » notamment en tant que ressource pour financer les collectivités locales, l'impôt foncier urbain s'avère difficile à accepter. De plus, ses coûts de collecte sont importants (Chambas, Duret, 2000).

2.3 La TVA, pivot de la transition fiscale

Après de vifs débats notamment au sein de l'UEMOA, le choix dominant en Afrique est en faveur d'une TVA à taux unique qui présente l'avantage de la simplicité. De plus, les systèmes de taux multiples n'ont pas exercé les effets attendus en matière d'équité (Chambas et al., 2005).

2.3.1 La TVA, instrument de mobilisation des ressources publiques

La TVA concerne potentiellement une large assiette fiscale (la consommation finale) et est économiquement neutre. En particulier, la TVA évite⁸ toute charge fiscale sur les exportations.

1) Exonération, rendement budgétaire et neutralité économique. Actuellement, un grand nombre de biens largement consommés (biens de base, éducation, santé,...) ne sont pas inclus dans le champ d'application de la TVA ce qui réduit fortement l'efficacité budgétaire de la TVA (encadré 1).

Encadré 1 Exonérations et rendement de la TVA : le cas du Niger

La faible efficacité de la TVA du Niger comme instrument de recettes provient largement d'un rétrécissement de son assiette provenant : a) de l'autoconsommation ; b) de la place grandissante des unités non-enregistrées ; c) de l'importance des exonérations ; et d) des défaillances dans l'application de la TVA.

⁷ Une taxation cédulaire consiste à taxer de manière séparée chaque catégorie de revenus (salaires, BIC, BNC, revenus mobiliers, revenus fonciers, ...). Elle s'oppose à une imposition à travers un impôt global unitaire assis sur la somme des différents revenus perçus par un contribuable ou un foyer fiscal.

⁸ Cette neutralité est attachée à l'application d'une TVA à taux zéro qui permet la déduction de la TVA facturée par les fournisseurs de l'entreprise exportatrice. Une exonération ne permettrait pas une telle déduction et dans ce cas, la TVA supportée en amont demeure une charge définitive grevant le coût des exportations.

Le taux d'autoconsommation par rapport à la consommation globale peut être estimé à environ 26 % ce qui réduit l'assiette théorique de la TVA à environ 74 % de la consommation globale. Les exonérations de TVA prévues par le code des impôts sont aussi à l'origine de pertes de recettes importantes. Les exonérations combinées avec l'autoconsommation réduisent le potentiel taxable à 43 % de la consommation finale globale.

L'exonération en entraînant des rémanences de TVA abaisse la compétitivité des producteurs domestiques « bénéficiant » de l'exonération de TVA. De plus, avec la rupture de la chaîne des déductions, le système de TVA devient difficile à contrôler. Inversement, certains codes fiscaux excluent du droit à déduction des consommations intermédiaires comme les carburants, les transports parce que le contrôle serait difficile mais aussi parce que l'ouverture du droit à déduction entraînerait des pertes de recettes. De même, la règle du butoir empêche encore, dans certains pays, un créancier net de TVA d'être remboursé de ses crédits de TVA. Il s'agit là d'arbitrages ou de règles auxquels il conviendrait de renoncer car ils vont à l'encontre de la neutralité de la TVA et de la compétitivité des productions locales.

2) TVA, exonérations et stratégie de lutte contre la pauvreté

Encadré 2 Les effets sociaux de la TVA

L'objectif de justice sociale constitue la justification essentielle des exonérations de TVA relatives aux biens de base. Cependant, l'analyse de l'impact ne doit pas être limitée aux seuls consommateurs mais doit aussi concerner les producteurs de biens exonérés. Ainsi dans le cas de Madagascar (Araujo-Chambas, 2001), l'exonération de TVA sur le riz bénéficie au consommateur urbain mais est à l'origine d'un biais à l'encontre du producteur local de riz : le coût de transformation du paddy en riz est alourdi à hauteur d'environ 6 % du prix frontière en raison de rémanences de TVA intervenant lors des transports et surtout lors du décorticage du riz.

Cet exemple est généralisable. Les exonérations de TVA relatives aux produits alimentaires de base grèvent le coût des producteurs locaux en raison de rémanences de TVA dont ils supportent l'incidence. Les produits locaux sont concurrencés par des importations exonérées de TVA ; ils sont donc handicapés par une protection effective négative. En raison de substitutions entre consommations de biens alimentaires, toute exonération de TVA relative à un produit alimentaire tend à exercer des effets négatifs sur les agriculteurs, souvent pauvres.

Les exonérations⁹ relatives aux produits alimentaires non seulement sont à l'origine de pertes de recettes de TVA importantes mais en entraînant des effets néfastes pour les agriculteurs, elles sont contraires aux stratégies de lutte contre la pauvreté (encadré 2). Une orientation cruciale pour la réussite de la transition fiscale serait donc d'assujettir l'ensemble des produits alimentaires et d'une manière plus générale de supprimer toute exonération de TVA ; une analyse préalable de l'incidence d'une telle mesure sur les producteurs et les consommateurs nets serait nécessaire.

2.3.2 Les droits d'accises comme instruments complémentaires de recettes

Les droits d'accises concernent des biens de consommation finale (alcools, tabacs ...) et aussi des biens comme les produits pétroliers. Ils peuvent mobiliser des ressources fiscales substantielles. Les effets néfastes pour la compétitivité de la taxation de produits intermédiaires sont à souligner : contrairement à la TVA, ces droits ne sont pas imputables et constituent donc une charge définitive pour le producteur. Par exemple, les droits d'accises sur la farine et les huiles alimentaires prévus par certaines législations réduisent la

⁹ L'impact régressif des exonérations dans le cadre des tranches sociales de TVA (notamment eau et électricité) constaté dans un pays sahélien devrait inciter à effectuer d'autres évaluations. Dans certains pays, l'assujettissement à la TVA de l'ensemble des consommations d'électricité et d'eau est susceptible de dégager des ressources fiscales supplémentaires, sans aller à l'encontre des stratégies de lutte contre la pauvreté.

compétitivité des productions utilisant ces produits comme intrants. Le champ d'application des droits d'accises doit être strictement délimité.

2.4 Régimes d'exonérations et transition fiscale

2.4.1 Fondements des exonérations

Le tarif était souvent caractérisé par des taux élevés et une structure tarifaire complexe voire « aberrante ». De même, la fiscalité interne faisait appel à des taux d'imposition excessifs et était à l'origine d'importantes distorsions fiscales. Aussi, les régimes d'exonérations avaient-ils comme objectif de « compenser » les surcoûts liés à des tarifs élevés sur les intrants, de rétablir une protection effective positive et d'éviter des distorsions fiscales insupportables. Avec les réformes actuelles, le fondement des exonérations a disparu. De plus, la fiscalité n'est pas ressentie comme une contrainte majeure par les entreprises (Schiffer et Weder, 2001). Ces dernières accordent une grande importance au fonctionnement de la justice, aux pratiques non concurrentielles, à la corruption, à l'accès au crédit et à la qualité des infrastructures... Les régimes d'exonération relèvent alors de politiques de second rang. Enfin, les incitations fiscales ont été utilisées avec peu de succès (Oman, 2000).

2.4.2 La rationalisation des exonérations

Les exonérations sont à l'origine de difficultés majeures en raison de leur impact sur le système de protection et sur les recettes budgétaires. Un objectif serait donc leur suppression. Cette suppression, qui serait plus facile dans un cadre régional, contribuerait à améliorer l'équité et la neutralité des systèmes fiscaux. Elle permettrait aussi d'améliorer le rendement de l'impôt. La politique d'incitation fiscale pourrait alors reposer sur un régime de droit commun. Ce régime devrait inclure l'ensemble des incitations et exonérations (régime de l'amortissement accéléré, allègement temporaire de l'impôt sur les bénéfices et d'impôts directs comme l'impôt foncier, la patente), dont le champ d'application et la durée serait limitée. Seuls les impôts directs feraient l'objet d'exemptions.

2.4.3 Les exonérations relatives aux marchés financés par l'extérieur et aux ONG

Les exonérations relatives aux marchés sur financement extérieur sont paradoxales, car certains bailleurs de fonds attachés à l'exonération fiscale des projets pratiquent l'aide budgétaire non affectée. Le paradoxe demeure même si le bailleur de fonds adhère au principe de la conditionnalité pour son aide budgétaire : les aides budgétaires usuelles devraient suffire à garantir le respect de la conditionnalité globale tandis que les taxes afférentes au projet seraient soumises aux conditions de décaissement du projet. Pour les bailleurs de fonds ne pratiquant pas l'aide budgétaire, il convient de souligner le caractère incertain de toute procédure d'affectation en raison de la fongibilité des fonds. De plus, l'aide projet peut difficilement être efficace dans un contexte de mauvaise gestion budgétaire. Ces exonérations sont à l'origine de pertes de recettes fiscales consécutives à des fraudes difficiles à juguler.

Outre leur fondement incertain et leur effet négatif sur les recettes, deux arguments devraient inciter à renoncer aux exonérations des projets financés par l'extérieur : le coût pour les administrations financières des pays africains des procédures (chèques Trésor, ordres de paiement) destinées à gérer les exonérations fiscales est exorbitant. De plus, en raison de difficultés budgétaires profondes, les Etats récipiendaires ne peuvent pas toujours financer les besoins en biens publics qu'occasionne tout projet.

Les exonérations relatives aux ONG sont aussi à l'origine de difficultés, notamment en raison des abus. Cependant, l'apport au développement des ONG respectant leur vocation première est important notamment pour les pays les plus pauvres et la mise en place de taxes sur les opérations d'ONG constituerait un frein considérable à leur activité. Il convient donc de

maintenir les exonérations pour les ONG mais en les encadrant strictement. Un suivi, notamment à travers l'évaluation de la dépense fiscale occasionnée, serait nécessaire.

2.5 Une adaptation sectorielle de la législation fiscale

2.5.1 L'adaptation de la législation fiscale au secteur agricole

La fiscalité relative à l'agriculture pourrait revêtir deux aspects essentiels : la TVA selon sa finalité originelle, frapperait les consommations finales de produits alimentaires mais non les intrants¹⁰ spécifiques de l'agriculture. Une fiscalité tarifaire de droit commun devrait être appliquée aux intrants agricoles.

L'application partielle de la TVA à l'agriculture, telle qu'elle est souvent pratiquée, conduit à taxer les producteurs alors que la finalité de la TVA est de taxer les consommations finales. Il conviendrait d'assujettir à la TVA l'ensemble des produits agricoles afin de rétablir la compétitivité des productions locales vis-à-vis des importations. L'extension de la TVA à des consommations alimentaires se traduirait par un élargissement important de son assiette. Cependant, deux obstacles essentiels sont à surmonter. Le premier tient à l'augmentation des prix alimentaires qu'impliquerait l'assujettissement à la TVA. Le second réside dans les limites à l'imputation des crédits de TVA par les producteurs agricoles. L'imputation de TVA peut être effectuée à travers les organismes d'encadrement ou des groupements de producteurs. Cependant, les agriculteurs isolés et à faible activité (cas le plus fréquent) ne peuvent bénéficier de cette imputation et supportent donc à titre définitif les rémanences des TVA appliquées sur leurs intrants et consommations intermédiaires. Pour les produits destinés au marché local et qui échappent au circuit de la TVA à travers une commercialisation dans des circuits non enregistrés, les agriculteurs bénéficient d'un avantage net, puisque les produits alimentaires importés sont assujettis à la TVA. Le handicap des producteurs survient en cas d'exportation ou si leur production est introduite en aval dans le circuit de la TVA. Afin de limiter ce handicap, il est suggéré d'exonérer les intrants non susceptibles de production locale ne pouvant faire l'objet de détournement de destination (engrais, produits phytosanitaires). Afin de préserver la cohérence du système d'incitation, la fiscalité tarifaire de droit commun est à appliquer à l'ensemble des intrants de l'agriculture.

2.5.2 Les stratégies de fiscalisation des activités urbaines non enregistrées

Les acomptes sur impôt permettent d'imposer a minima les activités non enregistrées. Les résultats sont inégaux : certains dispositifs étaient complexes et peu efficaces, notamment les systèmes d'acompte sur divers impôts ou les précomptes de TVA. D'autres systèmes, tels ceux introduits au Bénin ou au Burkina Faso, sont ciblés sur l'impôt sur le bénéfice et ont permis d'améliorer les recettes.

Une stratégie de fiscalisation conventionnelle des activités frauduleuses. La taille de certaines activités frauduleuses et leur caractère visible conduisent à appliquer les techniques habituelles de recoupement. L'effort doit être porté sur les entreprises connues de l'administration mais qui fraudent, et aussi sur les activités d'envergure (activités d'import-

¹⁰ Divers pays africains (Côte d'Ivoire, Madagascar, Togo ...) ont appliqué ou tenté d'appliquer la TVA aux intrants spécifiques de l'agriculture (engrais, aliments pour bétail etc.), alors que la plupart des produits agricoles non transformés restaient exonérés. La TVA grève alors les coûts de production. Il en résulte une protection négative du produit local vis-à-vis des importations qui sont exonérées de TVA. De plus, la taxation des intrants incite les paysans à renoncer à l'utilisation de techniques modernes. Enfin, les recettes nettes de TVA sont souvent faibles et sont supportées par les paysans les plus défavorisés, car les organismes d'encadrements parviennent souvent à imputer les crédits de TVA provenant de l'assujettissement des intrants agricoles.

export, construction, transports ...) souvent dissimulées dans des activités « informelles. Pour la fiscalité douanière, l'objectif serait de dédouaner l'ensemble des marchandises importées. Il est essentiel d'engager directement des actions en vue de réduire les importations frauduleuses. Ainsi, souvent, les Douanes exigent l'immatriculation à travers un Identifiant Fiscal Unique (IFU) de tout importateur.

La fiscalisation des activités informelles à travers la patente synthétique. Les systèmes de patente synthétique adoptés pourrait être encore simplifié en retenant une patente synthétique indiciaire, dont le montant serait alors déterminé en fonction d'indices objectifs du niveau de l'activité, sans référence au chiffre d'affaires. Les indices retenus doivent être simples, peu nombreux et facilement repérables. La simplicité de la patente synthétique indiciaire faciliterait sa compréhension par les contribuables et permettrait d'envisager un rôle actif des collectivités locales dans la mobilisation de cet impôt, dont la vocation d'impôt local est évidente.

Outre une réforme profonde du système fiscal, la réussite de la transition fiscale repose sur des aménagements importants du mode d'administration de l'impôt. Des progrès considérables sont possibles à travers une modernisation de l'administration de l'impôt.

3 Une administration moderne et adaptée de l'impôt

Bien que les administrations douanières et fiscales ont à concourir ensemble à la mobilisation de l'impôt : une grande partie de la problématique de l'impôt est commune. Cependant, l'une et l'autre de ces administrations ont à conserver leur spécificité pour jouer pleinement leur rôle dans la transition fiscale.

3.1 La modernisation de l'administration de l'impôt : problématique d'ensemble

3.1.1 Des compétences entre administrations clairement délimitées

Administrations des douanes et des impôts : des métiers spécifiques. Trois raisons principales conduisent à recommander le maintien de deux administrations distinctes Douanes-Impôts. Tout d'abord, les métiers de la Douanes et des Impôts sont distincts et présentent des spécificités marquées (spécificités de l'assiette, des contribuables, des transactions). De plus, une tradition séculaire distingue les administrations fiscales et douanières : tout projet de fusion susciterait de grandes résistances. Enfin, la transmission automatisée en temps réel des informations peut sauvegarder l'avantage d'une spécialisation des administrations tout en bénéficiant d'une circulation efficace des informations.

L'évolution du rôle du Trésor. Dans la tradition administrative française, la répartition des compétences conduit l'administration fiscale à établir l'assiette de l'impôt et à émettre un rôle, qu'elle transmet à l'administration du Trésor. Cette dernière prend alors en charge les rôles émis et assure le recouvrement de l'impôt. L'expérience a montré les inconvénients d'une telle organisation : allongement des délais, dilution de responsabilité.... Une réforme majeure a réuni au sein des administrations fiscales l'ensemble des missions fiscales. Cette organisation permet d'introduire des chaînes de travaux et de contrôle complètes allant de l'identification au paiement. Cependant, ces réformes sont encore parfois incomplètes.

3.1.2 Orienter la gestion des administrations vers la performance

La séparation du conceptuel de l'opérationnel. Les services centraux chargés des tâches conceptuelles ont pour vocation de déterminer une stratégie de mobilisation de l'impôt et de piloter l'ensemble des services. Les services opérationnels doivent appliquer la stratégie fiscale sous l'impulsion et le contrôle des services centraux. Une des conditions essentielles d'efficacité de toute organisation administrative d'envergure est de respecter la spécificité des rôles respectifs des services centraux et des services opérationnels. Les administrations

fiscales et douanières des pays africains rencontrent des difficultés pour mettre en place des services centraux, qui devraient se consacrer avant tout à analyser les résultats des services opérationnels, à définir priorités et plan d'actions. Ces services sont souvent absorbés par des tâches opérationnelles de gestion ce qui nuit à l'efficacité des administrations. Le renforcement des capacités des directions centrales à piloter les services constitue donc un objectif prioritaire.

Une gestion orientée vers la performance. Les services centraux des Douanes et des Impôts manquent d'outils pour orienter, suivre et contrôler l'activité des services de base. Les administrations auraient avantage à se doter d'indicateurs de gestion simples (moyens, activités, résultats...) pour disposer d'instruments de pilotage. Ces tableaux de bord devraient faciliter la fixation d'objectifs et permettre une affectation efficace des moyens.

Une gestion orientée vers l'éthique. Les causes de la corruption sont multiples (Walsh, 2003). Pouvoirs discrétionnaires excessifs, manque de transparence, manque d'incitations, rareté de sanctions effectives, ...constituent des facteurs de corruption qui sont aggravés par la défaillance des Etats. Une corruption importante est incompatible avec une mobilisation efficace de l'impôt (Ghura, 1998). Il est donc essentiel de réduire ce fléau ce qui requiert un fort engagement des autorités gouvernementales. La lutte contre la corruption repose sur l'incitation (rémunération régulière d'un niveau adéquat). Elle repose aussi sur la prévention (adoption d'une charte déontologique¹¹, réduction des contacts directs entre le personnel des administrations et les usagers). Enfin, la restauration de l'autorité hiérarchique et de sanctions crédibles (Thiele H., and Gunnar E.S., 1999) constitue une autre condition.

3.1.3 Recherche de synergies entre administrations ; échanges efficaces d'information

Les échanges d'information Douanes-Impôts ne sont pas informatisés, systématiques et en temps réel ce qui rend difficiles les recoupements¹². L'efficacité des liaisons repose sur l'utilisation systématique d'un IFU. L'identification doit s'appliquer en priorité aux grandes entreprises souvent gérées par un SGE (service des grandes entreprises).

3.2 La modernisation des Douanes : vers la facilitation douanière

Un environnement national spécifique. Dans les pays africains, la circulation des marchandises dépend directement de la consommation concentrée pour l'essentiel dans les centres urbains et d'un nombre réduit de sources d'approvisionnement. La surveillance des transactions commerciales externes doit alors privilégier les grands axes de circulation et principales zones de consommation.

Un environnement international en mutation. Les accords de Marrakech et la création de l'Organisation Mondiale du Commerce (OMC) impliquent une diminution des barrières tarifaires et l'adoption de la valeur OMC. L'harmonisation internationale des règles douanières et des procédures (convention de Kyoto) s'accélère. De nouvelles négociations entre groupes d'Etat modifieront les équilibres actuels. Il s'agit notamment pour les Etats ACP des APE avec l'UE qui permettront à terme l'ouverture complète et réciproque des marchés, mais aussi de l'AGOA (African Growth Opportunity Act) pour les échanges avec

¹¹ La déclaration d'Arusha (1993) définit 15 grandes orientations en matière d'éthique douanière tandis que plusieurs forums internationaux (La Haye 2001) et la déclaration de Maputo (2002) confirment cet engagement.

¹² Ainsi, les contribuables imputent des crédits de TVA occasionnés par des importations sans que l'administration des Impôts ne dispose automatiquement des éléments de recoupement en provenance de la Douane. De même, l'administration des Impôts prend en considération des déclarations de chiffres d'affaires sans pouvoir les rapprocher systématiquement des importations connues des Douanes.

les USA ou encore de l'initiative TSA¹³ (Tout Sauf Les Armes) de l'UE. Enfin, les pays africains cherchent à promouvoir un nouveau partenariat de développement (NEPAD).

3.2.1 Vers un dédouanement efficace : maîtriser les fondamentaux

Un dédouanement efficace suppose d'appliquer le tarif (valeur, origine et espèce tarifaire et aussi de faire appel en cas de transit ou d'application de régimes économiques à des procédures simples et sécurisées). Un dédouanement efficace constitue une condition fondamentale à la mobilisation des ressources douanières et à l'effectivité du système d'incitation. Une libération rapide des marchandises (objectif de facilitation) est essentielle pour les activités et contribue à une utilisation optimale d'infrastructures comme les ports.

3.2.2 Moderniser le traitement douanier

L'informatique permet une gestion efficace des procédures. Elle permet aussi de développer les mises en réseau entre services de gestion et de contrôles, d'accélérer l'échange d'information. Cependant, l'outil informatique a été trop souvent plaqué sur la chaîne de dédouanement, d'où la subsistance de circuits manuels parallèles. Ceci soulève des difficultés : remise en cause de la crédibilité du système, pratiques discriminatoires. Il convient donc de proscrire toute dérogation dans le traitement informatisé des déclarations.

De nouvelles méthodes de contrôle. L'objectif de facilitation et d'utilisation efficace des moyens administratifs repose sur des méthodes modernes de contrôle basées sur l'analyse de risque et le ciblage¹⁴ : tout en restant dissuasifs, les contrôles doivent être ciblés en fonction du risque de fraude, pour ne pas provoquer de blocages intempestifs. Le ciblage permet alors de réconcilier la facilitation du commerce et la sécurisation des recettes douanières.

Avec la valeur OMC, le contrôle a priori des transactions perd en grande partie sa justification. Aussi, est-il nécessaire de renforcer les contrôles a posteriori (contrôle en entreprise sur la base de documents comptables). Un rapprochement avec l'administration des Impôts pourrait accroître l'efficacité des contrôles.

Accélérer et sécuriser le dédouanement. La procédure de dédouanement nécessite dans les pays africains, environ 7 jours à l'importation et 48 H à l'exportation. Ces délais, anormalement longs et incertains, devraient être au maximum de 24 heures à l'importation et de 3 à 6 heures à l'exportation pour des opérations ne présentant pas d'anomalies.

Limiter les formalités. Les Douanes doivent exiger uniquement les documents nécessaires au dédouanement. Une liste réglementaire précise des documents d'ordre public devrait être diffusée. L'utilisation des nouvelles technologies permet la dématérialisation des documents. UN guichet unique permet la centralisation des formalités.

Professionnaliser les intervenants. Promouvoir le partenariat avec les entreprises. Les opérations de dédouanement sont généralement effectuées par des commissionnaires en douane. Une action essentielle pour les Douanes est d'identifier tous les importateurs à l'aide d'un IFU. Ce principe simple est difficile à garantir. Une action importante est de professionnaliser les déclarants à travers des actions de formation professionnelle. Des contrôles réguliers des commissionnaires sont nécessaires pour prévenir les défaillances.

¹³ L'initiative TSA (2001) accorde aux PMA, l'accès en franchise de droits de douane à tous les produits à l'exception du riz, des bananes, du sucre et, des produits de l'industrie des armements. La franchise totale sera atteinte en 2006 pour les bananes et en 2009 pour le riz et le sucre.

¹⁴ Pour plus de détail, cf. Chambas et al. 2005.

L'octroi de facilités contractuelles en faveur d'entreprises « citoyennes » peut constituer une composante de la politique de facilitation. En cas de manquement, les sanctions doivent être effectives et dissuasives.

La transparence des règles. La réglementation doit être appliquée de manière homogène et prévisible. Il convient d'en assurer la diffusion à l'ensemble du personnel des Douanes. Pour les opérateurs et aussi le grand public, elle doit être accessible et transparente. L'information doit aussi passer par Internet et les réseaux informatiques. L'expérience tunisienne, qui vise à instituer un guichet unique virtuel (internet), pourrait être appliquée en Afrique.

L'apparition de nouveaux risques. De nombreux Etats d'Afrique ont exprimé leur volonté de lutter contre le blanchiment d'argent. Les Douanes pourraient voir leur rôle renforcé, par l'usage accru du droit de communication et d'accès aux informations bancaires et par l'exercice effectif de contrôles comptables en entreprises. La sécurisation des échanges internationaux entre dans une logique de facilitation du commerce. Elle implique des investissements coûteux, dont la prise en charge ne peut pas être assurée exclusivement par les PED.

3.2.3 Le champ d'intervention des sociétés de pré-inspection

Les collaborations entre les Douanes et les sociétés de pré-inspection ne s'effectuent pas dans les meilleures conditions. De plus, la révélation de la fraude est limitée par des seuils minimaux en valeurs de déclenchement d'inspections qui favorisent les déclarations fractionnées. Les Etats établissent aussi des listes de produits non soumis à IAE trop importantes. Enfin, l'IAE concerne rarement les transits, régimes divers d'exonérations pour lesquels des droits importants peuvent être en jeu. Pour l'avenir, si l'appel à des sociétés extérieures se révèle toujours nécessaire, il serait utile de définir des modalités d'intervention plus efficaces de ces sociétés.

3.2.4 Le traitement du contentieux douanier et les voies de recours

Les faiblesses du système de contentieux. Les sanctions encourues sont souvent disproportionnées aux enjeux, elles ne concernent pas assez les fraudes importantes. Les Douanes tendent à exercer de fortes pressions sur l'opérateur pour obtenir une transaction. Les risques de contrôles et les sanctions varient selon les bureaux de dédouanement. Il conviendrait d'appliquer des sanctions dissuasives et homogènes. Une orientation serait d'exclure les infractions les plus graves de la transaction au profit du recours en justice. Dans les zones d'intégration régionale, une harmonisation entre pays serait nécessaire.

Le recouvrement en douane est limité, car la marchandise est en principe garante des droits. En cas de procédure contentieuse, les marchandises peuvent être saisies ou retenues en sûreté. Cependant, des restes à recouvrer importants perdurent, faute de suivi régulier et d'exercice des voies de recours ou de contrainte. Le recouvrement des créances est à renforcer ; à cette fin pourraient être créés des services spécialisés au sein des recettes des Douanes.

Les voies de recours. Selon la convention de Kyoto, les recours écrits et motivés en douane doivent être prévus par la législation nationale. En cas de rejet, le plaignant peut exercer un autre recours auprès d'une autorité indépendante des Douanes, et en dernière instance devant une autorité judiciaire. Actuellement, peu d'instances nationales sont officiellement reconnues. Une médiation pourrait aussi être envisagée au niveau d'instances régionales, considérant que de nombreux litiges sont transnationaux et visent l'application de mesures communautaires.

3.3 Les administrations fiscales, instruments centraux de la transition fiscale

Les administrations des impôts doivent mobiliser des ressources publiques et devenir des « facilitateurs » de l'activité économique. Elles ont à garantir l'application uniforme du système fiscal et à réduire les distorsions résultant de la fraude. Le respect des règles de droits et l'absence d'arbitraire peuvent devenir des facteurs d'attractivité importants. Les administrations fiscales doivent s'efforcer de minimiser les coûts et contraintes qu'implique la mobilisation de l'impôt. Il s'agit bien évidemment d'évaluer et de réduire leurs coûts d'intervention propres mais aussi de mettre en place des facilités pour alléger les coûts supportés par les contribuables, notamment par les entreprises collectant l'impôt.

3.3.1 La promotion du civisme fiscal

Transparence et accessibilité des règles fiscales. Une loi simple et/ou adaptée réduit les coûts d'application et incite au civisme. Par exemple, en matière de TVA, une loi, comportant peu d'exonérations, un seuil d'imposition relativement élevé et un taux unique, est plus facile à comprendre et à appliquer autant par les usagers que par l'administration. L'édition de Codes des impôts rédigés de manière accessible est donc nécessaire. L'utilisation de techniques modernes (Internet) facilite la diffusion de législations à jour. Des efforts sont à engager pour mettre à disposition des publics concernés les règles légales et les décisions administratives.

Information et éducation des contribuables. Une administration efficace doit assurer aux contribuables une information claire sur leurs obligations, les taxes qui leur sont applicables et les dates de déclaration et de paiement. Les contribuables doivent également être informés des changements intervenus dans la loi fiscale et disposer des imprimés fiscaux. Une responsabilité essentielle d'une administration fiscale est d'aider les contribuables à remplir leurs obligations. Il est souhaitable de favoriser le développement de "comptables agréés" ou de centres de gestion, orientés vers les PME/PMI.

Détection des défaillants et fraudeurs. La détection immédiate des défaillants et retardataires est fondamentale dans un système basé sur le principe de déclarations et de paiements spontanés, en particulier et en priorité pour les grandes entreprises. A défaut, par effet de dominos, le civisme fiscal s'étiole. A cet égard, la technique des contrôles ponctuels est particulièrement pertinente. Il est souhaitable de mettre en priorité l'accent sur les secteurs à risque élevé (ciblage).

Garantie d'un Etat de droit. L'incertitude dans l'application des règles fiscales va à l'encontre du développement et sape le civisme fiscal. Aussi, est-il crucial d'offrir à l'ensemble des contribuables et aussi à l'administration les garanties d'un Etat de droit. Dans certains pays (Sénégal), la possibilité pour le contribuable de solliciter des juridictions en matière fiscale a permis de lever beaucoup d'incertitudes.

3.3.2 Les principes d'une organisation efficace des administrations fiscales

D'une organisation par impôts, puis par fonction les administrations sont de plus en plus organisées par groupes de contribuables : de nombreux pays ont créé des services distincts pour gérer chaque groupe de contribuables, tels que les grandes entreprises, les entreprises moyennes, les petites entreprises ou encore les professions libérales. Cette d'approche est fondée sur la spécificité de chaque catégorie de contribuables.

Les centres des impôts territoriaux ou les services spécifiques à une catégorie de contribuables gèrent les relations courantes avec le contribuable dans une finalité de services (information, prévention), de surveillance (respect des obligations déclaratives), d'encaissement des paiements spontanés et de règlement des réclamations simples (avant le stade du contentieux juridictionnel). Ils assurent la fonction de *correspondant fiscal unique*.

- Les entreprises relèvent de services spécialisés organisés sur une base nationale pour les grandes entreprises et les entreprises moyennes (SGE et SME). Les SGE constituent une composante majeure de la modernisation des administrations fiscales. L'arbitrage en faveur de la fiscalisation prioritaire des grandes entreprises demeure nécessaire. Il est le seul à permettre de sécuriser les ressources fiscales. Tout relâchement dans cette priorité se traduit par des chutes de recettes.
- La clientèle des particuliers relève de services territoriaux afin de permettre une proximité géographique vis-à-vis des contribuables. Pour les entreprises à faible enjeu, il est préférable de prévoir des cellules territoriales de gestion relatives à des circonscriptions coïncidant avec celle gérant les particuliers¹⁵.

Les services spécialisés par fonction à forte technicité traitent des relations d'exception avec les contribuables, en assurant les tâches de contrôles, de contentieux juridictionnel, de recouvrement forcé. En raison de la rareté des ressources en agents spécialisés, les services spécialisés doivent se situer au minimum au niveau régional voire national.

3.3.2 La modernisation des méthodes de contrôle et de recouvrement

Les étapes du contrôle. La première phase du contrôle vise à s'assurer que les contribuables connus qui devaient déclarer et payer à une échéance donnée ont rempli leurs obligations. La seconde phase s'assure de la sincérité des déclarations déposées ; le contrôle documentaire permet de rectifier les manquements les plus flagrants et d'opérer une sélection ciblée pour un contrôle fiscal externe. Le développement de systèmes pour détecter rapidement les défaillants et les relancer, classer les restes à recouvrer par importance et par date de création (pour identifier les créances susceptibles d'être recouvrées et les cotes irrécouvrables), et la mise en œuvre d'une procédure efficace de poursuite des défaillants sont essentiels.

Le recensement et le traitement des défaillants constituent un enjeu majeur pour les administrations fiscales. En s'appuyant sur une informatique simple, la gestion des régimes déclaratifs doit conduire à détecter en temps réel les défaillances déclaratives et de paiement. Sur cette base, des listes de défaillants doivent être éditées rapidement pour permettre aux services de relancer les défaillants de manière réactive.

La stratégie de contrôle. La stratégie de contrôle fiscal externe doit viser notamment au développement des méthodes de sélection des entreprises à vérifier (ciblage sur les risques de fraude les plus élevés), à l'élaboration de programmes de contrôle permettant une couverture rationnelle du tissu fiscal, au développement de contrôles pertinents et au renforcement du suivi des programmes de contrôle par les services centraux. Ainsi, les techniques de vérification pour la TVA sont fondées sur une détection rapide d'anomalies constatées à travers des contrôles ponctuels. Cette approche affirme la présence de l'administration.

La détection des entreprises frauduleuses repose avant tout sur des recoupements. L'importance et le nombre des informations gérées justifient que les SGE soient l'une des sources privilégiées pour la collecte des renseignements.

Conclusion

A la suite des politiques de libéralisation commerciale, l'Afrique est confrontée à une baisse de ses recettes tarifaires. En moyenne, les Etats africains sont cependant parvenus à stabiliser

¹⁵ Cela aboutit à créer des CIT (Centres des Impôts Territoriaux) composés de deux équipes orientées, l'une sur la gestion des dossiers des particuliers, l'autre sur la gestion des dossiers des petites entreprises.

leurs ressources notamment en substituant des ressources de fiscalité interne aux ressources tarifaires. Avec la perspective d'un approfondissement des politiques de libéralisation notamment dans le cadre des APE avec l'Union Européenne, les pays africains confrontés au tarissement progressif de leur recettes tarifaire devront poursuivre leur politique de transition fiscale. De plus, certains d'entre eux caractérisés par des niveaux de mobilisation fiscale excessivement faibles auront pour objectif de renforcer des ressources fiscales insuffisantes.

L'analyse, qui précède, a dégagé les voies d'une transition fiscale réussie. L'instrument central de la transition fiscale est la TVA. Pour porter des recettes budgétaires substantielles, la TVA, à taux unique est à appliquer sur une assiette n'admettant quasiment pas d'exception ce qui implique notamment de taxer les biens alimentaires. Il a été montré que ce choix est cohérent avec les stratégies de lutte contre la pauvreté. En revanche, d'importants obstacles s'opposent à un développement rapide de la fiscalité directe. Les pays africains sont pour l'instant engagés dans une « transition fiscale de première génération » à laquelle succèdera une « transition de deuxième génération » vers la fiscalité directe lorsqu'il sera possible d'en pallier les contraintes.

Avec les réformes menées ces dernières années, les régimes douaniers et fiscaux de droit commun ne constituent plus des obstacles au développement économique. Exonérations et régimes d'incitation ont perdu leur fondement. La plupart ont vocation à être supprimée. Cette orientation concerne aussi les exonérations relatives aux projets sur financement extérieur dont le manque de fondement et les conséquences néfastes ont été démontrés.

Les réformes de législation fiscales ne peuvent être fructueuses que s'il sont accompagnés par une amélioration dans l'efficacité de l'administration de l'impôt : une administration efficace et moderne de l'impôt est donc essentielle pour la réussite de la transition fiscale et des progrès considérables sont possibles. Il s'agit tout d'abord de susciter une forte synergie entre les administrations des Douanes et des Impôts en délimitant clairement les compétences de ces administrations, qui chacune doit avoir la compétence exclusive sur la chaîne fiscale complète jusqu'au recouvrement de l'impôt. De plus, la gestion des administrations douanières et fiscales est à orienter vers la performance et l'éthique : une politique de séparation des tâches opérationnelles des tâches conceptuelles est à mettre en œuvre et un ensemble cohérent de mesures est indispensable pour lutter contre la corruption. Enfin, la recherche d'une plus grande efficacité du dispositif administratif requiert un échange fluide et automatique des informations entre les Douanes et les Impôts. Le pivot de ces échanges est un IFU qui doit être appliqué en priorité aux grandes entreprises. Ces dernières constituent en effet un enjeu essentiel car elles collectent la majorité des recettes fiscales.

La modernisation des Douanes requiert comme condition préalable la maîtrise des fondamentaux (évaluation de la valeur, de l'origine, de l'espèce tarifaire ; l'application du transit et des régimes économiques). Cette modernisation, qui constitue un instrument de la facilitation douanière, repose sur la mise en place d'une informatisation efficace et de méthodes modernes de contrôles fondées sur des analyses de risques et des techniques de ciblage. Il s'agit d'accélérer le dédouanement tout en sécurisant les recettes ; il s'agit aussi d'alléger les formalités douanières et d'en réduire les coûts. Cette modernisation suppose de professionnaliser les intervenants en douanes, de nouer des relations de partenariat avec les entreprises et de tirer un meilleur parti de l'intervention des sociétés de pré-inspection. La modernisation des Douanes nécessite aussi d'assurer la transparence des textes et procédures douanières et d'améliorer la qualité d'un contentieux jusqu'ici largement centré sur la transaction.

Pour les administrations fiscales, la promotion du civisme fiscal constitue un objectif crucial : transparence et accessibilité des règles et procédures fiscales, détection et sanctions crédibles des fraudeurs et défaillants, garantie d'un Etat de droit en constituent les conditions essentielles. Cet objectif a aussi impliqué une réorganisation des administrations désormais largement structurées en fonction de catégories de contribuables : une réforme fructueuse a été la création de SGE qui gèrent une grande partie des recettes fiscales. Cette réforme est actuellement complétée par la création de services des moyennes entreprises.

Références

- Agbeyegbe T., Stotsky J., Wolde Mariam A., 2004 « Trade Liberalization, Exchange Rate Changes and Tax Revenue in Sub-Saharan Africa. » *IMF Working Paper*, 04/178.
- Alm J., S. Wallace 2004, « Can Developing Countries Impose an Individual Income Tax ? » *The Challenge for Tax Reform in a global Economy Conference*, Georgia State University, May 24-25.
- Araujo Bonjean C., Chambas G., 2005 « Taxing the Urban Unrecorded Sector in Sub-Saharan Africa. » in Alm J., Martinez-Vasquez ed. *Taxing the Hard-to-Tax: Lessons from Theory and Practice*, Elsevier.
- Araujo Bonjean C., Chambas G., 2002 « Le paradoxe de la fiscalité agricole en Afrique sub-saharienne. » *Tiers Monde*, n° 168.
- Baer K., Benon O.P., Toro J.A., 2002 « Improving Large Taxpayers Compliance. A Review of Country Experience. » *IMF Occasional Paper*, 215.
- Barilari A., 2002 *Animer une organisation déconcentrée*. Editions d'Organisation, Paris.
- Berg A., Krueger A.O., 2003 « Trade, Growth and Poverty: A Selective Survey. » *IMF Working Paper* 03/30.
- Bevan D.L., Collier P., Gemmel N., Greenaway D. eds, 2000 *Trade and Fiscal Adjustment in Africa*. Basingstoke and London; Macmillan and New York; St Martin Press.
- Bird R.M., 2004 « Managing Tax Reform » *Bulletin For International Documentation*, Vol. 58, 42-55.
- Bird R.M., 2003 *Administrative Dimension of Tax Reform*. World Bank Institute.
- Bird R.M., Casanegra De Jantscher M., 1992 *Improving Tax Administration in Developing Countries*. IMF, Washington.
- Bleaney Y. M., Gemmel N., Greenaway D., 1995 « Tax Revenue Instability, with Particular Reference to Sub-Saharan Africa. » *The Journal of Development Studies*, Vol. 31, 883-902
- Brixi H.P., Valenduc C. Z.L. Swift 2004 *Tax Expenditures: Shedding Light on Government Spending through the Tax System, Lessons from Developed and Transition Countries*. World Bank.
- Chambas et alii 2005 *Afrique au Sud du Sahara. Mobiliser des ressources fiscales pour le développement*. Economica, Paris.
- Chambas G., 1994 *Fiscalité et Développement en Afrique Sub-saharienne*. Economica, Paris.
- Chambas G., Duret E., 2000 *La mobilisation de ressources pour la réalisation de projets municipaux dans quelques villes d'Afrique sub-saharienne*. Etude DGCID-MAE.
- Coady D.P., 1997 « Fiscal Reform in Developing Countries. » in C.K. Patel ed. *Fiscal Reform in the Least Developed Countries*, Elgar.
- Collier P., 2000 « How to Reduce Corruption. » *African Development Review*, Vol. 12, 191-205.
- Cummings R. G., Martinez-Vasquez J., McKee M., Torgler B., 2004 « Effects of Culture on Tax Compliance: A Cross Check of Experimental and Survey Evidence » Working Paper 04/03, Georgia State University.
- De Wulf L., Sokol J.B., 2004 *Customs Modernization Initiatives : Case Studies*. World Bank
- Ebrill L., Keen M., Bodin J.-P., Summers V., 2001 *The Modern VAT*. IMF.
- Ebrill L., Stotsky J., Gropp R., 1999, « Revenue Implications of Trade liberalization. » *IMF Occasional papers*, n° 180.
- Gautier J.F., Rakotomanan F., Roubeaud F., 2001 « La fiscalisation du secteur informel : recherche impôts désespérément. » *Tiers Monde*, 42, 785-815.
- Geourjon A-M., Laporte B., 2005 « Risk Management for Targeting Customs Control in Developing Countries : Risky Venture for Revenue Performance? » *Public Administration and Development*, 75,1-9.
- Ghura D., 1998 « Tax Revenue in Sub-Saharan Africa: Effects of Economic Policy and Corruption. » *IMF Working Paper*, 98/135.
- Greenaway D., Milner C.R., 1991 « Fiscal Dependence on Trade Taxes and Trade Policy Reform. » *Journal of Development Studies*, Vol. 27, 95-134.

- Hussmanns, 1997 in « Secteur informel : historique, définition et importance. » Tome 2, p. 10, Afristat. *Le secteur informel et la politique économique*. Actes du séminaire du 10 au 14 mars 1997.
- Keen M. ed., 2003 *Changing Customs. Challenges and Strategies for the Reform of Customs Administration*. IMF.
- Keen M., Ligthart J.E., 2001 « Coordinating Tariff Reduction and Domestic Tax Reform. » *Journal of International Economics*, Vol. 56, 407-425.
- Keen M., Mintz J., 2004 « The Optimal Threshold for a Value-Added Tax. » *Journal of Public Economics*, Vol. 88, 559-576.
- Khattry B., Rao M., 2002 « Fiscal Faux Pas? An Analysis of the Revenue Implications of Trade Liberalization » *World Development*, Vol. 30, 1431-1460
- Maldonado C. et al., 1999 Le secteur informel faces aux contraintes légales et institutionnelles BIT.
- Morrisson C., 1995 « Quel cadre institutionnel pour le secteur informel. » *Cahiers de Politique Economique*, n° 10, Centre de Développement, OCDE, Paris.
- Oman C., 2000 « Quelles politiques pour attirer les investissements étrangers? » *Etudes du Centre de Développement de l'OCDE, Paris*.
- Schiffer M., Weder B., 2001 « Firm Size and the Business Environment: Worldwide Survey Results. » IFC, Discussion paper n° 43.
- Schneider F., Enste D.H., 2000 « Shadow Economies: Size, Causes and Consequences. » *Journal of Economic Literature*, Vol. XXXVIII, 77-114.
- Shende S.N., 2002 « Informal Economy-Special Taxpayer Regime for Small and Micro Businesses: Design and Implementation » *Paper presented at the Third Training Workshop on Taxation*, United Nations and CIAT, Brasilia.
- Shome P., 2004 « Tax Administration and the Small Taxpayer. » *IMF Policy Discussion Paper*, 04/02.
- Tanzi V., Zee H., 2000 « Tax policy for Emerging Markets; Developing Countries. » *IMF Working Paper*, WP/00/35.
- Thiele H., Gunnar E.S., 1999 « Corruption under Moral Hazard . » *World Bank Working Paper* 2204.
- Thill J., 1991 eds Rapport de synthèse de la mission « Fiscalité et ajustement structurel en Afrique francophone. » Inspection Générale des Finances, Paris.
- Zee H., Stotsky J., Ley E., 2002 « Tax Incentives for Business Investment: A Primer for Policy Makers in Developing Countries. » *World Development*, Vol.30, 1497-1516.