



**DIRECTION GÉNÉRALE DE LA COOPÉRATION INTERNATIONALE
ET DU DÉVELOPPEMENT**

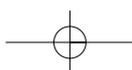
**AFRIQUE AU SUD DU SAHARA :
MOBILISER DES RESSOURCES FISCALES
POUR LE DÉVELOPPEMENT
SYNTHÈSE**

**Étude réalisée 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.**

**sous la direction de
Gérard Chambas**

2004

MINISTÈRE DES AFFAIRES ÉTRANGÈRES





*Ce RAPPORT est un document interne établi à la demande
du ministère des Affaires étrangères.*

*Les commentaires et analyses développés n'engagent que leurs auteurs
et ne constituent pas une position officielle.*

*La diffusion de ce rapport a un caractère limité
et son usage est strictement limité au cadre officiel.*

Tous droits d'adaptation, de traduction et de reproduction par tous procédés,
y compris la photocopie et le microfilm, réservés pour tous pays.

Photo de couverture : Salle informatique de la cour d'appel de Dakar
Impression : ADLIS Lille
© Ministère des Affaires étrangères, 2004.
ISBN : 2-11-095071-4
ISSN : 1160-3372





AVERTISSEMENT

Le présent document présente de manière synthétique les principaux constats et conclusions d'une analyse approfondie relative aux réformes fiscales menées en Afrique subsaharienne « *Afrique au Sud du Sahara. Mobiliser des ressources fiscales pour le développement.* »

L'objectif de cette analyse est de dégager pour les pays d'Afrique subsaharienne les meilleures pratiques tant pour la définition des systèmes fiscaux que pour les modes d'administration à mettre en œuvre. Le lecteur est invité à consulter le rapport principal pour disposer d'éléments d'analyse plus approfondis et pour prendre connaissance des conditions dans lesquelles ces analyses ont été effectuées. De même cette synthèse ne reprend pas la bibliographie qui figure dans le rapport principal.

L'analyse présentée ainsi que le rapport principal résultent d'un travail d'équipe confié au CERDI par le ministère français des Affaires étrangères. Une particularité essentielle de cette équipe est de réunir les compétences d'experts praticiens, spécialistes des douanes et de la fiscalité et d'universitaires du CERDI, spécialistes des politiques fiscales et commerciales

Catherine Araujo-Bonjean, Chargée de recherches CNRS, CERDI-Université d'Auvergne

Jean François Brun, Maître de conférences, CERDI-Université d'Auvergne

Christian Bruniquel, Directeur départemental des Impôts, expert ADETEF

Gérard Chambas, Chargé de recherches CNRS, CERDI-Université d'Auvergne

Jean-Louis Combes, Professeur, CERDI-Université d'Auvergne

Jean Paul Cornely, Directeur des Services fiscaux, Expert DGI

Bertrand Laporte, Maître de conférences, CERDI-Université d'Auvergne

Stéphane Liotet, Inspecteur principal des Douanes, expert ADETEF

Denis Ribaut, Receveur régional des Douanes, expert DGD



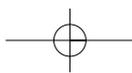
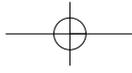




TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION.....	9
PARTIE I. LA PROBLÉMATIQUE DE LA MOBILISATION DES RESSOURCES PUBLIQUES EN AFRIQUE	11
1. QUEL NIVEAU DE RESSOURCES PUBLIQUES EN AFRIQUE SUBSAHARIENNE ?	11
1.1 Des niveaux de ressources publiques en Afrique similaires aux autres groupes de PED ; la situation singulière de la zone franc	11
1.2 La performance fiscale des pays africains ; l'effort fiscal négatif des pays zone franc.....	12
1.3 Une forte instabilité des ressources publiques en Afrique.....	15
2. LA RÉDUCTION DES INÉGALITÉS ET DES DISTORSIONS FISCALES, CONDITIONS D'UNE MEILLEURE MOBILISATION FISCALE.....	16
2.1 La réduction des inégalités condition d'un prélèvement fiscal accru en Afrique.....	16
2.2 Les effets de la fiscalité sur la croissance	17
2.3 La transition fiscale en Afrique : une politique à poursuivre.....	18
PARTIE II. AFRIQUE SUBSAHARIENNE : UN TISSU FISCAL À FORTES SPÉCIFICITÉS	21
1. LES SPÉCIFICITÉS DU TISSU FISCAL DES PAYS AFRICAINS.....	21
1.1 Le contribuable africain en tant que contribuable direct	21
1.2 Les entreprises dans le rôle de collecteurs d'impôts directs et indirects	22
2. SECTEUR AGRICOLE ET SECTEUR NON ENREGISTRÉ URBAIN : QUEL GISEMENT FISCAL ?	23
2.1 Secteur agricole : quel gisement fiscal ?.....	23
2.2 Secteur non enregistré urbain : quel gisement fiscal ?.....	23





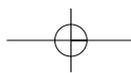
PARTIE III. SYSTÈME FISCAL ET DOUANIER: VERS UNE COHÉRENCE RENFORCÉE	27
1. FISCALITÉ TARIFAIRE: VERS UNE CONSOLIDATION DES RÉFORMES	27
1.1 L'intégration régionale: l'occasion de profondes réformes	27
1.2 Le tarif douanier: choix collectif et objectif de protection.....	29
1.3 Les régimes économiques et les zones franches	30
1.4 La consolidation nécessaire des réformes engagées.....	30
2. LES CONTRAINTES À UNE TRANSITION FISCALE À TRAVERS LA FISCALITÉ DIRECTE	32
2.1 L'impôt sur le revenu des ménages.....	32
2.2 Les impôts sur le bénéfice des sociétés	33
2.3 Les autres impôts directs: les impôts fonciers urbains	33
3. LA TRANSITION FISCALE À TRAVERS LA FISCALITÉ INDIRECTE INTERNE.....	34
3.1 La TVA, instrument de mobilisation des ressources publiques.....	34
3.2 Les droits d'accises comme instruments complémentaires de recettes.....	37
4. RÉGIMES D'INCITATION ET EXONÉRATIONS: UNE NÉCESSAIRE RATIONALISATION	38
4.1 Les objectifs et fondements des incitations et des exonérations.....	38
4.2 Les dispositifs d'incitations et d'exonérations	38
4.3 Doit-on maintenir des régimes d'incitation et d'exonérations.....	40
5. UNE ADAPTATION SECTORIELLE DE LA LÉGISLATION FISCALE: LES CAS DU SECTEUR AGRICOLE, DU SECTEUR NON ENREGISTRÉ URBAIN.....	42
5.1 L'adaptation de la législation fiscale au secteur agricole	42
5.2 Les stratégies de fiscalisation des activités urbaines non enregistrées.....	44
PARTIE IV. ADMINISTRATION DE L'IMPÔT.....	47
1. ADMINISTRATION DE L'IMPÔT: PROBLÉMATIQUE D'ENSEMBLE.....	47
1.1 Des compétences entre administrations clairement délimitées.....	47
1.2 Orienter la gestion des administrations vers la performance	48
1.3 Recherche de synergies entre administrations; échanges efficaces d'information.....	50
2. LA MODERNISATION DES DOUANES: VERS LA FACILITATION DOUANIÈRE.....	51
2.1 Un contexte et des défis spécifiques	51
2.2 Vers un dédouanement efficace: maîtriser les fondamentaux douaniers.....	52





2.3 Le champ d'intervention des sociétés de pré-inspection.....	55
2.4 Moderniser le traitement douanier : vers la facilitation douanière	61
2.5 Le traitement du contentieux douanier et les voies de recours.....	61
3. DES ADMINISTRATIONS FISCALES, INSTRUMENTS EFFICACES DE LA TRANSITION FISCALE	62
3.1 La promotion du civisme fiscal: objectif ultime des administrations fiscales africaines	63
3.2 Les principes d'une organisation efficace des administrations fiscales	65
3.3 Les stratégies de promotion du civisme fiscal	69
CONCLUSION	73







INTRODUCTION

Parmi les causes de la faible croissance économique des pays africains¹ figurent les carences des États à offrir les biens publics indispensables au développement. Ces carences ont pour conséquences de faibles niveaux d'éducation et de santé, des infrastructures collectives insuffisantes et de graves défaillances dans la gouvernance. Aussi, la mobilisation des ressources publiques, principal mode de financement des biens publics, constitue-t-elle un enjeu crucial.

Beaucoup d'efforts ont été engagés pour pallier la faiblesse des ressources publiques des pays africains mais jusqu'à la fin des années soixante-dix, la transposition de systèmes fiscaux étrangers a constitué un facteur majeur d'incohérence et de manque de pertinence de la fiscalité en Afrique. Les règles fiscales n'étaient pas suffisamment adaptées à la spécificité des contribuables (entreprises et ménages); de plus, ces règles ne tenaient pas assez compte de la faiblesse des capacités administratives disponibles. Dans le courant des années quatre-vingt, un effort sans précédent d'adaptation des systèmes fiscaux a été engagé. Des auteurs comme R.M. Bird, M. Casanegra de Jantscher (1992) 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 francophone, le rapport Thill (1992) a constitué une étape marquante. Il proposait de mettre en œuvre un système fiscal moderne reposant notamment sur la TVA et d'adopter des règles fiscales aussi simples que possible afin d'en faciliter l'administration. Il était aussi préconisé de définir de manière rationnelle les compétences des différentes administrations financières et de prévoir des modes de mobilisation de l'impôt compatibles avec les capacités administratives existantes.

Cependant, de nombreux États africains disposent toujours de ressources publiques excessivement faibles par rapport aux besoins en biens publics tandis que des changements considérables en cours nécessitent une « transition fiscale ». Ainsi, 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. Les accords de partenariat économique (APE), qui lient certaines zones d'intégration régionale avec l'Union européenne, seront à l'origine de nouvelles baisses 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 États concernés. En fait les PED, notamment africains, sont confrontés à la conciliation de deux impératifs majeurs. D'une part la demande sociale liée à l'impératif du développement entraîne un fort besoin de ressources publiques et d'autre part, le désarmement tarifaire entraîne la nécessité de mobiliser plus largement la fiscalité interne. Ainsi, les pays africains sont face à la nécessité de maintenir voire souvent d'augmenter leurs ressources tout en assurant leur « transition fiscale » c'est-à-dire la

1. Le terme « Afrique » ou « africain » est relatif ici à l'Afrique subsaharienne. Par commodité d'écriture, « Douanes » et « Impôts » désignent respectivement les administrations des Douanes et des Impôts.





substitution de ressources de fiscalité interne à des recettes tarifaires désormais décroissantes. L'effort d'adaptation des législations doit donc être poursuivi tout comme l'application de procédures et de méthodes administratives efficaces.

La présente analyse est composée de quatre parties. Les deux premières établissent un diagnostic d'ensemble sur la fiscalité des pays africains et sur les caractéristiques du tissu fiscal. Les deux parties suivantes ont pour objectif de dégager des orientations pour améliorer respectivement l'efficacité des systèmes de ressources publiques et des modes d'administration de l'impôt.





PARTIE I. LA PROBLÉMATIQUE DE LA MOBILISATION DES RESSOURCES PUBLIQUES EN AFRIQUE

1. QUEL NIVEAU DE RESSOURCES PUBLIQUES EN AFRIQUE SUBSAHARIENNE ?

1.1 Des niveaux de ressources publiques en Afrique similaires aux autres groupes de PED ; la situation singulière de la zone franc

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

Unité : % du PIB

	Prélèvement public total					
	1980-82	T	1994-96	T	2000-02	T
Pays en développement	21,4	95	20,6	103	20,5	95
Afrique au sud du Sahara	21,2	43	19,6	45	20,8	45
PED hors Afrique subsaharienne	21,5	52	21,5	58	20,2	50
Amérique latine	21,4	25	20,7	25	19,7	18
Asie	18,0	19	20,2	20	17,7	18
Moyen-Orient / Afrique du nord	34,1	12	26,7	13	25,9	14
Zone franc	20,7	12	14,9	14	18,7	14
Afrique hors zone franc	21,4	31	21,7	31	21,8	31

T : taille de l'échantillon.

Les données présentées sont des moyennes arithmétiques calculées sur des périodes de trois ans : 1980-82, 1994-96 et 2000-02.

Sources : GFS (Fonds monétaire international), données nationales, calculs des auteurs.

Les taux de prélèvements publics en ASS (Afrique au sud du Sahara), qui varient fortement d'un pays à l'autre, sont similaires en moyenne à ceux relevés pour les autres PED (tableau 1). Ils sont aussi proches des taux de prélèvements moyens observés pour les pays d'Amérique Latine ou d'Asie. À l'intérieur du continent africain, les taux de prélèvement public en zone franc, qui, initialement, étaient similaires à ceux des pays africains hors zone franc, sont devenus significativement inférieurs au cours des années quatre-vingt-dix.

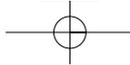




Tableau 2. Évolution du prélèvement public des pays de la zone franc (1997-2003)

Unité: % du PIB

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

Sources: Zone franc d'après les comptes consolidés pour l'UEMOA et la CEMAC

En zone franc, la stagnation du taux de prélèvement public est particulièrement marquée pour les pays membres de l'UEMOA (tableau 2). Pour la zone CEMAC, le niveau plus élevé du prélèvement public et la progression en 2000-2001 sont imputables aux ressources fiscales liées à l'extraction du pétrole auxquelles sont ajoutées les taxes sur les consommations de produits pétroliers. Hors pétrole², le taux de ressources publiques des pays CEMAC stagne en 2003 à 12,1 % ce qui est faible.

1.2 La performance fiscale des pays africains ; l'effort fiscal négatif des pays zone franc

Le niveau de prélèvement public effectif d'un pays dépend d'une part, des facteurs « structurels » considérés indépendants en courte période de la politique économique ; ces facteurs déterminent le « potentiel fiscal » ou capacité contributive. D'autre part, la politique³ de mobilisation fiscale agit sur le niveau des ressources publiques. Selon son efficacité, cette politique permet de mobiliser un prélèvement public effectif supérieur au potentiel fiscal (cas d'un effort fiscal positif) ou au contraire se traduit par un prélèvement public effectif inférieur au potentiel fiscal (cas d'un effort fiscal négatif).

1.2.1 Les facteurs structurels du prélèvement public

Le potentiel fiscal est déterminé par un ensemble de variables structurelles. Il s'agit donc du niveau de prélèvement public qu'il est possible d'anticiper compte tenu des facteurs structurels propres à un pays ou groupe de pays. À partir de la littérature académique, peuvent être retenus comme facteurs structurels⁴ du prélèvement public, le niveau de développement saisi à travers deux variables approchées : le produit intérieur brut par tête⁵ et l'origine sectorielle du revenu mesurée par la part de la valeur ajoutée agricole (Chambas, 1994, Guillaumont et alii, 1988, Stotsky et WoldeMariam, 1997). Au contraire, une relation négative est prévisible pour la contribution des activités agricoles au PIB, car ces activités sont difficiles à taxer (II). Le taux de prélèvement structurel est positivement influencé par

2. 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.

3. Il s'agit de l'ensemble des mesures de politique économique agissant sur la mobilisation des ressources publiques. Cela inclut non seulement les politiques fiscales et douanières mais aussi l'ensemble des mesures de politique économique (politique budgétaire, monétaire, de change, etc.).

4. Pour une analyse détaillée des facteurs structurels du prélèvement public cf. Brun, Chambas, Combes (2003).

5. Celui-ci est introduit avec un retard de un an pour pallier l'éventuel biais de simultanéité avec le taux de prélèvement.





le taux d'ouverture commerciale, car les échanges avec l'extérieur constituent une assiette plus facilement taxable que les revenus ou les consommations intérieures (Ghura, 1998, Stotsky et WoldeMariam, 1997). L'effet positif de l'ouverture est renforcé pour certains pays par une part élevée des produits miniers et pétroliers dans les exportations totales, car cette catégorie d'exportations peut donner lieu à des prélèvements substantiels sous forme de taxes ou de redevances.

Grâce à une estimation économétrique sur données de panels, une équation explicative du taux de prélèvement a été estimée⁶ en fonction des facteurs structurels dégagés ci-dessus (tableau 3). L'échantillon retenu est constitué par l'ensemble des PED pour lesquels on dispose de l'ensemble des données (85 pays). Pour chaque pays, on dispose d'observations sur une période de 29 années (1970-1998). Les données sont organisées sous la forme d'un panel pays-années. Cette organisation des données permet de saisir des hétérogénéités entre les pays, évoluant peu dans le temps et qui ne sont pas directement mesurables, il s'agit par exemple de l'organisation de l'administration fiscale, des caractéristiques culturelles, géographiques et historiques agissant sur le prélèvement.

1.2.2 L'évaluation du potentiel fiscal et de l'effort fiscal

Tableau 3. Équation économétrique de détermination du potentiel fiscal des PED

Variables explicatives	Coefficients	t-Student	P-value
Constante	14,62	3,47	0,00
Taux d'ouverture (X + M)/PIB	0,07	5,24	0,00
Produit par tête retardé	1,10	2,11	0,03
Part des exportations minières et pétrolières dans les exportations totales	0,03	3,47	0,00
Valeur ajoutée agricole/PIB	-0,23	6,82	0,00
P- value Hausman = 0,46			
R² = 0,31			

Source : calcul Brun, Chambas, Combes, 2003

Comme cela est indiqué plus haut, le taux de prélèvement public effectif est égal à la somme du taux de prélèvement structurel déterminé par les facteurs structurels (potentiel fiscal) et du taux d'effort fiscal, qui dépend de la politique de mobilisation fiscale. L'effort fiscal peut donc être évalué⁷ comme le résidu entre le taux de prélèvement effectif et le taux de potentiel fiscal estimé. Par construction, sur l'ensemble des pays de l'échantillon retenu, la moyenne des résidus est nulle ; aussi, l'effort fiscal doit-il s'interpréter de manière relative. La norme de référence (effort fiscal nul) correspond au comportement moyen de l'ensemble des pays de l'échantillon. Autrement dit, un effort fiscal nul (résidu nul) caractérise un pays

6. Deux méthodes d'estimation ont été appliquées : la méthode des effets fixes et la méthode des effets aléatoires. Les tests économétriques ont conduit à privilégier l'hypothèse selon laquelle une partie de l'hétérogénéité rentre dans l'effort fiscal et donc à retenir la méthode des effets aléatoires.

7. Les données du tableau 1 concernent un nombre plus élevé de pays que les données du tableau 4. De plus, les périodes ne sont pas identiques ; aussi, les données d'effort fiscal du tableau 5 ne correspondent-elles pas à des différences évaluées à partir des tableaux 1 et 4.





dont l'efficacité de la politique de mobilisation fiscale est conforme à la moyenne des pays de l'échantillon. Un résidu négatif signifie que le pays considéré consent un effort fiscal inférieur à la moyenne et inversement lorsque le résidu est positif.

Tableau 4. L'évolution du potentiel fiscal des PED

Unités: % du PIB

	1970-80	1980-90	1990-98
Pays en développement	19,9	20,6	21,3
Afrique au sud du Sahara	17,9	18,3	18,5
PED hors Afrique au sud du Sahara	21,3	22,1	23,1
Amérique latine	22,0	23,1	23,2
Asie	18,1	18,8	21,5
Moyen-Orient / Afrique du Nord	26,0	26,5	26,6
Zone franc	17,4	18,1	18,0
Afrique hors zone franc	18,3	18,4	18,7

Source: calcul des auteurs.

L'Afrique au sud du Sahara présente en moyenne un effort fiscal positif sur chacune des sous-périodes (tableau 5). Elle se distingue ainsi de l'Asie et de l'Amérique Latine, où l'on observe un effort fiscal négatif. En zone franc, les performances fiscales se sont détériorées à la fin des années quatre-vingt alors que la performance des autres pays africains tendait à s'améliorer. Dans le cas des pays zone franc, compte tenu de la stabilité du potentiel fiscal (tableau 4), la baisse du prélèvement public apparaît imputable à la politique de mobilisation fiscale. On en déduit qu'afin de redresser le niveau des ressources des pays de la zone franc, il convient a minima de retrouver le niveau d'efficacité antérieur de la politique de mobilisation fiscale.

Tableau 5. L'évolution de l'effort fiscal ; comparaisons internationales

Unités: % du PIB

	1970-80	1980-90	1990-98
Pays en développement	0,2	0,2	-0,7
Afrique au sud du Sahara	0,7	1,1	0,4
PED hors ASS	-0,2	-0,4	-1,4
Amérique latine	-2,2	-1,8	-3,2
Asie	-2,9	-1,8	-1,9
Moyen-Orient / Afrique du nord	6,0	4,2	0,7
Zone franc	0,9	0,8	-2,1
Afrique hors zone franc	0,6	1,3	1,7

Source: calcul des auteurs.





1.3 Une forte instabilité des ressources publiques en Afrique

L'instabilité des marchés de produits primaires (agricoles et miniers) entraîne une instabilité des ressources publiques lourde de conséquences puisqu'à la suite d'une gestion procyclique des dépenses publiques, l'instabilité des ressources publiques a débouché sur des déséquilibres budgétaires, qui ont compromis la solvabilité budgétaire de nombreux États africains (Collier, Gunning, 1999). Aussi, est-il nécessaire d'apprécier si les pays africains présentent par rapport aux autres PED une instabilité particulière de leurs ressources publiques.

À cette fin, l'instabilité des taux de prélèvement public a été évaluée⁸ pour les différents groupes de pays déjà distingués plus haut (tableau 6). En raison de la place relative des produits primaires dans l'économie des pays africains, l'instabilité des taux de prélèvement des pays africains est significativement plus élevée que celle observée pour les autres pays. Les pays de la zone franc ne se distinguent pas à cet égard des autres pays africains.

Sauf pour les pays du Moyen Orient et d'Afrique du Nord, on observe une diminution de l'instabilité des taux de prélèvement. Ceci peut s'expliquer par une baisse de l'importance relative dans les prélèvements publics des taxes assises sur le commerce extérieur⁹ (suppression des taxes sur les exportations, désarmement tarifaire). Ce phénomène peut aussi provenir d'une certaine atonie des cours des produits primaires ces dernières années.

L'instabilité des ressources publiques, particulièrement importante pour les pays africains, doit être prise en compte dans la politique budgétaire afin d'en pallier les conséquences néfastes. D'une part, il convient de chercher à mobiliser des recettes aussi peu instables que possible. D'autre part, l'instabilité apparaissant comme un phénomène inévitable et permettant de plus un prélèvement contra-cyclique, il conviendrait de rationaliser la gestion cyclique des dépenses publiques en évitant notamment les comportements d'expansion des dépenses dans les périodes de boom engendrant un « syndrome hollandais »

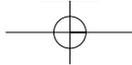
Tableau 6. Instabilité du taux de prélèvement public total des PED

	1970/1980	1980/1990	1990/1998
Pays en développement	8,2	7,9	6,8
Afrique au sud du Sahara	10,4	9,5	8,2
PED hors ASS	5,9	6,3	5,2
Amérique latine	5,7	8,0	5,1
Asie	4,9	4,9	4,0
Moyen-Orient / Afrique du nord	14,0	8,0	17,8
Zone franc	10,6	8,8	8,3
Afrique hors zone franc	10,4	9,9	8,2

Sources: calculs des auteurs à partir de GFS (Fonds monétaire international) et des données nationales.

8. Sur la méthode de mesure de l'instabilité, voir le rapport principal.

9. Se reporter au tableau 8.





2. LA RÉDUCTION DES INÉGALITÉS ET DES DISTORSIONS FISCALES, CONDITIONS D'UNE MEILLEURE MOBILISATION FISCALE

2.1 La réduction des inégalités condition d'un prélèvement fiscal accru en Afrique

Selon certains travaux traitant de l'économie politique de l'impôt, les inégalités de revenus pourraient constituer un facteur de prélèvement accru (Alesina et Rodrick, 1994). En effet, un accroissement des inégalités devrait accroître la demande sociale en faveur d'une politique budgétaire plus redistributive, politique qui nécessiterait pour la financer une mobilisation de ressources publiques supplémentaires. Cette hypothèse semble bien adaptée à la situation actuelle des pays africains dans lesquels les programmes de réduction de la pauvreté entraînent des dépenses publiques importantes; elle impliquerait un conflit entre les stratégies de réduction de la pauvreté et la mobilisation des ressources publiques.

Toutefois, on peut émettre une hypothèse contraire selon laquelle les inégalités et la pauvreté tendraient à affaiblir le niveau de prélèvement public. Tout d'abord, si les contribuables à capacité contributive élevée sont peu nombreux, leur capacité de résistance à l'impôt est sans doute grande en raison de l'homogénéité probable du groupe des privilégiés. De plus, indépendamment de phénomènes de résistances à l'impôt, la faiblesse des revenus des catégories défavorisées constitue en elle-même un obstacle à la mobilisation fiscale. Enfin, des inégalités excessives tendent probablement à saper l'acceptation de l'impôt par des populations qui considèrent la répartition des revenus comme injuste.

Pour exclure une de ces deux hypothèses, on recourt à un test économétrique: à partir de données de panel transversales sur l'ensemble des économies développées et en développement¹⁰, une équation explicative du niveau de prélèvement à la fin des années quatre-vingt-dix a été estimée. Les variables retenues sont les mêmes que celles utilisées précédemment pour évaluer l'effort fiscal. On ajoute simplement un indicateur d'inégalité, indicateur de Gini¹¹ évalué à partir d'enquêtes auprès des individus ou des ménages.

Les résultats (tableau 7) sont cohérents avec ceux de l'équation permettant d'évaluer le potentiel fiscal (tableau 3). Ils mettent en évidence un effet défavorable¹² des inégalités sur le taux de prélèvement public: une augmentation de 10 % de l'indice d'inégalité de Gini entraîne une diminution de 5,6 % du taux de prélèvement. Les inégalités de revenus

10. Une coupe transversale se justifie dans la mesure où les indicateurs d'inégalités évoluent peu. En outre, pour la plupart des PED, on ne dispose que d'une seule valeur pour l'indicateur d'inégalité dans leur histoire récente.

11. Le facteur inégalité mesuré à travers l'indice de Gini peut être considéré comme un facteur structurel du prélèvement fiscal. Cependant, en raison des contraintes statistiques, il n'aurait pas été possible d'estimer à travers des méthodes usuelles le potentiel fiscal sur de larges données de panel et l'échantillon aurait été restreint. Aussi, dans le § 1 de cette partie 1, avons nous fait le choix d'effectuer une estimation du potentiel fiscal sans tenir compte des inégalités.

L'indice de Gini indique dans quelle mesure la répartition des revenus s'écarte d'une distribution égalitaire. Plus le coefficient de Gini est proche de 1, plus les inégalités sont fortes; au contraire, plus il tend vers zéro, plus la répartition des revenus est égalitaire.

12. Le coefficient relatif à l'indice de Gini est négatif et significativement différent de zéro. La relation log/log retenue permet d'interpréter les coefficients comme des élasticités. L'équation passe avec succès les tests économétriques usuels. En particulier, on ne peut pas faire apparaître une spécificité dans les coefficients pour les PED ou pour les pays d'Afrique au sud du Sahara. Les coefficients de Gini sont calculés antérieurement (en moyenne 5 ans) au taux de prélèvement ce qui limite le risque d'un biais de simultanéité.





apparaissent donc comme un facteur pénalisant le prélèvement public. Ce résultat confirme les hypothèses d'un consentement à l'impôt de l'ensemble des contribuables plus faible, d'une résistance efficace de groupes privilégiés restreints...) dans les pays les plus inégalitaires. Ce résultat est crucial car il met en évidence la compatibilité des stratégies de réduction des inégalités avec une meilleure mobilisation fiscale.

Tableau 7. Impact des inégalités sur le taux de prélèvement public des PED

Variables explicatives	Coefficients	t-Student	P-value
Constante	3,29	3,64	0,00
Taux d'ouverture	0,22	4,13	0,00
Produit par tête	0,12	1,70	0,09
Part des exportations non manufacturières	-0,15	2,41	0,02
Part de la valeur ajoutée agricole	0,14	2,18	0,03
Indicateur de Gini	-0,56	3,64	0,00

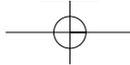
$R^2 = 0,55$ normalité = 2,11 (0,35), RESET = 1,99 (0,12),
 CHOW pays en développement = 0,58 (0,74)
 CHOW pays en Afrique au sud du Sahara = 0,64 (0,70)

2.2 Les effets de la fiscalité sur la croissance

Les travaux scientifiques disponibles ne permettent pas de trancher quant aux effets de la fiscalité sur la croissance mais ils permettent de poser les principales hypothèses envisageables.

Les nouvelles théories de la croissance offrent un cadre d'analyse bien adapté aux économies en développement; aussi, est-il fait référence à ce cadre d'analyse dans lequel la fiscalité agit sur l'offre de travail et le progrès technique ainsi que sur des facteurs endogènes de la croissance (Roemer, 1986 et Lucas, 1988), qui déterminent le taux de croissance de long terme. Ainsi, lorsque la rémunération après impôt est temporairement plus faible, la quantité de travail offert tend à diminuer en raison même de la baisse de la rémunération du travail (effet de substitution). Cependant un revenu plus faible appauvrit son détenteur, ce qui peut l'inciter à travailler plus (effet de revenu). L'effet net d'une fiscalité additionnelle dépend donc de l'importance relative de ces deux effets; il est donc indéterminé. La fiscalité sur les revenus du travail agit aussi sur l'accumulation de capital humain. En abaissant la rémunération nette du travail, une augmentation de la fiscalité sur les revenus du travail diminue le coût d'opportunité du temps consacré à la formation et incite donc les agents économiques à se former davantage. À l'inverse, la fiscalité réduit le rendement de l'investissement en capital humain. L'effet net est donc une fois encore ambigu.

Une analyse économétrique exposée de manière détaillée dans le rapport principal montre que dans les PED, la fiscalité considérée isolément de la dépense publique pénalise la croissance économique et qu'elle la pénalise d'autant plus que la part des taxes assises sur le commerce international est élevée. Ce résultat doit être interprété de manière rigoureuse pour éviter des conclusions biaisées car l'utilité sociale du prélèvement public doit être considérée en relation avec l'offre de biens publics que ce prélèvement finance. Autrement dit, compte tenu de ces résultats, les finances publiques exercent un effet global positif net sur la





croissance dans la mesure où la fiscalité permet une dépense publique d'une utilité suffisante pour compenser l'effet négatif de la fiscalité sur la croissance¹³ et l'effet négatif de la fiscalité est d'autant plus faible que la part des taxes assises sur les échanges est moindre.

De nombreuses analyses (Berg, Krueger, 2003) ont mis en évidence l'effet néfaste de tarifs excessifs sur la croissance et cet effet est confirmé par les résultats économétriques obtenus. Dès lors, un objectif essentiel de la réforme fiscale est d'abaisser les taux de taxation tarifaire dès lors qu'ils sont excessifs. Cependant, les imperfections de marché des PED conduisent à admettre la nécessité d'une certaine protection. Cette orientation suppose, dans le cadre d'une politique de transition fiscale, la mobilisation de ressources fiscales internes supplémentaires ce qui conduit à s'interroger sur le choix à effectuer entre impôts directs et impôts indirects.

En raison des contraintes d'application de la fiscalité directe, la plupart des PED utilisent comme instrument privilégié de la transition fiscale les recettes de fiscalité indirecte interne et donc essentiellement la TVA mais l'application hétérodoxe de la TVA est à l'origine de distorsions importantes (Emran, Stiglitz, 2003). La transition fiscale implique donc à la fois une substitution de la fiscalité indirecte interne aux tarifs et aussi une amélioration de la neutralité de la TVA.

2.3 La transition fiscale en Afrique: une politique à poursuivre

Entre 1980-82 et 2000-02 est intervenue, à la suite des politiques de libéralisation commerciale¹⁴, pour l'ensemble des PED et pour chacun des groupes de pays distingué dans le tableau 8, 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, la contribution des taxes sur le commerce extérieur aux recettes publiques demeure plus grande en Afrique. Si la baisse de la contribution des taxes sur le commerce international y est remarquable, ces taxes contribuent néanmoins encore à presque 22% des recettes publiques contre environ 10% pour les autres PED, en 2000-2002. Une comparaison entre les pays zone franc et hors zone franc ne met pas en évidence de différence significative, ni en niveau, ni en évolution.

13. On justifie ainsi l'affirmation courante selon laquelle seule une dépense publique de qualité et répondant aux besoins collectifs légitime l'impôt.

14. Il n'existe pas en effet de relation mécanique entre la libéralisation commerciale et la baisse des taxes sur le commerce. Dans un premier temps, la libéralisation entraîne la transformation au moins partielle des restrictions quantitatives en leur équivalent tarifaire ce qui peut augmenter la contribution des taxes sur le commerce extérieur aux recettes publiques. Ce n'est que dans un deuxième temps que le désarmement tarifaire se traduit par une baisse relative des taxes sur le commerce extérieur. Cependant, là encore les effets de la diminution des taux de taxation tarifaire peuvent être compensés par une augmentation des quantités importées ou par une plus grande efficacité du recouvrement des droits et taxes en douane.





Tableau 8. Les impôts sur le commerce international
par rapport au prélèvement public global

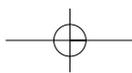
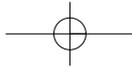
Unité : % du prélèvement public total

	1980-82	T	1994-96	T	2000-02	T
Pays en développement	28,1	77	21,7	97	16,8	76
Afrique au sud du Sahara	33,6	37	28,2	42	22,2	42
Amérique latine	23,4	18	18,7	24	7,9	13
Asie	26,4	16	16,8	18	12,4	12
Moyen-Orient / Afrique du nord	12,9	9	15,6	13	10,0	9
Zone franc	34,7	11	26,5	14	21,4	14
Afrique hors zone franc	33,1	26	29,0	28	22,6	28

T: taille de l'échantillon.

Source : calculs des auteurs







PARTIE II.

AFRIQUE SUBSAHARIENNE :

UN TISSU FISCAL À FORTES SPÉCIFICITÉS

1. LES SPÉCIFICITÉS DU TISSU FISCAL DES PAYS AFRICAINS

Les administrations fiscales ont à gérer des contribuables assujettis à des impôts directs et des entreprises chargées de la collecte d'impôts directs et indirects.

1.1 Le contribuable africain en tant que contribuable direct

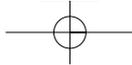
Dans les pays d'Afrique, les effectifs de salariés dépendant du secteur moderne, notamment de salariés du secteur privé, sont faibles (2 à 6 % de la population active) (tableau 9: cas du Mali). Pour les salariés du secteur enregistré moderne (public et privé), des procédures de retenues à la source, d'utilisation générale en Afrique, permettent une imposition relativement aisée de ceux-ci dès lors que leur employeur est un collecteur d'impôts crédible (cf. II 1.2).

Tableau 9. Structure de l'emploi au Mali (2000)

	Effectif	Effectif en % de la population active
1 Salariés total	128 000	2,5
11 Salariés actifs de la fonction publique	42 000	0,8
12 Retraités de la fonction publique	27 000	0,5
13 Salariés actifs du secteur moderne privé	36 500	0,7
14 Retraités du secteur privé	22 500	0,4
2 Emplois du secteur rural	3 700 000	71,0
3 Emplois du secteur informel	1 100 000	21,0
4 Population active emplois divers et sans emploi	270 000	5,2
5 Population active de plus de 15 ans	5 198 000	100
Population totale	7 920 000	

Source : Direction de la Statistique.

Dans le secteur non enregistré et surtout dans le secteur informel (cf. infra, II 2.2), les salariés sont nombreux mais généralement leur « contrat de travail » est non écrit et les employeurs ne sont pas connus de l'administration fiscale. Le niveau des salaires est généralement faible et aucune procédure de retenue à la source n'est envisageable compte tenu du non-enregistrement des employeurs. Cependant, une minorité d'employeurs, bien que s'abstenant de collecter l'impôt sur les salaires, verse des cotisations sociales.





Nombre d'entrepreneurs individuels, pourtant largement au-dessus des seuils de taxation du régime réel, 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 substantiel notamment quand il s'agit d'activités commerciales pratiquées sur de grandes échelles (par exemple, import-export), de profession libérales... Ce potentiel est d'autant plus important que les entreprises assujetties à un régime réel d'imposition ont vocation non seulement à contribuer au titre de leur propre activité (impôts sur les résultats, patente...) mais aussi à collecter pour le compte de l'État divers impôts (impôts sur les revenus des salariés, TVA, droits d'accises...).

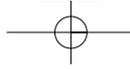
Les sociétés de taille importante concentrent l'essentiel du potentiel de recettes au titre de l'impôt direct sur les bénéfices des entreprises. Généralement, dans les pays d'ASS moins de 700 entreprises de grande taille contribuent à plus de 80 % des impôts directs. La spécificité des grandes entreprises et la concentration du potentiel de recettes fiscales justifient la création de Service des Grandes Entreprises (SGE). La mise en place des SGE constitue une étape clef de la réforme de l'administration de l'impôt (IV 3).

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 à souligner qu'une part dominante des revenus mobiliers et tout particulièrement de dividendes est perçue par les ménages les plus aisés ce qui peut inciter à prévoir des retenues à la source libératoires. Les revenus fonciers urbains sont importants mais échappent largement à l'impôt. Une part des loyers est acquittée par des entreprises (publiques et privées) bien répertoriées par l'administration fiscale ou par l'État lui-même ; certains loyers transitent aussi par des agences immobilières. Cela a incité à mettre en œuvre des procédures de retenue à la source. Cependant, une part substantielle des loyers est versée directement par des personnes privées ou des organismes mal répertoriés à des propriétaires qui parviennent souvent à échapper à l'impôt. Dans ce dernier cas, la procédure de retenues à la source n'est pas utilisable.

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

Une bonne pratique d'administration fiscale, qui est celle des pays africains, est de rechercher au maximum l'appui de collecteurs d'impôts « intermédiaires », notamment pour la mobilisation des impôts indirects (TVA et droits d'accises) mais aussi pour certains impôts directs comme les impôts sur les revenus dus par les salariés d'une entreprise. Il est ainsi possible de recouvrer des recettes fiscales substantielles en utilisant un minimum de moyens administratifs. Une novation, qui s'inscrit dans cette logique, a consisté à introduire des systèmes d'acomptes sur impôts (notamment des acomptes BIC), dont la mobilisation est confiée aux entreprises au régime du réel.

Le rôle des collecteurs d'impôts est crucial pour le bon fonctionnement du système de mobilisation de l'impôt. L'assujettissement des entreprises, personnes morales ou physiques, à un régime d'imposition réel devrait avoir pour corollaire l'obligation de tenir une comptabilité probante. Il devrait aussi inciter l'État en raison du service de collecte rendu par les entreprises assujetties à un régime réel d'imposition à minimiser la charge administrative ainsi supportée par les entreprises. A fortiori, l'État doit veiller à ce que les entreprises collecteurs d'impôts ne soient pas conduites à supporter l'incidence de certains impôts en raison de phénomènes de fraudes.





La concentration du potentiel de recettes fiscales collectées par les grandes entreprises, incite à accorder une priorité au recouvrement des impôts des grandes entreprises. L'efficacité et la pérennité de ce système de mobilisation des recettes publiques dépend étroitement de la capacité de l'administration fiscale à contrôler les entreprises et prioritairement les grandes entreprises. À cette fin, il convient d'exclure des fonctions de collecteur d'impôts par des seuils d'imposition suffisamment élevés, les entreprises dans l'incapacité d'assumer cette charge à un coût raisonnable.

2. SECTEUR AGRICOLE ET SECTEUR NON ENREGISTRÉ URBAIN : QUEL GISEMENT FISCAL ?

2.1 Secteur agricole : quel gisement fiscal ?

Le secteur agricole des pays africains demeure un important secteur d'activité puisqu'en 1999, il occupe environ 63 % de la population active et contribue à 31 % du PIB. Cependant, malgré l'importante contribution de l'agriculture au revenu national et à l'emploi, le revenu agricole moyen reste faible. En ASS, la pauvreté est un phénomène majoritairement rural (Banque Mondiale, 2000 et 2004). En raison de la dispersion et de la faible taille de la plupart des exploitations, les revenus agricoles ne peuvent généralement pas être taxés à travers une fiscalité directe conventionnelle (Rajaraman, 2003). Non seulement faibles, les revenus agricoles sont également très instables car soumis à des aléas climatiques importants et aux fluctuations de prix sur les marchés mondiaux. 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.

2.2 Secteur non enregistré urbain : quel gisement fiscal ?

2.2.1 Secteur informel-secteur frauduleux

Pour éviter des confusions dans la politique de mobilisation des ressources fiscales, il convient de distinguer¹⁵ parmi les activités non enregistrées¹⁶, en fonction de la nature de leur relation avec la fiscalité et avec la légalité¹⁷, deux catégories d'activités.

1) *Les activités informelles* au sens strict sont constituées de micro-entreprises qui « opèrent sur une très petite échelle et avec un faible niveau d'organisation. La majorité d'entre elles implique un très faible niveau de capital, de productivité et de revenu » (Hussmanns, 1997). Concrètement, il s'agit des petits artisans (couturiers, menuisiers, mécaniciens, maçons,...), des petits prestataires de services (porteurs d'eau, commerce de rue, vente de repas sur le trottoir, laveurs de linge,...) qui produisent, au moins en partie, en marge des réglementations

15. Nous reprenons ici largement la distinction introduite dans la résolution de 1993 du BIT qui distingue les activités qui n'ont pas automatiquement pour objectif d'échapper à la fiscalité de l'économie dissimulée qui elle vise à se soustraire à l'impôt. Araujo-Bonjean, Chambas, 2004.

16. 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 (1999-2000). Ces données varient fortement selon les pays (58 % pour le Nigéria, 43 % pour le Sénégal,...). L'importance des activités non enregistrées peut aussi être saisie à partir d'observations relatives à certaines activités. Ainsi, au Bénin, les activités d'importations frauduleuses d'automobiles portent sur des volumes considérables puisque pour un marché national d'environ 10 000 automobiles, environ 250 000 automobiles sont importées.

17. La référence à la légalité est un critère fréquemment utilisé dans la littérature (Bagachwa, Naho, 1995).





légal (législation du travail et fiscale). Selon diverses enquêtes, le non-respect du cadre réglementaire par les activités informelles résulte souvent, non d'un acte intentionnel mais de l'ignorance des règles (Gautier, 2001, Ngoi, 1997).

2) *Les activités frauduleuses* recouvrent des activités de tailles très diverses mais contrairement aux activités informelles, la fraude fiscale constitue un facteur décisif de leur développement. Pour les activités frauduleuses, l'existence d'impôts offre l'occasion à travers la fraude de dégager des rentes. L'option en faveur de la fraude résulterait largement d'un calcul économique rationnel (Gautier, 2001).

Les activités frauduleuses de petite envergure sont constituées essentiellement d'activités d'import-export réalisées par une multitude de micro-opérateurs. À titre d'illustration, on peut citer les trafics de bidons d'essence (50 litres) achetés au Nigeria, transportés par pirogue puis par moto et revendus sur le marché intérieur béninois. Les activités frauduleuses de grande envergure opèrent à grande échelle. Dans certains cas, l'ensemble de l'activité est souterraine mais dans d'autres cas, il s'agit d'entreprises répertoriées dont une partie de l'activité est frauduleuse. Le développement de ces activités résulte souvent de collusion entre les États et les fraudeurs. Ces activités frauduleuses quelle que soit leur taille sont susceptibles de remettre en question l'édifice fiscal à travers les pertes de recettes et les distorsions dans la concurrence qu'elles introduisent.

2.2.2 Les enjeux d'une fiscalisation du secteur non enregistré urbain

1) *Les objectifs d'une fiscalisation du secteur non enregistré urbain*

Mobilisation de recettes fiscales. Les activités non enregistrées parviennent à éluder au moins en partie la charge fiscale qu'elles devraient supporter ou collecter ; il en résulte directement une perte de recettes fiscales. À cette perte directe de recettes s'ajoute un manque à gagner plus indirect provenant de distorsions dans la concurrence. Ce dernier phénomène est susceptible d'entraîner le déclin¹⁸ des entreprises collectrices d'impôts et donc de remettre en question la pérennité du système de mobilisation des ressources fiscales. Les pertes de recettes fiscales occasionnées par le secteur frauduleux constituent un obstacle à la transition fiscale puisqu'il devient alors difficile d'abaisser les taxes à l'origine des distorsions les plus importantes. La mobilisation de ressources publiques supplémentaires à partir du secteur non enregistré pourrait permettre de financer une offre substantielle de biens publics (Schneider, Enste, 2000).

Incitation. La fiscalité et notamment la fiscalité tarifaire agit sur la structure des prix relatifs et aussi sur la structure des revenus et de ce fait définit un système d'incitation. Dans la mesure où le secteur non enregistré échappe au moins en partie à l'impôt, chaque entreprise tend à être soumise à un système d'incitation particulier dont les caractéristiques dépendent de sa capacité à détourner le système légal. Un tel dysfonctionnement est à l'origine de fortes distorsions et donc éloigne l'économie d'une situation optimum. Soumettre à des obligations fiscales similaires à la fois les activités enregistrées et les activités non enregistrées non seulement serait favorable à l'objectif de mobilisation de recettes analysé plus haut mais réduirait aussi les distorsions dans le système d'incitation (Auriol, Walters, 2002).

18. Loayza (1996) montre que sur un échantillon de pays latino-américains, la croissance du secteur souterrain exerce un effet négatif sur le secteur enregistré.





Équité. Il s'agit de mieux répartir le poids de l'impôt sur l'ensemble des opérateurs économiques en fonction de leur capacité contributive; nul doute, qu'un nombre souvent important d'opérateurs non enregistrés à forte capacité contributive parvient à échapper à sa part de contribution fiscale. Cependant, en ce qui concerne les activités informelles, il est essentiel de souligner la faiblesse des niveaux de revenus fournis par ces micro-activités (Latouche, 1991; Lautier, 1994; Roy et Bodson, 1995; Paillaud et alii, 1998). Tout prélèvement fiscal supplémentaire sur le secteur informel risque alors de frapper des franges pauvres de la population (Charmes, 1980).

2) *Le gisement fiscal des activités non enregistrées urbaines*

Le gisement fiscal des activités informelles. 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). À cet égard, l'impôt direct le mieux mobilisé est la patente; on doit aussi souligner la bonne acceptation des droits de marché. De plus, les activités informelles font appel à des consommations intermédiaires importantes. Dans la mesure où leurs fournisseurs ne fraudent pas les acomptes sur impôts internes (acompte BIC notamment), ni les taxes indirectes (tarifs, TVA et accises), les activités informelles supportent alors l'incidence des taxes assises sur leurs consommations intermédiaires.

Malgré leur contribution importante à la production et à l'emploi, si l'on prend bien soin d'exclure les activités frauduleuses, les activités informelles présentent pour la plupart un faible potentiel inexploité de recettes fiscales directes. De plus, la plupart des activités réalisent de faibles marges bénéficiaires réparties entre un nombre élevé de personnes participant à l'activité de chaque entreprise informelle. Dans ces conditions, tout impôt supplémentaire sur les activités informelles, qui viendrait se superposer à la charge fiscale déjà supportée, risque de frapper de manière excessive les catégories pauvres de la population. Le faible résultat économique des entreprises informelles, leur grand nombre, leur dispersion ainsi que leur incapacité à tenir une comptabilité ou à souscrire une déclaration de revenu 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, il convient de rappeler la grande concentration du potentiel de recettes de TVA au niveau des entreprises de grande taille et corrélativement le faible potentiel de recettes au niveau des activités informelles. 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 créée par la micro-entreprise n'est pas collectée au profit de l'État 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 (cf. infra III 3.1.2) à la TVA et ne peuvent en aucun cas constituer des collecteurs fiables d'impôts.

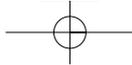
Le gisement fiscal des activités frauduleuses. Si on raisonne *toutes choses étant égales par ailleurs*, dans de nombreux pays africains, la taxation du secteur frauduleux pourrait certainement contribuer à améliorer de manière importante, parfois de manière décisive, la mobilisation des ressources publiques tant douanières que de fiscalité interne. Ainsi, les activités frauduleuses auraient vocation à contribuer au titre de la fiscalité directe en tant qu'opérateur d'activités commerciales souvent très rentables. De plus, comme toute activité





réalisant un chiffre d'affaires important et donc dépassant le seuil d'assujettissement au régime du réel, les activités frauduleuses d'envergure devraient assumer un rôle de collecteur de ressources fiscales (TVA, droits d'accises, tarifs) au profit de l'État.

Au niveau régional, la réduction de la fraude serait favorable à une affectation plus efficace des ressources et de ce fait est éminemment souhaitable. Les avantages tirés par certains pays des échanges commerciaux frauduleux ont pour contrepartie des coûts pour d'autres pays. De plus, au-delà des avantages à court terme, le développement d'une économie frauduleuse implique des risques importants à l'intérieur du pays (activités criminelles, corruption généralisée). Un autre risque consiste à des surenchères entre pays pour capter les échanges commerciaux frauduleux. Cependant, dans de nombreux cas, le respect des règles fiscales et douanières serait à l'origine d'une diminution drastique des flux commerciaux frauduleux à la suite de détournements de trafics au profit d'autres pays laissant subsister des possibilités de fraude. Ce risque justifie la nécessité d'une approche régionale de la lutte contre la fraude.





PARTIE III. SYSTÈME FISCAL ET DOUANIER: VERS UNE COHÉRENCE RENFORCÉE

La réforme tarifaire constitue un élément central de la réforme fiscale. Il s'agit de réduire à travers un abaissement des tarifs les distorsions fiscales d'origine tarifaire tout en maintenant un niveau de protection approprié III 1. Cette réforme n'acquiert cohérence et pérennité que si elle débouche sur une transition fiscale, c'est-à-dire si les systèmes de fiscalité directe (III 2) et de fiscalité indirecte interne (TVA et droits d'accises) (III 3) mobilisent des ressources complémentaires à l'origine de moindres distorsions que les tarifs auxquels ils tendent à se substituer. Cependant, la cohérence et l'efficacité du système fiscal de droit commun peuvent être remises en question par des systèmes d'incitation et d'exonération (III 4). Enfin, la définition des règles fiscales doit tenir compte des spécificités marquées des secteurs agricoles et du secteur urbain non enregistré (III 5).

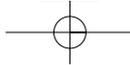
1. FISCALITÉ TARIFAIRE : VERS UNE CONSOLIDATION DES RÉFORMES

Bien qu'à l'origine de recettes encore importantes, les tarifs devraient constituer avant tout un instrument de protection. En raison de la défaillance des marchés, du manque de biens publics et d'infrastructures collectives, de la faiblesse du capital humain..., la plupart des activités productives domestiques sont handicapées et leur compétitivité réduite. Une protection des activités domestiques menées en ASS apparaît donc nécessaire; cette protection doit provenir de tarifs et non de restrictions quantitatives, qui d'ailleurs ont été progressivement éliminées. Cependant, pour nécessaire qu'elle soit, la protection tarifaire entraîne des effets négatifs pour les consommateurs à travers l'augmentation des prix à la consommation mais aussi pour les activités exportatrices à travers l'augmentation des coûts des consommations intermédiaires. Il convient donc d'éviter les politiques de protections excessives et incohérentes souvent appliquées dans le passé et de mettre en œuvre des politiques tarifaires adaptées qui optimisent l'avantage qu'il est possible d'en retirer.

1.1 L'intégration régionale: l'occasion de profondes réformes

Les politiques de libéralisation menées dans un cadre régional ont réalisé des progrès importants, notamment pour la zone franc avec l'UEMOA et à un moindre degré avec la CEMAC. Le cadre régional est favorable aux réformes, car les institutions régionales subissent moins l'influence des groupes de pression nationaux (de Melo et alii, 1992)¹⁹. L'architecture institutionnelle des accords détermine largement le pouvoir des institutions régionales vis-à-vis des gouvernements ou des groupes de pression (Cooter et Drexler, 1994).

19. L'influence des groupes d'intérêts privés dans l'élaboration et la conduite de la politique commerciale communautaire dépendra notamment de leur organisation régionale, de la délégation de pouvoir des gouvernements nationaux aux institutions régionales, des règles de vote de ces institutions et des mécanismes de coopération entre les gouvernements nationaux au sein du Conseil des Ministres de ces institutions.





Par exemple, contrairement à d'autres institutions comme le MERCOSUR (Gonzalez, 1999), l'UEMOA introduit un processus de décision supranational.

Le TEC de l'UEMOA appliqué à partir de janvier 2000 avait vocation à constituer un instrument essentiel de la politique d'intégration régionale. Parmi les acquis essentiels de l'intégration régionale entre pays de l'UEMOA figurent la libéralisation des échanges commerciaux intra-zone, la réduction des tarifs vis-à-vis des pays extérieurs à l'UEMOA et enfin la suppression des restrictions quantitatives et de la parafiscalité. Le tarif de l'UEMOA présente maintenant 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 % (tableau 10). La protection est progressive selon le degré d'ouvraison. Pour la plupart des pays de l'UEMOA (à l'exception du Bénin), le TEC se traduit par une baisse de la moyenne des tarifs. Cette baisse réduit le niveau de protection des activités locales : afin de préserver leur part de marché, les entreprises doivent réaliser des gains de compétitivité. Corrélativement le surplus des consommateurs s'accroît sous le double effet de l'augmentation des consommations et de la baisse des prix.

Globalement, à ce jour, les pays de l'UEMOA comme ceux de la CEMAC sont parvenus à stabiliser le niveau de leurs recettes publiques globales, à travers une augmentation des recettes de fiscalité interne et une baisse moindre que prévu des recettes douanières en raison de la réduction des exonérations et d'une efficacité accrue du recouvrement. Pour l'instant, l'application du TEC est à l'origine de pertes de recettes tarifaires limitées pour la plupart des pays. À l'avenir, les pertes liées à l'approfondissement de la libéralisation seront supportables seulement si des ressources alternatives de fiscalité interne sont mobilisées. L'absence de substitution effective vers des recettes de fiscalité interne provoquerait certainement un arrêt de la transition fiscale.

Tableau 10. Structure du tarif des pays de l'UEMOA en 1997 et TEC de 2000

(en %)

	TEC 2000	Bénin	Burkina Faso	Côte d'Ivoire	Guinée Bissau	Mali	Niger	Sénégal	Togo
Droit de douane	0;5; 10;20	-	5	5	5;10; 20;30	5	5;10; 30	0;5; 10;25	-
Droit fiscal	0;5;10; 15;20	0;4;26	0;5;10; 15;20	5;10;15; 30;40; 45;75	0;10; 25				5;10; 20
Taxe statistique	1		4	2,6			5		3
Autres taxes			2			3;5		5	
Taux maximum de taxation	21	20	37	27,6	105	35	35	30	23

Source : UEMOA.





1.2 Le tarif douanier: choix collectif et objectif de protection

D'un point de vue collectif, l'application d'un tarif entraîne à court et moyen terme une perte de bien-être collectif imputable aux distorsions de prix consécutives à la protection. À long terme, les entreprises protégées devenant compétitives, la protection devrait disparaître et l'ensemble de la collectivité (État, consommateurs et producteurs) bénéficierait alors d'un avantage net. L'argument en faveur de la protection des industries naissantes repose sur des gains escomptés futurs plus élevés que les pertes actuelles inhérentes à une protection temporaire.

1.2.1 Les Tarifs Extérieurs Communs dans les zones d'intégration régionales en Afrique

Un choix fondamental est à effectuer entre un tarif uniforme et un tarif différencié.

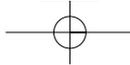
□ Appliquer un tarif uniforme permet, sous certaines conditions et notamment en l'absence de fraude, d'uniformiser le taux de protection effective des différentes catégories de biens échangeables. Un tarif uniforme rend impossible la fraude qui consiste à changer un produit donné de ligne tarifaire. Un dernier avantage du tarif uniforme est de réduire les possibilités d'action des groupes de pression (Panagariya and Rodrik, 1993; Harberger, 1990). Ainsi, il réduit les distorsions entre opérateurs et libère des ressources, auparavant consacrées à la recherche de rente. Il favorise une plus grande efficacité de l'économie.

□ Un tarif différencié permet d'établir une protection effective élevée à partir de tarifs relativement faibles. Afin de fournir une incitation cohérente, un tarif différencié doit progresser avec le degré de transformation des produits. Il ne doit pas avoir pour objectif de favoriser telle ou telle activité dite « stratégique » car le système d'incitation éloigne alors le système productif des occasions offertes par le marché international et il risque d'être déterminé plus selon l'influence des opérateurs économiques qu'en fonction des impératifs économiques.

En ASS, l'application d'un tarif faiblement différencié, semble aujourd'hui faire l'unanimité. L'exemple de l'UEMOA est à ce titre intéressant. La dispersion des taux a été largement réduite et la gradation du tarif en fonction du degré d'ouvraison, qui est le système le plus rationnel dès lors que le tarif présente plusieurs taux, est respectée. Le tarif UEMOA est doublement « efficace »: il assure un niveau de recettes tarifaire acceptable en l'absence d'une transition fiscale achevée et il réduit les occasions de « lobbying ». Enfin, ce système relativement simple est adapté aux capacités d'administration des pays africains. Par rapport au système antérieur, le TEC UEMOA à quatre taux (0. 5. 10. 20 %) correspond à un système tarifaire plus simple, plus neutre, plus stable et plus crédible. Son application effective doit constituer un objectif prioritaire des pays de l'UEMOA et cela d'autant plus que les pays de la CEDEAO non-membres de l'UEMOA ont décidé d'harmoniser leur tarif avec celui de l'UEMOA.

1.2.2 Existe-t-il une limite maximum au tarif?

La définition du niveau du tarif dépend du niveau de sacrifices que la collectivité entend imposer aux consommateurs pour protéger certaines activités nationales et pour mobiliser des recettes tarifaires. Le niveau maximal de tarif dépend aussi de la perte de bien être admise collectivement pour mettre en place une protection. Dans la détermination du niveau de tarif, la collectivité est aussi contrainte par le comportement des agents. D'une part, un tarif trop élevé est source de fraude et donc d'inefficacité tant du point de vue de





la mobilisation fiscale, de l'incitation que de l'équité. D'autre part, comme cela a été mis en évidence dans le cas des pays de l'UEMOA, avant l'adoption du TEC, plus le taux du tarif est élevé, plus la demande et l'octroi d'exonérations douanières sont importants (Pritchett, Sethi, 1994).

1.2.3 Vers une réduction des tarifs : une forte impulsion de l'OMC et des Accords de Partenariat Économique

Les accords de partenariat (APE) visent à atteindre, à horizon 2008, le libre échange entre l'Union européenne et différents groupes de pays ACP, notamment les pays de l'UEMOA et de la CEMAC. L'enjeu est considérable puisqu'il s'agit de dégager les modalités qui permettront à ces pays de s'insérer pleinement dans le commerce international (l'UE étant leur principal partenaire commercial). La compensation des pertes de recettes tarifaires à venir du fait des APE impliquera d'approfondir les politiques de transition fiscale. Réussir cette seconde étape de la transition fiscale, qui sera caractérisée par une très forte baisse de recettes tarifaires, implique la recherche de solutions fiscales résolument novatrices pour permettre la mobilisation de recettes de fiscalité interne supplémentaires.

1.3 Les régimes économiques et les zones franches

Dès lors qu'un système de taxation tarifaire est appliqué, les régimes de transit et les régimes économiques sont cruciaux pour éviter des distorsions économiques. Ainsi, le régime de transit permet aux pays enclavés de disposer d'importations transitant en franchise de taxes dans les pays côtiers. De même, les régimes économiques (admission temporaire, draw-back) évitent que la compétitivité des exportations africaines ne soit grevée par les tarifs. Dans certains cas, ils évitent des coûts excessifs à des entreprises desservant le marché domestique mais recourant à de forts volumes d'importation (régime de l'entrepôt). Le régime de la zone franche ou de l'entreprise franche permet à des entreprises produisant des biens destinés exclusivement à l'exportation de bénéficier d'avantages fiscaux souvent très larges : libre importation des équipements et intrants, exemption ou réduction des impôts sur les bénéfices, exemption ou réduction des impôts et taxes sur les salaires, etc. Les résultats obtenus dans les zones franches en ASS à l'exception de Madagascar et Maurice sont décevants.

1.4 La consolidation nécessaire des réformes engagées

Les réformes de libéralisation commerciale engagées sont encore fragiles. Des facteurs d'incertitude demeurent quant à la pérennité des réformes de politiques tarifaires notamment dans le cadre des réformes d'intégration régionale.

1.4.1 Les difficultés imputables au pouvoir normatif des organisations régionales

L'UEMOA ne peut imposer aux États membres les décisions retenues par les chefs d'État et le Conseil des ministres. En pratique, seules des orientations générales sont fixées, accompagnées de prescriptions minimales et de réglementations cadres que les États membres complètent conformément à leurs règles constitutionnelles propres. En cas de litige, la cour de justice de l'UEMOA est rarement saisie, la procédure est longue et ses décisions sont assimilables à un simple avis. L'UEMOA privilégie la négociation politique. Enfin, les mécanismes de surveillance multilatérale se heurtent à l'insuffisance d'informations de la part des États membres et à la faiblesse des dispositifs de surveillance.





1.4.2 Les limites de la solidarité dans les zones d'intégration régionale

Dans l'UEMOA et la CEMAC, à l'exception d'une part mineure²⁰, les droits de douane sont perçus au profit des budgets nationaux. Il n'existe donc pas de procédure de libre pratique, qui permettrait le dédouanement direct et l'acquisition de l'origine communautaire dès le franchissement des frontières tierces. Une telle procédure permettrait de simplifier les procédures de transit et d'alléger les contrôles aux frontières intérieures des États membres. Cependant, un tel système supposerait une bonne coopération entre Douanes, des contrôles sécurisés aux frontières extérieures et des mécanismes opérationnels de reversement ce qui ne correspond pas à la situation actuelle.

1.4.3 Les difficultés liées aux règles d'origine

L'origine est un des éléments (avec l'espèce tarifaire et la valeur en douane) qui détermine le niveau des droits de douane et l'application éventuelle de mesures de politique commerciale spécifiques (droits antidumping). Les règles d'origine actuelles présentent l'inconvénient d'être complexes. Si l'origine des produits naturels extraits du sol ou récoltés est généralement déterminée sans difficulté, il n'en va pas de même pour les produits subissant une ouvraison. Il conviendrait certainement de ne retenir que des dispositions simples et facilement vérifiables. Ainsi, il serait certainement souhaitable de privilégier la règle du changement de position tarifaire (S.H.) par rapport aux pourcentages de transformation, d'édicter à partir des listes de produits (sous classification S.H.) des conditions d'ouvrasions spécifiques tenant compte du niveau d'industrialisation de chaque État membre, de faire appliquer les préconisations et normes de la convention de Kyoto (annexe spécifique K).

1.4.4 Les difficultés liées aux règles de transit

L'efficacité du transit est fondée sur a) des règles de recevabilité du transporteur (habilitation) et du moyen de transport (agrément préalable), b) des mesures préventives de scelllements, c) des garanties financières pour recouvrer les droits et taxes en cas de non-respect de la procédure, d) l'instauration d'itinéraires, de délais de route et la validation des documents d'accompagnement du transport et enfin e) sur des contrôles au départ, en cours de route et à destination afin d'apurer l'opération. Le seul véritable régime de transit international actuellement actif est la convention TRIE (Transit Routier Inter-États), instituée au niveau de la CEDEAO (accord du 29 mai 1982). Le TRIE permet des mouvements de marchandises internes en suspension des droits et taxes sous couvert de carnets de circulation TRIE²¹ à feuillets détachables. Des garanties financières de l'opération sont accordées au coup par coup sous forme de cautions couvertes par les Chambres de commerce et d'industrie. En contrepartie le principal obligé s'acquitte d'une part des droits et taxes exigibles et soumet le moyen de transport à un agrément préalable.

20. Pour l'UEMOA seul le prélèvement communautaire de solidarité (PCS) fait l'objet d'un reversement auprès de la BCEAO afin d'assurer les ressources propres de l'Union, de compenser de manière transitoire (fin 2005) les pertes de recettes budgétaires des États membres issues du désarmement tarifaire des échanges intérieurs et d'alimenter un fonds commun d'investissements structurels.

21. Ces carnets devraient être remplacés par des formulaires de la déclaration en douane unique DDU applicable à la CEDEAO.





En l'absence de transit communautaire, le coût des garanties est excessif car, chaque caution nationale constitue, au niveau de la CEDEAO, une chaîne de garantie. Une chaîne de cautions nationales et un fonds régional de garantie permettraient de régler les litiges nés du non respect des engagements souscrits à l'occasion du transit routier Inter-États à la fois au niveau national (par le truchement des cautions nationales) et régional (par un fonds communautaire, comme relais aux instances nationales de garantie). L'objectif serait l'application d'un taux unique de perception au point d'entrée du territoire communautaire et à terme un cautionnement communautaire unique. Il conviendrait aussi d'adapter les garanties au risque : les cautions totales sont à réserver aux chargements sensibles et aux opérateurs peu fiables.

2. LES CONTRAINTES À UNE TRANSITION FISCALE À TRAVERS LA FISCALITÉ DIRECTE

La fiscalité directe, constituée des impôts frappant directement les revenus et la richesse, soit de personnes physiques, soit de personnes morales, est traditionnellement considérée comme un instrument privilégié pour agir sur la répartition primaire des revenus ou des richesses (objectif d'équité). Cependant, dans les pays africains la fiscalité directe sur le revenu concerne une faible partie de la population (partie II) et, à court terme, sa contribution aux recettes ne peut être augmentée de manière importante (Tanzi et Zee, 2000). La fiscalité directe sur les entreprises personnes morales se justifie par l'existence d'une capacité contributive autonome et aussi par leur consommation de biens collectifs. Là encore, le potentiel de recettes fiscales est réduit à la fois en raison de la faible importance relative des entreprises imposables et aussi en raison de la fraude.

2.1 L'impôt sur le revenu des ménages

2.1.1 L'avantage théorique de l'IGR (impôt général sur le revenu) ; ses limites

Un individu peut être titulaire de différentes catégories de revenus (revenus salariaux, bénéfiques agricoles, éventuellement bénéfiques artisanaux, BIC, BNC, revenus mobiliers, revenus fonciers). Si on se réfère aux principes de neutralité économique vis-à-vis de différentes catégories de revenus et d'équité horizontale de l'impôt, il est souhaitable d'effectuer la somme de l'ensemble des revenus d'un ménage ou d'un individu avant d'appliquer à cette somme le barème d'un IGR progressif.

Au début des années quatre-vingt, divers pays (Côte d'Ivoire, Maroc, Sénégal, Tunisie et en 2003 Cameroun) ont opté pour un IGR. L'application de l'IGR peut susciter d'importantes difficultés. Avec un tel impôt, l'administration fiscale a la tâche, difficile dans les pays à faible capacité administrative, de déterminer et de vérifier, pour un foyer fiscal ou un individu, les déclarations reportant la somme des revenus de toute nature perçus. L'expérience a montré les difficultés rencontrées par les administrations fiscales pour appliquer de telles procédures. L'IGR faisant appel au principe déclaratif et nécessitant la mise en œuvre de liaisons lourdes et coûteuses, apparaît inadapté aux capacités de gestion des administrations financières de nombreux pays africains.

Dans les pays d'Afrique, l'IGR est, en pratique, réduit le plus souvent à un impôt sur les salaires renforcé par des retenues à la source sur certains revenus (revenus de valeurs mobilières, revenus fonciers versés par des entreprises ou institutions). Les revenus des





entrepreneurs individuels, des professions libérales, les bénéficiaires agricoles échappent largement à l'impôt. L'objectif d'équité n'est alors pas atteint en raison du caractère tronqué de l'assiette effective de l'IGR mais aussi parce que des contribuables mettent à profit la complexité de l'impôt pour y échapper. Enfin, l'administration de l'IGR mobilise des moyens administratifs plus importants que ceux nécessaires à une fiscalité cédulaire alors que ces moyens auraient pu être utilisés à réduire la fraude relative aux autres impôts.

2.1.2 La fiscalité cédulaire harmonisée, palliatif pour les pays à faible capacité administrative

Conformément à un axe majeur des missions Thill (1992), de nombreuses réformes menées en Afrique ont privilégié l'harmonisation des impôts cédulaires et l'utilisation intensive de retenues à la source. Ainsi, des réformes ont été engagées pour élargir l'assiette de l'impôt, alléger des taux d'imposition initialement très élevés et simplifier le calcul de l'impôt. Une stratégie fiscale efficace nécessite d'affecter des moyens proportionnés aux enjeux : si l'IGR mobilise des moyens administratifs importants sans permettre de progrès effectifs en matière d'équité ou de rendement fiscal, il semble alors préférable, dans l'attente d'une situation plus favorable d'opter pour un système cédulaire harmonisé, c'est-à-dire prévoyant d'appliquer un taux de taxation similaire à chaque catégorie de revenu. Le passage à un IGR est à envisager lorsque les capacités administratives de l'administration des impôts deviennent suffisantes. Dès lors que le passage vers l'IGR est intervenu, il est préférable de chercher à l'appliquer de manière aussi efficace que possible ; l'application de procédure de retenue à la source libératoire notamment pour les titulaires de revenus salariaux peut permettre de réduire le nombre de déclarations.

2.2 Les impôts sur le bénéfice des sociétés

L'impôt sur le bénéfice des sociétés, dont le taux est le plus souvent compris dans une fourchette 30-40 %, est généralement complété par un impôt minimum forfaitaire (IMF) assis sur le chiffre d'affaires, assiette plus facile à contrôler qu'un bénéfice. 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, que la puissance publique doit financer quel que soit le résultat économique de l'entreprise. L'IMF présente l'avantage d'une instabilité moindre qu'un impôt sur les bénéfices mais il peut entraîner une taxation importante de certaines activités à faibles marges bénéficiaires ; son taux doit donc être modéré.

Le consensus actuel sur des taux de BIC aux environs de 30-40 % considérés comme correspondant à la bonne pratique n'est pas dénué d'ambiguïté car si les taux de taxation directe ont été l'objet de discussions approfondies voire de conditionnalités, en revanche, les modalités de calculs de l'assiette (charges déductibles, calcul des amortissements...) ont été souvent négligées alors qu'elles déterminent aussi le montant de l'impôt dû. De plus, des distorsions importantes perdurent en raison d'exonérations alors que la baisse des taux de taxation aurait dû conduire à une réduction drastique des exonérations (cf. infra III 4.2).

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 RFU (Registres Fonciers





Urbains) se sont heurtées à des résistances à la fois des propriétaires importants mais aussi des accédants à la propriété de la classe « moyenne ». Malgré son caractère « évident » notamment en tant que ressource pour financer les collectivités locales, l'impôt foncier urbain s'avère difficile à faire accepter et à appliquer. L'exemple de Madagascar (Chambas, Duret, 2000) met aussi en évidence des coûts de collecte importants vis-à-vis de recettes faibles. Actuellement, l'impôt foncier urbain est acquitté surtout par les entreprises. En dépit de leur faible rendement budgétaire actuel, les taxes foncières urbaines pourraient apporter des ressources cruciales pour les collectivités locales.

3. LA TRANSITION FISCALE À TRAVERS LA FISCALITÉ INDIRECTE INTERNE

Dans l'ensemble des pays africains, des progrès substantiels peuvent permettre d'accroître le rendement de la TVA, d'améliorer sa neutralité économique et son équité. Dans certains pays, des progrès peuvent être aussi réalisés à travers les accises.

3.1 La TVA, instrument de mobilisation des ressources publiques

3.1.1 La TVA, impôt neutre à large assiette

Le succès de la TVA actuellement appliquée dans plus de 120 PED²² y compris les pays les moins avancés (Abed, 1998) provient de la combinaison de deux qualités essentielles: elle concerne potentiellement une large assiette fiscale (la consommation finale) et elle est économiquement neutre. En particulier, la TVA évite²³ toute charge fiscale sur les exportations qui, au titre de cet impôt, grèverait leur compétitivité.

3.1.2 L'assujettissement aux différents régimes d'imposition

Le rôle de collecteur d'impôt joué par les entreprises rend particulièrement cruciale la définition des régimes d'imposition puis celle des seuils d'imposition (II 1.2)²⁴. Seul, 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'État à confier la collecte de la TVA au contribuable assujetti. Le choix de seuils d'imposition plutôt élevés pour l'assujettissement à un régime réel permet de concentrer les moyens administratifs sur les contribuables les plus importants. De plus, les seuils retenus doivent être suffisamment élevés pour que le contribuable puisse satisfaire à ses obligations. Paradoxalement, un abaissement excessif du seuil de l'impôt a pour conséquence de diminuer les recettes de TVA tout en augmentant le nombre d'assujettis et donc la charge administrative.

Une analyse dynamique du comportement des contribuables justifie les Régimes Simplifiés d'Imposition (RSI): dans le cas, d'une gestion limitée à deux régimes d'imposition, l'un réel, l'autre forfaitaire ou indiciaire, l'effet de seuil ainsi créé risque d'inciter un nombre croissant

22. Cf. Ebrill L., M. Keen, J.-P. Bodin, V. Summers The Modern VAT, IMF, 2001.

23. 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.

24. En raison du caractère central de la TVA dans le système fiscal, le choix du régime d'imposition s'opère essentiellement en fonction de cet impôt; ce choix emporte celui du régime d'imposition pour les autres impôts.





de contribuables par le biais de stratégies variées (division d'unités existantes, fraudes,...) à se réfugier dans le régime forfaitaire ou indiciaire. L'institution d'un RSI efficacement administré avec des obligations déclaratives simplifiées, peut éviter un tel glissement.

3.1.3 TVA : exonérations, rendement budgétaire et lutte contre la pauvreté

1) *Exonération et rendement budgétaire.* Il est essentiel de réduire les exonérations actuelles qui sont un facteur essentiel de faiblesse des recettes de TVA (encadré 1). Actuellement, un grand nombre de biens largement consommés ne sont pas inclus dans le champ d'application de la TVA. Ainsi, pour des raisons sociales, les produits alimentaires de base sont souvent exclus du champ de la TVA parce que ces biens entrent avec une large pondération dans les consommations des plus défavorisés notamment urbains. De plus, les biens nécessaires à l'éducation, à la santé... sont le plus souvent exonérés.

Encadré 1. Exonérations et rendement de la TVA : le cas d'un pays sahélien

La faible efficacité de la TVA de ce pays comme instrument de recettes provient largement d'un rétrécissement de son assiette provenant : a) de l'autoconsommation ; b) de la place grandissante des unités informelles dans la production ; c) de la définition restreinte de l'assiette de la TVA ; d) de l'importance des exonérations ; et e) des défaillances dans l'application de la TVA.

L'autoconsommation ne peut constituer une assiette exploitable pour la TVA. Il s'agit en particulier de produits agricoles locaux non transformés et qui nécessitent peu de consommations intermédiaires pour la plupart d'ailleurs exonérées de TVA dans ce pays. À partir de la comptabilité nationale, le taux d'autoconsommation par rapport à la consommation globale y compris la consommation des administrations publiques peut être estimé à environ 26 % (62 % de la consommation des ruraux est constituée par l'autoconsommation). Du fait, de l'autoconsommation, l'assiette potentielle théorique de la TVA s'élève donc à environ 74 % de la consommation globale.

Les exonérations de TVA prévues par le code des impôts sont à l'origine de pertes de recettes importantes. Une estimation a été possible à partir d'une enquête sur les dépenses des ménages : les exonérations combinées avec le phénomène d'autoconsommation réduisent le potentiel taxable à 43 % de la consommation finale globale.

De nombreux codes des impôts, codes d'investissements ou conventions prévoient aussi des exonérations de TVA en particulier sur des consommations intermédiaires et biens d'équipement. Dans la mesure où la TVA est appliquée correctement et notamment si les crédits de TVA font l'objet de remboursements effectifs, de telles dispositions d'incitation sont inutiles et néfastes. Inutiles puisque le mécanisme d'imputation de TVA permet la déduction de la TVA supportée par les consommations intermédiaires. Néfastes car l'exonération de produits spécifiques entraîne ipso facto la non-déductibilité de la TVA supportée par le produit concerné. L'exonération en entraînant des rémanences de TVA va à l'encontre de l'objectif initial et abaisse la compétitivité des producteurs domestiques « bénéficiant » de l'exonération de TVA. De plus, en rompant la chaîne des déductions, les exonérations rendent le système de TVA particulièrement difficile à appliquer et à contrôler. Dans le cas où la TVA n'est pas appliquée correctement (non-remboursement des crédits de TVA), il convient de pallier directement les dysfonctionnements du système mais non de rechercher des solutions indirectes complexes et inefficaces à travers des exonérations.

Certains codes fiscaux excluent encore du droit à déduction des consommations intermédiaires comme les carburants, les transports, à la fois parce que le contrôle par





l'administration de ce type de consommation intermédiaire peut être difficile (cas des carburants) mais aussi parce que l'ouverture du droit à déduction serait à l'origine de pertes substantielles de recettes (cas des transports). Quelles que soient les justifications avancées, il s'agit d'un arbitrage au détriment de la neutralité de la TVA et de la compétitivité des productions locales. De même, la règle du butoir empêche encore dans certains pays un créancier net de TVA d'être complètement remboursé de ses crédits de TVA ; le créancier n'a pas d'autre solution que le report de ses crédits de TVA. Dans certaines situations (investissement, exportations...), les crédits de TVA s'accumulent et le contribuable se trouve lésé. La règle du butoir est à supprimer en raison des distorsions économiques qu'elle crée.

2) *TVA et stratégie de lutte contre la pauvreté.* Les exonérations 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). D'un point de vue dynamique, en contribuant à abaisser les revenus des producteurs de biens alimentaires, elles constituent une incitation aux migrations vers les villes qui sont un facteur d'accroissement du nombre de pauvres en milieu urbain.

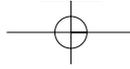
Une orientation cruciale pour la réussite de la transition fiscale serait d'assujettir l'ensemble des produits alimentaires y compris les produits agricoles non transformés à la TVA. Bien évidemment une analyse préalable de l'incidence d'une telle mesure sur les consommateurs nets de biens alimentaires serait nécessaire et pour les pays appartenant à des zones d'intégration régionale, il conviendrait si nécessaire d'aménager les Directives TVA prévoyant l'exonération des produits agricoles non transformés (cas de l'UEMOA) ou des produits figurant sur une liste (cas de la CEMAC).

Comme le met en évidence l'encadré 2, l'impact paradoxal des exonérations de TVA dans le cadre des tranches sociales de TVA (notamment eau et électricité) constaté dans un pays sahélien incite à évaluer pays par pays l'impact de telles mesures. À l'évidence dans certains pays africains, l'assujettissement à la TVA de l'ensemble des consommations d'électricité et d'eau est susceptible de dégager des ressources fiscales supplémentaires substantielles, sans aller à l'encontre des stratégies de lutte contre la pauvreté.

Encadré 2. Les effets sociaux de la TVA

La préoccupation de justice sociale constitue la justification essentielle des exonérations de TVA relatives aux biens de base. L'analyse de l'impact ne doit pas être limitée aux seuls consommateurs mais pour être complète, elle doit aussi concerner les producteurs de biens exonérés. Ainsi dans le cas de Madagascar, il a été montré (Araujo-Chambas, 2001) que l'exonération de TVA sur le riz bénéficiait au consommateur urbain mais était à l'origine d'un biais à l'encontre du producteur local de riz ou plus généralement de produits alimentaires : 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 tendent à grever 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 handicapés par une situation de protection effective négative. En raison des substitutions entre consommations de biens alimentaires, toute exonération de TVA relative à un produit alimentaire tend





à exercer des effets négatifs sur les agriculteurs, qui regroupent une partie généralement majoritaire de l'effectif des pauvres.

Un autre effet paradoxal relatif aux tranches sociales eau et électricité a été mis en lumière dans le cas d'un pays sahélien. Dans ce pays, le code des impôts prévoit d'exonérer de TVA les consommations annuelles domestiques d'eau et d'électricité inférieures à 600 m³ pour l'eau des branchements privés et 1 800 kW pour l'électricité.

Pour l'eau, sur l'ensemble du pays moins de 60 000 branchements privés desservent environ 700 000 personnes, soit 23 % de la population urbaine. Les 120 000 personnes desservies par les 2 307 bornes fontaines supportent la TVA. L'exonération au titre de la tranche sociale bénéficie donc à une minorité de la population probablement la plus favorisée. Elle n'atteint donc pas son but initial. L'assujettissement des bornes fontaines à la TVA est paradoxal par rapport à l'exonération des compteurs d'eau privatifs, car cet assujettissement concerne des populations moins favorisées que celles bénéficiant de compteurs privatifs. La tranche sociale sur l'eau a pour conséquence d'exonérer de TVA 35 % du chiffre d'affaires de la société de gestion des eaux. Cette disposition est contraire à la neutralité de la TVA puisque le coût des consommations intermédiaires de la société des eaux est grevé par la TVA non déductible du fait de l'application d'un prorata de 35 %.

Pour l'électricité, la société d'électricité gère près de 100 000 branchements, dont 650 branchements industriels. Sur l'ensemble du pays, environ 600 000 personnes environ accèdent à l'électricité. Là encore la tranche sociale bénéficie à une minorité de la population relativement favorisée. La définition de la tranche sociale à 1 800 kW constitue un biais supplémentaire dans la mesure où la consommation moyenne des ménages est de 580 kW. La perte de recettes de TVA en tenant compte de la TVA jusqu'ici non déduite peut être estimée à près de deux milliards de francs CFA en 2002, soit 4 % des recettes de TVA. Du fait des rémanences de TVA, la société d'électricité a subi un surcoût fiscal de 358 millions de francs CFA qui est un facteur de renchérissement du coût déjà élevé de l'électricité.

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 (cf. infra). Ils sont susceptibles de permettre la mobilisation de ressources fiscales substantielles en raison de l'importance des consommations des biens concernés et de la faible élasticité de la demande de ces biens par rapport aux prix. Une autre justification des droits d'accises provient de la nécessité de limiter la consommation de certains biens à effets externes négatifs. Un écueil serait de prévoir un nombre excessif de droits d'accises, écueil évité pour ce qui concerne l'UEMOA par le *numerus clausus* introduit par la Directive relative à la TVA et aux droits d'accises. Les effets néfastes pour la compétitivité de la taxation de produits intermédiaires à travers des droits d'accises 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 compétitivité des productions alimentaires utilisant ces produits comme intrants.

Les produits pétroliers constituent la première source d'énergie en Afrique. À ce titre, la fiscalité pétrolière agit sur les coûts de production des entreprises et sur le niveau de vie des ménages. Tout en ayant un objectif de mobilisation fiscale, les États cherchent à limiter l'impact de la taxation des produits pétroliers sur le coût des consommations intermédiaires (gazole, produits lourds : DDO et FO) ou des consommations finales pour les ménages les plus pauvres (pétrole lampant). La combinaison de ces objectifs a abouti à un système





complexe, et cela d'autant plus que de nombreux régimes d'exonération sont appliqués. Enfin, les populations sont d'une grande sensibilité vis-à-vis de l'évolution du coût des transports, notamment des transports en commun, directement corrélé avec le coût des carburants.

Les prix relatifs sont des signaux essentiels pour une bonne allocation des ressources. Les produits pétroliers provenant d'un même produit brut, les prix relatifs doivent être stables dans le temps. Un système simplifié de taxation pourrait privilégier une taxation tarifaire différenciée en fonction du degré d'ouvrison des produits. Les péréquations entre les produits sont une source de complexité et de distorsions et, de ce fait, sont à supprimer. Utiliser les prix relatifs comme signaux économiques nécessite que les prix sur les marchés locaux suivent l'évolution des cours internationaux. La bonne allocation des ressources et la lutte contre la fraude nécessite une harmonisation régionale de la fiscalité pétrolière.

4. RÉGIMES D'INCITATION ET EXONÉRATIONS : UNE NÉCESSAIRE RATIONALISATION

Les régimes d'incitations et d'exonérations ont pour objectif de stimuler l'investissement et plus généralement l'activité économique. À côté de dispositions incluses dans les régimes de droit commun, de nombreux régimes particuliers ont vu le jour (code des investissements, conventions,...).

4.1 Les objectifs et fondements des incitations et 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 douanières et fiscales 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 visant à réduire les distorsions fiscales, ce fondement des exonérations a largement disparu.

De plus, Schiffer et Weder (2001) montrent qu'en Afrique la fiscalité n'est pas ressentie comme une contrainte majeure par les entreprises. 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'incitation relèvent alors de politiques de second rang qui ne peuvent compenser les contraintes institutionnelles, financières et d'infrastructures. L'OHADA, la CIMA sont quelques exemples d'instruments plus appropriés que la fiscalité pour lever les contraintes liées à l'insécurité des affaires. L'expérience de nombreux pays montre que les régimes d'incitation fiscale ont été utilisés, avec peu de succès (Oman, 2000), pour « compenser » un environnement des affaires peu favorable à l'initiative privée. Une action directe sur les handicaps à la compétitivité est certainement plus efficace qu'une action à travers la fiscalité.

4.2 Les dispositifs d'incitations et d'exonérations

4.2.1 Les dispositions incluses dans les régimes de droit commun

Les codes des impôts (encadré 3 dans le cas du Sénégal) incluent en général des dispositions de promotion des investissements. Paradoxalement, ces mesures, difficiles à administrer et





à contrôler, coexistent avec de graves dysfonctionnements comme l'accumulation de crédits de TVA, l'irrégularité de leur remboursement, l'application encore arbitraire de procédure de contrôle.

Encadré 3. Code général des impôts et incitations fiscales au Sénégal

Les mesures d'incitation fiscale incluses dans le code général des impôts du Sénégal sont :

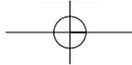
- ❑ un crédit d'impôt (au plus 50 % du montant de l'investissement) en cas de réinvestissement des bénéfices,
- ❑ un crédit d'impôt aux souscriptions de parts et actions émises par des sociétés domiciliées au Sénégal,
- ❑ une quote-part de frais de siège (au plus 20 % du bénéfice comptable) pour les entreprises qui exercent leur activité au Sénégal et dont le siège social est situé à l'étranger,
- ❑ la déduction de l'assiette de l'IS des provisions pour le renouvellement du matériel et de l'outillage,
- ❑ l'exonération des plus-values de cession des éléments de l'actif immobilisé si l'entreprise s'engage à les réinvestir en immobilisation dans des entreprises installées au Sénégal, avant un délai de 3 ans,
- ❑ le report des pertes pour les entreprises pendant 3 ans,
- ❑ l'amortissement accéléré sur les matériels et outillages neufs utilisés pour les opérations industrielles de fabrication, de manutention, de transport, de pêche, d'élevage et d'exploitation agricole,
- ❑ l'exemption de la contribution foncière pour les constructions nouvelles, les reconstructions et les additions de constructions pour une période de 5 ans à 10 ans.

4.2.2 Les codes particuliers : investissements, mines, forêts...

Les codes des investissements semblent constituer des instruments de compétition entre pays pour attirer les investissements. Les dispositions présentes dans les codes sont proches. Par ailleurs, avec les codes miniers, forestiers, pétroliers..., certains secteurs bénéficient d'une véritable fiscalité « à la carte » tout comme certaines entreprises considérées comme stratégiques à travers les conventions d'établissement. La privatisation de la plupart des entreprises publiques ces dernières années n'a pas contrairement aux attentes supprimé cette pratique : ainsi, dans divers pays des conventions spéciales particulièrement néfastes pour les recettes publiques continuent d'être signées (conventions notamment avec les sociétés de téléphonie).

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

1) Les marchés financés par l'extérieur, jouent un rôle particulièrement important en Afrique. Les exonérations fiscales consenties dans le cadre de ces marchés sont à l'origine de pertes de recettes fiscales consécutives à des détournements de destination et à des fraudes diverses, qu'il est difficile de juguler. Certes, des dispositifs destinés à maîtriser les exonérations ont été mis en place. Ainsi, les marchés publics de l'État sur fonds internes sont généralement des marchés toutes taxes comprises et l'État prévoit des crédits budgétaires pour acquitter les taxes. Pour les opérations financées par l'extérieur, un système de chèque sur le Trésor a été mis en place dans de nombreux pays afin d'assurer une prise en charge comptable de la fiscalité et d'éviter des abus. Malheureusement, les procédures de prise en charge comptable des exonérations occasionnent des charges administratives excessives et tendent à introduire un obstacle supplémentaire dans la gestion des projets.





En dépit des efforts consentis, les exonérations des marchés publics sur fonds externes constituent toujours une source de difficultés majeures.

2) Les ONG sont aussi à l'origine de difficultés. Une première difficulté tient aux abus constatés. Contrairement à leur finalité, beaucoup d'ONG poursuivent des activités lucratives et devraient être assujetties à la fiscalité de droit commun. Cependant, l'apport au développement des ONG respectant leur vocation première est important notamment pour les pays les plus pauvres.

4.3 Doit-on maintenir des régimes d'incitation et d'exonérations

Les régimes nationaux d'incitations et d'exonérations sont à l'origine de difficultés majeures en raison de leur impact sur le système de protection et sur les recettes budgétaires. Ainsi, par exemple, les pays de l'UEMOA ont adopté un TEC, qui offre une protection appropriée. Or, malgré l'élaboration d'un projet de code communautaire des investissements conforme aux bonnes pratiques, faute d'accord au niveau régional, le maintien de régimes nationaux d'incitations et notamment des codes d'investissements permet aux groupes d'intérêts de détourner le TEC et entraîne des baisses des recettes insupportables. Pour les pays de l'UEMOA, les pertes de recettes estimées dues aux seules exonérations douanières représentent de 23 à 142 % des recettes tarifaires selon l'hypothèse retenue sur le niveau de l'élasticité de la demande d'importation et selon les pays (de Peretti, 2001). La situation est tout aussi préoccupante dans les pays de la zone CEMAC. La crédibilité des politiques commerciales communautaires, notamment de l'UEMOA, dépend donc largement de la réforme des systèmes d'incitation.

4.3.1 La rationalisation des incitations

Compte tenu du manque d'efficacité des régimes d'incitation, un objectif pourrait être la suppression progressive de la plupart des incitations. Une telle suppression, qui serait d'autant plus facile qu'elle s'effectuerait dans un cadre régional, contribuerait à améliorer l'équité et la neutralité des systèmes fiscaux de droit commun grâce à une meilleure répartition de la charge fiscale. Elle permettrait aussi d'améliorer le rendement de l'impôt et donc de donner aux États les moyens de consacrer plus de ressources à l'offre de biens publics essentiels. La politique d'incitation fiscale pourrait alors reposer sur :

Un régime de droit commun. Ce régime devrait inclure l'ensemble des incitations (régime de l'amortissement accéléré, allègement temporaire de l'impôt sur les bénéficiaires et de certains impôts directs comme l'impôt foncier, la patente), dont le champ d'application et la durée des exemptions seraient nécessairement limités. Seuls les impôts directs pourraient faire l'objet d'exemptions. Le code des Douanes ne devrait prévoir aucune exemption particulière à l'exception des régimes économiques et des pratiques internationalement reconnues.

Une charte de l'investissement. Cette charte affirmerait l'engagement de l'État à assurer un environnement stable et cohérent pour l'entreprise. Des garanties précises devraient porter sur le cadre macro-économique, l'application du droit, le respect de la concurrence, l'application d'une fiscalité moderne et sur l'accès au financement. Une telle charte ne sera utile que si chaque pays membre en applique les principes. Or actuellement de nombreuses difficultés perdurent ; elles affectent fortement la crédibilité des chartes et autres dispositifs destinés à susciter des activités. Par exemple, les juges ne sont pas en mesure d'appliquer





le droit des affaires OHADA, les vertus de la TVA sont altérées par de nombreux principes restrictifs, le TEC est détourné par l'attribution encore fréquente d'exonérations.

4.3.2 La suppression des exonérations relatives aux projets financés par l'extérieur

Certains bailleurs de fonds attachés à l'exonération fiscale des projets pratiquent également l'aide budgétaire non affectée. Cet attachement est paradoxal car la taxation des projets dans le cadre du régime fiscal et douanier de droit commun aurait pour effet essentiel de dégager une aide budgétaire non affectée qui prendrait la forme de recettes fiscales supplémentaires pour l'État récipiendaire ce qui correspond à une aide budgétaire. Le paradoxe demeure même si le bailleur de fonds adhère fortement au principe de la conditionnalité pour son programme d'aide budgétaire : les aides budgétaires usuelles devraient suffire à garantir le respect de la conditionnalité globale tandis que les taxes afférentes au projet seront soumises aux conditions de décaissement spécifiques à ce projet. Pour les bailleurs de fonds ne pratiquant pas l'aide budgétaire, il convient de souligner le caractère contingent de toute procédure d'affectation : en raison de la fongibilité des fonds, l'affectation effective peut différer de l'affectation apparente comptable. De plus, l'aide projet peut difficilement être efficace dans un contexte de mauvaise gestion budgétaire. Enfin, et il s'agit là d'un argument essentiel, le coût exorbitant pour les administrations financières des pays africains des procédures (chèques Trésor, ordres de paiement) destinées à gérer les exonérations fiscales incite à remettre en question ce dispositif.

Outre ce manque de fondements dans l'exonération des projets sur financement extérieur, les besoins de recettes publiques non affectées découlant de l'approfondissement de la transition fiscale avec l'application des APE justifient un appui budgétaire spécifique. En effet, l'approfondissement de la transition fiscale notamment dans le cadre des APE supposerait une progression rapide des recettes de fiscalité directe sur lesquelles pèsent de fortes contraintes. La taxation des projets financés par l'extérieur permettrait aux pays africains de disposer de ressources supplémentaires non affectées indispensables pour assurer l'approfondissement de la transition fiscale. Un avantage essentiel de la taxation des projets serait aussi de libérer les administrations fiscales et douanières de la charge administrative occasionnée par la gestion et le contrôle des exonérations ; un autre avantage serait de faciliter la gestion des projets en supprimant un facteur de blocage. De plus, surtout pour les pays les plus démunis en ressources publiques, les États auraient ainsi les moyens de financer au moins certains des besoins en biens publics qu'occasionne tout projet de développement. Cependant, à enveloppe financière inchangée, la taxation des projets se traduirait par une baisse de l'aide projet correspondant aux ressources non affectées dégagées.

4.3.3 Le maintien d'exonérations strictement encadrées pour les ONG

La mise en place de taxes sur les opérations d'ONG irait à l'encontre de leur finalité d'organisation non gouvernementale visant à intervenir en marge des États et constituerait un frein considérable à leur activité. Il convient donc de maintenir les exonérations pour les ONG mais en les encadrant strictement. Les ONG devraient être agréées après une analyse approfondie de leurs statuts et de leurs objectifs mettant en évidence leur caractère non lucratif. Afin de sensibiliser les ONG, il serait certainement utile afin de leur apporter un cadre clair et sécurisé pour leurs activités, d'élaborer un code des bonnes pratiques relatif à leur statut juridique et à leur rôle particulier. Un suivi de leurs activités serait nécessaire ; en particulier, il conviendrait de chiffrer la dépense fiscale occasionnée par les exonérations.





5. UNE ADAPTATION SECTORIELLE DE LA LÉGISLATION FISCALE : LES CAS DU SECTEUR AGRICOLE, DU SECTEUR NON ENREGISTRÉ URBAIN

5.1 L'adaptation de la législation fiscale au secteur agricole

5.1.1 Les distorsions engendrées par le dispositif fiscal actuel

1) *La TVA appliquée aux consommations intermédiaire.* Divers pays africains (Côte d'Ivoire, Madagascar, Togo...) ont appliqué ou tenté d'appliquer la TVA aux intrants spécifiques de l'agriculture (engrais, produits phytosanitaires, aliments pour bétail etc.), alors que la plupart des produits agricoles non transformés (III 3.3.1)²⁵ y compris certains produits exportés, restaient exonérés. La TVA grève alors les coûts de production et perd sa qualité de neutralité en créant des distorsions entre les produits et les intrants exonérés et ceux qui ne le sont pas (encadré 2). Il en résulte une protection négative du produit local vis-à-vis des importations qui sont exonérées de TVA. De plus, la TVA sur les intrants incite les paysans à renoncer à l'utilisation de techniques modernes de production et à se tourner vers des productions ne faisant pas appel à des intrants taxés. Enfin, les recettes nettes de TVA sont souvent faibles et sont supportées par les paysans les plus défavorisés, car l'expérience montre que les organismes d'encadrements parviennent à imputer les crédits de TVA provenant de l'assujettissement des intrants agricoles.

2) *Les droits de douane à l'importation.* Comme les intrants nécessaires aux autres secteurs, les intrants agricoles (engrais, produits phytosanitaires) sont de plus en plus souvent soumis à des droits d'importation à taux réduits. Cette politique permet de conserver la cohérence d'ensemble du système d'incitation tarifaire et est acceptable pour les agriculteurs dans la mesure où ils ont bénéficié d'un abaissement de leurs coûts (équipements notamment) avec la suppression des restrictions quantitatives et l'abaissement des tarifs dans le cadre d'accords régionaux de préférence commerciale.

La difficulté provient du cumul d'une application hétérodoxe de la TVA avec les tarifs. Ce cumul présente l'inconvénient de grever la compétitivité des productions agricoles et de constituer un handicap pour l'intensification des cultures. L'expérience montre qu'en Afrique la consommation d'intrants (notamment d'engrais et de produits phytosanitaires) est fortement élastique par rapport à leur prix et se situe à un niveau inférieur aux normes internationales.

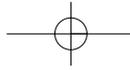
3) *Les prélèvements opérés à travers les structures de commercialisation*

Malgré la réduction des taxes à l'exportation, la part du prix payé au producteur dans le prix mondial reste faible (Townsend, 1999). Une explication est d'ordre fiscal : les charges des entreprises sont alourdies par des prélèvements hétérodoxes tandis que des taxes parafiscales et prélèvements illégaux sont appliqués lors de la commercialisation.

a) *Les prélèvements hétérodoxes sur le circuit commercial.* Les produits agricoles exportés après transformation sont généralement soumis au taux zéro de TVA. Cependant, certaines législations ont maintenu un système de butoir limitant le remboursement des crédits de TVA. De plus, beaucoup d'États ne remboursent pas avec ponctualité les crédits de TVA des

25. Un produit non transformé peut supporter une rémanence de TVA substantielle à travers la TVA appliquée sur les transports, sur les emballages, sur les équipements divers nécessaires à la production agricole.





sociétés de commerce. Ces créances non remboursées constituent une charge financière pour les entreprises qui est répercutée sur les producteurs sous la forme d'une diminution du prix d'achat. Enfin, les ventes destinées à des industries nationales de transformation (filatures, huileries, chocolateries...) sont généralement effectuées à un prix de cession inférieur au prix mondial de référence de façon à soutenir ces industries. Les agriculteurs supportent en définitive le poids de ces subventions, qui jouent un rôle symétrique à celui des tarifs.

b) Les prélèvements parafiscaux lors de la commercialisation. La multiplication des droits « de ficelle » ou des « péages », la plupart sans fondement légal, constitue un obstacle à la circulation et au commerce des marchandises. Le caractère néfaste de cette fiscalité provient du caractère aléatoire et cumulatif des discriminations qu'elle introduit et qui constituent un facteur non négligeable d'élévation des coûts. Ainsi, dans un pays membre de la CEDEAO, les barrages routiers ont handicapé les producteurs agricoles, notamment ceux des régions excentrées qui sont aussi les régions les plus pauvres (Diop, 2003) : ils ont pour effet de réduire le prix perçu par le producteur.

5.1.2 Une fiscalité pour le secteur agricole

Compte tenu de l'importance du secteur agricole dans les pays africains, la nécessité d'une mobilisation de ressources fiscales à partir de l'agriculture apparaît évidente mais il est essentiel de mettre en place un système de prélèvement sur l'agriculture plus neutre du point de vue des incitations et plus équitable. Cet objectif est d'autant plus important que la dégradation de l'environnement international est à l'origine d'une perte de compétitivité de nombreux secteurs de l'agriculture africaine et d'un accroissement de la pauvreté rurale. Toute nouvelle réforme du système de prélèvement dans l'agriculture doit prendre en compte les spécificités de ce secteur en Afrique à savoir : une faible productivité, des revenus moyens faibles et instables et une forte incidence de la pauvreté.

De manière opérationnelle, 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 intrants spécifiques de l'agriculture et 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 aujourd'hui, est un instrument de taxation des producteurs alors que la finalité originelle de la TVA est de taxer les consommations finales. Afin d'éviter des distorsions, il conviendrait d'assujettir à la TVA l'ensemble des produits agricoles (III 3.3.1). Cela permettrait de restaurer la compétitivité des productions agricoles locales vis-à-vis du marché international. L'extension de la TVA à des consommations alimentaires, qui entrent pour une large part dans le panier de consommation des ménages, se traduirait par un élargissement important de son assiette. Cependant, deux obstacles essentiels sont à surmonter. Le premier obstacle tient à l'augmentation des prix alimentaires qu'impliquerait l'assujettissement à la TVA. Le second obstacle réside dans les limites à l'imputation des crédits de TVA par les producteurs agricoles. L'imputation de TVA peut être effectuée à travers un organisme d'encadrement ou des groupements de producteurs : ainsi, à Madagascar la société cotonnière Hashyma tient les comptes de TVA des agriculteurs et procède aux imputations de leurs crédits. Cependant, les agriculteurs isolés et à faible activité, ce qui correspond au cas le plus fréquent, ne peuvent bénéficier de cette imputation. Dans ce cas, les agriculteurs supportent à titre définitif les rémanences de TVA correspondant aux TVA appliquées sur leurs intrants et consommations intermédiaires. Pour les produits destinés au marché local et qui





échappent définitivement au circuit de la TVA à travers une commercialisation dans des circuits non enregistrés, les agriculteurs ne sont pas victimes d'un biais puisque les produits alimentaires importés sont assujettis à la TVA. Au contraire, ils bénéficient d'un avantage net. Le handicap des producteurs se concrétise seulement en cas d'exportation ou si leur production est introduite lors de transactions en aval dans le circuit de la TVA.

Dans le souci de préserver la cohérence du système d'incitation, la fiscalité tarifaire de droit commun est à appliquer aux intrants spécifiques de l'agriculture alors qu'il serait généralement souhaitable d'exonérer de TVA ces intrants. L'exonération de TVA dans la mesure où elle serait réservée à des intrants ne pouvant faire l'objet de détournement de destination (engrais, produits phytosanitaires) aurait un impact marginal sur les recettes car l'objet de la TVA n'est pas de taxer les intrants.

5.2 Les stratégies de fiscalisation des activités urbaines non enregistrées

Plusieurs choix de politique fiscale sont envisageables vis-à-vis des activités non enregistrées. La première stratégie, la plus radicale, viserait à l'éradication des activités frauduleuses d'envergure en les assujettissant aux obligations fiscales de droit commun tandis que la seconde consisterait dans une stratégie progressive de second rang à recourir à des acomptes sur impôts perçus au niveau des importateurs ou des entreprises enregistrées. Enfin, les activités informelles, qui déjà supportent l'incidence d'impôts indirects, d'acompte sur impôts et dont le potentiel fiscal inexploité est faible, peuvent être l'objet d'une taxation à travers une patente synthétique indiciaire.

5.2.1 Une stratégie de fiscalisation conventionnelle des activités frauduleuses

La taille de certaines activités frauduleuses et leur caractère visible conduisent à préconiser le plus souvent l'application de techniques fiscales standard de recoupement (exploitation des informations sur les opérations de commerce extérieur saisies par la Douane, transactions avec des entreprises enregistrées, marchés et commandes publics...). Les techniques sont connues mais encore trop peu appliquées de manière systématique.

La détection des activités frauduleuses d'envergure apparaît comme un des moyens pour augmenter le rendement de la fiscalité intérieure. L'effort doit être porté simultanément dans deux directions : d'une part sur les entreprises connues de l'administration fiscale mais qui fraudent de manière importante, d'autre part sur la détection des activités d'envergure (activités d'import-export, construction, commerces de pièces détachées, affaires importantes démembrées en petites activités, hôtellerie, transports...) souvent dissimulées dans des activités « informelles. Pour la fiscalité douanière, l'objectif serait un dédouanement effectif de l'ensemble des marchandises importées.

Les activités frauduleuses de petite envergure reposent sur deux types d'approvisionnements. Il peut s'agir d'un approvisionnement à partir de fraudeurs de grande envergure sur lesquels il conviendrait d'agir directement. Il peut aussi s'agir de trafics de fourmis; il est alors nécessaire d'engager directement des actions en vue de réduire les importations frauduleuses. Ainsi, dans de nombreux pays les Douanes exigent l'immatriculation à travers un identifiant fiscal unique de tout importateur. L'objectif est évidemment d'éviter l'enregistrement des opérations frauduleuses dans la catégorie « importations occasionnelles ». De telles actions doivent être complétées par une lutte contre la contrebande particulièrement active sur certaines frontières sensibles





5.2.2 Fiscalisation des activités non enregistrées à travers une stratégie d'acomptes sur impôt

Au cours des années 1990, de nombreux pays ont développé des retenues à la source à titre d'acompte sur impôts pour permettre une imposition a minima des activités non enregistrées. Ces systèmes ont eu dans l'ensemble un effet positif et rapide en terme de recettes mais les résultats sont plus inégaux à moyen terme : certains dispositifs étaient complexes, notamment les systèmes d'acompte sur divers impôts. Ces derniers sont rapidement devenus d'une application difficile tout en procurant des ressources budgétaires décroissantes et de plus en plus incertaines. Les expériences de précompte de TVA ne sont pas positives. D'autres systèmes plus simples, tels ceux introduits au Bénin (1993), au Burkina Faso (2000), sont ciblés sur l'impôt sur le bénéfice et ont permis d'améliorer les recettes.

1) *Les acomptes BIC généraux.* Le principe d'une taxation des activités non enregistrées à travers un système d'acomptes BIC, collectés à l'importation ou à partir d'un nombre réduit d'entreprises soumises au régime du réel et qui jouent le rôle de collecteur d'impôt, est une possibilité largement utilisée. Cet acompte étant assis généralement à la fois sur les importations et les productions locales, il n'affecte pas le système d'incitation commerciale. De plus, son ciblage sur l'impôt BIC évite d'introduire une complexité excessive. Appliqué de manière rigoureuse, le système d'acompte présente une bonne efficacité.

2) *Les acomptes BIC sectoriels.* Afin de fiscaliser certaines activités spécifiques, des stratégies sectorielles peuvent être mises en œuvre. Ainsi au Bénin, l'Acompte Forfaitaire sur les Véhicules (AFS) permet de mobiliser des ressources substantielles sur une activité particulièrement difficile à fiscaliser (tableau 10).

Tableau 10. Rendements des acomptes sur BIC : le cas du Bénin

<i>Unité : milliards FCFA</i>			
	2000	2001	30 juin 2002
1 Acompte BIC perçu au cordon douanier	8,3	9,2	4,8
2 Acompte BIC imputé	2,9	2,7	4,0
3 Part de l'acompte BIC imputé %	34,9	29,3	83,3
4 Acompte BIC recettes nettes (1-2)	5,4	6,5	0,8
5 Acompte forfaitaire spécial sur les véhicules	7,4	12,4	5,7
6 Acompte forfaitaire spécial sur les véhicules imputé	0	0,9	1,4
7 Part de l'Acompte forfaitaire spécial sur les véhicules imputé %	0	7,3	24,6
8 Rendement net de l'Acompte forfaitaire spécial sur les véhicules (5-6)	7,4	11,5	4,3
9 Prélèvement de 10 % sur les prestations de services	2,8	2,7	nd
10 Total net des acomptes BIC (4 + 8 + 9)	15,6	20,7	nd
Rendement net des acomptes (imputations déduites) y. c. 10 % en % des recettes d'impôts directs	26,6	31,9	nd





Source : Ministère des Finances du Bénin

3) *La fiscalisation des activités informelles à travers la patente synthétique.* Malgré un gisement fiscal limité, il est certainement possible de mobiliser des ressources fiscales à partir des activités informelles. Deux stratégies complémentaires semblent envisageables : la perception d'acompte BIC lors des importations et des achats auprès d'entreprises locales, décrit ci-dessus permet une fiscalisation à minima complétant les rémanences de fiscalité indirecte supportées à travers les consommations intermédiaires. L'application de patentes synthétiques constitue alors un instrument complémentaire.

Le système de patente synthétique adopté dans la plupart des pays africains pourrait être encore simplifié en retenant une patente synthétique indiciaire, payable spontanément, 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 et facilement repérables. Le barème de la patente synthétique devrait évidemment tenir compte de l'incidence de l'acompte BIC. La simplicité de la patente synthétique indiciaire faciliterait sa compréhension par les contribuables. Elle permettrait aussi la réduction des coûts de gestion, en évitant de multiplier les démarches à l'égard de ces petits contribuables (notamment limitation des visites sur le terrain). Pour une mobilisation efficace de la patente synthétique, il conviendrait de privilégier une procédure de paiement spontanée selon une périodicité trimestrielle. Les tournées de recouvrement auraient pour objectif de contrôler l'effectivité des paiements et d'effectuer le recouvrement auprès des récalcitrants. La simplification introduite par un calcul indiciaire permettrait d'envisager un rôle actif des collectivités locales dans la mobilisation de cet impôt, dont la vocation d'impôt local est évidente.





PARTIE IV. ADMINISTRATION DE L'IMPÔT

Les administrations participant à la mobilisation de l'impôt ont collectivement un triple rôle à jouer: mobiliser les ressources publiques, appliquer le système d'incitation économique et promouvoir l'équité. L'action des différentes administrations doit être étroitement coordonnée, car elles partagent largement une problématique commune d'administration de l'impôt (IV 1). Cependant, leurs spécificités conduisent aussi à consacrer une analyse distincte à l'administration des Douanes (IV 2) puis à celle des Impôts (IV 3).

1. ADMINISTRATION DE L'IMPÔT: PROBLÉMATIQUE D'ENSEMBLE

Trois conditions essentielles sont à satisfaire pour disposer d'un instrument administratif efficace pour recouvrer l'impôt: délimiter clairement les compétences entre les différentes administrations impliquées dans la mobilisation de l'impôt, orienter leur gestion vers la performance et l'éthique et enfin rechercher des synergies entre ces administrations.

1.1 Des compétences entre administrations clairement délimitées

1.1.1 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: il pourrait être contre-productif de rechercher une fusion qui susciterait de grandes résistances. Enfin, l'informatisation offre désormais la possibilité de transmission automatisée en temps réel des informations. Ce progrès technique, s'il se concrétise sur le terrain, permet alors de sauvegarder l'avantage d'une spécialisation des administrations tout en bénéficiant d'une transmission efficace des informations.

1.1.2 L'évolution du rôle du Trésor vis-à-vis du recouvrement de l'impôt

1) Dans les pays de tradition administrative française, la répartition traditionnelle 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 doit alors prendre en charge les rôles émis et assurer le recouvrement de l'impôt. L'expérience a montré²⁶ les inconvénients d'une telle organisation: nécessité de transmission d'informations souvent peu fiables entre deux administrations distinctes; allongement des délais; dilution de responsabilité entre administrations. De plus, le principe de séparation de l'ordonnateur et du comptable appartenant chacun à des administrations différentes n'apporte pas de sécurité supplémentaire en matière de recouvrement de l'impôt, en raison des dysfonctionnements

26. Déjà, les missions Thill (1992) avaient préconisé de pallier cette anomalie.





précités et aussi parce qu'il est possible au sein des administrations fiscales ou douanières de prévoir des services comptables chargés de procéder à l'encaissement des impôts tandis que d'autres services sont chargés d'en gérer et d'en contrôler l'assiette.

2) Une des réformes majeures introduites en Afrique francophone a réuni²⁷ au sein des administrations fiscales les fonctions d'assiette et de recouvrement des impôts. L'ensemble des missions fiscales y compris le recouvrement sont désormais assurées exclusivement par la Direction des Impôts. Cette organisation permet d'introduire des chaînes de travaux et de contrôle complètes allant de l'identification au paiement, en s'appuyant sur une informatique unique et cohérente. Cela permet aussi de clarifier les responsabilités en évitant le renvoi des difficultés des services chargés de l'assiette à ceux chargés du recouvrement (et réciproquement). Malheureusement, les réformes n'ont pas toujours été complètes, ce qui conduit parfois à des systèmes hybrides manquant de clarté.

1.2 Orienter la gestion des administrations vers la performance

1.2.1 La séparation du conceptuel de l'opérationnel : une priorité

Une faiblesse des administrations fiscales et douanières des pays africains est leur difficulté à mettre en place des services centraux performants. Alors qu'ils devraient consacrer l'essentiel de leurs ressources à analyser les résultats des services opérationnels, à définir priorités et plan d'actions et à accroître le niveau des échanges avec les autres administrations, ces services sont souvent absorbés par des tâches opérationnelles de gestion. Cette situation nuit à l'efficacité des administrations. Le renforcement des capacités des directions centrales à préparer et à piloter les réformes constitue donc un objectif prioritaire.

1.2.2 Une gestion orientée vers la performance

1) Les services centraux des Douanes et des Impôts manquent d'outils pour orienter, suivre et contrôler l'activité des services de base. Le plus souvent l'action est orientée sur la base de statistiques globales (assiette globale, recettes du mois...), sans disposer d'indicateurs de gestion permettant de juger des aspects quantitatifs et qualitatifs des travaux réalisés. 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. Dans un deuxième temps afin de s'assurer de la réalisation des objectifs, de l'adéquation des besoins et des moyens mais également du bon fonctionnement des services, il conviendrait de définir une véritable politique de contrôle de l'exécution des services.

2) La plupart des administrations douanières et fiscales disposent de moyens humains souvent réduits et dont la pyramide des âges est défavorable. De plus, la répartition en catégorie des effectifs (souvent environ 10 % d'agents en catégorie A, 30 % en B et 60 % en C et D) ne correspond plus aux besoins d'une administration moderne où les tâches qualifiées prennent le pas sur les tâches matérielles et d'exécution notamment en raison du développement de l'informatique. Cependant, les moyens existants n'étant pas utilisés de

27. Il est à noter que ce mode d'organisation permet de respecter au sein d'une seule administration le principe de la séparation de l'ordonnateur et du comptable dans le sens où la Direction des Impôts comprennent des services comptables chargés exclusivement de l'encaissement de l'impôt.





manière satisfaisante, la priorité devrait constituer à utiliser de manière plus efficace les moyens existants.

a) La professionnalisation implique un recrutement et une formation spécialisée. La réglementation spécifique, la nécessité d'une formation comptable font que des écoles ou des cycles spécialisés sont indispensables. Compte tenu d'une problématique largement commune entre Douanes et Impôts et de la taille des pays africains, des écoles professionnelles inter régionales et comportant un large tronc commun Douanes-Impôts semblent à promouvoir.

b) Les administrations doivent évaluer strictement les besoins nécessaires à la réalisation de leurs objectifs. Elles doivent aussi recenser les moyens existants et les affecter en fonction des enjeux. Enfin, une programmation budgétaire pluriannuelle serait utile. L'importance des moyens nécessaires doit être évaluée en fonction des objectifs mais aussi et surtout en fonction de la stratégie de modernisation retenue. Avant de conclure à un manque de moyens, en terme quantitatif, il est nécessaire d'examiner soigneusement la pertinence de la législation. Il convient aussi de veiller à l'efficacité des organisations et des méthodes.

1.2.3 Une gestion orientée vers l'éthique

1) Les causes de la corruption des administrations sont multiples et complexes (Walsh in Keen, 2003). Des textes compliqués et inadaptés, des pouvoirs discrétionnaires excessifs confiés à des échelons inférieurs de la hiérarchie, le manque de transparence et de suivi des opérations, des procédures discrétionnaires, le manque d'incitations (retards et faiblesses des salaires, déroulements de carrières peu attractifs), la rareté de mesures disciplinaires effectives,...constituent des facteurs de corruption auquel on pourrait adjoindre des facteurs plus globaux comme la défaillance des États ou la pression sociale de la famille élargie. De plus, l'offre de corruption de la part de contribuables est d'autant plus fréquente que la probabilité de sanction apparaît le plus souvent faible.

2) Une corruption importante est incompatible avec une mobilisation efficace de l'impôt. Certaines causes de corruption échappent largement aux responsables des administrations financières. Cependant, compte tenu de la gravité du phénomène, il est essentiel de prévoir un plan d'action pour s'engager dans la voie d'une réduction de ce fléau. L'efficacité de ces actions suppose un fort engagement des autorités gouvernementales.

3) La lutte contre la corruption repose de manière complémentaire sur trois catégories d'actions: incitations, prévention et sanctions.

a) La motivation des agents constitue un facteur essentiel de l'efficacité des agents. Elle repose notamment sur la garantie et la régularité d'une rémunération d'un niveau adéquat ainsi que sur la modulation de la rémunération en fonction des performances. La garantie de la clarté et du primat des compétences dans la sélection des cadres est aussi un élément central.

b) L'adoption et la mise en place d'un code de conduite ou d'une charte déontologique²⁸ a toute sa place dans une politique d'efficacité des administrations. Une orientation consiste à réduire les contacts directs entre le personnel des administrations financières et les

28. La déclaration d'Arusha du 7 juillet 1993 définit 15 grandes orientations en matière d'éthique douanière tandis que plusieurs forums internationaux (La Haye 2001) et la déclaration de Maputo (22 mars 2002) confirment cet engagement. L'OMD a aussi développé des codes de bonne conduite et méthodes d'évaluation.





usagers. Ainsi, au Maroc, les procédures douanières peuvent être traitées à distance par voie informatique (à partir de liaisons spécialisées et progressivement par Internet, avec édition des bons à enlever directement chez le déclarant) tandis que les bureaux de douane sont prévus pour canaliser la présence des personnes étrangères au service (cloisons vitrées, accès sécurisés par badges individuels). Dans les administrations fiscales sont aussi favorisées les déclarations à distance ainsi que les règlements sous forme de virements au profit d'institutions bancaires.

c) La restauration de l'autorité hiérarchique constitue la condition du rétablissement de l'efficacité des administrations. L'efficacité de l'autorité hiérarchique dépend de la crédibilité générale de l'État mais aussi de contrôles de proximité fréquents de la hiérarchie immédiate. La probité est liée à la garantie d'une rémunération suffisante (cf. supra) mais repose aussi sur un système de contrôle interne et externe régulier efficient ainsi que de sanctions crédibles, car effectives et dissuasives (Thiele H., and Gunnar E.S., 1999). Ceci suppose un recentrage de l'action de l'Inspection des Services sur le contrôle des services. La création de corps de contrôle régionaux apparaît encore à beaucoup une solution mal adaptée aux réalités.

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

1.3.1 La nécessité de liaisons efficaces

Les liaisons sont encore souvent défailtantes entre les administrations des douanes et des impôts. Les procédures d'échanges d'information lorsqu'elles existent, ne sont pas informatisées, systématiques et en temps réel. Ces défailtances rendent difficiles des recoupements pourtant fondamentaux. Ainsi, dans la plupart des pays examinés, les contribuables imputent encore des crédits de TVA occasionnés par des opérations d'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 opérations d'importations connues des Douanes ou des achats liés à l'exécution de marchés publics gérés par l'administration du Trésor. Inversement, pour les Douanes, le développement actuel des contrôles a posteriori à la suite de l'adoption de la valeur OMC rendrait particulièrement utile une collaboration avec les Impôts dans les entreprises (IV 2.2). Cette collaboration permettrait à l'administration des Douanes de suivre la marchandise jusqu'au bénéficiaire grâce aux dossiers des contribuables.

1.3.2 L'identification des contribuables : un instrument essentiel

L'efficacité des liaisons repose de manière fondamentale sur l'utilisation systématique d'un identifiant fiscal unique (IFU). Un tel IFU est adopté par la plupart des pays, mais sa mise en œuvre est rarement durable. La démarche d'identification doit s'appliquer en priorité aux grandes entreprises le plus souvent gérées par un SGE. Ensuite, la démarche peut être étendue aux entreprises « intermédiaires ». Par contre des difficultés demeurent pour l'identification des contribuables soumis « à une fiscalité de masse » (IGR là où il existe, patente, taxes foncières urbaines). En aucun cas, l'identification de cette dernière catégorie de contribuables ne doit compromettre la fiabilité des IFU affectés aux grandes entreprises et ensuite aux entreprises moyennes.





1.3.3 Les protocoles de collaboration entre administrations financières

L'échange systématique d'informations entre administrations financières mais aussi vis-à-vis d'organismes statistiques nationaux, régionaux et internationaux peut être recherché à travers des protocoles d'accord inter administrations (DGI; Trésor; Douanes; Services statistiques...) définissant la nature des informations à fournir et les modalités de transmission. Ces transmissions d'informations doivent être sécurisées et présenter un caractère automatique. Les échanges d'informations entre les Douanes et les Impôts peuvent aussi être renforcés par la mise en place d'une cellule mixte Douanes-Impôts. Cette cellule a pour mission de collationner, de traiter et de diffuser toutes les informations utiles aux deux administrations. La collaboration Douanes-Impôts peut aussi se traduire par la création d'unités mixtes de contrôle qui présentent l'avantage de cerner les différents aspects fiscaux et douaniers d'un dossier et ainsi de réduire le nombre d'interventions auprès du contribuable.

2. LA MODERNISATION DES DOUANES : VERS LA FACILITATION DOUANIÈRE

Les missions traditionnelles de la douane consistent à appliquer un système de protection et à recouvrer des recettes douanières à travers un dédouanement efficace qui requiert la maîtrise des fondamentaux douaniers. Plus récemment, l'objectif de facilitation conduit à considérer la douane comme une administration au service du développement économique. L'intervention des sociétés de pré-inspection aurait dû constituer un facteur de modernisation des Douanes. Enfin, l'instauration d'un contentieux irait dans le sens d'une modernisation des Douanes.

2.1 Un contexte et des défis spécifiques

2.1.1 Un environnement national spécifique

Pour certains pays, 50 % des flux commerciaux ne sont pas appréhendés par les Douanes. Ces transactions échappent aussi généralement aux réglementations fiscales internes, profitant du circuit de distribution parallèle. L'environnement géographique rend difficile l'action des administrations douanières. Ainsi le Cameroun, le Niger et le Bénin ont respectivement 1700 km, 1500 et 500 km avec le Nigeria et certaines de ces frontières séparent un même groupe familial ou ethnique. Les zones sous douane (ports et aéroports) souffrent de défauts d'étanchéité. Souvent, le manque d'infrastructures adaptées limite l'efficacité des contrôles douaniers. On relève aussi parfois la présence sous douane de véritables zones de non-droit.

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, essentiellement portuaires. Cette situation a pour corollaire des concentrations de flux commerciaux dans les points de chargement et de déchargement et sur les principaux axes de circulation. S'ajoute à cela une forte concentration des activités : généralement, 10 % des opérateurs assurent plus de 80 % des opérations. Une surveillance efficace des transactions commerciales externes impose souvent un redéploiement géographique des unités fixes et mobiles de contrôle douanier, en privilégiant une présence sur les grands axes de circulation et principales zones de consommation. Les priorités doivent aller à des contrôles ponctuels légers et mobiles, à l'utilisation de moyens de communication et de transport adaptés, au





souci de garantir aux douaniers leur propre sécurité (armement, interventions conjointes aux forces de sécurité), à la préservation du contact avec les populations (renseignement) et enfin à un encadrement strict des actions sur le terrain (éthique, souci de crédibilité).

2.1.2 Un environnement international en mutation

La régionalisation économique du continent africain introduit d'importants bouleversements, dont l'adoption de TEC, de législations et de réglementations harmonisées et de marchés intérieurs libéralisés. L'aboutissement des négociations de l'Uruguay Round par les accords de Marrakech et la création de l'Organisation mondiale du commerce (OMC) implique une diminution progressive des barrières tarifaires et la suppression des barrières non tarifaires, ainsi que l'adoption de la valeur en douane dite « valeur transactionnelle » ou valeur OMC. L'harmonisation internationale des règles douanières (ainsi le système harmonisé de désignation des marchandises « S.H. ») et des procédures (convention de Kyoto)²⁹ s'accélère. De nouvelles négociations entre groupes d'État modifieront dans les prochaines années les équilibres actuels. Il s'agit notamment pour les États ACP des APE avec l'UE qui permettront à terme l'ouverture complète et réciproque des marchés, mais aussi d'initiatives comme l'AGOA³⁰ pour les échanges entre les USA et le continent africain ou encore de l'initiative TSA³¹ (Tout Sauf Les Armes) de l'UE. Enfin, les pays africains cherchent à promouvoir un nouveau partenariat de développement (NEPAD).

2.2 Vers un dédouanement efficace : maîtriser les fondamentaux douaniers

Un dédouanement efficace consiste, à travers un respect rigoureux des différentes phases des procédures de dédouanement, à appliquer l'ensemble des dispositions douanières. Cette application doit permettre ainsi la mobilisation des recettes fiscales en douane. Ces dernières restent essentielles puisque les Douanes recouvrent non seulement les recettes tarifaires mais aussi des recettes de TVA, des droits d'accises ainsi que des acomptes de fiscalité directe (acomptes BIC notamment). Le niveau des ressources publiques dépend donc fortement de la qualité du dédouanement. Un dédouanement efficace constitue aussi une condition fondamentale à l'effectivité du système de protection et d'incitation. Au titre de l'objectif de facilitation, une libération rapide et régulière des marchandises est d'autant plus favorable aux activités économiques que les capacités financières des opérateurs, de plus en plus exposés à la concurrence internationale, sont réduites par la rareté du crédit. Enfin, un dédouanement efficace contribue à utiliser de manière optimale des infrastructures particulièrement coûteuses comme les infrastructures portuaires. La chaîne logistique de dédouanement induit par ailleurs diverses activités économiques porteuses d'emplois et de richesses (transport, assurance, activités bancaires et commerciales,...). Par ses performances relativement aux pays concurrents, la Douane peut contribuer à l'attractivité du lieu de dédouanement.

29. La convention internationale pour la simplification et l'harmonisation des régimes douaniers, convention de Kyoto (signée le 18 mai 1973, amendée le 26 juin 1999) définit des normes qui servent de références aux autorités douanières.

30. African Growth Opportunity Act.

31. L'initiative TSA (5 mars 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.





Les fondamentaux douaniers, conditions d'un dédouanement efficace, consistent à appliquer le tarif dans ses composantes principales que sont la valeur, l'origine et l'espèce tarifaire. C'est aussi déterminer en cas de transit ou d'application des régimes économiques des procédures simples et sécurisées.

2.2.1 Détermination de la valeur transactionnelle.

Disposer d'une méthode fiable d'évaluation en douane des marchandises revêt une importance majeure pour faciliter les relations avec les opérateurs, mobiliser les recettes budgétaires et garantir l'effectivité du système d'incitation. Aux difficultés traditionnelles d'évaluation de la valeur s'ajoute actuellement l'obligation d'appliquer la définition de la valeur OMC basée sur le prix réellement payé. De nouveaux principes sont introduits: un dialogue écrit entre la douane et l'importateur peut être établi. Le principe de transparence est affirmé: les lois, règlements, décisions judiciaires et administratives relatifs à la valeur en douane doivent être publiés par les autorités du pays d'importation. Enfin, un droit de recours en justice doit renforcer les garanties pour les importateurs envers la douane.

Ce nouveau contexte implique une réorganisation du dispositif douanier de vérification, désormais reportée après le dédouanement. Cependant, par crainte d'une diminution de recettes et faute de méthodes de contrôles adaptées, on constate dans divers pays une difficulté à appliquer la valeur OMC. En pratique, la plupart des pays d'Afrique ont adopté en droit la valeur OMC à partir de 2000, mais un nombre important d'opérations d'importations sont encore contrôlées avec des valeurs minimales. Beaucoup de pays ont maintenu des fichiers de valeurs minimales pour les produits sensibles. Une restructuration des procédures et pratiques douanières est donc nécessaire. Il convient tout d'abord d'instaurer un cadre juridique conforme à l'OMC et de solliciter si nécessaire l'application des mesures dérogatoires spécifiques aux PED. Il convient d'améliorer la formation des agents et déclarants, d'utiliser les technologies de traitement de l'information et de renforcer les capacités propres à chaque pays par une collaboration plus efficace entre Douanes et sociétés de pré-inspection.

2.2.2 Détermination de l'origine des marchandises

La libéralisation des échanges entre États de zones d'intégration régionale incite aux fausses déclarations d'origines. Ainsi, les pays enclavés sont défavorisés au profit des pays côtiers en position favorable pour capter des droits douaniers afférents à des importations de pays tiers. Ces pratiques faussent la concurrence, favorisent les détournements de trafic et engendrent une perte de confiance entre les États. Outre la nécessité comme indiqué plus haut, de retenir des règles de détermination de l'origine plus simples et plus facilement vérifiables, il conviendrait de renforcer les procédures de contrôle des règles d'origine au niveau régional et de prévoir des voies de recours supranationales en cas de litiges entre États membres ou de la part de particuliers.

2.2.3 Détermination de l'espèce tarifaire.

Divers pays de l'UEMOA ou de la CEMAC n'appliquent pas complètement la catégorisation des marchandises définie par les règlements communautaires ou ont conservé des positions tarifaires antérieures ou des droits d'importation non prévus au TEC. En cas de divergence dans les classement tarifaires entre pays, il n'existe pas d'instance régulatrice au niveau





régional. De nombreuses plaintes d'importateurs n'aboutissent pas et des détournements de trafic sont ainsi favorisés.

Un toilettage des différents tarifs tels qu'ils sont appliqués s'impose donc afin d'obtenir une application uniformisée du TEC. L'expérience du renseignement tarifaire contraignant (RTC) appliqué par l'Union européenne³² depuis 1990 pourrait aussi être adaptée aux zones d'intégration régionales africaines. La force contraignante des classements répertoriés dans une banque de données régionale serait un facteur d'unification des pratiques. Cependant, l'efficacité d'un tel dispositif suppose que les entités régionales exercent une police stricte et constante des RTC. Enfin les importateurs devraient aussi pouvoir disposer d'un droit de recours au niveau régional.

2.2.4 L'application du transit et des régimes économiques.

Le transit et les régimes économiques offrent des occasions de fraudes importantes (versements indus sur le territoire national de marchandises en suspension de taxes). Les contrôles, souvent pesants, manquent d'efficacité.

a) *Les régimes de transit.* Les escortes douanières accaparent des personnels et matériels. Elles entraînent pour les transporteurs un coût important (indemnisation des escortes) et allongent les délais d'acheminement. Les contrôles routiers par les Douanes mais aussi d'autres services sont peu efficaces, favorisent la corruption et sont coûteux (Diop, 2003). L'apurement du transit est à l'origine de délais anormaux pour obtenir la mainlevée des cautions. Cela pénalise les entreprises et peut conduire à des situations de blocages, lorsque les plafonds de garanties sont atteints.

Pour permettre les apurements des opérations de transit, une coopération renforcée entre Douanes d'États limitrophes serait utile et il conviendrait d'instaurer des délais stricts de réponse. L'établissement de liens directs de communication entre bureaux émetteurs et de destination (télécopie, Internet) serait utile. Un bureau centralisateur exerçant auprès des instances communautaires pourrait à l'avenir coordonner directement les apurements et procéder aux relances éventuelles. Cela suppose de définir une réglementation communautaire stricte³³. Pour les pays enclavés, les efforts doivent avant tout porter sur l'organisation de la chaîne de traitement du transit entre les bureaux de débarquement et les bureaux de destination. Ceci implique des échanges d'informations entre les pays concernés et aussi une gestion rigoureuse pour sécuriser les opérations de transit et fluidifier la circulation des marchandises. Dans ce domaine, les instances communautaires devraient jouer un rôle plus actif. Elles pourraient par exemple mettre en place une gestion communautaire informatisée du transit accessible à tous les États membres. À défaut, des solutions peuvent être recherchées dans un cadre bilatéral. Il conviendrait de rationaliser les procédures de contrôle, de la circulation en limitant les points de contrôles³⁴ et de

32. Les RTC lient les autorités qui délivrent aux opérateurs des renseignements concernant le classement de types de marchandises dans la nomenclature douanière pour un délai déterminé. La Commission européenne s'assure de l'application uniforme du RTC à travers une banque de données alimentée par les États membres.

33. Comme par exemple les procédures de transit simplifié (art 164 code des douanes CEMAC).

34. Le Cameroun a supprimé les escortes douanières au profit de contrôles en postes fixes, « check points ». Ces contrôles sont allégés: il ne s'agit pas de visites physiques des marchandises mais d'une vérification visuelle des plombs, scellés et marques, puis d'apposer sur le document d'accompagnement D 15 les résultats des contrôles.





supprimer les escortes douanières. Il conviendrait aussi d'utiliser les technologies modernes (GPS par exemple) pour suivre les marchandises sensibles, de réserver en priorité les scellés à ces envois, de limiter les délais d'acheminement et de définir précisément les trajets (corridors). Il s'agit enfin de simplifier et d'harmoniser le document douanier d'accompagnement du transport susceptible de visas intermédiaires.

Les différents intervenants dans la logistique du transport (transporteurs, chauffeurs, assureurs...) seraient à responsabiliser, au besoin par la souscription de conventions de partenariat avec la douane, et les cautions actionnées solidairement en cas de non-apurement. Des procédures simplifiées et garanties globales devraient être réservées aux opérateurs agréés et pour des marchandises non sensibles en termes de prohibition et de fiscalité.

b) Les régimes économiques et régimes de zone franche. La pratique internationale est d'éviter que le coût des intrants ou des consommations intermédiaires des produits exportés ne soit grevé par des charges fiscales indirectes. Les régimes économiques et de zone franche suspendent les droits et taxes douaniers qui devraient être supportés par les consommations intermédiaires nécessaires à la production des exportations. Leur application nécessite pour les services douaniers des connaissances réglementaires poussées et leur mise en œuvre n'est pas aisée (notamment le suivi et le contrôle), surtout dans les cas où intervient une transformation des marchandises. Souvent, les Douanes ne parviennent pas à juguler des fraudes endémiques. Il est en effet difficile de contrôler de manière efficace l'apurement de ces régimes notamment l'apurement des comptabilités matière et d'empêcher des détournements de marchandises vers le marché domestique. La tâche est d'autant plus difficile que la plupart des entreprises bénéficiant de régimes économiques produisent aussi pour le marché intérieur. Un renforcement du contrôle de ces régimes est indispensable.

2.3 Moderniser le traitement douanier : vers la facilitation douanière

La modernisation du dédouanement doit en abaisser le coût à la fois pour les Douanes et les opérateurs économiques. Il s'agit de raccourcir le circuit du dédouanement et de réduire toutes les formes d'incertitude pour obtenir la libération des marchandises.

2.3.1 L'informatisation, fondement de la modernisation douanière.

L'informatisation des procédures constitue une étape essentielle de la modernisation des Douanes. L'informatique permet d'accroître fortement l'efficacité des Douanes dans la gestion des différentes procédures. Elle permet aussi de développer les mises en réseau entre services de gestion et de contrôles, d'accélérer l'échange d'information et d'augmenter l'efficacité du contrôle. Les utilisateurs trouvent simplicité, rapidité, performance et sécurité à travers la saisie des déclarations, leur stockage, l'établissement de devis et brouillons, l'utilisation d'interfaces avec des programmes privés (gestion de clientèle), la sécurisation de leur accès, une disponibilité H 24, la facturation des autres prestations liées à la chaîne logistique (taxes portuaires notamment). À l'avenir, les conditions d'accès au système pourraient évoluer (accès via Internet) et aboutir à une dématérialisation des documents.

Globalement, les bureaux informatisés couvrent près de 90 % du total du trafic et un pourcentage de recettes douanières équivalent. Cependant, l'outil informatique a été trop souvent plaqué sur la chaîne de dédouanement sans une réflexion suffisante sur les mesures d'organisation indispensables. Cette situation se traduit par la subsistance de circuits manuels





parallèles. De plus, la cotation automatique des inspecteurs de visite est parfois réaffectée manuellement par le chef de visite. Tout ceci soulève des difficultés : allongements des délais de libération des marchandises, remise en cause de la crédibilité du système, pratiques discriminatoires. Il est donc essentiel de proscrire tout aménagement dans le traitement informatisé des déclarations et tout recours à des procédures parallèles.

2.3.2 Vers une nouvelle méthode de contrôle

L'objectif de facilitation et d'utilisation efficace des moyens administratifs repose sur des méthodes de contrôle basées sur l'analyse de risque et le ciblage : les contrôles doivent être ciblés, pour ne pas provoquer de blocages intempestifs, et efficaces pour être dissuasifs.

1) *Un développement du contrôle a posteriori.* Avec l'adoption de la valeur OMC, le contrôle a priori des transactions perd en grande partie sa justification car il est difficile pour l'administration douanière de contester immédiatement la valeur de la marchandise. Seule la compatibilité du prix de vente du bien sur le marché local avec sa valeur importée (ou la valeur des intrants importés pour sa fabrication) permet d'apprécier a posteriori la véracité de la déclaration en douane. Aussi, la mise en place d'un dispositif de contrôle efficace passe-t-elle par le renforcement des structures de contrôle a posteriori.

Le contrôle a posteriori présente l'avantage de s'exercer hors de la pression directe de l'opération de dédouanement. L'archivage des données douanières joue un rôle fondamental : faute d'entretenir une mémoire, le post contrôle est très limité et la prescription conduit à abandonner les recherches. De nouvelles techniques sont à développer : la Douane doit être en mesure de faire du contrôle a posteriori, c'est-à-dire principalement en entreprise sur la base de documents comptables et financiers. Les contrôles en entreprises font appel à des techniques d'investigation particulières et requièrent des actions de formation des personnels. Le rapprochement avec l'administration des Impôts pourrait accroître l'efficacité des contrôles.

2) *L'introduction de la gestion du risque.*

Encadré 4. Comment organiser la sélectivité des contrôles

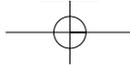
Le ciblage des opérations permet d'identifier en principe trois niveaux de contrôle : (a) circuit vert avec absence de contrôle, (b) circuit orange avec contrôle documentaire approfondi et (c) circuit rouge avec contrôle documentaire approfondi et inspection physique des marchandises.

Méthodes traditionnelles de ciblage des opérations

En dehors des contrôles réalisés systématiquement à la suite d'informations relatives à certains courants particuliers de fraude, le ciblage traditionnel des opérations est effectué à partir de critères de risque et pour une part de manière aléatoire. L'identification des critères de risque se fait sur la base des informations disponibles (avis de fraude) et du jugement du personnel des Douanes qui observe l'historique des transactions. Cette méthode présente un triple inconvénient : elle est dépendante de l'appréciation humaine, de données du commerce extérieur suffisamment fiables et réclame beaucoup d'efforts pour s'adapter aux nouvelles pratiques de fraude. À cela s'ajoute un risque de collusion entre opérateurs et douaniers.

Méthodes modernes de ciblage des opérations

Un système d'aide à la décision pour sélectionner les opérations à contrôler peut combiner à la fois des critères scientifiques (économétrie) liés à l'examen approfondi des bases de données des opérations





commerciales, humains (informations recueillies de diverses sources) et une part aléatoire, dont les données permettront de réactualiser le ciblage en fonction de changements de comportements éventuels des opérateurs. La sélection scientifique, qui restreint la subjectivité des critères de bases retenus, peut porter tant sur la marchandise que les circuits commerciaux et les opérateurs concernés par la transaction. Partant de ces éléments, il est possible de concevoir un système de ciblage en combinant quatre approches différentes :

La première consiste à contrôler toutes les opérations nouvelles concernant un opérateur, une marchandise ou un circuit. Ce contrôle systématique doit inciter les opérateurs à s'identifier ce qui est essentiel dès lors que le contrôle a posteriori doit progressivement se substituer au contrôle physique a priori.

La seconde résulte de l'examen du dossier d'importation et de l'étude statistique des séries globales et des antécédents de fraude pour retirer des enseignements sur les risques de fraude : chaque critère identifié (concernant les circuits, la marchandise et les opérateurs) se voit attribuer une note à partir des statistiques disponibles. Une note globale représentative du niveau de risque de fraude de l'opération à contrôler (la probabilité calculée de fraude) est obtenue par la somme pondérée des notes des différents critères retenus. Les coefficients de pondération sont calculés par un traitement économétrique des données relatives aux opérations antérieures.

La troisième, plus radicale, porte sur le contrôle systématique d'une opération sur la base de facteurs liés à certaines de ses caractéristiques (par exemple, opérations d'un montant supérieur à x unités en valeur, absence de contrôle de l'opérateur sur les x dernières semaines,...).

La quatrième concerne une sélection purement aléatoire qui permet, d'une part, d'éviter que les contrôles soient prévisibles et, d'autre part, de réguler le taux de contrôle.

La sélectivité des contrôles repose sur un ciblage des opérations à vérifier, en fonction de l'évaluation des risques de fraude. Le ciblage (encadré 4) permet alors de réconcilier deux objectifs, antinomiques en apparence, la facilitation du commerce et la sécurisation des recettes douanières. La chaîne de traitement des opérations de commerce international, par transport maritime constitue un bon exemple d'un processus où l'échange des données devrait permettre une exploitation rationnelle des informations. En effet, les mêmes informations (nature de la marchandise, quantités, valeur, origine, moyen de transport, etc.) se retrouvent sur tous les documents (bulletin de liquidation, factures, manifestes, bons de livraison, déclaration en douane, etc.) utilisés dans des systèmes différents. Ces systèmes étant pour la plupart fermés, ces documents sont dupliqués en autant d'exemplaires et subissent autant de contrôles que d'exemplaires existants. Les systèmes actuels permettent une gestion correcte du dédouanement mais ne participent pas à ces échanges d'information alors que les possibilités existent notamment dans SYDONIA ++. Il convient donc de les faire évoluer vers un partage d'informations. À partir des extractions d'informations issues du dédouanement informatisé et des banques de données spécifiques gérées par la douane, les services doivent pouvoir effectuer des recoupements, introduire des critères automatisés et évaluer les résultats.

Le renseignement permet d'orienter l'action des services. Pour qu'il émerge, il est nécessaire de motiver agents et aviseurs et aussi d'assurer le retour rapide de l'information au service émetteur. La collecte du renseignement, son analyse et exploitation sont à centraliser dans un service national d'enquête et du renseignement. Les Douanes pourraient aussi renforcer leur efficacité par la recherche d'assistance et le recueil de renseignements auprès des autres États membres mais aussi de la communauté internationale





3) *Le développement d'une politique régionale de lutte contre la fraude.* La régionalisation peut constituer un cadre efficace de lutte contre la fraude à travers la mise en œuvre d'une assistance administrative mutuelle régionale renforcée, l'élaboration d'enquêtes communes, l'échange du renseignement, l'exploitation de bases de données communes gérées au niveau régional. Une impulsion pourrait provenir de rencontres régulières entre Directeurs Généraux des Douanes de la région. Un fichier régional d'information sur la fraude douanière en liaison avec les BRLR renforcerait le dispositif. L'établissement d'un corps de contrôle douanier régional semble constituer un objectif à long terme. Des relations de confiance doivent s'instaurer entre services douaniers afin de progresser sur des thèmes majeurs tels que les vérifications de valeurs et de certificats d'origine. Le recours ponctuel à l'installation concertée d'attachés douaniers d'autres États membres dans les zones à risques pourrait contribuer à la coordination. En revanche, la mise en place dans le cadre des zones d'intégration régionale de BCNJ comme ceux initiés dans la zone UEMOA se heurte à des obstacles importants car la liberté de circulation des biens et marchandises entre États n'est pas complète et aussi parce que l'assistance administrative mutuelle internationale entre Douanes des États de l'UEMOA apparaît insuffisante. Il semble préférable de privilégier au plan régional une procédure de transit international sécurisée.

2.3.3 Accélérer et sécuriser le dédouanement.

La procédure de dédouanement comprend l'ensemble des formalités douanières depuis la prise en charge (mise sous sujétion douanière de la marchandise) jusqu'à la délivrance du bon à enlever (libération par la douane de la marchandise garante du paiement des droits après accomplissement des formalités et paiement ou garantie des droits). La maîtrise de chacune de ces étapes est primordiale. Dans les pays africains, un délai d'environ 7 jours pour dédouaner à l'importation et de 48 heures à l'exportation est généralement requis. 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. Ainsi, la réforme douanière au Maroc a permis de ramener le délai moyen de traitement des dossiers douane de 5,5 jours en 1997 à 2 jours en 1999, moins de 2 heures en 2001 et environ une heure en 2003.

Parmi les moyens à mettre en œuvre, on peut citer pour la prise en charge le traitement par anticipation grâce à des connexions systématiques avec le système informatique de gestion portuaire. La déclaration sommaire, qui doit être datée et signée, peut être alors authentifiée par une signature électronique. Une gestion rigoureuse de la prise en charge permet aussi de limiter les engorgements fréquemment constatés des zones portuaires. Il convient cependant de se garder de pratiques d'« enlèvements d'urgence » sans garanties.

Les vérifications de recevabilité et contrôles documentaires souvent tatillons donnent lieu à des enregistrements manuels se superposant inutilement aux procédures informatisées. Trop d'agents sont affectés aux tâches d'enregistrements ou de premières vérifications et les superpositions de visas sont fréquentes. Il n'est pas rare que les déclarations soient mises abusivement en attente. La plupart des contrôles de recevabilité portant sur la forme et compatibilité des déclarations sont aujourd'hui réalisés par les systèmes informatiques.

La liquidation et la perception des droits et taxes sont des étapes cruciales. Les règles comptables doivent être respectées, par exemple en matière de crédits (dépassements non autorisés), cautionnements et garanties bancaires. Le paiement direct sécurise la perception des droits et limite le développement des opérations non enregistrées. Ainsi, la Banque du





Ghana dispose d'un guichet au sein même du service des Douanes: elle délivre une quittance jointe à la déclaration finale avant enlèvement des marchandises sur présentation de la déclaration en douane SAD et du moyen de paiement. Au Cameroun, pour les importations d'une valeur FOB supérieure à deux millions FCFA soumises au programme d'inspection et de contrôle avant embarquement, la SGS liquide les droits et taxes et émet un bulletin de liquidation. Les paiements s'effectuent ensuite directement auprès de banques commerciales privées agréées par le ministère des Finances. À partir de certains montants, un versement par transfert direct au compte spécial du Trésor des banques centrales paraît recommandable.

La vérification physique doit tirer le meilleur profit des manutentions et transbordements. En cas de difficultés (litige sur le fond ou absence de production de documents exigés par la réglementation), une bonne pratique peut consister à libérer la marchandise sous couvert de garanties afin de préserver les intérêts du Trésor (soumissions cautionnées, garanties diverses).

Les règles de délivrance du BAE doivent faire l'objet d'une attention particulière: leur édition (unique) peut se faire chez le déclarant, auprès des Douanes ou même auprès du Trésor public. L'important est de permettre aux services ayant en charge la surveillance des sorties de la zone sous douane de confronter le BAE au convoi présenté et de s'assurer à l'aide d'un terminal relié au système informatique que toutes les formalités ont été effectuées.

2.3.4 Limiter les formalités et réduire les coûts.

Les Douanes doivent exiger uniquement les documents nécessaires au dédouanement. Une liste réglementaire précise des documents d'ordre public devrait être diffusée. Il convient aussi de rationaliser les documents: par exemple, l'établissement conjoint par la CEDEAO et l'UEMOA d'une déclaration en douane unique (DDU) pour constituer le formulaire de base de tous les régimes douaniers, y compris le transit Inter-États, constitue une initiative utile. L'utilisation des nouvelles technologies de l'information permet après aménagements législatifs et techniques la dématérialisation des documents et l'octroi de la signature électronique. La pratique du guichet unique, qui se développe, permet la centralisation des formalités. Des organismes externes à la douane se greffent sur les formalités de dédouanement et soumettent les déclarants à l'obligation de présenter des documents ou de supporter des prestations payantes. L'intervention de certains organismes dans le processus douanier n'est pas justifiée, et constitue une source d'incertitudes pour les activités économiques. Il conviendrait de limiter au strict nécessaire les services habilités à intervenir. La simplification des procédures perd de son sens si les délais de libération des marchandises sont allongés par les périodes d'ouverture des bureaux. Il convient d'élargir les horaires d'ouverture des bureaux. Les procédures de contrôle en dehors des heures légales d'ouverture des bureaux devraient aussi être strictement encadrées.

2.3.5 Professionnaliser les intervenants. Promouvoir le partenariat avec les entreprises

Les opérations de dédouanement sont généralement effectuées par des commissionnaires en douane, intermédiaires agréés entre le destinataire réel de la marchandise et le service des Douanes. Parfois les déclarations sont effectuées directement par les propriétaires des marchandises (cas des grands groupes commerciaux qui disposent de leur propre service douane-transit) ou par des occasionnels (non répertoriés au registre du commerce et donc sans IFU). 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.





Le faible contrôle des professionnels par les Douanes favorise des défaillances. Des suspensions ou retraits d'agrément seraient justifiés. Le contrôle des accès des déclarants aux bureaux de douane et terminaux informatiques serait à renforcer. Une autre action importante est de professionnaliser les déclarants à travers des actions de formation professionnelle, la concertation entre Douanes et opérateurs. Il s'agit aussi de sécuriser la profession de déclarant en douane. Des contrôles réguliers des commissionnaires devraient être effectués. Les seuils minimums de cautionnement bancaires pour accéder à la profession pourraient être relevés et les conditions d'octroi ou de renouvellement de l'agrément rendues plus sévères.

L'octroi de facilités en faveur d'entreprises « citoyennes » peut constituer une composante de la politique de facilitation. Il s'agit de contractualiser des dispositions qui, moyennant des garanties (fiscales, morales, financières...), permettent une accélération des formalités douanières. C'est un accord où partenariat et confiance mutuelle prévalent. En cas de manquement, les sanctions doivent être effectives et dissuasives.

2.3.6 La transparence des règles

La réglementation doit être appliquée de manière homogène et prévisible, afin de ne pas constituer un facteur de coût ou de risque. En interne, il convient d'assurer la diffusion à l'ensemble du personnel des instructions, s'assurer de leur compréhension et juste application. Pour les opérateurs, elle doit être accessible et transparente. Sa diffusion et son application uniforme visent à prévenir les décisions discrétionnaires. Il est important d'assurer aussi l'information du grand public. Le message doit aussi passer par Internet et les communications en réseau informatique. Ainsi, en Tunisie, le ministère des Finances en liaison avec des partenaires privés a créé un réseau TradeNet d'échanges de données informatisées permettant de dématérialiser les documents douaniers (« Liasse Unique ») et d'accéder aux différents intervenants liés aux procédures du commerce extérieur. Cette expérience, qui vise à instituer un guichet unique virtuel d'accès simplifié (internet), pourrait être appliquée en ASS.

2.3.7 L'apparition de nouveaux risques

1) *Le blanchiment d'argent.* Conscients des risques d'une infiltration par des organisations criminelles transnationales, de nombreux États d'Afrique ont exprimé leur volonté de lutter contre le blanchiment d'argent (Déclaration solennelle des chefs d'État de la CEMAC de décembre 2000 et création d'un groupe d'action contre le blanchiment d'argent en Afrique centrale). Pour les pays de l'UEMOA, la Directive n° 07/2002/CM/UEMOA définit le cadre juridique de la lutte contre le blanchiment de capitaux et crée une cellule nationale de traitement des informations financières (CENTIF). Cependant, ces orientations se heurtent aux faiblesses du réseau bancaire et à une économie non enregistrée importante. 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.

2) *La sécurisation de la chaîne logistique face au risque terroriste.* Les événements du 11 septembre 2001 ne remettent pas en cause le principe de facilitation du commerce. Ils impliquent par contre une adaptation des procédures, notamment douanières. La sécurisation des échanges internationaux entre dans une logique de moyen terme de facilitation du commerce. Elle implique des investissements coûteux en matériels et en personnel dont la prise en charge ne peut pas toujours être assurée exclusivement par les PED.





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

Les sociétés de pré-inspection ont eu jusqu'ici pour mission principale d'inspecter physiquement, généralement avant l'embarquement, la plupart des marchandises et ainsi de révéler l'information sur les caractéristiques des biens importés (espèce, qualité...). Elles fournissent à la douane la valeur de la marchandise et le montant des droits et taxes à prélever. Le coût de la révélation de l'information se situe dans une fourchette de 0,8 à 1,5 % de la valeur FOB de l'importation. Toutefois, comme dans de nombreux pays les Douanes gardent la possibilité de contrôler les marchandises à l'arrivée, et de remettre en question l'information fournie par ces sociétés, le risque moral reste élevé et la sécurisation des recettes n'est pas garantie (Dutz, 2000; Johnson, 2001). Objets de vives controverses, les sociétés de pré-inspection se sont imposées en bénéficiant de l'appui de gouvernements soucieux de sécuriser les recettes douanières et conscients des carences des Douanes.

Les collaborations entre les Douanes et les sociétés de pré-inspection ne s'effectuent pas dans les meilleures conditions ce qui nuit à l'intérêt général. On constate un manque de coordination et d'échanges d'informations avec les Douanes du pays de destination (création de fichiers valeurs), un respect relatif des contrats État/IAE, notamment sur la formation des agents douaniers locaux et la mise à disposition de matériels spécifiques et enfin des coûts de service élevés, sans qu'il soit toujours possible de déterminer l'efficacité réelle du dispositif. 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 États établissent aussi des listes de produits non soumis à IAE trop importantes. Enfin, l'IAE concerne rarement les transits, régimes divers d'exonérations, et autres régimes douaniers sensibles, pour lesquels des droits importants peuvent être en jeu.

Arguant du fait que l'intervention des sociétés n'est plus indispensable dans le cadre de la nouvelle valeur transactionnelle, la plupart des Douanes africaines souhaitent assurer les contrôles sur la valeur et à terme, retrouver leurs prérogatives en matière de contrôle de valeur. Cependant, les sociétés de pré-inspection disposent de moyens techniques importants, qui font fréquemment défaut aux administrations douanières et de fait elles pourraient utilement apporter leur concours à la modernisation des Douanes.

Quelle que soit l'option retenue à l'avenir, il convient de tirer le meilleur parti de l'intervention actuelle des sociétés. À cette fin, il conviendrait d'imposer systématiquement l'inscription sur les déclarations en douanes des références des certificats de conformité IAE, de procéder à la réconciliation conjointe Douanes-IAE des déclarations en douane/avis IAE/intentions d'importer, d'améliorer la qualité des rapports d'inspection. Pour l'avenir, si l'appel à des sociétés extérieures se révélait toujours utile, il serait certainement utile de définir des modalités d'intervention plus efficaces de ces sociétés: une réflexion sur la nature des contrats, le contenu et les modalités des interventions serait alors nécessaire.

2.5 Le traitement du contentieux douanier et les voies de recours

2.5.1 Les faiblesses du système de contentieux actuel

Le traitement du contentieux en douane fait l'objet de critiques: les sanctions encourues sont souvent disproportionnées aux enjeux, elles ne concernent pas assez les fraudes importantes. Les règles sont parfois appliquées avec un manque de discernement (sanction systématique de fautes formelles). Les Douanes ont aussi tendance à exercer une pression





forte sur l'opérateur pour obtenir une transaction, qui peut s'accompagner de corruption. Les risques de contrôles et les sanctions encourues en douane varient selon les pays et les bureaux de dédouanement, ce qui peut conduire à des détournements de trafics notamment au profit de bureaux de douanes secondaires.

2.5.2 Améliorer la qualité du contentieux

1) *Les sanctions.* Il conviendrait de définir une politique des sanctions douanières dissuasives mais sans aboutir à des excès préjudiciables aux intérêts de l'État et/ou à celui des opérateurs. Une orientation serait d'exclure les infractions les plus graves de la transaction au profit du recours en justice et de traiter le « petit contentieux » par des actes de constatation et saisie simples (procès-verbaux simplifiés valant quittances). Il serait souhaitable de relever les seuils des « passer outre » et d'élaborer des barèmes nationaux de sanction. Il conviendrait aussi d'encadrer strictement les règles de répartitions contentieuses entre agents des Douanes, de prévoir des plafonds d'attributions par affaire et par année d'activité et de rapprocher les Douanes du monde judiciaire. Enfin, dans le cadre des zones d'intégration régionale, il serait utile d'harmoniser les pratiques au niveau communautaire.

2) *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, les procédures d'abandon et de ventes publiques sont souvent exploitées avec retard. Des restes à recouvrer importants perdurent, faute de suivi régulier et d'exercice des voies de recours ou de contrainte. Le recouvrement des créances douanières serait à renforcer ; à cette fin pourraient être créés des services spécialisés au sein des recettes des Douanes.

3) *Développer les voies de recours.* Des voies de recours existent. Elles ne sont pas toujours connues et sont parfois détournées de leur objectif initial. Les principes sont rappelés par 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. Conformément à ces principes, l'accord OMC prévoit en matière de valeur en douane un droit d'appel. Le recours auprès de l'autorité judiciaire est souvent écarté. Actuellement peu d'instances ou voies d'appel nationales sont officiellement reconnues. Des efforts récents sont cependant perceptibles. 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. Les États pourraient aussi s'inspirer de l'expérience française où une commission de conciliation et d'expertise douanière est chargée d'émettre un avis consultatif en cas de contestation sur la valeur, l'origine ou l'espèce des marchandises.

3. DES ADMINISTRATIONS FISCALES, INSTRUMENTS EFFICACES DE LA TRANSITION FISCALE

Les administrations fiscales sont face à deux défis essentiels pour réussir la transition fiscale. D'une part, elles doivent parvenir à promouvoir le civisme fiscal dans des pays où il est largement défaillant. D'autre part, les administrations fiscales doivent mettre en œuvre des organisations administratives et des systèmes d'administration efficaces.





3.1 La promotion du civisme fiscal: objectif ultime des administrations fiscales africaines

Les systèmes d'administration de l'impôt évoluent en trois phases qui renforcent à chaque stade la nécessité de recherche du consentement. Dans une première phase, *système administré*, l'administration recense la matière imposable, dresse la liste des redevables, calcule leur dette fiscale et la recouvre. Dans une deuxième phase, *système déclaratif*, le contribuable doit se faire connaître spontanément et déclarer lui-même les bases de son imposition. Cela permet alors à l'administration de liquider l'impôt et de le recouvrer. Dans une troisième phase, *système déclaratif auto-liquidé*, le contribuable s'identifie, déclare, calcule son impôt et joint le paiement à sa déclaration.

Le passage d'un *système administré* à un *système déclaratif* puis à un *système déclaratif auto-liquidé* allège les coûts administratifs mais cette évolution demande un civisme spontané de plus en plus développé car les tâches demandées au contribuable sont de plus en plus importantes. La modernisation du système repose donc sur l'éducation du contribuable et son consentement. Dans la phase ultime du système déclaratif auto-liquidé, l'administration fiscale se concentre sur les tâches d'information du contribuable ainsi que sur les tâches de contrôle et de recouvrement forcé. L'administration doit alors montrer deux visages, celui du service de qualité pour faciliter ses obligations au contribuable de bonne foi et celui de la répression et de la sanction pour les fraudeurs et les mauvais payeurs.

Les États africains ont à faire face aux trois systèmes à la fois. *Les impôts administrés* sont encore indispensables pour toutes les populations à faible enjeu fiscal mais qui ne peuvent remplir de déclarations (contribuables assujettis à une patente synthétique notamment). *Les impôts déclaratifs* concernent une minorité de contribuables, notamment les contribuables personnes physiques assujettis à l'impôt sur le bénéfice mais cette catégorie peut connaître un développement rapide en cas d'option pour un IGR. *Les impôts auto liquidés* sont déjà en place pour les opérateurs économiques qui jouent le rôle crucial de collecteur d'impôts (TVA, impôts sur les revenus salariaux de leurs employés, acompte BIC,...). Cette nécessité de gérer en parallèle les trois types de système constitue une difficulté mais dans tous les cas, le développement du civisme fiscal est nécessaire.

3.1.1 Les causes de l'incivisme fiscal

Le civisme fiscal conduit à se soumettre spontanément aux obligations fiscales. Ce comportement est devenu courant dans les sociétés démocratiques industrialisées. Cependant, cette attitude ne va pas de soi. Comme le note A. Barilari (2000), « Le premier visage de l'impôt reste... celui de la restriction et de la contrainte », mais « Dans la mesure où il sert à financer des dépenses d'intérêt général, dont la prise en charge par le marché est impossible ou inopportune, l'impôt retrouve une légitimité. ». Une des leçons, qui se dégage de l'analyse des formes de résistance à l'impôt, est que, dans le degré d'acceptation de l'impôt, les modalités d'administration importent autant que les règles de répartition et de calcul. Améliorer les relations de l'administration et du contribuable constitue donc un enjeu fondamental.

1) *La perte de crédibilité des États*. Les premières années des indépendances avaient été porteuses d'espoirs dans un développement rapide ; la mobilisation des ressources était alors confortée par une certaine crédibilité des États. Dès les années soixante-dix, cette crédibilité a été affaiblie par des constats d'échecs des politiques mises en œuvre (Berg, 1981), par le





développement de la corruption, la pérennisation de pouvoirs autocratiques et l'influence de groupes d'intérêt, en bref par un délitement des États (Fotsing, 1995). Les difficultés dans la mise en œuvre des politiques d'ajustement structurel (Akesbi, 1993), l'inefficacité des États, la lenteur des évolutions démocratiques, de graves troubles civils ont encore contribué à affecter la crédibilité des États. Cette crédibilité a été remise en question à tel point que pour certains auteurs (Bayard, 1989) la fraude fiscale constituerait « la seule réponse pertinente à l'arbitraire et à l'incurie des États ». Enfin, la succession de nombreuses réformes fiscales, même si elles étaient nécessaires, ont engendré une lassitude à la fois de la part des opérateurs et des administrations. La restauration de la crédibilité des États requiert à l'évidence la paix civile, un régime politique représentatif des populations et le recul de la corruption. Sans que cela puisse être disjoint des conditions précédentes, la crédibilité de l'État nécessite aussi une meilleure efficacité de l'État fournisseur de services publics, notamment en direction des plus vulnérables (Banque Mondiale, 2004). Le consentement à l'impôt serait considérablement facilité et légitimé par un emploi efficace des ressources publiques.

2) *Les défaillances des États.* Le respect par l'État de ses engagements constitue une des conditions d'une mobilisation efficace de l'impôt. L'expérience montre que l'accumulation d'arriérés publics incite, voire souvent contraint les entreprises à pratiquer des compensations sauvages et à ne pas s'acquitter des impôts dus. À cela viennent s'ajouter d'autres causes d'incivisme plus « administratives ». Ainsi, une législation et des procédures fiscales complexes incitent à l'incivisme notamment sous forme de non-enregistrement dès lors que ce qui est attendu des contribuables est hors de portée (procédure lourde impliquant différents services administratifs), trop coûteux (droits d'enregistrement élevés). Enfin, si l'administration s'avère incapable de détecter et sanctionner l'incivisme en s'appuyant sur des règles de droit, elle ajoute un puissant facteur de « promotion de l'incivisme ».

3.1.2 Une stratégie de promotion du civisme fiscal

1) *Transparence et accessibilité des règles fiscales.* Une loi complexe et/ou inadaptée au niveau de développement et aux capacités administratives, accroît les coûts d'application et incite à l'incivisme. 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. De même, les procédures d'immatriculation, de déclaration, de paiement et le cas échéant de remboursement doivent rester simples. L'édition de Codes des impôts rédigés de manière accessible est donc nécessaire. Cette tâche a été réalisée dans de nombreux pays. Une des difficultés majeures est d'assurer la continuité des mises à jour. À cet égard, l'utilisation de techniques de diffusion moderne (Internet) est d'une grande facilité (exemple du Cameroun). Ainsi, les législations mises à jour deviennent disponibles non seulement pour les opérateurs économiques nationaux mais aussi pour l'ensemble des investisseurs potentiels. La doctrine fiscale est nourrie par les circulaires et instructions administratives et par le résultat de contentieux. Une difficulté est l'absence fréquente de diffusion des circulaires administratives. De plus, l'administration ne répond pas toujours quand elle est saisie d'une question par un contribuable ou une institution représentant les contribuables. Des efforts sont donc à engager pour mettre à disposition des publics concernés les règles légales et les décisions administratives.

2) *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. Des outils pédagogiques simples peuvent permettre d'intégrer dans les programmes scolaires la découverte de la légitimité de l'impôt. Ainsi, il existe des expériences réussies et transposables de certains pays d'Amérique latine, Brésil notamment. Les programmes de formation peuvent aussi s'appuyer sur les organismes et associations professionnelles. Un point important est l'accès pour les différentes catégories de contribuables à des services comptables adaptés: il est souhaitable de favoriser le développement de « comptables agréés » ou de centres de gestion, orientés vers les PME/PMI.

3) *Détection des défaillants et des 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. À défaut, par effet de dominos, le civisme fiscal s'étirole. L'administration des Impôts doit avoir des programmes de contrôle appropriés pour accroître la probabilité de détections des fraudes. À cet égard, la technique des contrôles ponctuels est particulièrement pertinente. Les défaillants et fraudeurs doivent savoir qu'ils risquent non seulement d'être identifiés, mais qu'une fois leurs agissements détectés, ils seront sévèrement sanctionnés. Des programmes assortis de calendrier d'action précis et utilisant l'ensemble des méthodes de recoupements disponibles doivent concerner les activités frauduleuses; il est souhaitable de mettre en priorité l'accent sur les secteurs à fort potentiel.

4) *La garantie d'un État de droit.* Dans de nombreux pays africains, même si des progrès sont en cours, les contribuables ne bénéficient pas des recours juridiques pour faire valoir leurs droits éventuels. Ainsi, souvent, le service du contentieux implanté au niveau de la Direction générale n'est pas vraiment opérationnel. Les dossiers de contentieux sont rares. Il n'y a pratiquement pas de doctrine administrative ni de jurisprudence. De même, quand un tribunal administratif a été créé, souvent, aucun juge n'est spécialisé en matière fiscale. La quasi-inexistence de contentieux est entretenue par l'usage des « transactions ». 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 État de droit. Dans certains pays (Sénégal), la possibilité pour le contribuable de solliciter des juridictions en matière fiscale a permis aux contribuables de mieux connaître la doctrine fiscale et de lever beaucoup d'incertitudes.

3.2 Les principes d'une organisation efficace des administrations fiscales

3.2.1 L'évolution des administrations fiscales

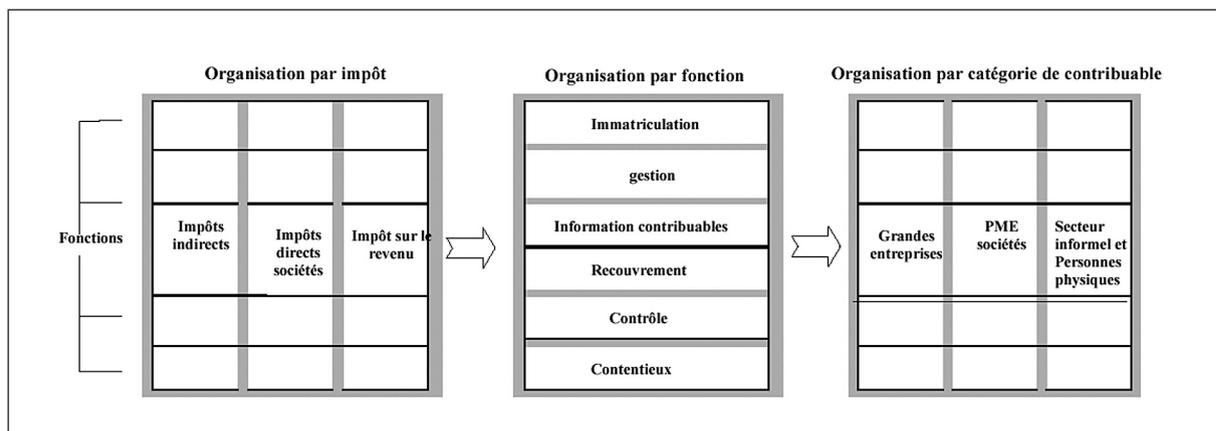
Les administrations fiscales ont profondément évolué: d'une organisation par impôts, puis par fonction les administrations sont organisées par groupes de contribuables. Certains pays ont en effet créé des services opérationnels distincts pour gérer chaque groupe de contribuables, tels que les grandes entreprises, les entreprises moyennes et les petites entreprises. L'organisation de l'administration fiscale combine alors des principes de polyvalence et de spécialisation, les critères des groupes de contribuables et ceux des fonctions fiscales, ce qui permet d'améliorer les performances en proportionnant l'action administrative aux caractéristiques et enjeux fiscaux de chacun des groupes de contribuables (organigramme 1).





Cette approche est fondée, d'une part sur une analyse de la population des contribuables et sur une évaluation des enjeux pour chaque catégorie de contribuables et d'autre part, sur la nécessité de ne pas négliger l'une des missions essentielles de l'administration fiscale. L'exercice de chacune des fonctions, immatriculation et éducation des contribuables, gestion des dossiers, recouvrement et contrôle, contentieux de premier degré, constitue en effet un maillon d'une chaîne indissociable. À une organisation polyvalente doivent s'ajouter des services opérationnels spécialisés (service de recherche et la ou les brigades de contrôle externe, éventuellement service spécialisé de recouvrement forcé)

Organigramme 1. Évolution de l'organisation des administrations fiscales



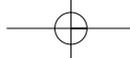
La création des SGE (Services des Grandes Entreprises) a constitué une étape essentielle de l'approche par catégories de contribuables. Deux autres catégories de contribuables sont à distinguer. D'une part les moyennes entreprises soumises à un régime réel d'imposition sont de plus en plus gérées dans le cadre de SME (Services des Moyennes Entreprises). D'autre part les petits contribuables, y compris les micro-entreprises informelles.

3.2.2 Les principes d'organisation des administrations fiscales

L'incivisme fiscal recouvre quatre comportements essentiels. *Le premier* vise à « éviter » d'être enregistré fiscalement et conduit donc à exercer une activité non enregistrée, éventuellement frauduleuse. *Le second*, si l'on est enregistré, vise à ne pas déposer les déclarations prévues par la réglementation. *Le troisième* consiste à ne pas payer les sommes dues, même si des déclarations sont déposées. *Le quatrième* consiste à déposer des déclarations et effectuer des paiements minorés. Un fonctionnement efficace des administrations fiscales repose sur un pilotage global et sur une organisation administrative avec un bon équilibre entre polyvalence et spécialisation.

1) Un pilotage global de la mission fiscale

a) *La nécessité d'un pilotage global.* Les modes d'organisation qui parcellisent des processus provoquent des optimisations partielles et vont ainsi à l'encontre de l'optimum global. Un pilotage global est indispensable pour assurer l'efficacité de l'ensemble. Une optimisation globale est d'autant plus nécessaire que les résultats des opérations amont rétroagissent directement sur les résultats des stades en aval. Par exemple, améliorer la qualité de l'assiette réduit le contentieux de masse.





b) *Les implications du pilotage global sur l'organisation des services.* Il convient d'une part d'assurer le meilleur service aux contribuables civiques et d'autre part de mettre en œuvre les moyens les plus professionnels face aux contribuables récalcitrants. On doit ainsi disposer de points de contact de proximité capables d'assurer les fonctions de « service au contribuable » et d'équipes spécialisées dans les tâches nécessitant le maniement des outils plus répressifs ou des approches juridiques complexes. L'analyse des fonctions qui s'intègrent dans la mission fiscale permet d'isoler celles d'entre elles qui devront être assurées par les services de proximité (correspondant fiscal unique) et celles qui relèvent des services spécialisés.

2) *L'organisation des services de l'administration fiscale*

a) *Polyvalence et spécialisation des services opérationnels*

La distinction des fonctions permet de répondre à la question de la polyvalence et de la spécialisation des services. Il est recommandé en effet de mettre en place, au sein des services opérationnels, des services polyvalents et des services spécialisés.

Polyvalence: centres des impôts territoriaux ou services gérant une catégorie de contribuables. À un premier niveau se situe la gestion de la relation normale avec le contribuable dans une optique 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). Ce niveau assure la fonction de correspondant fiscal unique.

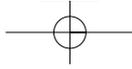
Toutefois, la réflexion sur ce premier niveau d'organisation impose un choix entre une organisation sur une base territoriale ou sur une base « par clientèle ». En fait ces deux modes d'organisation doivent être combinés.

□ La clientèle des entreprises et professions diverses relève de cellules spécialisées qui doivent être organisées sur une base unitaire et nationale pour les grandes entreprises et les entreprises moyennes (SGE et SME).

□ La clientèle des particuliers relève de services organisés sur une base territoriale. Ces services doivent 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 particuliers. 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 et professionnels. Ces « CIT » sont des services opérationnels placés sous l'autorité d'un cadre territorial.

La fonction encaissement peut être exercée dans les CIT. Cependant, la cellule « comptable » doit être isolée et soumise aux contrôles particuliers relatifs au maniement des deniers publics. Le principe de la distinction entre l'ordonnateur et le comptable, compte tenu des garanties qu'il donne au regard de la régularité des opérations ne doit pas être abandonné, il doit être transposé au sein des centres des impôts territoriaux ou au sein des cellules chargées de clientèles particulières telles qu'un SGE.

Le niveau de la spécialisation: 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. Il convient de ne pas disperser les ressources





rare que constituent les agents spécialisés. Aussi, les services spécialisés doivent-ils se situer au minimum au niveau régional voire national, notamment pour certaines composantes de contrôle et de contentieux. Ce choix dépend de la configuration du pays, de sa structure économique et des moyens disponibles.

□ *Les services de contrôle* gagnent à être organisés en deux niveaux. Au premier niveau, des brigades, équipes de sept à huit vérificateurs, encadrés par un chef de brigade, et au deuxième niveau, une direction qui assure les fonctions de programmation, d'animation et de soutien. S'il est possible de mettre en place plusieurs brigades sur un même site (dans la capitale par exemple), elles peuvent être spécialisées par nature d'activité (activités commerciales, activités de production, activités financières, professions libérales...).

□ *Les services de recouvrement forcé* prennent en charge le recouvrement dès que la phase du recouvrement amiable est infructueuse. Par mesure de simplification, ils peuvent aussi prendre directement en charge tous les résultats du contrôle fiscal effectué par les services spécialisés de contrôle. Ils doivent disposer d'un accès privilégié à toutes les sources d'information sur le patrimoine des contribuables et leur localisation. Ces services mettent en œuvre les procédés de recouvrement par contrainte: avis à tiers détenteurs, saisies, ventes... Ils sont placés sous l'autorité de receveurs qui ont la qualité de comptables publics. Là aussi, selon les enjeux, un ou plusieurs pôles de recouvrement forcé sont nécessaires.

□ *Les services de contentieux* suivent toutes les réclamations qui font apparaître un différend sur la règle à appliquer ou sur l'appréciation des faits et ils prennent en charge les procédures juridictionnelles. Le contentieux du recouvrement doit relever du service du recouvrement forcé. Ces services peuvent aussi intervenir en appui des autres services, territoriaux ou spécialisés et répondre à des questions sur l'interprétation des textes.

Ces services spécialisés sont des services opérationnels qui, même s'ils sont organisés au plan national doivent être distingués de la direction générale. Celle-ci doit intervenir seulement pour leur fixer des objectifs et contrôler leur mise en œuvre.

3.2.2 La mise en œuvre des réformes de structure pour passer à l'organisation cible

Les réformes de structure impliquent généralement des redistributions de compétences non négligeables entre les diverses administrations concourant à la mission fiscale. Demander aux directeurs de chacune de ces administrations de mener à bien un processus de recomposition, c'est les mettre dans une situation difficile; structurellement, il leur sera très difficile d'éviter le conflit. Or, le succès dépendra de l'intégration de ces orientations comme objectif fondamental par chacune des deux administrations concernées. Il n'est donc pas inutile de se rapporter aux techniques utilisées soit dans le passé (fusion des régies financières qui a abouti en France à la création de la DGI), soit à l'étranger (Canada notamment).

La fusion des administrations financières se prépare par une mission de diagnostic approfondi. L'étape suivante est la mise en place au niveau central d'un service commun et d'un directeur général coiffant les anciennes structures. Ensuite, les services centraux peuvent être progressivement fusionnés. Après une expérimentation, à partir d'un site pilote, un schéma et un calendrier de mise en place peuvent être définis en tenant compte de l'ensemble des contraintes, notamment de formation (recyclage et extension de compétences des agents, aspects immobiliers). Il convient de veiller à accompagner la réforme d'une étude précise de la situation des personnels concernés et de dégager les





moyens susceptibles de recueillir leur adhésion, notamment par la préservation ou l'accroissement des perspectives de carrière (processus dit « gagnant- gagnant »).

3.3 Les stratégies de promotion du civisme fiscal

3.3.1 Administrations fiscales : stratégie d'ensemble

1) *La mission des administrations fiscales.* Les administrations des impôts doivent non seulement mobiliser de manière aussi efficace que possible des ressources publiques mais aussi devenir des « facilitateurs » de l'activité économique. Elles doivent garantir l'application uniforme du système fiscal et viser à réduire les distorsions résultant de phénomènes de concurrence déloyale qui constituent des freins au développement. Le respect des règles de droits et l'absence d'arbitraire doivent constituer non seulement des éléments de stabilité mais aussi devenir des instruments d'attractivité. De plus, en réduisant les distorsions qui fréquemment affectent les collecteurs d'impôts, elles évitent la fragilisation du système de mobilisation de l'impôt. Enfin, les administrations fiscales doivent s'efforcer de minimiser l'ensemble des 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 réduire les coûts supportés par les contribuables, notamment par les entreprises collectant l'impôt.

2) *Les moyens nécessaires aux administrations fiscales dépendent de choix stratégiques.* Le caractère limité des moyens des administrations fiscales et un environnement spécifique et difficile ont incité les pays africains à mettre en œuvre des méthodes de mobilisation fiscale utilisant de la manière la plus efficace possible les moyens disponibles.

a) *Le recours à des collecteurs auxiliaires d'impôts.* Conformément à la bonne pratique, les administrations ont cherché le concours d'auxiliaires dont la tâche est de collecter l'impôt pour le compte de l'État, ce qui permet de décharger les administrations. En cas de fraude, l'entreprise qui collecte l'impôt peut, du fait de la fraude, être amenée à subir l'incidence de la charge fiscale ce qui, dans certains pays, a remis en cause la pérennité de l'édifice fiscal. La lutte contre la fraude est donc essentielle pour préserver l'édifice fiscal.

b) Dans la plupart des pays, le dispositif fiscal s'appuie pour l'essentiel sur un système déclaratif assorti d'une obligation de paiement spontané de l'impôt; la plupart des administrations ont cherché à réduire le nombre de déclarations de revenus à traiter :

□ *Impôt sur le revenu des ménages.* Pendant longtemps, les administrations fiscales ont privilégié le système cédulaire : la taxation s'opère alors à travers des retenues à la source et seuls certains revenus (revenus immobiliers) doivent faire l'objet d'une déclaration. De plus en plus, des IGR sont mis en place. Cependant, des procédures de retenues à la source analogues à celles des systèmes cédulaires demeurent pour sécuriser les recettes et le législateur cherche souvent à limiter le nombre de déclarations (par exemple, en dispensant de déclaration les salariés titulaires uniquement de revenus salariaux).

□ *Impôts sur le résultat des entreprises.* Les administrations ont cherché à réduire le nombre de déclarations de résultats à traiter en appliquant des seuils d'imposition.

□ *TVA et droits d'accises.* En adoptant des seuils d'assujettissement relativement élevés, les administrations diminuent le nombre de déclarations à traiter sans d'ailleurs sacrifier des





recettes importantes. Pour les entreprises moyennes, un choix fréquent est de réduire la périodicité des déclarations en exigeant une déclaration trimestrielle et non pas mensuelle.

□ Les écueils de la gestion de la fiscalité de masse. Les impôts de masse impliquent la gestion directe d'un grand nombre de contribuables. Il s'agit essentiellement des impôts directs comme l'IGR, les impôts fonciers, les patentes synthétiques et divers impôts locaux. Les impôts à vocation locale sont difficiles à gérer pour une administration centrale. Dans la mesure où les impôts locaux seraient simplifiés de manière drastique (patente synthétique indiciaire), il serait possible d'en confier la gestion aux collectivités locales.

3.3.2 La répartition des moyens en fonction des enjeux

En ASS, les SGE ont été mise en œuvre initialement au Bénin et au Togo (1990–94). Les succès rencontrés ont conduit à la généralisation progressive de ces structures en Afrique au cours des années 1995–2000. La création de SGE est une composante majeure de la modernisation des administrations fiscales. L'introduction progressive de méthodes modernes de gestion et de recouvrement telles que l'unification de la gestion des impôts directs et indirects dans les pays anglophones, le regroupement des responsabilités d'assiette, de contrôle et de recouvrement au sein d'une même structure, l'identification unique et sécurisée des contribuables et la liquidation et le paiement spontané des impôts, figurent parmi les principales réformes de nature administrative mises en œuvre simultanément à la création de la structure elle-même.

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. En effet, dans certains cas, les compétences de SGE ont été élargies à d'autres catégories de contribuables (entreprises moyennes, par exemple) à plus faible potentiel fiscal. Cet élargissement s'est traduit par un affaiblissement des recettes. Cette difficulté justifie le transfert vers d'autres services des dossiers d'entreprises moins importantes.

Des dysfonctionnements persistants dans l'administration des SGE (absence de programmes de contrôle et de recherche appropriés) empêchent souvent de tirer pleinement parti de la stratégie mise en œuvre. Dès lors, pour sécuriser le niveau des recettes la première des priorités des administrations fiscales demeure une meilleure maîtrise des impôts dus par les grands opérateurs. L'amélioration des performances de contrôle et de recouvrement implique que les nouvelles approches soient développées prioritairement dans les SGE (notamment programmation, méthodes, et couverture des contrôles; et stratégies de recouvrement).

Les étapes du contrôle. La première phase du contrôle sur pièces a pour objectif de s'assurer que les contribuables connus qui devaient déclarer et payer à une échéance donnée ont bien rempli leurs obligations. La seconde phase vise à s'assurer que les déclarations déposées sont sincères en utilisant les techniques de contrôle documentaire pour rectifier les manquements les plus flagrants et pour 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. Là encore on doit procéder par étapes successives.





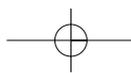
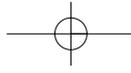
Le recensement et le traitement des défaillants constituent un enjeu majeur pour les administrations fiscales. Seuls les contribuables immatriculés dans les fichiers fiscaux sécurisés et tenus à jour font l'objet d'une relance et d'un suivi en cas de défaillance. En s'appuyant sur une informatique simple, 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 raisonnable 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 des anomalies constatées à travers des contrôles ponctuels. Cette approche permet une présence plus affirmée de l'administration. Outre la réparation immédiate des omissions constatées, le contrôle ponctuel doit aussi valoriser l'aspect pédagogique des visites effectuées (fournir des explications au contribuable concernant le fonctionnement de la TVA et l'ensemble de ses obligations fiscales et comptables).

La même stratégie doit conduire au développement de méthodes de recherche et de recoupements: le recensement des entreprises qui se « cachent » dans « l'informel » et l'appréhension des activités occultes nécessitent la mise en œuvre d'une stratégie de recoupements des informations fiscales. L'importance et le nombre des informations gérées justifient que les directions des grandes entreprises soient l'une des sources privilégiées pour la collecte des renseignements.







CONCLUSION

Les pays africains se sont engagés dans un double défi : mobiliser des ressources publiques d'un niveau suffisant pour financer de manière durable l'offre de biens publics et assurer la transition fiscale en substituant des ressources de fiscalité interne aux ressources tarifaires. L'analyse a mis en lumière la nécessité de dégager des ressources publiques supplémentaires surtout dans le cas des pays membres de la zone franc, dont la politique de mobilisation fiscale manque d'efficacité. Elle a aussi mis en évidence la nécessité de mobiliser en compensation des pertes de recettes occasionnées par le désarmement tarifaire de ressources supplémentaires de fiscalité interne notamment de TVA. Enfin, l'analyse a démontré l'effet favorable sur la croissance de la politique de transition fiscale ainsi que la compatibilité des stratégies de réduction des inégalités avec une mobilisation fiscale accrue.

Les réformes fiscales interviennent dans un contexte spécifique : un secteur moderne étroit voisine avec des secteurs agricoles et d'activités non enregistrées difficiles à taxer dont les spécificités nécessitent des stratégies fiscales adaptées.

Les politiques de libéralisation commerciale ont réalisé des progrès importants dans le cadre de zone d'intégration régionale comme l'UEMOA. Cette étape a été marquée par la mise en œuvre de TEC qui ont permis un abaissement des tarifs et leur rationalisation. Dans des zones comme l'UEMOA, une stabilisation des recettes fiscales a été obtenue. Les réformes doivent être consolidées notamment en réduisant les difficultés liées aux règles d'origine, de transit. La mise en œuvre des APE entraînera des baisses très fortes de recettes tarifaires. L'instrument central de la transition fiscale est la TVA. Pour porter des recettes budgétaires substantielles et être applicable en ASS, 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. L'analyse a montré que ce choix est cohérent avec les stratégies de lutte contre la pauvreté. Les travaux effectués ont montré que d'importants obstacles s'opposaient à un développement rapide de la fiscalité directe et que le basculement d'un système d'impôts sur le revenu cédulaire vers un IGR nécessitaient une analyse spécifique du contexte fiscal.

Avec les réformes menées ces dernières années, les régimes douaniers et fiscaux de droit commun, désormais profondément réformés, ne constituent plus des obstacles au développement économique. Exonérations et régimes d'incitation ont perdu leur fondement et au contraire ne peuvent qu'aller à l'encontre des objectifs poursuivis. Ils constituent donc un écueil majeur pour les réformes. Les exonérations de toute nature constituent un danger pour les efforts de modernisations : la plupart ont vocation à être supprimée. Cette orientation concerne aussi les exonérations relatives aux projets sur financement extérieur dont l'analyse a démontré le manque de fondement et les conséquences néfastes.

Une administration efficace et moderne de l'impôt est essentielle à la réussite des réformes. 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 ; un appui des autorités est nécessaire. 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 douaniers (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 la substitution de méthodes de contrôles fondées sur des analyses de risques et des techniques de ciblage aux anciennes méthodes visant à l'exhaustivité. 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.

En passant d'un système administré, à un système déclaratif, puis à un système déclaratif auto-liquidé, les administrations fiscales se sont largement modernisées. L'administration de l'impôt requiert un civisme fiscal croissant. Aussi, désormais, la promotion du civisme fiscal doit constituer un objectif crucial : transparence et accessibilité des règles et procédures fiscales, détection et sanctions crédibles des fraudeurs et défaillants, garantie d'un État de droit constituent les conditions de la promotion du civisme fiscal. 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 services des grandes entreprises qui désormais gèrent une grande partie des recettes fiscales. Cette réforme est actuellement complétée par la création de services des moyennes entreprises.

