



ÉCOLE DOCTORALE SCIENCES ÉCONOMIQUES,
JURIDIQUES, POLITIQUES ET DE GESTION
Université Clermont Auvergne



Université
de Lomé



Ecole Doctorale des Sciences Economiques, Juridiques, Politiques et de gestion

Centre d'Etudes et de Recherche sur le Développement International (CERDI)

Université Clermont Auvergne, CNRS, IRD, CERDI, F-63000 Clermont-Ferrand,
France

ANALYSE DES PERFORMANCES DES ADMINISTRATIONS DE RECETTES SEMI-AUTONOMES EN AFRIQUE SUBSAHARIENNE

PERFORMANCE ANALYSIS OF SEMI-AUTONOMOUS REVENUE ADMINISTRATIONS IN SUB-SAHARAN AFRICA

Thèse présentée pour l'obtention du titre de Docteur en Sciences Économiques

le 16/12/2021

par

LEMOU Falapalaki

sous la direction de Jean-François BRUN & d'Ega Akoété AGBODJI

Membres du Jury

Sonia SCHWARTZ	Professeure, Université Clermont Auvergne, France	Suffragant
Désiré AVOM	Professeur, Université Yaoundé II SOA, Cameroun	Rapporteur
Ega Akoété AGBODJI	Professeur, Université de Lomé, Bénin	Directeur de thèse
Fouzi MOURJI	Professeur, Université Hassan II, Maroc	Rapporteur
Jean-François BRUN	Maître de Conférences HDR, Université Clermont Auvergne, France	Directeur de thèse

Analyse des performances des Administrations de Recettes Semi-Autonomes en Afrique subsaharienne

LEMOU Falapalaki

École doctorale des Sciences Économiques, Juridiques et Politiques
Université d'Auvergne // Université de Lomé

Thèse Nouveau Régime présentée pour l'obtention du titre de
Docteur en Sciences Économiques

Décembre 2021

A mes enfants, Meddy, Marianne et Mathis

A ma chérie Rachel TCHARIE

DECLARATION

Par la présente, je déclare que, sauf dans les cas où il est fait spécifiquement référence au travail d'autrui, le contenu de cette thèse est original et n'a pas été soumis en tout ou en partie pour tout autre diplôme ou qualification dans ce domaine ou dans toute autre université. Cette thèse est le résultat de mon propre travail et ne comprend rien qui soit le résultat d'un travail effectué en collaboration, sauf indication contraire dans le texte.

LEMOU Falapalaki

Décembre 2021

REMERCIEMENTS

La rédaction de cette thèse a été un long parcours de combattant et n'aurait pas été possible sans le concours de nombreuses personnes à qui je voudrais exprimer ici toute ma gratitude.

Je tiens au prime abord à remercier mes directeurs de thèse, Jean-François BRUN et Ega Akoété AGBODJI, pour m'avoir offert autant de liberté que de confiance. Je suis très reconnaissant envers Jean-François BRUN dont la présence et la disponibilité ont été essentielles durant toutes ces années de thèse. Ses encouragements permanents et sa grande écoute m'ont permis de mener ce travail à son terme. Je salue également la qualité d'encadrement et les conseils précieux de mon co-directeur, Ega Akoété AGBODJI. Il a le mérite d'avoir guidé mes premiers pas dans le monde de la recherche, lors de ma formation de DESS en Politique Economique à l'Université de Lomé, et de m'avoir permis de poursuivre mes études doctorales.

Je tiens ensuite à remercier tout particulièrement Madame Sonia Schwartz, Messieurs Fouzi Mourji, et Désiré AVOM qui ont accepté de faire partie de mon jury de thèse, manifestant ainsi leur intérêt pour mon travail.

Mes remerciements s'adressent aussi à tous les membres du corps professoral du CERDI qui m'ont permis de bénéficier d'une formation de qualité et d'un cadre de travail adéquat. Ce parcours doctoral n'aurait naturellement pas été possible sans le personnel administratif du CERDI qui a su créer un environnement de travail convivial et agréable et à qui j'exprime ici mes remerciements pour tous les services rendus.

Je ne saurais oublier le corps enseignant et le personnel administratif de l'Université de Lomé pour tout ce qu'ils m'ont donné depuis mes premières années universitaires jusqu'à l'achèvement de cette thèse.

J'adresse mes remerciements à mes camarades et amis de promotion en master Finances Publiques avec qui j'ai partagé mes premières années en France. Je souhaite remercier particulièrement Maïmouna DIAKITE pour sa bienveillante attention et ses multiples soutiens depuis le master jusqu'à toutes les années de doctorat. Qu'elle trouve ici l'expression de ma fidèle reconnaissance.

Je dois également dire la chance que j'ai eue de passer ces années de doctorat en compagnie d'un collègue et ami sympathique et adorable. Un merci tout particulier à André GBATO qui a toujours été à mes côtés dans les moments de doute. Il a été un acteur très déterminant dans la réalisation de cette thèse en acceptant surtout de passer d'innombrables nuits blanches pour m'aider dans les régressions et analyses économétriques. Qu'il soit persuadé de mon souhait de le voir effectuer une bonne carrière professionnelle.

Je remercie Désiré OBOSSOU, directeur de l'Institut de Formation Fiscale et Douanière (IFFD) de l'OTR pour sa grande contribution dans la rédaction du 4e chapitre. Je voudrais lui témoigner toute ma reconnaissance pour avoir accepté de partager avec moi sa base de données sans laquelle la rédaction de ce dernier chapitre de la thèse n'aurait pas été possible. J'exprime ma profonde gratitude à Monsieur Sani YAYA, Ministre de l'Economie et des Finances du Togo, pour les efforts accomplis en vue de me permettre d'obtenir une bourse de recherche. Qu'il soit assuré de ma respectueuse considération.

Parlant justement du financement de cette thèse, je voudrais témoigner ma reconnaissance au Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche du Togo qui m'a permis de faire les études doctorales en m'accordant une bourse d'études à travers la Direction des Bourses et Stages. Cette thèse n'aurait jamais abouti sans cet appui financier.

Je souhaite réitérer ma profonde déférence à l'endroit de Monsieur Ekpao ADJABO, Di-

recteur Général du Trésor et de la Comptabilité Publique pour son soutien et ses conseils depuis mes premiers pas au Trésor.

A tous mes collègues de la Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique, je dis un grand merci d'avoir guidé mes premiers pas dans le monde professionnel. Une reconnaissance particulière à l'endroit de TOMASSI Pirénam et EKPENTE Komna Sanyi qui ont été toujours présents aux côtés de ma famille durant toutes les années de mon absence. Pour pouvoir être en mesure de poursuivre mes ambitions, j'ai pu compter sur une diversité de soutiens émanant de N'GBEDEMA Nicodème, Epiphane ASSOUAN et MALOUH-ASSIH Kibanouh. Qu'ils soient tous les trois assurés de ma sincère et profonde considération. Merci infiniment à Kibanouh pour toute l'amitié que tu m'as témoignée de tout temps. Ma famille n'oubliera jamais tes qualités humaines et sociales.

Je remercie également mes amis, au Togo ou ailleurs et la communauté togolaise à Clermont-Ferrand pour leurs soutiens et conseils utiles dans le cadre de la rédaction de cette thèse.

Je souhaite louer ici les qualités humaines et de cœur de Dr. Marc MAGNAN et de sa famille. Je leur suis redevable d'infinis remerciements pour avoir rendu possibles mes séjours et mes études en France. Qu'ils soient persuadés de ce que le temps ne sera jamais assez suffisant pour altérer l'immense estime que je leur loue et qu'à mon tour je suis soucieux de ce qu'ils soient épargnés des injustices de la vie.

Enfin, je suis très reconnaissant envers toute ma famille, en particulier ma femme Rachel TCHARIE. Sa maturité et sa force mentale ont été des supports indispensables à la longue marche que fut la préparation de cette thèse. Je te suis redevable d'infinis remerciements pour tes prières et le souci que tu as manifesté de me voir réussir mes ambitions.

Envers mes enfants, Meddy, Marianne et Mathis, je suis reconnaissant pour le vide que j'ai créé en vous durant tant d'années d'absence. L'amour que je porte en vous et mon souci de vous donner une éducation réussie m'ont donné l'énergie nécessaire pour tenir dans les

moments difficiles. Votre présence a été très déterminante dans l'aboutissement de ce travail.

RESUME

Cette thèse s'inscrit dans la littérature qui analyse les performances des administrations de recettes semi-autonomes (SARAs) dans les pays en développement. Nous nous intéressons particulièrement à la question de l'efficacité de ces administrations en matière de mobilisation des recettes fiscales comparativement aux administrations traditionnelles de recettes, à leur impact sur les réformes de transition fiscale et à la problématique de l'échange d'informations impôt-douane. Il est clairement établi que les ressources effectivement mobilisées et disponibles dans les caisses de l'état pour faire face à la demande de biens et services publics dépendent largement de l'efficacité et de l'efficience des administrations fiscale et douanière. De plus, la qualité de l'administration fiscale influence fondamentalement le développement du secteur privé qui joue un rôle primordial dans l'enclenchement de la croissance économique. La question des choix organisationnels permettant de disposer d'administrations fiscales et douanières capables de mobiliser des ressources publiques suffisantes pour le financement de l'économie des pays en développement, notamment ceux d'Afrique Subsaharienne constitue à cet effet, la principale motivation pour cette recherche. Le chapitre 1 de la thèse décrit les origines du modèle de gouvernance des administrations de recettes autonomes et fait la synthèse des principales études consacrées à l'analyse de leurs performances. Le deuxième chapitre utilise la méthode de contrôle synthétique pour examiner l'efficacité de ces administrations autonomes comparées aux administrations fiscales traditionnelles en termes de mobilisations des recettes en Afrique Subsaharienne. Le chapitre 3 analyse l'impact de ces administrations autonomes sur les réformes de transition

fiscale dans les pays en développement après avoir dressé l'état des lieux du processus de transition dans ces pays à partir d'un nouvel indicateur. Le quatrième chapitre est une étude de cas qui examine la problématique de l'échange d'information impôt-douane au sein d'une administration de recettes autonome en prenant le cas de l'Office Togolais des Recettes. Le principal message qui se dégage de cette thèse c'est que les administrations autonomes ne sont pas forcément meilleures que les administrations traditionnelles de recettes. L'efficacité des SARAs dépend de plusieurs facteurs parmi lesquels on peut citer : la qualité des institutions, la gouvernance, la démocratie, l'environnement socio-politique, les conditions de mise en œuvre, les réformes préalables et les moyens financiers.

Mots clés: Administrations de recettes semi-autonomes ; Afrique Subsaharienne ; Mobilisation ; pays en développement ; performances ; recettes fiscales, réformes fiscales, transition fiscale.

RESUME

This thesis is part of the literature that analyzes the performance of semi-autonomous revenue authorities (SARAs) in developing countries. We are particularly interested in the effectiveness of these administrations in mobilizing tax revenues compared to traditional revenue administrations, their impact on tax transition reforms and the issue of tax-customs information exchange. It is clearly established that the resources actually mobilized and available in government coffers to meet the demand for public goods and services depend largely on the effectiveness and efficiency of tax and customs administrations. Moreover, the quality of tax administration has a fundamental influence on the development of the private sector, which plays a key role in triggering economic growth. The question of organizational choices that would make it possible to have tax and customs administrations capable of mobilizing sufficient public resources to finance the economies of developing countries, particularly those in Sub-Saharan Africa, is the main motivation for this research. Chapter 1 of the thesis describes the origins of the governance model of autonomous revenue authorities and summarizes the main studies devoted to the analysis of their performance. The second chapter uses the synthetic control method to examine the effectiveness of these autonomous administrations compared to traditional tax administrations in terms of revenue mobilization in Sub-Saharan Africa. Chapter 3 analyzes the impact of these autonomous administrations on tax transition reforms in developing countries after taking stock of the transition process in these countries using a new indicator. The fourth chapter is a case study that examines the issue of tax-customs information exchange within an autonomous revenue administration,

taking the case of the Togolese Revenue Authority. The main message of this thesis is that autonomous administrations are not necessarily better than traditional revenue administrations. The effectiveness of SARAs depends on several factors, including the quality of institutions, governance, democracy, the socio-political environment, implementation conditions, prior reforms and financial resources.

Keywords: Semi-autonomous revenue authorities; Sub-Saharan Africa; Mobilization; developing countries; performance; tax revenue, tax reforms, fiscal transition.

ACRONYMES

ALENA : Accord de Libre-Echange Nord-Américain

APD : Aide Publique au Développement

APE : Accords de Partenariat Economique

ASEAN: Association of Southeast Asian Nations

ASS : Afrique subsaharienne

BIC : Bénéfices Industriels et Commerciaux

CDDI : Commissariat des Douanes et Droits Indirects

CEDEAO : Communauté Economique des Etats d'Afrique de l'Ouest

CEN : Customs Enforcement Network

CI : Commissariat des Impôts

COMESA: Common Market for Eastern and Southern Africa

DCIG : Direction des Centres des Impôts du Golfe

DFID : Department for International Development

DGBF : Direction Générale du Budget et des Finances

DGE : Direction des Grandes Entreprises

DME : Direction des Moyennes Entreprises

DOFR : Direction des Opérations Fiscales Régionales

FMI: Fonds Monétaire International

GATT: General Agreement on Tariffs and Trade

ICRG : International Country Risk Guide

IDE : Investissements Directs Etrangers

IFU : Identifiant Fiscal Unique

IGR : Impôt Général sur le Revenu

IHPC : Indice Harmonisé des Prix à la Consommation

IMF : Impôt Minimum Forfaitaire

INSEED : Institut National de la Statistique et des Etudes Economiques et Démographiques

IRPP : Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques

IS : Impôt sur les Sociétés

MCO : Moindres Carrés Ordinaires

MEF : Ministère de l'Economie et des Finances

NGP : Nouvelle Gestion Publique

NIF : Numéro d'Identification Fiscal

NPM : New Public Management

OCDE : Organisation de Coopération et de Développement Economique

OIT : Organisation Internationale du Travail

OMC : Organisation Mondiale du Commerce

OMD : Objectifs du Millénaire pour le Développement

OMD : Organisation Mondiale des Douanes

OTR : Office Togolais des Recettes

PED : Pays en Développement

PIB : Produit Intérieur Brut

PMA : Pays les Moins Avancés

PND : Plan National de Développement

PSM: Propensity Score Matching

RMSPE: Root Mean Square Prediction Error

SADC: Southern African Development Community

SARAs: Semi - Autonomous Revenue Authorities

SARS: South African Revenue Service

SCM: Synthetic Control Method

SGIO : Système de Gestion des Impôts de l'OTR

SID : Système d'Information Douanier

SIGFIP : Système Informatisé de Gestion des Finances Publiques

SIRH : Système Informatique des Ressources Humaines

TAF : Taxe sur les Activités Financières

TPU : Taxe Professionnelle Unique

TVA : Taxe sur la Valeur Ajoutée

UE : Union Européenne

UEMOA : Union Economique et Monétaire Ouest Africaine

UPF : Unité de Politique Fiscale

URA : Uganda Revenue Authority

USA: United States of America

WITS: World Integrated Trade Solutions

INTRODUCTION GÉNÉRALE

La mobilisation des ressources publiques, notamment les ressources fiscales, constitue aujourd'hui pour les pays en développement, un enjeu majeur. En effet, depuis l'échec des politiques d'aide au développement, il est de plus en plus admis que la fiscalité et plus précisément la capacité à collecter les ressources internes constituent des leviers importants pour enclencher véritablement le développement économique et social des pays en développement dépendants fortement jusque-là des financements extérieurs. C'est dans cet esprit que la conférence des nations unies tenue en 2002, « le consensus de Monterrey » sur le financement du développement a souligné le rôle important de la fiscalité dans la mobilisation des ressources nationales. A cette conférence dédiée essentiellement aux questions de fiscalité et de gouvernance, les acteurs ont identifié deux leviers importants pour le financement du développement :

- l'augmentation de la mobilisation des recettes fiscales internes ;
- la réforme des systèmes fiscaux.

La prise de conscience des Etats africains de la nécessité de développer leurs propres sources de financement plutôt que de recourir systématiquement à l'emprunt international a conduit à l'adoption des mesures visant à accroître les capacités de collecte et de suivi des administrations fiscales. Ces mesures ont permis d'obtenir des niveaux de mobilisations encourageants.

Selon le Secrétaire exécutif adjoint de la Commission économique des Nations Unies pour l'Afrique, les recettes intérieures mobilisées en 2012 en Afrique se chiffraient à plus de 520 milliards USD alors que l'aide reçue au cours de cette année ne représentait que 50 milliards USD. Pendant la même période, les banques centrales et les banques de réserves des pays africains détenaient plus de 400 milliards USD de réserves internationales et les envois de fonds de la diaspora africaine étaient estimés à 40 milliards USD par la Banque Mondiale (Gregory De Paepe et Ben Dickinson, 2014). De même, selon Jacquemot, P., & Raffinot, M. (2018), contrairement aux thèses qui accordent un poids excessif aux ressources d'origine externe (IDE, aide, transferts) dans le financement de l'Afrique, celle-ci se finance principalement à partir de ses propres ressources domestiques. Ils estiment que le taux de pression fiscale en Afrique se situe entre 16% et 22% du PIB ces dernières années, mais ces ressources ne représentent qu'environ la moitié de ses besoins de financement des objectifs du développement durable (agenda 2030). C'est dire clairement que malgré les progrès considérables, des défis subsistent.

Les fiscalités africaines présentent des traits caractéristiques, tant par rapport à celles des pays industrialisés que par rapport à celles des autres pays en développement. L'effort fiscal est moins élevé en Afrique que dans les autres régions du monde. A titre d'exemple, le rapport de l'OCDE sur les statistiques des recettes publiques en Afrique publié en 2020 montre que le ratio moyen impôts/PIB dans les 30 pays d'Afrique couverts par la publication est de 16.5% en 2018 contre 23.1% en Amérique Latine et Caraïbes et 34.3% pour la zone OCDE.

Les raisons qui pourraient empêcher les pays en développement, notamment les pays africains de percevoir davantage de ressources fiscales pour leur développement sont multiples. De nombreuses études (Thill, J., 1991 ; Ossa R., 2012 ; Boisset, L., & Ehrhart, H., 2014 ; Gregory, D. P., & Dickinson, B., 2014 ; Niang, F., 2020) ont pointé entre autres, la corruption, des capacités institutionnelles insuffisantes, une assiette fiscale restreinte ou encore

l'omniprésence de l'évitement ou de l'évasion fiscale de la part des personnes fortunées ou des grandes entreprises. Le rapport de Jean Thill (1991) consacré à la fiscalité dans les pays francophones d'Afrique par exemple énumère quatre défauts majeurs de la fiscalité africaine. Elle a :

1. *Des incidences économiques négatives :*

Si la rentabilité, la neutralité, l'équité et la facilité d'administration sont citées comme des caractéristiques désirables de la politique fiscale, de nombreux indices montrent que la plupart des systèmes fiscaux africains sont dissuasifs et introduisent par leurs incidences néfastes des distorsions préjudiciables dans l'affectation des ressources. Les prélèvements portent généralement sur un nombre restreint de contribuables qui subissent une forte pression fiscale et sont tentés de développer une économie parallèle qui fait baisser finalement les recettes (phénomènes du type « courbe de Laffer »).

2. *Une fragilité liée à son assiette étroite :*

Les prélèvements se concentrent exclusivement sur les importations, les chiffres d'affaires et les revenus d'un petit nombre d'opérateurs du secteur formel et sur les salariés. Les revenus du capital, le patrimoine et la fortune ne représentent qu'une faible proportion des recettes publiques. Une grande partie des activités agricoles ne sont pas imposées. De plus, les taux d'imposition préférentiels, les exonérations et les abattements spéciaux accordés pour encourager certaines activités sont non seulement déviés des objectifs visés, mais réduisent davantage l'assiette fiscale.

3. *Faible efficacité des services d'assiette et de recouvrement :*

Les services fiscaux dans les pays en développement manquent généralement de moyens pour établir un répertoire exhaustif des contribuables potentiels. Ils sont également incapables d'émettre systématiquement les rôles et de poursuivre les contrevenants. La mauvaise application des procédures et l'organisation peu fonctionnelle des services sont les facteurs communs des régies financières. Divers facteurs peuvent

expliquer les difficultés rencontrées : la corruption, les interférences politiques, un personnel non qualifié, insuffisamment formé ou sous-payé qui succombe facilement à la tentation. L'ampleur de la fraude est liée au niveau irréaliste des taux de taxation figurant dans les barèmes fiscaux. Les montants en jeu sont alors si importants que les contribuables ont un intérêt évident à la fraude. Certaines administrations sont dotées d'une insuffisante capacité à exercer leurs pouvoirs d'investigation par voie de contrainte. Les pénalités sont insuffisantes ou absentes et parfois sont couvertes par des pots-de-vin.

4. *Une législation inadaptée au comportement des contribuables et à la capacité de gestion des administrations :*

Le principe de « déclaration contrôlée » est la règle pour la plupart des impôts. Pourtant, la majeure partie des contribuables potentiels sont incapables de se soumettre aux obligations comptables qu'implique le système déclaratif. Les recouvrements par voie de rôle ne concernent que les contribuables qui sont parfaitement identifiés et qui paient spontanément l'impôt. Le secteur informel qui constitue une grande partie de l'économie des pays en développement échappe à l'imposition et l'administration ne se concentre que sur les entreprises les plus « visibles » du secteur moderne. La multiplicité des régimes et des taux de même que la complexité des textes font augmenter les coûts de collecte pour les administrations.

Ossa R. (2012) décrivait également les problèmes de la fiscalité africaine en définissant l'Afrique comme l'ensemble des pays du Sud du Sahara dont la structure fiscale présente quatre caractéristiques majeures :

Premièrement, la majorité des travailleurs sont employés dans le secteur agricole ou dans les petites entreprises informelles avec des salaires fluctuants et irréguliers, payés cash et

dépensés loin des circuits commerciaux organisés, ce qui rend inappropriés les moyens classiques d'appréhension et d'imposition des revenus et des dépenses.

Deuxièmement, la mise en place d'une administration fiscale efficiente se heurte à l'absence d'un personnel adéquatement formé et motivé, à l'inexistence des moyens financiers conséquents et à l'incapacité de nombre de contribuables à respecter les obligations fiscales.

Troisièmement, l'inexistence de statistiques fiables sur la production de la richesse nationale du fait du caractère majoritairement informel de l'économie empêche la mise en œuvre de réformes profondes du système fiscal, les autorités fiscales ne disposant pas de simulations précises sur l'impact des réformes envisagées.

Quatrièmement, l'importance du pouvoir politique et économique des contribuables les plus riches, disposant des moyens de bloquer les réformes fiscales susceptibles d'augmenter leur charge fiscale, ou tout simplement d'empêcher leur application, remet en cause la fonction distributive de l'impôt.

Tous ces problèmes de la fiscalité africaine décrits par les experts démontrent la nécessité d'apporter des solutions innovantes afin de lui permettre de jouer pleinement son rôle d'instrument principal de croissance et de développement, d'où la nécessité d'opérer des réformes. Ainsi, la prise de conscience de toutes ces difficultés a amené plusieurs pays à engager des études profondes de leurs systèmes fiscaux afin de favoriser la mise en place d'une véritable fiscalité de développement. L'objectif visé est de rendre les nouveaux systèmes fiscaux issus des réformes mieux adaptés, plus cohérents et capables de concilier l'accroissement des ressources fiscales et les impératifs de croissance économique (Ossa R., 2012). Si la politique et les règles fiscales créent le potentiel pour collecter les impôts et taxes, c'est l'efficacité et l'efficience des administrations fiscale et douanière qui permet une meilleure mobilisation des ressources fiscales. De même, la qualité de l'administration fiscale influence fondamentalement le climat des affaires et le développement du secteur privé qui a un rôle crucial dans l'enclenchement de la croissance économique. Des réformes

pertinentes devraient également permettre aux administrations fiscales d'améliorer régulièrement leurs performances afin de lutter contre la corruption et la mauvaise gouvernance et mieux s'adapter aux activités économiques de plus en plus sophistiquées (Ossa R., 2012). Cette position est également partagée par Bird (2004) qui estime qu'en dehors de l'appui d'une volonté politique forte, trois conditions essentielles doivent être réunies afin de disposer d'un instrument administratif efficace pour recouvrer l'impôt :

- 1 effectuer des choix institutionnels pertinents ;
- 2 orienter la gestion des administrations fiscales et douanières vers l'efficacité
- 3 rechercher des synergies entre les administrations concourant à la mobilisation des ressources publiques.

Afin de tenter d'apporter des réponses aux différents problèmes de la fiscalité africaine, plusieurs réformes ont été opérées depuis le début des années 80. Ces réformes sont notamment relatives au renforcement des administrations fiscales et douanières, à la gestion de l'impôt, au renforcement de la mobilisation des recettes et au changement de la structure des recettes.

S'agissant de l'amélioration et du renforcement de l'administration des impôts, plusieurs pays africains notamment les pays de la Zone franc ont adopté des réformes structurelles importantes. Il s'agit entre autres :

- de l'immatriculation fiscale des contribuables avec la mise en place d'un identifiant fiscal unique pour les contribuables afin de faciliter le transfert d'information, qui est

désormais automatisé entre les services des Douanes et ceux des Impôts et ;

- de la création des unités des grandes et moyennes entreprises. L'introduction de ces nouvelles unités a permis une gestion par catégorie de contribuables (grandes et moyennes entreprises et autres contribuables) qui s'est substituée à la gestion par impôt, offrant ainsi à l'administration fiscale une vue globale des contribuables (Chambas, 2005).

La plupart des administrations fiscales ont mis en place une organisation unifiée prenant en charge tous les impôts et toutes les missions fiscales. De plus, depuis 2005, l'appui technique du FMI aux administrations fiscales s'est-il orienté vers le développement des stratégies de modernisation et leur mise en œuvre, l'approfondissement de la segmentation et l'initiation à la gestion du risque, le développement d'outils d'évaluation de la performance, le contrôle de gestion et le développement des services aux contribuables.

En matière du renforcement de la mobilisation des recettes, de nouvelles taxes ont été mises en œuvre. Il s'agit notamment l'introduction de la TVA qui a été l'une des réformes les plus importantes de ces dernières années dans le monde. En effet, seuls 27 pays au monde dont 2 en Afrique avaient mis en place la TVA en 1980. Ils sont 47 dont 5 en Afrique en 1990, 130 dont 28 en Afrique en 2000 et plus de 150 dont 40 en Afrique en 2012.

Des réformes tarifaires ont également été opérées afin de favoriser l'insertion des pays africains dans l'économie mondiale. Les pays africains se sont engagés dans des politiques de libéralisation commerciale qui ont été à l'origine des pertes de recettes fiscales importantes. Afin de compenser ces pertes de recettes tarifaires et de stabiliser le niveau global de leurs ressources publiques, ils ont adopté des politiques de transition fiscale visant à changer la structure des recettes. Il s'agit de réduire la part des recettes tarifaires à l'origine de fortes distorsions (Berg et Kruger, 2003) et de leur substituer des recettes de la fiscalité interne. Les réformes de transition fiscale sont considérées comme étant parmi les plus importantes en

matière des réformes fiscales dans les pays en développement.

Cependant, après plusieurs décennies de réformes, en dépit de progrès incontestables, le bilan n'est pas aussi prometteur. Le système fiscal africain n'est toujours pas suffisamment simple et cohérent pour être efficace, et nombre de défaillances identifiées depuis les indépendances continuent de gangrener le niveau de mobilisation des recettes fiscales.

Ossa R. (2012) explique cet échec par l'inadéquation entre la nature des réformes opérées et les réelles sources des problèmes identifiées. Il pense notamment que les changements observés dans le système fiscal des pays africains constituent plutôt des solutions techniques apportées à des problématiques dont les causes sont principalement politiques. En effet, les réformes ont généralement porté entre autres sur l'inefficacité de l'administration fiscale, l'ampleur de l'économie informelle, le manque de transparence des procédures fiscales, les exonérations fiscales et les pratiques fiscales dommageables comme nous l'avons souligné plus haut. Or, une telle approche exclusivement technique des causes de l'inefficacité du système fiscal africain est extrêmement réductrice et cela s'explique par le fait que les réformes sont généralement voulues ou initiées par des institutions d'aide au développement qui ne disposent pas de légitimité pour proposer des solutions qui appellent à la réorganisation territoriale des Etats, à la légitimation du pouvoir politique, à la participation des peuples à l'expression démocratique, autant de facteurs dont l'impact sur le civisme fiscal est indéniable. Les réformateurs, plutôt que de s'interroger profondément sur les causes de l'incapacité des administrations fiscales africaines à capitaliser les bonnes pratiques ayant produit de meilleurs résultats ailleurs, ont préféré appliquer naïvement les recommandations des experts des institutions internationales au mépris de l'histoire. Ceci dit, deux raisons fondamentales selon Ossa (2012) peuvent être avancées pour expliquer l'apport relativement modeste des réformes fiscales réalisées en Afrique au cours des dernières années :

La première raison est relative à des difficultés de trésorerie : du fait en effet des tensions de trésorerie persistantes, beaucoup de pays n'ont pas pu appliquer intégralement les recom-

mandations prescrites. L'introduction des dispositions visant à une plus grande neutralité économique de l'impôt par exemple, pouvait entraîner à court terme des baisses de recettes, accentuer les difficultés budgétaires, et provoquer des tensions sociales.

La deuxième raison découle de la première : les initiateurs des réformes ont manqué de tenir compte du fait que la neutralité économique de l'impôt n'était pas suffisante pour enclencher le cercle vertueux du développement. La neutralité fiscale, comme facteur de développement a tout aussi besoin d'un environnement politique et social approprié pour être pleinement opérationnelle. En clair, toute politique fiscale, principalement lorsqu'elle se fonde sur la neutralité économique, doit s'accompagner d'une qualité de la dépense publique acceptable, d'une meilleure connaissance du tissu économique et fiscal et d'un encrage sociologique indéniable, pour reprendre les termes de René Ossa.

Malgré ce bilan mitigé des différentes réformes, certains pays africains, soucieux d'améliorer davantage les performances de leurs administrations fiscales et douanières et d'accroître leurs recettes fiscales, ont choisi d'opérer d'autres changements institutionnels en se référant au modèle de gouvernance autonome mis en place dans les pays anglo-saxons. C'est le cas notamment des pays d'Afrique de l'Est et du Sud qui expérimentent depuis quelques années des agences autonomes dénommées « Administrations de Recettes Semi-Autonomes (SARAs) ». Il s'agit d'un modèle de gouvernance qui intègre les services des douanes et des impôts au sein d'une même administration afin de rechercher plus de synergie entre les deux services. Nonobstant les réserves portées par de nombreux experts sur la pertinence d'une telle réforme, ce modèle tend à se généraliser. Récemment, le Togo en Afrique de l'Ouest a opté pour ce modèle de gouvernance et des réflexions sont en cours dans d'autres pays de la zone.

Parmi les raisons qui ont motivé le basculement à des agences autonomes (SARAs) figure l'objectif de palier la faible capacité des administrations traditionnelles à conduire les réformes et le changement (Jenkins, 1994). Accorder une plus grande autonomie aux ad-

ministrations en charge du recouvrement des impôts leur permettrait de s'affranchir des règles de la fonction publique afin d'être plus efficaces. Pour Chambas, les SARAs devraient permettre une approche intégrée du recouvrement des ressources publiques, notamment entre les recettes internes et les recettes tarifaires. Elles peuvent améliorer les ressources publiques et introduire un choc favorable aux réformes grâce à l'informatisation de l'ensemble de la chaîne de recouvrement.

Les administrations autonomes introduisent plus de flexibilité dans la gestion des ressources mais comportent des risques. Leur mise en place constitue une approche d'enclave pouvant entraîner des effets externes négatifs sur les autres services de l'Etat. Les coûts de mise en œuvre de ces administrations peuvent être exorbitants. De plus, les améliorations peuvent ne pas s'inscrire dans la durée et les anciennes faiblesses sont susceptibles de revenir après une amélioration provisoire (Chambas, 2005). L'évaluation de leurs performances met en évidence des résultats mitigés et difficilement quantifiables. L'effet des SARAs sur les recettes publiques ne peut être mesuré de manière précise (Gupta, Tareq, 2008).

Ainsi, la réforme des administrations autonomes, comme toutes les autres réformes, suscite également des interrogations : Peut-on dire à ce jour que les administrations de recettes semi-autonomes font mieux que les administrations fiscales traditionnelles en matière de mobilisation des recettes ? Peut-on espérer que ce modèle de gouvernance accompagne au mieux les réformes de transition fiscale jugées primordiales ces dernières années en Afrique à la suite des politiques de libéralisation commerciale ? Ce modèle favorise-t-il une meilleure collaboration en matière d'échange d'informations entre les services des impôts et ceux des douanes ?

L'objectif de cette thèse est d'étudier fondamentalement les performances de ces administrations semi-autonomes comparées aux administrations fiscales traditionnelles qui sont restées sous la responsabilité des ministères des finances, en essayant d'apporter des réponses à ces questions.

Certes, de nombreuses études ont essayé d'aborder ces sujets, mais les résultats sont très divergents. La plupart des études ont utilisé des analyses descriptives, parfois avec un manque de données comparables. Très peu d'études (Haldenwang et al., 2014 ; Ahlerup et al., 2015 ; Sarr, 2016 ; Ebeke et al., 2016 ; Dom, 2018) ont effectué des analyses économétriques, mais les échantillons utilisés et les méthodologies d'analyses paraissent souvent peu adaptés. Cette thèse a le mérite de s'appuyer sur les développements méthodologiques récents et d'utiliser également une base de données récente qui distingue les recettes fiscales liées aux ressources des recettes fiscales hors ressources, ce qui permet de capter l'impact réel des réformes sur les efforts de mobilisation. De plus, aucune étude précédente n'avait à notre connaissance, essayé de vérifier l'impact de ces administrations semi-autonomes sur la réforme de transition fiscale.

Ainsi, cette recherche vise-t-elle à pallier certaines insuffisances des études antérieures relatives à la question des performances des SARAs dans la mobilisation des recettes publiques dans le contexte des pays en développement, notamment africains. Elle se concentre sur l'Afrique Subsaharienne, compte tenu des particularités des systèmes fiscaux de cette zone par rapport au reste du monde.

Cette thèse structurée en quatre chapitres développe à la fois une approche théorique et économétrique. Pour traiter les questions posées dans la thèse, nous développons des arguments théoriques à partir desquels nous faisons des hypothèses que nous soumettons à l'épreuve des données. Les analyses économétriques couvrent la période 1980-2010 sur un échantillon de 40 à 91 pays en développement. Le choix de cette période d'étude est guidé par la disponibilité des données. Nous employons par ailleurs, différentes méthodes économétriques afin de tester la robustesse des résultats obtenus. Le premier chapitre de cette thèse est consacré exclusivement à la littérature sur les SARAs. Les deux chapitres suivants analysent les performances de ces nouvelles administrations en termes de mobilisation des recettes et leur impact sur la réforme de transition fiscale. Le quatrième chapitre est une

étude de cas qui analyse la problématique de l'échange d'information entre les impôts et les douanes au niveau de l'Office Togolais des Recettes.

Le **Chapitre 1** présente dans un premier temps les origines et les motivations de réformes ayant conduit à la création des SARAs. Ce modèle tire en effet ses origines du New Public Management, un nouveau cadre de gestion publique apparu dans les années 1990 et qui se caractérise par une culture et une orientation de gestion mettant l'accent sur un engagement de performance des administrations jouissant désormais d'une autonomie de gestion. Cette méthode de gestion est vue comme un moyen d'améliorer l'efficacité et la réactivité des administrations face aux principes politiques rigides, en particulier dans les pays en développement. Par la suite, des universitaires et experts fiscalistes, s'inspirant de cette nouvelle théorie, vont appeler à repenser les méthodes de gestion des administrations fiscales et douanières en estimant que leur appartenance aux fonctions publiques constitue une difficulté majeure au changement et impacte négativement leur efficacité. Les institutions financières internationales et les bailleurs de fonds ont également joué un rôle important dans la mise en place des SARAs, en encourageant les pays en développement dont les ressources sont fortement dépendantes de leurs financements, à intégrer ces réformes dans leurs programmes plus vastes de réforme des recettes.

Dans un second temps, ce chapitre passe en revue les différentes études théoriques et empiriques consacrées à l'impact des SARAs sur la mobilisation des recettes fiscales. Nous subdivisons cette littérature en trois groupes en fonction de la nature des résultats. Un premier groupe d'auteurs (Jenkins, 1994 ; Taliercio, 2004 ; Mann, 2004 ; Haldenwang et al, 2014) trouvent que les SARAs peuvent avoir un impact positif sur le recouvrement des recettes. Le deuxième groupe est composé de chercheurs ayant trouvé que les effets des SARAs sont mitigés, ambigus ou difficilement mesurables (Gray et Chapman, 2001 ; Taliercio, 2004, Mann, 2004 ; Kidd et Crandall, 2006 ; Prichard et Leonard, 2010). Un troisième groupe enfin est constitué d'articles qui démontrent l'échec des SARAs, tandis que d'autres soulignent

l'importance du contexte de la politique économique (Devas et al., 2001 ; Therkildsen, 2004 ; Taliercio, 2004 ; Mann, 2004 ; Di John et Putzel, 2005 ; Fjeldstad et Moore, 2009 ; Sulle, 2010 ; Prichard, 2010 ; Kloeden, 2011 et Andrews, 2013).

Ce premier chapitre fait enfin la synthèse de quelques analyses économétriques réalisées sur les SARAs. Ces études aussi se regroupent également en trois catégories : certaines ont démontré l'impact significativement positif des SARAs (Von Haldenwang et al., 2014 ; Ebeke et al., 2016) ; d'autres ont trouvé des améliorations uniquement de court et moyen termes (Ahlerup et al., 2015) et enfin des impacts divergents selon les pays (Sarr, 2016).

Le **chapitre 2** analyse les performances des SARAs en termes de mobilisation des recettes. Il permet de répondre à la question de recherche suivante : *les administrations de recettes semi-autonomes font-elles mieux que les administrations fiscales traditionnelles en matière de mobilisation des recettes ?*

Ce chapitre fait d'abord l'état des lieux des efforts de mobilisation en Afrique Subsaharienne depuis les années 1980 jusqu'à 2010, avant de présenter les méthodologies d'analyses et les résultats obtenus. Nous utilisons les recettes fiscales hors ressources naturelles comme variable de résultat. Ce choix s'explique par trois raisons. La première est que les recettes liées aux ressources ont un impact sur la mobilisation des recettes hors ressources (Brun et al., 2015). En clair, les pays disposant des ressources naturelles font moins d'effort de mobilisation. La deuxième raison est relative à la forte instabilité des recettes liées aux ressources du fait de la volatilité des prix internationaux des produits de base. La troisième raison est que la responsabilité de collecte des recettes des ressources est fréquemment partagée par plusieurs ministères ou agences, ce qui ne facilite pas l'estimation des efforts. Nous estimons donc que l'exclusion de ces recettes nous permettra de mieux saisir l'impact réel de la réforme étudiée sur les efforts de mobilisation des recettes fiscales nationales.

Nous utilisons dans ce second chapitre, un panel de 40 pays d'Afrique Subsaharienne sur la période 1980-2010 dont 17 ayant mis en place une SARA. Le choix exclusif des pays

d'Afrique Subsaharienne est lié au souci de recherche d'homogénéité, au regard des caractéristiques typiques des systèmes fiscaux de ces pays décrits plus haut. Compte tenu de certaines considérations qui sont détaillées dans la section réservée à l'analyse des données, notre échantillon d'analyse sera réduit à 38 pays dont 14 ayant adopté une SARA.

Sur le plan méthodologique, ce chapitre s'appuie sur la méthode de contrôle synthétique développée par Abadie et Gardeazabal (2003) et étendue par Abadie et al. (2010) et Abadie et al. (2015). Le choix de cette méthode s'explique par les avantages qu'elle offre, comparativement aux autres méthodes d'études comparatives :

- 1 une combinaison pondérée d'états de contrôle fournit une comparaison bien meilleure avec l'état traité qu'un état de contrôle unique ;

- 2 la contribution relative de chaque état dans le groupe de contrôle synthétique peut être déterminée ;

- 3 cette procédure permet de déterminer s'il existe des différences en ce qui concerne la variable d'intervention et les autres variables prédictives entre l'état traité et le groupe témoin.

Au regard du faible nombre de pays de notre échantillon, nous nous appuyons dans ce chapitre sur les récents développements concernant l'estimateur du contrôle synthétique pour les petits échantillons (Abadie et al., 2015), ce qui nous permet de dégager un robuste effet dynamique des SARAs pour chaque pays concerné en Afrique. Cette méthodologie nous permet de tester deux des hypothèses tirées de la littérature :

- *H1 : Les Administrations de Recettes Semi-Autonomes favorisent une meilleure mobilisation des recettes comparativement aux administrations fiscales traditionnelles ;*
- *H2 : Les Administrations de Recettes Semi-Autonomes ont un impact durable sur la mobilisation des recettes fiscales. Enfin, au regard des différents résultats obtenus, nous essayons de répondre dans ce chapitre à la question de savoir ce qui pouvait expliquer les échecs et les succès des SARAs dans les pays d'Afrique Subsaharienne.*

Le **chapitre 3** répond à la question de l'impact des SARAs sur les réformes de transition fiscale dans les pays en développement. Contrairement au chapitre précédent consacré exclusivement à l'Afrique Subsaharienne, l'analyse ici s'étend aux pays en développement d'Amérique Latine et d'Asie afin de faire certaines comparaisons d'impact entre les différentes zones géographiques. Après un aperçu sur la politique de libéralisation commerciale à l'origine de la réforme de transition fiscale dans les pays en développement, nous analysons les orientations de la transition fiscale en Afrique. La transition fiscale en Afrique s'est largement opérée en direction de la fiscalité indirecte (notamment la TVA et les accises), même s'il existe des cas atypiques comme le Maroc qui s'est beaucoup plus appuyé sur les recettes directes. Nous examinons ensuite dans ce chapitre certains obstacles qui peuvent empêcher le bon déroulement d'une réforme de transition fiscale : l'incertitude sur l'évaluation des coûts et avantages de la réforme ; les caractéristiques institutionnelles du pays (rigidités et cloisonnements administratifs) ; l'opposition des groupes d'intérêts et l'existence d'un contexte défavorable à la mobilisation d'une fiscalité interne de masse. Nous démontrons également que la mise en place d'une SARA peut exercer un effet réducteur sur ces obstacles afin de favoriser la réussite de la réforme.

Il existe dans la littérature plusieurs indicateurs pour évaluer la transition fiscale dans un pays, mais ils comportent de nombreuses limites. Ce chapitre a le mérite de s'appuyer sur un nouvel indicateur qui tient compte de ces insuffisances. Cet indicateur suppose qu'un pays

peut être considéré comme étant en transition au cours d'une période s'il réunit les conditions suivantes : *le pays doit enregistrer au cours de la période, une variation négative (baisse) des recettes tarifaires, une variation positive des recettes intérieures et cette augmentation des recettes intérieures compense au moins la baisse des recettes tarifaires.*

L'application de cet indicateur nous a permis de dresser un état des lieux du processus de transition fiscale dans les pays en développement.

Sur le plan méthodologique, nous utilisons en panel de 91 pays en développement sur la période 1980-2010 pour évaluer l'impact des SARAs sur la transition fiscale. Ici également, le choix de la période d'étude est guidé par la disponibilité des données. Etant donné que notre variable d'intérêt (SARA) et la variable de résultat (transition fiscale) sont des variables dichotomiques, seuls les modèles probit et logit sont recommandés pour ces types d'analyse. Nous optons pour l'estimateur logit dans cette étude car il présente un avantage en panel : il admet les effets fixes ou aléatoires contrairement à l'estimateur probit qui n'admet que les effets aléatoires.

Le **chapitre 4** est une étude de cas consacrée à l'Office Togolais des Recettes (OTR). Ce chapitre analyse la problématique de l'échange d'informations au sein d'une administration de recettes semi-autonome.

La démarche méthodologique dans ce chapitre consiste à confronter d'une part le chiffre d'affaires déclaré par les contribuables au Commissariat des Impôts en vue d'une imposition et la valeur des importations mises à la consommation déclarée au cordon douanier et d'autre part, le chiffre d'affaires déclaré aux montants payés par le Trésor Public aux contribuables ayant participé aux appels d'offres. Afin de faire l'analyse risque, nous utilisons la méthode miroir développée par Bhagwati (1964) pour étudier la fraude en douane en Turquie. Cette méthode consiste à comparer, pour un produit donné, les exportations déclarées par le pays exportateur et les importations reportées par le pays importateur, destinataire du produit,

afin de détecter notamment des écarts de quantité, de poids ou de valeur. L'objectif de cette analyse est de tirer des conclusions permettant de formuler des hypothèses de fraudes qui doivent être par la suite vérifiées par des investigations sur le terrain ou, à défaut, par des analyses documentaires approfondies. Ainsi, nous comparons les déclarations d'importations mises à la consommation au Togo et les déclarations d'exportation vers le Togo par ses principaux partenaires commerciaux. Les principaux partenaires retenus dans le cadre de cette étude sont l'Allemagne, la Belgique, la Chine, la France, l'Italie, les USA, les Pays-Bas, l'Inde, le Nigeria et le Ghana. L'étude porte sur une courte période de 5 ans (2014 à 2017) compte tenu des données disponibles. Les données sur les échanges d'informations entre la douane et les impôts sont extraites de la base de données SYDONIA WORLD et du système de gestion des impôts de l'OTR (SGIO). Celles du Trésor Public proviennent de la Direction Générale du Budget et des Finances (DGBF) et sont extraites du système informatisé de gestion des finances publiques (SIGFIP) tandis que les données de l'analyse miroir sont issues de UN COMTRADE de la base de données World Integrated Trade Solutions (WITS).

SOMMAIRE

Nomenclature	xxxiii
1 Origine et littérature sur les performances du modèle des administrations de recettes semi-autonomes	1
2 Réformes et mobilisation des recettes en Afrique : les administrations de recettes semi-autonomes sont-elles efficaces ?	31
3 Administrations de Recettes Semi-Autonomes et transition fiscale dans les pays en développement	77
4 Echange d'informations douane-impôt dans une Administration de Recettes Semi-Autonome : cas de l'Office Togolais des Recettes (OTR)	131
Bibliographie	11
Liste des Illustrations	21
Liste des Tables	23

CHAPITRE 1

ORIGINE ET LITTÉRATURE SUR LES PERFORMANCES DU MODÈLE DES ADMINISTRATIONS DE RECETTES SEMI-AUTONOMES

1.1 Introduction

Si la nécessité d'opérer des réformes dans l'administration publique en général a fait l'unanimité au cours des dernières décennies tant dans les pays développés que dans les pays en développement, l'on ne devrait pas perdre de vue que les différents responsables impliqués dans les initiatives de réforme ont souvent été confrontés à un dilemme. Il était en effet question de savoir si la réforme était, ou devait être, un processus s'étendant essentiellement à l'échelle du système ou au contraire, elle devait être axée sur le développement de « poches d'efficacité ». Ce débat est particulièrement pertinent en matière de réforme fiscale car, de plus en plus d'auteurs soutiennent que la réforme fiscale peut favoriser le changement à l'échelle du système, et le modèle de réforme prédominant se concentre sur la création d'administrations fiscales autonomes afin d'obtenir des gains de capacité rapides mais ciblés. Jenkins (1994), un des pionniers de ce modèle de gouvernance fait observer que la plus grande difficulté au changement des administrations fiscales est leur appartenance aux fonctions publiques. Cette appartenance selon lui aurait conduit à des situations de bas salaires, de faible niveau de qualification du personnel, d'un recrutement axé sur des

parrainages politiques et de beaucoup d'opportunités de rente au sein des administrations fiscales. Partant de cette observation, Jenkins propose une restructuration des administrations fiscales en leur accordant une plus grande indépendance comme les banques centrales.¹ Aussi faut-il noter que les institutions internationales et les bailleurs de fonds qui ont accordé une importance manifeste à la réforme fiscale en Afrique subsaharienne durant les deux dernières décennies ont eu une influence considérable sur le caractère de la politique fiscale et sur la structure de l'administration fiscale, avec pour effet, la création d'administrations fiscales autonomes.

Il existe à ce jour une littérature plus ou moins fournie au sujet des administrations de recettes semi-autonomes (SARAs) et un certain nombre d'articles descriptifs, mais il existe relativement peu d'évaluations analytiques de leurs performances. Dans cette partie consacrée à la littérature critique, nous abordons en premier lieu les origines et les motivations de réformes ayant conduit à la création des SARAs et dans un second temps, nous faisons la synthèse des différentes études théoriques et empiriques ayant démontré respectivement l'effet positif, ambigu ou négatif des SARAs sur la mobilisation des recettes fiscales.

1.2 Origines du modèle de gouvernance des SARAs

1.2.1 Théorie de la nouvelle gestion publique

Le modèle d'administrations de recettes semi-autonomes tire ses origines du New Public Management (NPM), un nouveau cadre de gestion publique qui est apparu dans les années 90. La Nouvelle Gestion Publique (NGP) se caractérise par une culture et une orientation de gestion mettant l'accent sur la responsabilité vis-à-vis des résultats, ce qui sous-entend donc un engagement de performance. Cette nouvelle méthode de gestion va motiver un

¹L'article de Jenkins constitue un travail fondateur de la nouvelle conception de l'administration publique qui a émergé dans les années 1990. Selon ce nouveau concept, l'administration publique devrait désormais être axée sur les citoyens et leurs besoins et les différentes institutions publiques devraient avoir des besoins d'organisations différents

certain nombre de choix structurels ou organisationnels qui reflètent l'autorité et le contrôle décentralisés, avec une grande variété de mécanismes alternatifs de prestation de services, où les prestataires de services jouissant désormais d'une autonomie, se disputent les ressources des décideurs et des bailleurs de fonds. La création d'organismes semi-autonomes pour la mobilisation des recettes fiscales est donc considérée comme un ensemble particulier de réformes qui illustre ces nouveaux choix. La Nouvelle Gestion Publique (NGP) a été conçue comme un moyen d'améliorer l'efficacité et la réactivité face aux principes politiques, en particulier dans les pays en développement.

Le cœur du programme du nouveau management public était le remplacement de grandes organisations du secteur public hiérarchiquement coordonnées par des systèmes désagrégés au sein desquels, les unités de distribution ont plus d'autonomie opérationnelle et contractuelle par rapport à la relation purement hiérarchique avec les unités supérieures de financement et de conduite des politiques (Sulle, 2010). Le remplacement de la collecte des impôts du ministère des finances par les SARAs semble ainsi répondre à ces objectifs. Moore (2014) soutient également que le passage de la responsabilité de collecte de recettes des ministères de finances aux structures semi-autonomes rentre exactement dans le programme du mouvement du nouveau management public propagé depuis les années 1990 par le gouvernement britannique, le programme d'aide britannique et le réseau dense des organisations de cabinets d'expertise-conseil enracinées au Royaume-Uni et dans d'autres pays anglophones. Les défenseurs de cette nouvelle gestion pensent notamment que la création d'agences autonomes devrait permettre de se concentrer sur la production efficace de services de qualité tout en éliminant les distractions liées à l'évaluation des politiques alternatives.

Sur le plan juridique, la SARA jouit d'une certaine autonomie par rapport au gouvernement central, en partie dans le but de limiter les ingérences politiques directes dans ses opérations. Mais cette autonomie varie d'un pays à l'autre et ne pourrait en aucun cas être comparable à celle d'une banque centrale par exemple. Il s'agit en général d'une indépendance vis-à-vis

des règles de financement et de personnel régissant le secteur public. Toutes les opérations fiscales du gouvernement central sont désormais intégrées dans une seule et même agence.

1.2.2 Fiscalistes et Universitaires en faveur de la réforme des SARAs

De nombreux spécialistes et universitaires ont également partagé les arguments du New Public Management en appelant à repenser les méthodes de gestion des administrations. Dans un article considéré comme un des travaux fondateurs de la nouvelle conception de l'administration publique, Jenkins (1994)² relève que l'appartenance des administrations fiscales aux fonctions publiques constitue une difficulté majeure au changement. Convaincu que cette appartenance impacte négativement leur efficacité, il propose une restructuration des administrations fiscales en leur accordant une plus grande indépendance comme les banques centrales : nomination d'un directeur général sur des bases légales, pouvoir d'établir des politiques opérationnelles, objectifs clairs et transparents et une certaine indépendance financière. Il estime que des administrations de recettes plus indépendantes devraient être pleinement responsables de leur propre recrutement, de la formation du personnel et de la détermination de leur structure salariale.

Jenkins aborde par ailleurs la notion de «conseils de recettes», suggérant que ces conseils aient spécifiquement des responsabilités administratives en opérant essentiellement comme un comité d'orientation, avec des responsabilités bien définies : s'assurer du respect des lois par le ministère des finances, établir les politiques de ressources humaines, assurer le partage de l'information, recommander des modifications législatives, fournir des prévisions de recettes et assurer la mise en place de l'audit interne. Le conseil ne devrait donc pas intervenir dans les affaires fiscales. Les premières administrations de recettes semi-autonomes établies dans les années 2000 ont généralement suivi les lignes décrites par Jenkins, même si beaucoup de SARAs en Amérique latine, à une exception près, n'ont pas choisi de créer

²Jenkins, Op.Cit.

un conseil de recettes. Jenkins met également un accent accru sur la réforme fiscale dans les pays en développement en vue de disposer d'une bonne législation fiscale, d'une bonne politique fiscale et d'une bonne administration.

A la suite de Jenkins, de nombreux universitaires soutiennent de plus en plus que les États d'Afrique peuvent améliorer leur capacité administrative en améliorant le recouvrement des recettes fiscales et plus particulièrement le recouvrement d'impôts administrativement laborieux (Bräutigam and Knack, 2004). Cette prédiction selon Prichard and Leonard (2010), découle de la logique selon laquelle le recouvrement de l'impôt fait partie des fonctions les plus éprouvantes de l'État sur le plan administratif et se base en grande partie sur le partage d'informations et la coopération entre les agences gouvernementales. Dès lors, les améliorations dans le recouvrement de l'impôt peuvent exiger des améliorations plus larges dans l'administration publique et aussi les faciliter.

Taliercio Jr (2004) estime pour sa part que la réforme des SARAs constitue une tentative des leaders politiques de créer un engagement crédible envers les contribuables pour une administration fiscale plus compétente, efficace et équitable. Pour lui donc, l'argument le plus intellectuellement élégant au sujet de l'autonomie des SARAs était que les entreprises et les autres contribuables seront plus disposés à révéler leurs vrais actifs, revenus et profits au percepteur d'impôts s'ils sont rassurés que celui-ci est indépendant du gouvernement. Ils auront moins peur que l'information détenue par l'administration fiscale soit utilisée pour exercer une pression politique sélective sur les individus ou entreprises individuelles ou pour augmenter le taux général de taxation. Le succès des SARAs devrait ainsi dépendre du signal positif que leur autonomie devrait communiquer au secteur privé.

Kidd and Crandall (2006) ont avancé comme arguments en faveur de la création des SARAs, la faible efficacité de l'administration fiscale, les faibles niveaux de conformité, ainsi que le besoin d'un catalyseur pour lancer une réforme plus vaste de l'administration des recettes (modernisation des opérations, amélioration de l'automatisation, structures intégrées et

fonctionnelles).

Pour Fjeldstad and Moore (2009) même si les circonstances ayant conduit à la création des SARAs diffèrent d'un pays à l'autre, il existe tout de même des similitudes en ce qui concerne les conditions politiques et économiques sous-jacentes. Ils estiment notamment que le principal objectif de l'Afrique subsaharienne et de l'Amérique latine en créant les SARAs était d'accroître les recettes publiques, notamment face aux déficits budgétaires et aux besoins croissants en dépenses publiques.

1.2.3 Pression des institutions internationales et des bailleurs de fonds

Le plus grand débat au sujet des SARAs tourne généralement autour de la question de leur autonomie censée selon plusieurs auteurs apporter des améliorations de performances. Sur ce point, une question souvent à l'ordre du jour des débats est de savoir si l'établissement des SARAs était-il raisonnable dans une perspective d'amélioration des recettes ? Si Crandall and Cottarelli (2010) pense que cette question demeure sans réponse et est virtuellement impossible à répondre, pour Moore (2013), il est facile d'expliquer pourquoi les SARAs étaient promus par les organismes donateurs et acceptés par les gouvernements africains. Pour celui-ci, les SARAs semblent destinées à répondre exactement aux types de problèmes de gouvernance que les donateurs en ce moment croyaient être endémiques en Afrique et dans les autres régions à faibles revenus. Andrews (2013) fait également observer que l'agenda de gouvernance des donateurs durant les deux dernières décennies se concentre sur trois objectifs généraux :

- faire des Etats, des marchés plus ouverts
- mettre en place des gouvernements plus disciplinés
- moderniser et formaliser les procédures administratives.

L'autonomie des agences de recettes pourrait donc se justifier comme un moyen visant à atteindre de tels objectifs.

Il convient en effet de noter que, l'évasion fiscale et la corruption généralisée dans le secteur public de nombreux pays avaient engendré des plaintes du secteur privé qui commençait à lancer des appels incessants en faveur d'une réforme globale de l'administration fiscale. De même, l'inefficacité des douanes ainsi que la nécessité d'un contrôle amélioré et intégral des fonctions douanières et fiscales ne pouvaient pas laisser indifférents les experts des institutions qui apportaient leur assistance technique aux pays en difficultés. En outre, ces experts ont relevé que de manière générale dans les pays en développement, les réformes des fonctions de recouvrement des recettes conduites au sein des Ministères des Finances existants n'ont souvent pas apporté les effets escomptés. Il était donc nécessaire de penser à des organismes de recouvrement qui, tout en agissant comme des agences fiscales traditionnelles, bénéficieraient généralement d'une autonomie plus grande par rapport au reste de la fonction publique sur le plan du processus décisionnel, des salaires, du recrutement et du licenciement, cela dans le but de faciliter les améliorations rapides de l'efficacité des programmes de recouvrement des recettes.

Dans les années 1990 et jusqu'à récemment, les pays à faibles revenus semblaient donc suivre les lignes directrices des donateurs d'aide et des organisations internationales qui estimaient que les pays de l'OCDE avaient une plus grande qualité d'institutions publiques et donc que les pays à faibles revenus gagneraient à les imiter (Andrews, 2012). Sur la base de ces considérations, des institutions internationales telles que le FMI et la Banque mondiale ainsi que des organismes nationaux de développement tels que le Département britannique du développement international (DFID), en accord avec les règles du New Public Management, ont activement promu le modèle des SARAs, en encourageant les pays en développement dont les ressources sont fortement dépendantes de leurs financements, à intégrer ces réformes dans leurs programmes plus vastes de réforme des recettes. Le fondement implicite de ce

modèle de gouvernance est l'idée qu'un domaine donné de l'administration peut être isolé des réalités de la fonction publique globale afin d'accélérer la réforme. Les modèles de ce type devraient permettre d'empêcher les réalités globales d'influencer l'administration fiscale, mais il n'est pas évident selon Prichard (2010) que des changements dans l'administration fiscale puissent avoir une grande influence sur la réalité globale de l'administration publique. Il existe aujourd'hui, près d'une quarantaine de SARAs dans le monde et la plupart d'entre elles sont situées en Afrique subsaharienne et en Amérique latine. Il s'agit notamment des pays anglophones, mais certains pays francophones comme le Rwanda en 1998 et récemment le Togo en 2014 ont opté pour ce modèle de gouvernance.

1.3 Littérature sur les performances des SARAs

1.3.1 Etudes théoriques et empiriques

Le modèle de gouvernance des SARAs a fait l'objet d'une littérature plus ou moins abondante aussi bien théorique qu'empirique. Depuis les premières publications sur les SARAs dans les années 1990 à ce jour, beaucoup d'auteurs ont certes discuté des objectifs de ce modèle de gouvernance, qui coïncident d'ailleurs avec les objectifs de tout programme de modernisation. Comme le soulignent Kidd et Crandall dans leur article en 2006, beaucoup d'auteurs, sur la base des diverses descriptions de l'autonomie et se référant au fonctionnement des banques centrales, ont tiré la conclusion que l'autonomie était bonne pour la performance et que plus d'autonomie serait meilleure. Cependant, cette conclusion est fondée sur des bases floues et largement anecdotiques. Le plus grand problème avec la littérature à ce jour est celui de la mesure : Comment mesurer l'autonomie ? Comment mesurer la performance des SARAs ? Comment mesurer leur contribution à l'ensemble de l'administration fiscale ? De nombreuses études empiriques vont prouver que les administrations des recettes semi-autonomes n'ont pas toujours été à la hauteur des attentes ambitieuses que certains nour-

rissaient, même si beaucoup d'experts soutiennent encore qu'avec une volonté politique, elles peuvent servir de cadre à des progrès durables. A la suite des réformes entamées par certains pays au début des années 90, certaines administrations ont enregistré des progrès impressionnants (Mozambique, Rwanda, Tanzanie) alors que pour d'autres, les résultats ont été très faibles, à cause de conflits ou de problèmes de gouvernance (RDC, Sierra Leone). Ailleurs encore, les progrès ont parfois été suivis d'une interruption ou d'un recul (Zambie) ou d'une reprise (Ghana, Ouganda) des réformes.³

D'une manière générale, la littérature est assez partagée au sujet de la performance des SARAs. Il existe d'un côté, une génération d'auteurs très optimistes sur la capacité des SARAs à apporter des progrès dans la mobilisation des recettes (Jenkins, 1994; Mann, 2004; Taliencio Jr, 2004; Von Haldenwang et al., 2014) et de l'autre côté, ceux qui pensent que la réforme des SARAs aurait plutôt eu un impact négatif sur les performances des administrations (Andrews, 2013; Devas et al., 2001; Kloeden, 2011; Prichard, 2010; Sulle, 2010; Therkildsen, 2004). Entre ces courants opposés se situent des positions relativement modérées où certaines études montrent que l'impact des SARAs serait ambigu ou difficilement mesurable (Gray et Chapman, Di John et Putzel, Kidd et Crandall) pendant que d'autres aboutissent à un effet mixte, montrant donc que le résultat dépendrait alors du contexte (Di John et Putzel, Odd-Helge et Moore).

Les SARAs peuvent avoir un impact positif sur le recouvrement des recettes

Jenkins (1994)⁴, dans une étude sur les caractéristiques des SARAs mises en place par certains pays dans le cadre des réformes de leurs administrations fiscales estime que les résultats de ces réformes indiquent qu'il s'agit d'une voie prometteuse, même s'il était trop tôt pour tirer des conclusions générales. De nombreux pays selon lui ont eu des succès, du

³FMI. Mobilisation des recettes dans les pays en développement. Département des Finances Publiques (FAD), mars 2011, page 23.

⁴Jenkins (1994), op cit.

moins au début de la réforme, en débarrassant l'administration fiscale d'employés inutiles et incompetents, tout en introduisant des systèmes modernes d'information et de gestion.

Taliercio (2004)⁵ pense que l'autonomie des SARAs permettrait de résoudre les problèmes administratifs et de gouvernance et fournir une administration de recettes équitable et efficace. Il souligne notamment qu'une plus grande autonomie en matière de gestion des ressources humaines permettrait de résoudre les problèmes de faibles niveaux de salaires, de mauvaise qualification du personnel et de recrutement clientéliste. Les interventions politiques peuvent être limitées avec une indépendance vis-à-vis du gouvernement. L'autonomie peut également permettre d'offrir un financement adéquat à travers par exemple l'octroi d'un pourcentage de recettes collectées, au regard des allocations de ressources incertaines et instables. L'autonomie peut constituer une solution au service public inadéquat du gouvernement central et aux systèmes de gestion des dépenses publiques ; elle est considérée comme un antidote à l'échec du système politique pour construire des systèmes efficaces de responsabilisation. Mann (2004) reconnaît également certains avantages mis en avant au sujet des SARAs. Il pense que la mise en place d'une SARA pourrait favoriser une augmentation des recettes, une plus grande efficacité, un personnel plus compétent, la dépolitisation de l'administration fiscale, la réduction de la corruption, l'amélioration des services, un travail éthique plus professionnel, une meilleure comptabilisation des recettes fiscales et l'intégration des bases de données.

Pour Von Haldenwang et al. (2014), les SARAs disposent de certaines caractéristiques à même de promouvoir une meilleure mobilisation des recettes fiscales : (i) l'autonomie en termes de recrutement du personnel et de développement des ressources humaines devrait permettre la sélection d'un personnel mieux qualifié et mieux rémunéré ; (ii) une organisation interne permettant aux SARAs de traiter les problèmes les plus pressants avec souplesse à tout moment ; (iii) contrairement à de nombreuses administrations fiscales traditionnelles, les SARAs sont basées sur un modèle de gestion axée sur les résultats qui comprend un objectif

⁵Taliercio (2004), op cit.

et un suivi des objectifs de recettes ; (iv) certaines SARAs bénéficient d'un mécanisme de financement leur permettant de retenir un pourcentage des fonds collectés pour se financer (modèle de commission), ce qui les incite davantage à percevoir des recettes.

Von Haldenwang et al (2014) notent aussi que l'argument fondé sur les spécificités des SARAs sous-entend implicitement des améliorations à long terme résultant des changements durables dans la structure d'incitations et les attentes tant du côté des contribuables que celui des collecteurs de recettes. Dans cette perspective, les recettes mobilisées par les SARAs devraient connaître une croissance positive sur une longue période.

Les effets des SARAs sont mitigés, ambigus ou difficilement mesurables

Gray and Chapman (2001) dans un rapport portant sur l'évaluation des projets financés par le DFID ont examiné les performances des SARAs de l'Ouganda et de la Zambie. Bien que le but fondamental du rapport fût d'évaluer le lien entre la réduction de la pauvreté et le soutien du DFID pour l'amélioration de l'administration des recettes, certaines observations et conclusions ont été notées en ce qui concerne les SARAs. Les principaux objectifs des projets du DFID étaient en effet, d'améliorer le ratio des recettes / PIB dans le cas de l'Ouganda et empêcher la détérioration de ce ratio en Zambie au regard des conditions macro-économiques fragiles. Les deux projets ont été considérés comme un succès même si, comme ce fut le cas dans d'autres études ultérieures, aucun lien direct n'est fait entre le modèle de gouvernance des SARAs et l'amélioration du niveau des recettes. En clair, le rapport n'a pas attribué l'amélioration des performances des recettes à l'existence des SARAs. En fait, le rapport mentionne pour l'Ouganda qu'une des principales raisons de l'amélioration du ratio des recettes / PIB était le soutien du DFID lui-même, puisque le ratio par la suite a stagné quand le soutien du DFID a été revu à la baisse. Ce rapport note également que le ratio des recettes / PIB est sensible à un large éventail d'influences et confirme ainsi la difficulté d'attribuer l'amélioration de ce ratio à une structure de gouvernance particulière.

Plus précisément, en ce qui concerne les SARAs, le rapport conclut que : (i) dans les faits, le degré d'adoption du système des SARAs varie d'un pays à l'autre ; (ii) les SARAs ont conduit à plus de flexibilité dans l'allocation de leurs budgets, mais n'ont pas apporté plus d'indépendance vis-à-vis du budget de l'Etat ; (iii) le modèle des SARAs n'a pas conduit à des atténuations significatives des problèmes de gestion.

Taliercio (2004)⁶ examine les performances des SARAs en estimant six études de cas à travers l'Amérique Latine et l'Afrique Sub-Saharienne : Pérou, Mexique, Venezuela, Kenya, Ouganda et Afrique du Sud. Bien que l'étude aboutisse à des résultats mitigés, Taliercio tire tout de même deux principales conclusions. Il conclut notamment que la performance s'améliore dans les pays où les SARAs ont comparativement plus d'autonomie, mais aussi que la performance s'améliore dans les pays où l'autonomie est stable. Ces conclusions découlent en fait de l'assertion de l'auteur selon laquelle les gestionnaires avec une plus grande autonomie sont capables de conduire les réformes plus profondément et plus rapidement. Par ailleurs, Taliercio considère deux types de critères sur lesquels doivent se fonder les évaluations : les critères de gestion et ceux de performance :

- Les critères de gestion des ressources humaines comprennent la démarcation par rapport aux structures traditionnelles et la procédure de recrutement du personnel , les compétences et niveaux de rémunération du personnel ⁷ les structures de classement, le chiffre d'affaires et le niveau de corruption. Pour la gestion financière, les éléments à prendre en compte sont les coûts de collecte, l'adéquation du financement, et les investissements dans la formation et l'information. D'autres critères de gestion englobent la décentralisation, les normes et les relations avec le secteur privé. Taliercio soutient ainsi que, derrière les gains de performance se trouvent les réformes internes de gestion et de personnel dont la plupart n'auraient pas été possible sans l'autonomie.

⁶Taliercio (2004), op cit.

⁷Il faut notamment prendre en considération le fait que le personnel ait fait ou non une nouvelle demande d'emploi au moment de l'établissement de la SARA.

- Les critères de performance couvrent la collecte de recettes, la conformité aux lois, l'enregistrement des contribuables, les recettes fiscales en pourcentage du PIB, les taux de croissance des arriérés, la productivité de la TVA, la couverture d'audit, etc. Cependant, Taliercio reconnaît que mesurer ces critères pour évaluer les performances engendre beaucoup de difficultés inhérentes à la mesure des résultats de l'administration fiscale dans son ensemble. Il souligne en particulier dans son étude les problèmes de la disponibilité des données, le manque d'une méthodologie générale rigoureuse d'évaluation des administrations fiscales⁸, les difficultés de mesure de l'autonomie et le problème de la durabilité des réformes. Partant de l'exemple de l'amélioration de la qualité du personnel et de la réduction de la corruption dans le Kenya Revenue Authority, l'auteur conclut que les diverses réformes n'auraient pas été possibles sans autonomie. Sur un autre plan, il conclut aussi que des administrations de recettes plus autonomes ont raisonnablement de bas coûts de collecte (dépenses en pourcentage des recettes perçues).

Au total, Taliercio dans sa tentative d'examiner la performance des administrations de recettes autonomes dans les pays étudiés, relève les limites liées à la difficulté d'isoler la contribution de l'administration fiscale aux différents résultats tels que l'amélioration du niveau des recettes. Hormis quelques observations qualitatives et des inférences dans le domaine des ressources humaines, cette étude n'est pas parvenue à faire avancer significativement le débat relatif à la contribution du modèle de gouvernance des SARAs en termes de performances. Une autre étude réalisée en 2004 par Mann⁹ a tenté d'évaluer la performance des SARAs en utilisant comme données quantifiables, le recouvrement de la TVA, les taux de productivité et le ratio des recettes fiscales totales rapportées au PIB. L'objet de l'étude était de comparer les performances avant et après la mise en place des SARAs. Mann affirme clairement

⁸En particulier, la grande difficulté de mesure de l'impact marginal de la réforme de l'administration fiscale sur les résultats tels que la collecte des recettes.

⁹Mann (2004), op. cit.

que ce type d'analyse ne contrôle pas toutes les variables exogènes, en plus des efforts de l'administration fiscale qui affectent résultats. En clair, l'étude n'évalue pas le modèle de gouvernance des SARAs en soi, mais devrait fournir des indicateurs de performance qui permettraient une évaluation de la performance des SARAs. L'auteur ne se préoccupe donc pas de la question de savoir comment et quand la structure des SARAs impacte l'administration des recettes. Compte tenu des différentes réserves sur les outils d'analyse quantitative disponibles et de la taille relativement petite de l'échantillon, la conclusion de Mann est tempérée. Il estime notamment que les SARAs n'ont ni été à la hauteur des attentes, ni échoué. Ils ont néanmoins fourni une plate-forme sur laquelle l'administration fiscale peut générer des rendements, mais leur seule création n'offre aucune garantie de succès. Le travail de Mann d'une manière générale répond plus à la question de réforme de l'administration fiscale qu'à celle des SARAs.

Kidd et Crandall (2006)¹⁰ ont essayé de combler les lacunes de la littérature existante en procédant à une évaluation plus exhaustive des performances des SARAs. Ils ont utilisé outre la littérature existante, une évaluation précédente du Département des Affaires Fiscales du FMI pour les pays ayant adopté les SARAs, une analyse des documents législatifs et autres documents de référence et deux questionnaires précédemment adressés aux pays ayant mis en place ou qui étaient sur le point de mettre en place des SARAs. Des informations préliminaires ont aussi été obtenues des administrations de recettes qui sont restées des structures traditionnelles du gouvernement dans le but de pouvoir faire des comparaisons. Une base de données de l'OCDE sur les caractéristiques des divers pays (avec ou sans SARA) a été également utilisée.

L'objectif fondamental de l'étude était d'évaluer objectivement l'impact des SARAs sur la performance des recettes dans les pays où elles ont été établies et comparer à la situation qui se serait produite si le modèle de gouvernance des SARAs n'avait pas été adopté. Les auteurs reconnaissent cependant que cette évaluation ne serait ni pratique ni réalisable sans une base de

¹⁰Kidd et Crandall (2006), op. cit.

données complète multi-années permettant de développer des indices qui pourraient traduire une corrélation entre performance, autonomie, mesure de réformes et autres. Une telle base permettrait de mener des analyses de panel pour déterminer des changements à travers le temps et établir des causalités à partir des techniques économétriques. Il serait alors possible d'analyser et comparer les données de performance des pays avec SARA (groupe d'intérêt) et des pays sans SARA (groupe de contrôle) et faire des inférences à propos de l'impact du modèle de gouvernance des SARAs avant de procéder à des comparaisons d'avant et après la mise en place de ce modèle.

Les auteurs ont pu cependant relever un certain nombre de lacunes inhérentes à cette approche. Ils ont en effet reconnu que les données nécessaires seraient extrêmement difficiles à obtenir et exigeraient un échantillon impossible à obtenir. Un grand ensemble de données serait nécessaire et les données de la période pré-réforme seraient particulièrement difficiles à obtenir. En plus, les indicateurs utilisés pour évaluer la performance de l'administration de recettes peuvent être influencés par de nombreux facteurs exogènes. Il serait difficile d'isoler l'impact d'un modèle de gouvernance particulier qui est en train d'être utilisé par une administration fiscale.

Les difficultés soulevées par Kidd et Crandall confirment les inquiétudes évoquées dans une précédente étude du DFID ¹¹ qui reconnaissait déjà que l'estimation de la performance des SARAs par des méthodes économétriques ou quantitatives pose certains problèmes majeurs :

- Cette étude conclut d'abord au sujet de l'autonomie que les différentes dimensions de l'autonomie sont difficiles à mesurer quantitativement, mais devraient être évaluées par le système de score. Toutefois, il serait compliqué et possible d'introduire des erreurs en cherchant à fusionner toutes les dimensions dans un seul indice, tant la pondération des dimensions serait nécessairement subjective. Il serait difficile de capter, dans les nombres, un concept aussi flou comme l'autonomie.

¹¹ « Revenue Authorities and Taxation in Sub-Saharan Africa: A Concise Review of Recent Literature from the Investment, Competition and Enabling Environment Team », DFID, February 2005.

- En ce qui concerne les données, l'étude note une portée limitée pour la comparaison avant et après une SARA des mêmes indicateurs.
- Le troisième problème concerne l'établissement et l'isolement de la causalité : en l'absence d'analyses des données de panel, au niveau des changements temporels, il est difficile d'établir une causalité avec des techniques économétriques. Même avec de telles données, beaucoup de facteurs impactent sur les résultats, rendant difficile à isoler les effets précis des réformes administratives. En vue de contrôler tous les facteurs susceptibles d'affecter la collecte des recettes, les chercheurs auraient besoin d'un très grand ensemble de données difficiles à obtenir.

Ainsi, pour tout résultat particulier de l'administration de recettes, il faudrait déterminer la part due aux facteurs exogènes et celle due à l'effort de l'administration. De cette portion due à l'effort de l'administration, l'on aurait besoin de savoir la part attribuable exclusivement à l'existence du modèle de gouvernance des SARAs. Cette information est difficile à obtenir. En l'absence d'une telle information, les évaluations des SARAs auront nécessairement besoin de données qualitatives et de critères subjectifs comme les perceptions. C'est justement ce qui explique la méthodologie d'évaluation retenue par Kidd et Crandall qui ont choisi d'utiliser une combinaison d'informations quantitatives et qualitatives. Avec cette approche, Kidd et Crandall aboutissent aux résultats suivants :

- Au sujet de la performance des SARAs, les auteurs concluent que l'argument selon lequel les SARAs ont conduit à une meilleure performance des administrations de recettes comparativement à ce qui aurait été le cas si elles étaient restées des départements traditionnels du gouvernement n'a ni été prouvé, ni démenti. Il y a beaucoup de difficultés à attribuer les changements de performance à un système particulier de gouvernance.

- Sur la question de la réforme et de la modernisation, ils affirment qu'il n'y a pas de base sur laquelle on peut conclure que la réforme et la modernisation d'une administration de recettes au sein d'un modèle de gouvernance des SARAs a plus de chance de succès que sans SARAs.
- Parmi les pays qui ont une SARA, beaucoup voient l'existence ou la création du système de gouvernance des SARAs comme un catalyseur pour promouvoir et étendre la réforme.
- Ils concluent aussi qu'il est difficile de faire un lien direct généralisé entre les améliorations de performance ou la capacité à conduire la réforme et la modernisation et le degré d'autonomie. Les SARAs restent de près reliées au gouvernement en termes de rôle du ministre des finances de même qu'à l'exécutif et au parlement en termes de responsabilités.
- Ils notent aussi que même si les pays avec des SARAs ont reçu beaucoup d'autonomie des ressources humaines et l'ont utilisée pour améliorer la performance de ces ressources, quantifier les améliorations de performance et les relier à l'autonomie des ressources humaines s'est clairement avéré difficile.
- Les résultats de leurs enquêtes montrent aussi que, malgré le manque de fondements solides pour l'établissement des SARAs, il y a une grande perception de la part des pays ayant adopté ce modèle particulier de gouvernance qu'il a apporté une contribution significative à la réforme et amélioré la performance.

Odd-Helge et Moore¹² dans leur étude en 2009 montrent que la création des SARAs pose un problème de synchronisation de collecte de taxes et de la politique fiscale, les deux fonctions étant désormais assumées par des organisations séparées, dont les relations ne sont pas toujours bonnes. Ils concluent que la création des SARAs a potentiellement créé de nouveaux

¹²Odd-Helge et Moore (2009), op. cit.

problèmes aussi bien qu'elle n'en a résolu d'autres. De plus, à long terme et spécialement dans les régimes politiques les plus fragiles, l'autonomie ne peut survivre que seulement si elle est conforme aux intérêts des leaders politiques. La création des SARAs selon eux n'a contribué que très peu à l'objectif d'accroissement des recettes publiques, mais elle a tout de même permis d'éviter la privatisation du processus de taxation en Afrique Sub-Saharienne. Prichard and Leonard (2010) ont effectué une vérification empirique de l'hypothèse selon laquelle les pays d'Afrique peuvent améliorer leur capacité administrative générale en améliorant le recouvrement des recettes fiscales. L'étude a porté sur un échantillon de 45 pays sur la période 1972-2005. Les tests économétriques ont confirmé globalement l'existence d'une corrélation positive et significative entre la taxation et les améliorations dans la capacité globale de l'État sur les 34 ans. Cependant, l'examen de la constance de cette corrélation a montré une rupture dans les données en 1996. En clair, les tests montrent l'existence d'une corrélation positive entre les deux variables de 1972 à 1996, mais cette corrélation est négative sur la période 1997 à 2005. Dans leur tentative d'expliquer la disparition apparente de la corrélation positive après 1996, les auteurs pensent que, l'explication la plus intuitive et intéressante à cette rupture dans les données concerne le fait que quelque chose de fondamental au sujet de la nature de l'administration fiscale, de la perception ou de la réforme a évolué. Ils envisagent donc la possibilité que l'attention de plus en plus précise accordée à l'amélioration de l'administration fiscale a peut-être contribué à la fragmentation administrative. Ils expliquent que, même si elle se fonde sur la littérature existante en matière de réformes fiscales dans la région, cette possibilité est extrêmement difficile à vérifier car le caractère des initiatives de réforme fiscale est impossible à quantifier dans la pratique. Les auteurs ont par la suite cherché à vérifier la question de savoir si les pays qui ont introduit des SARAs présentaient un affaiblissement de la corrélation entre administration fiscale et capacité globale de l'État. Ils ont ainsi tenté de vérifier l'influence des SARAs en effectuant de nouveau les tests économétriques tout en intégrant une variable nominale là où les SARAs

étaient en place. Les résultats se sont avérés non significatifs et ambigus. Ils conclurent donc que l'affirmation selon laquelle le caractère évolutif de la réforme fiscale peut expliquer la rupture structurelle dans les données reste basée sur des suppositions. Les auteurs restent toutefois convaincus qu'il s'agit là d'un important sujet de recherche future. Même si ce n'était pas l'objet de leur étude, il reste tout de même vrai que Prichard et Leonard n'ont pas pu lever l'ambiguïté persistante au sujet de la performance des SARAs.

Certaines études considèrent les SARAs comme un échec tandis que d'autres soulignent l'importance du contexte de la politique économique

Dans une étude réalisée en 1999, Delay, Devas et Hubbard ont cherché à examiner l'expérience des projets financés par le DFID pour soutenir l'administration fiscale en Afrique afin de déterminer les leçons pour l'avenir au regard des grandes expériences internationales. Avec une référence spécifique aux SARAs, l'étude aboutit à des conclusions contraires à certaines prédictions. Elle conclut notamment que, bien que les SARAs aient beaucoup à offrir (en particulier là où la fonction publique inhibe la bonne gestion des ressources humaines), elles ne sont pas une panacée, n'empêchent pas non plus les interférences politiques et ne constituent aucune garantie contre l'incompétence ou la mauvaise pratique. Pour ces auteurs, c'est plutôt l'urgence du besoin de mobiliser les recettes dans certains pays qui rend le modèle des SARAs attrayant et il ne peut juste y avoir qu'une valeur symbolique importante dans le "nouveau départ" que ce changement institutionnel promet.

Taliercio (2004) ¹³ dans son analyse de l'effet des SARAs identifie également quatre potentiels arguments contre ce modèle de gouvernance : (i) la création des SARAs représente une approche enclavée de réforme, posant la question de réforme dans le reste de l'administration publique ¹⁴. (ii) Il peut y avoir des externalités négatives sur les autres services publics. (iii) L'on peut également s'interroger sur la bureaucratie dérégulée, c'est à dire, une insuffisante

¹³Taliercio (2004), op cit.

¹⁴Taliercio reconnaît bien que les problèmes de réformes se posent à l'ensemble de l'administration publique, mais soutient que les problèmes se font sentir avec beaucoup plus d'acuité dans l'administration fiscale par

responsabilité¹⁵. (iv) La concentration sur les réformes au sein des SARAs peut détourner l'attention sur les fonctions opérationnelles de base de l'administration fiscale.

Hormis les inconvénients déjà mentionnés par Taliercio, Mann (2004)¹⁶ ajoute le potentiel conflit inhérent avec le ministère des finances : le reste du personnel du ministère des finances peut se sentir lésé par rapport au traitement spécial réservé à l'administration fiscale. Il souligne par ailleurs la possibilité d'établissement d'une organisation non nécessaire, dont les fonctions de collecte de taxes, au regard de la volonté politique et des ressources, pourraient être revalorisées au sein des départements qui existent déjà dans le ministère des finances. Il dénonce également une lacune importante qui est le manque d'analyses coûts-avantages lors de l'examen de création d'une SARA.

Therkildsen (2004) pense que l'autonomie d'une SARA peut connaître une évolution en dent de scie comme ce fut le cas de l'Uganda Revenue Authority (URA), la plus ancienne SARA en Afrique Subsaharienne créée en 1991. Il estime en effet que l'autonomie réelle attire l'attention politique et bureaucratique qui peut, à son tour, la miner. Ainsi, le déclin de l'autonomie de l'URA serait venu à la fois d'en bas, avec la perte de la légitimité de l'agence du point de vue des contribuables, et d'en haut, avec une perte d'autorité formelle et informelle vis-à-vis du ministère des Finances et des élites de l'État. Il pointe également le rôle ambigu des donateurs (renforçant l'autonomie de l'agence à certains égards et l'affaiblissant à d'autres). De plus, l'autonomie a été érodée en raison de la baisse de motivation du personnel et des pratiques clientélistes en matière de personnel. Cette baisse d'autonomie a eu un effet négatif sur les recettes.

Di John and Putzel (2005) ont également réalisé une étude appliquée sur l'Ouganda Revenue Authority. L'article traite de la notion d'analyse de politique économique d'une SARA c'est-à-dire, une évaluation qualitative de l'impact du développement politique et économique sur

rapport à la plupart des autres organismes publics, en grande partie en raison des compétences spécialisées nécessaires à l'administration fiscale et en raison de son rôle de productrices de recettes.

¹⁵Taliercio pense que ce problème peut être résolu par des mécanismes de responsabilisation appropriés dans les SARAs.

¹⁶Mann (2004), op cit.

le fonctionnement et l'autonomie des SARAs. Cet article fait remarquer que les institutions financières internationales et les donateurs d'aide ont développé l'idée que, dans les pays à faible revenu, les autorités de collecte de recettes sont plus efficaces en opérant de façon autonome de l'Etat comme une entité commerciale à distance du gouvernement. Les auteurs concluent que, même si les SARAs ont contribué à lancer des réformes dans certains cas, la durabilité n'est pas évidente. Une des principales contributions de cette analyse relève du fait qu'elle identifie l'importance des réalités politiques et économiques dans les opérations des SARAs, notamment celles relatives aux crises macroéconomiques, l'existence des conditions pour le succès des réformes tels le soutien politique, les communications publiques et le ressenti de légitimité d'une taxe et de son administration ainsi que la vulnérabilité à l'évolution de la situation politique.

Pour certains auteurs, même si l'impact des SARAs sur l'administration fiscale était positif, il n'est pas évident que cet effet soit étendu sur l'ensemble de l'administration publique. Prichard (2010)¹⁷ montre notamment que cette volonté relativement ciblée d'améliorer l'administration fiscale tranche, du moins partiellement, avec les autres approches en matière de réforme fiscale, qui soulignent précisément l'importance des liens intergouvernementaux et des améliorations de la capacité à l'échelle du système afin d'améliorer le partage d'informations et le contrôle des contribuables. Il reste sceptique face à l'idée que les améliorations dans un domaine de l'administration vont nécessairement avoir des « retombées » plus larges¹⁸. Partant en effet de l'hypothèse relative aux « poches d'efficacité » qui sous-entend que les différents domaines de l'administration publique fonctionnent souvent de manière relativement isolée les uns des autres, et que les résultats obtenus dans un domaine n'apparaissent souvent pas dans d'autres, il suppose que si cette théorie est exacte, les améliorations dans l'administration fiscale peuvent se maintenir sur de longues périodes sans

¹⁷Prichard, W. (2010), op. cit.

¹⁸.L'idée selon laquelle l'amélioration du recouvrement de l'impôt peut susciter des améliorations plus larges dans l'administration publique a fait l'objet d'une vérification sur le plan empirique au niveau international au moyen de méthodes quantitatives dans une étude réalisée par Prichard Wilson et Leonard David K en 2010.

se retrouver dans la qualité globale de l'administration publique. Il envisage donc la possibilité que l'attention de plus en plus manifeste accordée à l'amélioration de l'administration fiscale ait peut-être contribué à la fragmentation administrative ; en conséquence, les récentes améliorations dans l'administration fiscale ont peut-être été isolées en grande partie des développements administratifs plus larges, alors que les approches plus globales des années antérieures ont rendu plus probables les retombées positives. Cette position de Prichard vient d'ailleurs conforter les résultats de Devas et al. (2001) qui avaient envisagé dans une étude, la possibilité que la création de règles et d'arrangements institutionnels distincts pour réformer l'administration fiscale ait peut-être impacté négativement les initiatives visant à réaliser une réforme de la fonction publique plus globale.

L'argument d'autonomie semble très peu convaincant pour justifier le basculement au modèle de gouvernance des administrations semi-autonomes car, comme le soulignent Fjeldstad et Moore (2009) et plus tard Crandall (2010) et Kloeden (2011), les SARAs qui ont été établies en Afrique anglophone jouissent dans la réalité d'une moindre autonomie. Il est certes vrai que les managers ont souvent des tâches quotidiennes et une liberté managériale pour déployer les ressources avec plus de flexibilité en vue d'atteindre leurs objectifs de collectes, mais cette autonomie n'est pas garantie légalement, de façon organisationnelle ou politiquement. La plupart demeurent financièrement dépendantes des approbations annuelles de budgets et les leaders politiques continuent souvent par y intervenir. Cette observation pourrait justifier le scepticisme de certains analystes qui pensent que l'on devrait espérer des SARAs en Afrique anglophone des performances en dessous des niveaux promus par leurs défenseurs parce qu'elles représentent moins en termes de changements que ceux anticipés par ces défenseurs. Tout comme beaucoup de réformes institutionnelles et de gouvernance en Afrique ces dernières décennies, les SARAs étaient adoptées en partie comme des signaux : non pas des signaux du gouvernement au secteur privé à propos de l'indépendance des collecteurs de recettes dont parle Taliercio, mais des signaux de bonne volonté du gouvernement

aux donateurs d'aide et organisations internationales pour coopérer avec les programmes de réformes fiscales (Andrews, 2013 ; Sulle, 2010). Moore (2014) ¹⁹soutient pour sa part que les réformes n'ont pas conduit à beaucoup d'amélioration dans la collecte de recettes. De plus, parce qu'elles sont des organisations aux coûts relativement élevés, les administrations de recettes réformées sont bien placées pour collaborer avec le secteur privé organisé, mais non pas avec la majeure partie des contribuables africains actuels ou potentiels. Même s'il y a la possibilité d'accroître l'assiette fiscale en élargissant la collecte de recettes aux petites entreprises et en aidant les gouvernements subnationaux à accroître plus efficacement leurs recettes, les administrations de recettes réformées ne sont certainement pas les mieux placées pour opérer cette réforme. Moore soutient également que la concentration d'énergie à l'amélioration de la capacité des administrations de recettes a d'énormes coûts indirects en termes de manque de développement correspondant dans la formulation de la politique fiscale au sein des ministères des finances. Il démontre aussi qu'à l'exception du Rwanda, les administrations de recettes réformées n'ont généralement pas joué leur rôle classique de cadre d'entraînement pour une plus grande qualité, un personnel public largement motivé et ne le feront vraisemblablement pas dans le futur. Pour lui, les réformes laissent ambiguë la future relation entre l'Etat et le secteur privé organisé qui est la principale source de revenu pour la majeure partie des Etats africains. Moore conclut par ailleurs que, si dans l'ensemble les collectes d'impôts en termes de pourcentage du PIB tendent à être faibles en Afrique sub-saharienne, c'est parce que les revenus moyens sont faibles. Globalement, il y a une relation statistique solide et robuste entre la structure des économies nationales et la proportion d'accroissement du revenu fiscal national.

Peu de gouvernements d'Afrique subsaharienne collectent une grande proportion d'impôts en pourcentage du PIB. Cependant, durant les deux dernières décennies et comparés à la plupart des pays pauvres, les gouvernements de la plupart des pays africains et particulièrement les pays anglophones ont eu de bonnes performances en termes d'effort fiscal, c'est-à-dire les

¹⁹Moore, M. (2014), op. cit.

niveaux réels de collecte relativement aux niveaux que l'on aurait pu espérer au regard de la structure de leurs économies nationales.

1.3.2 Quelques évidences économétriques

Le développement récent sur les SARAs a connu des progrès avec certaines études qui ont pu effectuer des estimations économétriques des performances de ce modèle, comblant ainsi une lacune importante de la littérature existante. Nous regroupons également ces études en trois catégories selon la nature des résultats.

Impact significativement positif des SARAs

Von Haldenwang et al. (2014), à partir des résultats d'une analyse de panel de recouvrement des impôts locaux²⁰ au Pérou entre 1998 et 2011, trouvent que les municipalités recueillent plus de recettes avec les SARAs comparativement aux administrations fiscales traditionnelles. Les résultats indiquent également que les recettes locales sont plus stables dans les municipalités avec SARAs, ce qui est bon pour la politique budgétaire et de planification.

Ebeke et al. (2016) ont analysé l'impact de trois réformes en Afrique Subsaharienne : TVA, Unités des grandes entreprises et SARAs. A partir d'un échantillon de 41 pays d'Afrique Subsaharienne sur la période 1980-2010, les auteurs évaluent les impacts de ces trois réformes sur les recettes fiscales hors ressources en utilisant la méthodologie d'appariement par score de propension (PSM) et la méthode de contrôle synthétique (SCM). Ils concluent que les réformes de TVA et de SARAs ont, sans grande ambiguïté, un important effet positif sur les recettes fiscales hors ressources, tandis que l'effet de la réforme des grandes entreprises

²⁰Les régressions ont été effectuées avec trois groupes de municipalités définis par différents seuils de perception des recettes. Le premier groupe est composé de 27 municipalités dont le recouvrement des recettes locales est égal ou supérieur à celui de Tarapoto en 2005 (environ 4,5 millions de soles, soit 1,4 million de dollars US). Le deuxième groupe (41 municipalités) qui est le modèle de base, prend la moitié des revenus de Tarapoto comme valeur seuil, tandis que le troisième groupe (62 municipalités) prend le tiers de cette valeur comme seuil (environ 1,5 million de soles, soit 450 000 dollars US).

est insignifiant. Ils concluent également que la TVA et les SARAs présentent une certaine synergie, et que leurs effets positifs se renforcent plusieurs années après leur adoption.

Améliorations uniquement de court et moyen termes

Ahlerup et al. (2015) étudient l'effet de deux réformes (introduction de la TVA et adoption des SARAs) sur les recettes fiscales en Afrique subsaharienne à partir d'un échantillon de 47 pays sur la période 1980-2010. Ils trouvent que l'introduction de la TVA n'a eu aucun effet sur les recettes fiscales totales, ni à court terme ni à long terme tandis que l'adoption des SARAs a entraîné une hausse des recettes fiscales à court et à moyen terme, mais l'effet se dissipe avec le temps. La principale conclusion de cette étude est que les réformes fiscales ne sont pas une panacée pour surmonter les problèmes de faibles mobilisations de recettes dans les pays africains, mais qu'elles sont utiles à court et moyen terme.

Impacts divergents selon les pays

Parmi les rares études ayant procédé à une évaluation quantitative de l'impact des SARAs figure celle de Sarr (2016). En effet, Sarr (2016) tente de combler la lacune au sujet de l'évaluation des performances des SARAs en estimant l'évolution des recettes dans vingt pays en développement (PED) après la mise en place des SARAs. Pour mesurer la contribution des SARAs dans l'amélioration de niveaux des recettes publiques, il utilise la méthode de contrôle synthétique (SCM) développée par Abadie et Gardeazabal en 2003 et reprise en 2010 par A. Abadie, A. Diamond et J. Hainmueller. En utilisant un panel d'un ensemble de données couvrant 74 PED sur la période 1980-2010, dont 20 pays avec SARA et 54 pays sans SARA, il exclut de l'échantillon les SARAs établies après l'année 2000 en vue de pouvoir mesurer non seulement les effets de court terme, mais également les effets de moyen terme des réformes. Il utilise comme variable de revenu, les recettes publiques hors dons et estime l'effet des SARAs sur les performances des recettes par la différence entre les niveaux

de recettes des pays avec SARAs (groupe traité) et leur équivalent synthétique (groupe de contrôle) et obtient les résultats suivants :

- Effets positifs : Sur les vingt pays étudiés, seules cinq SARAs (Argentine, Bolivie, Guyane, Malawi, et Afrique du Sud) semblent avoir enregistré de meilleures performances comparativement aux administrations fiscales traditionnelles du Ministère des Finances en termes de collecte. L'étude montre qu'en Argentine, deux ans après l'introduction de la SARA, le niveau des recettes publiques a sensiblement augmenté. La réforme de l'administration fiscale a eu donc un effet positif sur les performances des recettes publiques et cet effet augmente avec le temps. Sur la période 1996-2010, les recettes publiques en Argentine ont augmenté en moyenne de 4,08 points de pourcentage par an. La même observation a été faite pour la Bolivie et le Malawi où des effets positifs ont été observés un ou deux ans seulement après la réforme. Les effets estimés ont été respectivement de 2,06 et 2,87 points de pourcentage par an pour la Bolivie et le Malawi. En Afrique du Sud et en Guyane, l'introduction des SARAs a également apporté une amélioration des performances dans la collecte des recettes. Comme dans les cas précédents, des effets positifs et significatifs y ont été observés immédiatement après la réforme. L'étude montre en effet que la Guyane est le pays où l'introduction de la SARA a eu l'effet le plus significatif avec une augmentation de 6,03 points de pourcentage de collecte alors qu'en Afrique du Sud, la mise en place de la South African Revenue Service (SARS) a entraîné une augmentation de la collecte des recettes de 2,73 points de pourcentage en moyenne par an. La SARS était un engagement politique pour augmenter les recettes en vue de rembourser la dette sociale de l'apartheid et est considérée comme le plus grand succès des SARAs en Afrique Subsaharienne. Ces résultats de SARR confirment ceux de Taliencio (2004) qui avait déjà souligné la bonne performance de la South African Revenue Authority Service (SARS).

- Effets négatifs : l'étude de Sarr (2016) montre également que dans six pays, (Kenya, Mexique, Pérou, Tanzanie, Venezuela et Zambie), les SARAs semblent avoir enregistré de pires performances en termes de mobilisation de recettes, laissant penser que les résultats seraient meilleurs avec les départements traditionnels du gouvernement. Pour ces pays, l'introduction des SARAs semble avoir été donc un mauvais choix, car des effets négatifs y ont été observés au cours de la décennie suivant la mise en place des réformes. L'étude conclut un effet négatif pour le Kenya sur toute la période exceptée l'année 2001. Les recettes publiques auraient connu une augmentation de 2,96 points de pourcentage en moyenne par an en l'absence de réformes dans ce pays. La Zambie en revanche a connu un bref effet positif deux ans après la mise en place de la réforme, mais l'effet est devenu négatif sur le reste de la période. Au Mexique, Pérou, Venezuela et Tanzanie, l'impact est négatif durant toute la période avec un effet négatif d'environ 3 points de pourcentage sur la collecte des recettes. Mais Sarr, se basant sur l'étude de Taliercio (2004) ²¹ explique ces pauvres performances par certains facteurs comme la non déclaration de TVA par de nombreux contribuables, le non -paiement d'impôts sur les sociétés au Venezuela. Il pointe également du doigt la baisse de l'autonomie au fil du temps avec des interférences politiques tout comme au Mexique. Il explique également l'échec des SARAs en Tanzanie et Zambie par leur vulnérabilité aux interférences politiques à travers notamment les exonérations fiscales. En plus, des études de cas réalisés en 2011 par Fjeldstad et Heggstad ont révélé l'existence de relations difficiles entre les contribuables et l'administration fiscale dans ces deux derniers pays. Il convient de rappeler que les analyses de Sarr montrant les faibles performances de la SARA en Tanzanie confirment les résultats de Mann (2004).

²¹Taliercio en 2004 montre qu'au Venezuela, 14% de grands contribuables n'ont pas fourni de renseignements sur les déclarations de TVA et 22% n'ont pas déclaré leurs impôts sur les sociétés alors que 53% de petits et moyens contribuables n'ont pas déclaré les impôts complémentaires de TVA en 1997.

- Effets ambigus (Colombie, Guatemala, Rwanda, Ouganda et Zimbabwe) : Dans ces pays, l'étude de B. SARR a donc abouti sur des résultats instables, avec des impacts tantôt positifs et tantôt négatifs suite à la mise en place des SARAs. En Colombie, au Guatemala ²² et en Ouganda ²³, l'étude a révélé que l'introduction de la réforme a eu des effets positifs immédiats sur les performances des recettes, mais l'impact s'est estompé au fil du temps. Au Rwanda où la SARA a été établie pour relancer l'économie après le génocide de 1994, l'étude a montré un résultat négatif durant la première période avec une baisse des recettes d'environ 10% du PIB. L'impact de la réforme n'est devenu positif qu'après quatre ans, mais cette tendance est de nouveau inversée en fin de période d'étude. Pour ce groupe de pays, seule la SARA en Colombie a eu un impact positif sur l'ensemble de la période après la réforme avec une augmentation de collecte de 0,29 points de pourcentage en moyenne par an. L'impact annuel moyen des autres pays est négatif.
- Résultats statistiquement non significatifs : L'étude de Sarr (2006) montre enfin que pour l'Ethiopie et la Malaisie, les niveaux des recettes publiques seraient meilleurs en absence des SARAs. Mais ces résultats ne sont pas statistiquement significatifs et l'auteur explique cela par le fait que dans ces pays, les variables de contrôle contenues dans le vecteur des variables explicatives n'expliquent probablement pas les tendances de recettes après les réformes. En Ethiopie, les recettes auraient augmenté à plus de 20% du PIB dans les années 80 avant de chuter à 10% du PIB dans les années 90. Au Lesotho, ce ratio des recettes /PIB avant les réformes était particulièrement élevé par rapport à d'autres PED (40%). En Equateur, le niveau des recettes publiques après les réformes est très bas (moins de 15% du PIB en moyenne par an).

²²En ce qui concerne le Guatemala, les analyses de Kidd et Crandall ont montré que la SARA était un préalable à la modernisation de l'administration fiscale, mais ne pouvait pas fonctionner correctement au regard des difficultés managériales et de la corruption. Ceci pourrait donc expliquer le résultat mitigé de l'étude de Sarr.

²³Le Président Ougandais qualifia en 2000 l'Uganda Revenue Authority de "repaire de voleurs".

1.4 conclusion

Depuis les premières publications dans les années 1990 à ce jour, le modèle de gouvernance des SARAs a fait l'objet d'une abondante littérature aussi bien théorique qu'empirique. Dans la plupart des pays, la réforme des SARAs a été adoptée après la mise en place de plusieurs autres réformes comme l'introduction de la TVA, la mise en place de l'unité des grandes et moyennes entreprises. Ceci soulève des difficultés majeures pour mesurer la performance des SARAs, notamment la question d'isoler leur effet pour mesurer leur contribution à l'ensemble de l'administration fiscale. Avant Kidd et Crandall (2006), aucune étude n'avait été capable de proposer un modèle analytique qui pourrait produire des résultats mesurables des SARAs. Dans les cas où des variables quantifiables étaient utilisées, elles servaient juste à mesurer le progrès de réforme, que ce soit à travers une SARA ou à travers les départements traditionnels du gouvernement. Cependant, malgré cette contribution remarquable de Kidd et Crandall et plus tard de Moore, aucune étude n'est parvenue à une analyse totalement convaincante.

La littérature récente sur les SARAs a connu néanmoins des progrès majeurs avec des études qui ont pu effectuer des estimations économétriques des performances de ce modèle afin de combler ainsi une telle lacune. Mais les résultats de ces différentes études appliquées sont très mitigés et la littérature à ce jour reste partagée entre un effet positif, un effet négatif et un effet mitigé des SARAs sur la mobilisation des recettes. En clair, le débat sur la performance des SARAs reste encore ouvert.

CHAPITRE 2

RÉFORMES ET MOBILISATION DES RECETTES EN AFRIQUE : LES ADMINISTRATIONS DE RECETTES SEMI-AUTONOMES SONT-ELLES EFFICACES ?

2.1 Introduction

Les pays africains se sont engagés sur la voie de la libéralisation des échanges commerciaux afin de faciliter leur insertion dans l'économie mondiale. Mais ce changement d'orientation a eu pour conséquences des pertes de recettes. Cette situation a fait de l'élaboration des politiques et des réformes fiscales susceptibles de contribuer efficacement à l'augmentation des recettes fiscales, une priorité en Afrique.

Dans ce contexte, il est attendu de l'administration fiscale qu'elle joue un rôle déterminant, puisqu'une gestion efficace des impôts internes est indispensable à la progression des recettes de la fiscalité interne dans le cadre de la transition fiscale amorcée. Cependant, à l'instar de nombreux pays en développement, la faible capacité contributive de l'administration fiscale africaine a été pointée comme l'un des freins à la mobilisation des recettes. Selon Von Haldenwang et al. (2014), certaines administrations fiscales manquent d'infrastructures et de ressources humaines nécessaires pour s'acquitter des fonctions de base de la perception

des recettes (tenue des registres fiscaux, traitement des déclarations fiscales, évaluation des passifs, collecte des taxes et redevances) et encore moins pour effectuer des tâches plus avancées, telles que l'audit ou le traitement des appels. Certains auteurs comme Baer and Silvani (1997) ou Jenkins et al. (1993), ont de ce fait soutenu la nécessité de modifier radicalement l'administration fiscale dans les pays en développement. Ainsi, de nombreux gouvernements ont mis en place des administrations de recettes semi-autonomes (SARAs) ces dernières années.

D'importants espoirs ont été placés sur cette réforme car, contrairement aux administrations fiscales traditionnelles, les SARAs jouissent d'un certain degré d'autonomie opérationnelle et financière par rapport au ministère des finances en ce qui concerne le recrutement du personnel, les salaires, l'allocation budgétaire et l'organisation interne. Elles travaillent parfois à la commission, en gardant un pourcentage des fonds collectés pour se financer elles-mêmes (Von Haldenwang et al., 2014). Baer and Silvani (1997) ou Jenkins et al. (1993) suggèrent que le fait de rendre l'administration fiscale plus « semblable à une entreprise » et sans les règles de financement et de personnel régissant le secteur public, réduirait la corruption, en mettant l'accent sur les budgets axés sur la performance et au système de rémunération. Ils estiment également que l'administration fiscale traditionnelle est inefficace, car les réglementations existantes en matière de budget et de personnel empêchent les gouvernements de se doter d'incitations appropriées pour les collecteurs d'impôts et limitent les prises de décisions quant à la manière dont le budget de cette administration est exécuté, ainsi qu'à la façon dont elle structure et organise le personnel. Dans la même visée, Taliencio Jr (2004) pense que confier l'administration fiscale à un organisme indépendant, permet dépolitiser la collecte des impôts et de minimiser les risques que les responsables politiques annulent la réforme à une date ultérieure. Il pense que ce qui incite les politiciens à initier cette réforme, c'est la nécessité de s'engager de manière crédible envers les contribuables pour que l'agence de recouvrement des impôts soit plus compétente, efficace et plus équitable.

Cependant dans le cadre de la mauvaise gouvernance qui caractérise les pays en développement, Von Haldenwang et al. (2014) admettent que les administrations fiscales n'ont pas accès aux informations dont elles ont besoin (registres fonciers, par exemple), elles sont exposées à la corruption et à des ingérences politiques. Ils supposent que dans un tel contexte, même la réforme la mieux intentionnée risque d'être de courte durée ou d'échouer complètement. De son côté, Manasan (2003) pointe le fait que de nombreux pays qui ont connu un certain succès avec le modèle d'administrations semi-autonomes, aient vu leurs gains en termes de recettes avoir tendance à s'éroder après un certain temps. Ce constat suscite naturellement la question de l'efficacité des SARAs.

Le but de ce chapitre est donc d'évaluer cette efficacité des SARAs. Certes, des études ont déjà analysé la question. Mais une grande part de ces études ont utilisé des analyses descriptives parfois avec un manque de données comparables (Von Haldenwang et al., 2014). De plus, peu d'études ont concerné l'Afrique Subsaharienne. Les quelques études empiriques existantes ont abouti à des résultats divergents. Dom (2018) et Sarr (2016) n'ont trouvé aucune preuve solide que les SARAs ont permis d'augmenter les recettes fiscales en Afrique. A l'opposé, Ebeke et al. (2016) ont trouvé un effet positif des SARAs sur le niveau des recettes fiscales. Ces divergences de résultats pourraient résulter aussi bien des échantillons utilisés que des méthodes d'inférence.

D'une part, Dom (2018) et Sarr (2016) n'ont pas opéré de distinction entre les recettes liées aux ressources naturelles et les recettes fiscales hors ressources. Pourtant les recettes liées aux ressources ont été identifiées comme déterminantes pour la mobilisation des recettes hors ressources (voir Brun et al., 2015). De plus, les recettes tirées des ressources sont fortement affectées par la volatilité des prix internationaux des produits de base et la responsabilité de leur collecte est fréquemment partagée par plusieurs ministères ou agences ; l'exclusion de ces revenus permet de mieux saisir l'impact de chaque réforme étudiée sur les efforts de mobilisation des recettes fiscales nationales. En outre, la taxation des ressources naturelles

soulève des problèmes d'économie politique fondamentalement différents de ceux soulevés par les taxes dont l'incidence concerne les particuliers (Ebeke et al., 2016).

D'autre part, Ebeke et al. (2016) n'ont pas tenu compte de l'existence des facteurs communs inobservés dans leur analyse. Ces facteurs peuvent être des chocs mondiaux tels que la récente crise financière, les crises pétrolières, la chute des cours des matières premières ou des retombées locales suivant des canaux déterminés par des liens culturels, historiques ou géographiques (Chudik et al., 2011). Les facteurs communs inobservés entraînent un important biais dans l'estimateur du contrôle synthétique utilisé par Ebeke et al. (2016). En effet, l'estimateur n'arrive pas à reconstituer le poids des facteurs inobservés (Ferman and Pinto, 2016). Cette situation entraîne un biais dans la constitution du contrefactuel. De plus, la procédure d'inférence utilisée par Ebeke et al. (2016) pourrait souffrir d'un biais qui affecterait sa robustesse. L'une des conséquences de ce biais est que l'impact analysé risque d'être quasiment toujours significatif (Ferman and Pinto, 2017).

Dans ce chapitre, nous avons recours à la méthode du contrôle synthétique créée par Abadie and Gardeazabal (2003) et Abadie et al. (2010). Notre étude se distingue des précédentes en s'appuyant sur de récents développements concernant l'estimateur du contrôle synthétique pour les petits échantillons (voir Ferman and Pinto, 2016, 2017 ; Firpo and Possebom, 2017). Ceci nous permet de dégager un robuste effet dynamique des SARAs pour chaque pays concerné en Afrique. Nous avons aussi recours à la récente base de données sur les recettes fiscales construite par Mansour (2014), qui opère la distinction entre les recettes liées aux ressources et les recettes hors ressources.

2.2 Mobilisation des recettes fiscales en Afrique Subsaharienne : des efforts plus ou moins encourageants

Nous effectuons dans cette section une brève analyse statistique de l'évolution des recettes fiscales en Afrique Subsaharienne de 1980 à 2010. Cette analyse est effectuée à partir d'un indicateur couramment utilisé, qui est la part des recettes fiscales dans la PIB. L'examen porte dans un premier temps sur les recettes fiscales globales (figure 1), puis sur les recettes fiscales hors ressources (figure 2). Après l'analyse de l'évolution des recettes fiscales pour l'ensemble de la zone d'Afrique Subsaharienne, nous distinguons les pays anglophones des pays francophones. Cette distinction est justifiée par le fait que la quasi-totalité des SARAs en Afrique sont des pays anglophones.

2.2.1 Evolution des recettes fiscales totales

Les graphiques de la figure 1 ci-après retracent l'évolution du ratio des recettes fiscales totales rapportées au PIB pour l'ensemble de l'Afrique Subsaharienne et comparent les évolutions des groupes de pays anglophones et francophones.

- **Evolution des recettes dans l'ensemble de l'Afrique Subsaharienne**

Le ratio moyen des recettes fiscales / PIB est passé de 14% en 1980 à environ 20% en 2010 en Afrique Subsaharienne ¹. Ce ratio a connu une baisse dans les années 1990, due à l'adoption des politiques de libéralisations commerciales dans les pays en développement, avec pour conséquence une baisse drastique des recettes tarifaires dont dépend la majorité des Etats. Cependant, les années 2000 sont marquées par une hausse de ce ratio, due certainement à la mise en place de nouvelles politiques fiscales dans les

¹L'analyse ici porte sur 39 pays d'Afrique Subsaharienne. La base utilisée est constituée de 41 pays. Mais nous avons exclu de cette base deux pays : l'Angola dont une grande partie des observations n'a pas été renseignée et l'Afrique du Sud qui présente des caractéristiques particulières. Ce dernier pays dispose d'énormes ressources minières et son intégration dans la base risque de surestimer les moyennes des ratios.

Etats africains, notamment en matière de fiscalité indirecte. On pense particulièrement à l'introduction de la TVA qui constitue aujourd'hui la principale composante des recettes fiscales dans la majorité des PED, malgré les pratiques d'exonérations fiscales qui réduisent son efficacité. Si beaucoup de pays africains ont adopté la TVA dans les années 1990, c'est dans les années 2000 que les véritables réformes de TVA ont été adoptées, avec la mise en place surtout des taux uniques dans la majorité des Etats. D'une manière générale, les administrations fiscales des PED d'Afrique Subsaharienne présentent de bonnes performances comparativement aux autres PED, même si beaucoup d'efforts restent à faire en matière de mobilisation. L'effort fiscal en Afrique Subsaharienne n'est certes pas faible, mais des recettes supplémentaires pourraient être mobilisées dans certains pays moins performants.

- **Evolution des recettes en Afrique anglophone**

L'Afrique anglophone est marquée par une croissance régulière du ratio des recettes fiscales rapportées au PIB. Le ratio varie entre 15% et 21% de 1980 à 2010. L'évolution suit pratiquement la même tendance que l'ensemble de la zone Subsaharienne. L'adoption des SARAs par nombre de ces pays dans les années 1990 et 1990 ne semble pas avoir apporté des changements notables dans la mobilisation fiscale, car les performances y étaient déjà bonnes. En matière de mobilisation, les pays anglophones atteignent en moyenne près de 20% du PIB ces dernières années et sont donc proches de la norme des 20% fixée au niveau de la CEDEAO.

- **Evolution des recettes en Afrique francophone**

Les pays francophones sont caractérisés par une forte dépendance des administrations fiscales des ministères des finances. Pour ce groupe de pays, le ratio moyen des recettes fiscales / PIB varie entre 14% et 19% entre 1980 et 2010 avec des niveaux plus bas dans les années 1990. La baisse de ce ratio dans les années 1990 pourrait certainement s'expliquer par deux événements majeurs : d'abord l'adoption des politiques de

libéralisation commerciale comme pour l'ensemble des PED. Ensuite, la plupart de ces pays sont de la zone franc CFA qui a connu en 1994 une dévaluation. Ce changement brutal a entraîné une baisse de la performance des entreprises et du pouvoir d'achat des ménages qui ont réduit leur consommation des biens. Ceci a donc eu certainement un impact négatif sur la mobilisation fiscale.

Les analyses montrent une meilleure performance des pays anglophones par rapport aux pays francophones en général sur la période d'étude. Mais l'on ne saurait lier la faible performance des pays francophones à la forme de gouvernance de leurs administrations fiscales, d'autant plus que les deux groupes ont des taux de prélèvement très proches ces dernières années sans changement de forme de gouvernance dans la majorité de ces pays francophones. Des analyses au-delà de 2010 pourraient peut-être montrer que les pays francophones ont refait leur retard.

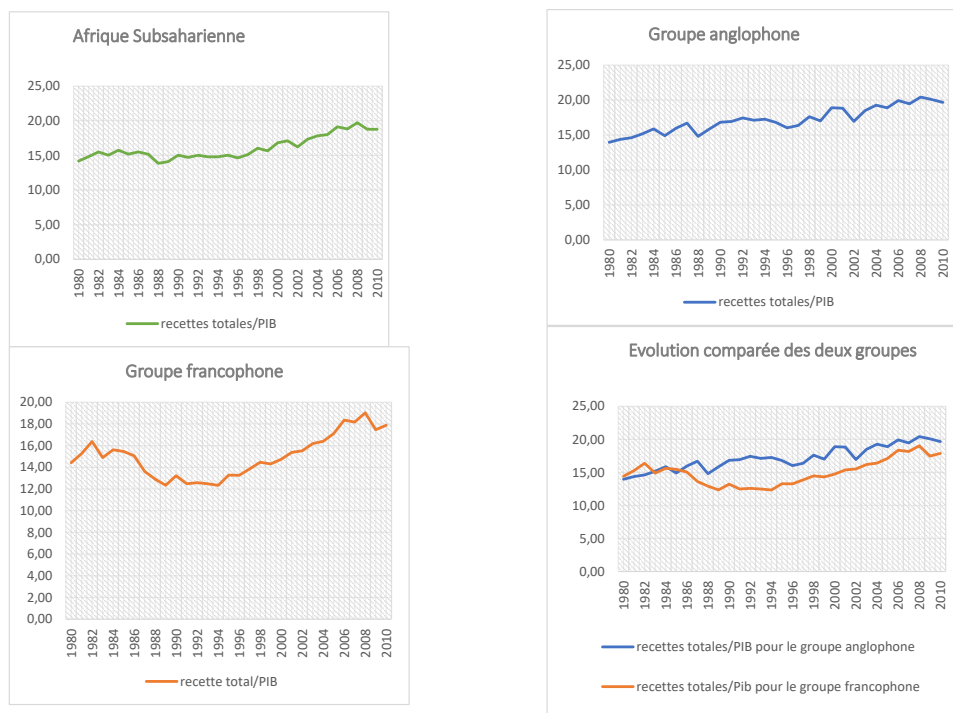


Fig 2.1 Evolution du ratio des recettes fiscales totales rapportées au PIB en ASS de 1980 à 2010 / Source : Auteur à partir des données de Mansour(2014)

2.2.2 Recettes fiscales hors ressources naturelles

Les recettes liées aux ressources² occupent une place très importante dans la situation budgétaire de nombre de pays en ASS. Keen and Mansour (2010) ont montré qu'en Afrique subsaharienne, les résultats des recettes sont meilleurs dans les pays riches en ressources naturelles. Une étude du FMI en 2011 montre tout de même que les recettes des pays riches en ressources naturelles sont très instables, mais aussi que le coefficient fiscal croît beaucoup plus ces dernières années dans les pays qui en sont dépourvus. L'analyse de l'évolution

²Le terme ressources naturelles regroupe ici à la fois les ressources minières et pétrolières.

des recettes fiscales hors ressources permet de vérifier le véritable effort en matière de mobilisation. Cette analyse est effectuée à partir des graphiques de la figure 2.

- **Recettes fiscales hors ressources dans l'ensemble de l'ASS**

Hors ressources naturelles, l'ASS ne mobilise en moyenne que 12 à 15% de son PIB en termes de recettes fiscales, soit une baisse de 2 à 5% par rapport au ratio intégrant les ressources naturelles. Cependant, les variations ici sont moins marquées, indiquant une plus grande stabilité des recettes hors ressources naturelles. C'est dire que l'instabilité des recettes en ASS provient en partie des ressources minières et pétrolières qui sont des ressources d'exportation, dépendant donc des conditions des marchés internationaux. Cette analyse confirme les résultats des études qui démontrent une plus grande instabilité des recettes dans les pays disposant des ressources naturelles.

- **Recettes fiscales hors ressources en Afrique anglophone**

Le ratio moyen des recettes fiscales hors ressources rapportées au PIB pour les pays anglophones varie entre 12 et 18% sur la période 1980-2010. Hors ressources naturelles, le ratio des recettes fiscales / PIB baisse de 3% pour les pays anglophones sur la période. Ces pays présentent une situation budgétaire dépendante des ressources naturelles. Mais la croissance presque régulière de leur coefficient fiscal sur toute la période témoigne de la bonne performance de leurs administrations fiscales.

- **Recettes fiscales hors ressources en Afrique francophone**

Pour les pays d'Afrique francophone, le ratio moyen des recettes fiscales hors ressources rapportées au PIB est resté autour de 13% entre 1980 et 2010 avec des niveaux plus bas dans les années 1990 (environ 10% en 1995). Ce ratio a baissé d'environ 6% sur la période par rapport au coefficient intégrant les ressources naturelles. C'est dire que pays francophones présentent aussi des situations budgétaires fortement dépendantes des recettes des ressources. En comparant les deux groupes de pays, il ressort à ce

niveau encore une meilleure mobilisation des pays anglophones avec des écarts de taux un peu plus marqués ces dernières années.

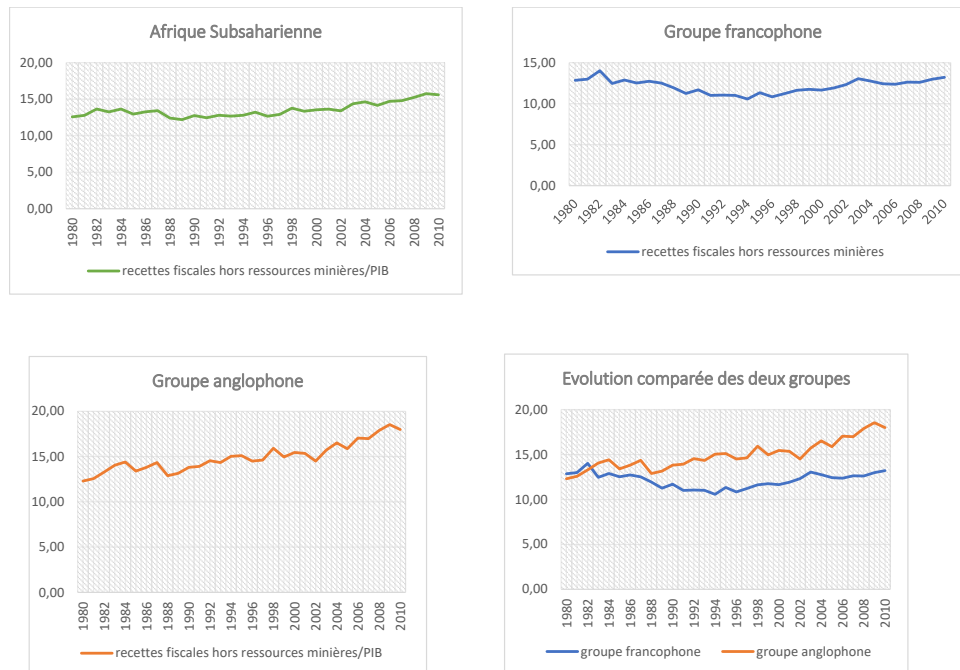


Fig 2.2 Evolution du ratio des recettes fiscales hors ressources naturelles rapportées au PIB en ASS de 1980 à 2010 / Source : Auteur à partir des données de Mansour(2014)

2.3 Méthodologie

2.3.1 Estimateur du Contrôle synthétique

Dans cette section, nous présentons la méthodologie utilisée dans ce chapitre. Evaluer l'impact d'une réforme nécessite de comparer l'output de cette réforme à celui obtenu sans

la réforme. Mais l'output sans la réforme étant inobservable, il est nécessaire d'estimer une situation contrefactuelle qui aurait été mesurée en l'absence de la réforme. Cette approche s'inscrit dans le cadre d'analyse classique de Rubin (1974), qui définit l'effet de la politique publique comme l'écart entre cette situation contrefactuelle et la situation réellement observée pour l'unité traitée.

Pour estimer la situation contrefactuelle, une approche a été récemment mise en œuvre pour les études comparatives. Il s'agit de la méthode de contrôle synthétique développée par Abadie and Gardeazabal (2003) et étendue par Abadie et al. (2010), et Abadie et al. (2015). Cette méthode présente plusieurs avantages par rapport à de nombreuses autres méthodes d'études comparatives. Premièrement, une combinaison pondérée d'états de contrôle fournit une comparaison bien meilleure avec l'état traité qu'un état de contrôle unique (Abadie et al., 2010).

Deuxièmement, la contribution relative de chaque état dans le groupe de contrôle synthétique peut être déterminée (Abadie et al., 2010). Troisièmement, cette procédure permet de déterminer s'il existe des différences en ce qui concerne la variable d'intervention et les autres variables prédictives entre l'état traité et le groupe témoin (Abadie et al., 2010). En raison de ces avantages, la méthode de contrôle synthétique a été utilisée dans plusieurs études examinant les effets des politiques publiques, des lois et des chocs exogènes sur diverses mesures de résultats (Kreif et al., 2016 ; Abadie et al., 2010, 2015; Abadie and Gardeazabal, 2003).

De manière précises, la méthode de contrôle synthétique construit un contrefactuel grâce à une combinaison pondérée de pays de contrôle potentiels (pays sans la réforme), de manière à se rapprocher des caractéristiques les plus pertinentes du pays concerné par la réforme. L'effet de traitement pour chaque unité traitée est la différence de résultats entre la situation observée chez l'unité traitée et son contrefactuel (Abadie et al., 2010, 2015 ; Nonnemaker

et al., 2011 ; Kreif et al., 2016). Dans le cadre de l'évaluation des SARAs il est supposé que l'équation des recettes fiscales est telle que:

$$Tax_{it} = \beta X_{it} + \theta \mu_i + \tau_t + \varepsilon_{it} \quad (2.1)$$

où i représente le pays et t l'année. X_{it} est un vecteur de covariables observées par territoire qui varient dans le temps, μ_i représente les caractéristiques inobservées fixes dans le temps pour un territoire i mais dont l'effet θ_i peut varier au cours du temps, τ_t représente les effets temporels communs à tous les territoires et ε_{it} des chocs transitoires inobservés.

En supposant l'existence de $j(2, \dots, j+1)$ unités de contrôle, l'effet de l'intervention publique (le traitement) pour l'unité traitée i peut s'écrire:

$$\delta_{it} = Tax_{it}^1 - \sum_{j=2}^{j+1} w_j^* Tax_{it}^0 \quad (2.2)$$

où w_j^* est un ensemble de poids non négatifs dont la somme est égale 1 et qui permet de minimiser la distance, avant le traitement, entre l'unité traitée et les unités potentielles contrôles. Tax_{it}^1 représente le niveau des recettes fiscales avant le traitement, et Tax_{it}^0 le niveau des recettes après traitement. Le poids w_j est choisi tel que:

$$w_j^* = \underset{w}{\operatorname{argmin}} (X_{it}^1 - X_{it}^0 w)' V (X_{it}^1 - X_{it}^0 w) \quad (2.3)$$

Où X_{it}^1 désigne un vecteur ($k \times 1$) des covariables du pays traité avant l'intervention, qui peut inclure des périodes spécifiques de recettes fiscales avant l'intervention, et X_{it}^0 désigne une matrice ($k \times J$) des mêmes variables pour les pays n'ayant pas appliqué la réforme. La matrice V symétrique et définie positive pondère l'importance relative des diverses covariables incluses dans X . Plusieurs méthodes peuvent être utilisées pour déterminer w et V , mais nous suivons la recommandation d'Abadie et al. (2010) qui consiste à choisir w et V tels qu'ils minimisent le RMSPE (Root Mean Square Prediction Error) de la variable de résultat pour

les périodes avant le traitement.

Ferman and Pinto (2016) suggèrent une mesure alternative à savoir l'indice d'erreur quadratique moyen normalisé avant traitement afin d'évaluer la qualité globale de l'ajustement avant le traitement. L'utilisation de cet indice plutôt que le RMSPE présente l'avantage de normaliser le RMSPE, ce qui permet de comparer l'ajustement entre la méthode de contrôle synthétique selon différentes variables de résultat et différents pays. Un deuxième avantage est que cette approche fournit une valeur qui rend l'évaluation de la qualité de l'ajustement très intuitive. Enfin, le dernier avantage est que cet indice est temporellement invariant. Nous utilisons donc cette mesure dans l'analyse. Concrètement elle se présente comme suit :

$$\tilde{R}^2 = 1 - \frac{\sum_1^{T_0} \left(Tax_{1t} - \widehat{Tax}_{1t}^N \right)^2}{\sum_1^{T_0} \left(Tax_{1t} - \overline{Tax}_{1t} \right)^2} \quad (2.4)$$

Avec \widehat{Tax}_{1t}^N l'effet placebo estimé et $\overline{Tax}_{1t} = \frac{\sum_1^{T_0} Tax_{1t}}{T_0}$.

Ferman and Pinto (2016) ont démontré que l'estimateur du contrôle synthétique peut être biaisé. En effet, l'estimateur pourrait ne pas reconstituer le poids des facteurs inobservés, même lorsque le nombre de périodes de prétraitement va à l'infini. Pour corriger ce biais, ils suggèrent, pour les différentes variables de chaque unité, de soustraire la moyenne de la période de prétraitement. Ils démontrent que cette procédure produit des résultats identiques à l'estimateur de contrôle synthétique classique, lorsque l'output après le traitement n'est pas corrélé aux facteurs communs. Cependant, lorsque la corrélation de l'output et des facteurs communs inobservés est effective, cette correction produit de bien meilleurs résultats, surtout lorsque le nombre d'unités de contrôle est faible. Nous pensons que cette procédure est adaptée à nos données. D'abord parce que notre échantillon de groupe de contrôle est de 22 pays, ce qui est relativement faible. Ensuite, parce que Gbato (2017) a détecté la présence de facteurs communs inobservés dans les variables fiscales africaines.

2.3.2 Inference

Etant donné le faible nombre de pays dans notre échantillon et de l'absence de randomisation, il n'est pas possible d'employer les méthodes classiques d'inférence statistique. Abadie et al. (2015) proposent une procédure d'inférence pour les petits échantillons basée sur un test placebo. Ils cherchent à déterminer si l'effet estimé de l'intervention pour l'unité traitée est plus important que celui des unités non exposées à l'intervention, lorsque la méthode de contrôle synthétique est appliquée à chacune des unités du groupe de contrôle. Si l'effet estimé de l'intervention pour l'unité traitée est inférieur aux effets placebos, alors l'intervention n'a en réalité pas eu d'effet pertinent (Abadie et al., 2015).

Formellement, pour chaque pays $i \in 1, \dots, N$ et $t \in T_0, \dots, T$, Abadie et al. (2015) comparent l'effet de l'intervention dans le pays traité, δ_{1t} , à l'effet de l'intervention dans les pays du groupe de contrôle δ_{jt} . Pour détecter si l'effet estimé pour δ_{1t} est plus important que δ_{jt} pour certaines périodes, ils suggèrent d'utiliser la distribution de la statistique suivante:

$$RMSPE_i = \frac{\sum_{t=T_0+1}^T (Tax_{1t} - \widehat{Tax}_{it}^N)^2 / (T - T_0)}{\sum_{t=1}^{T_0} (Tax_{1t} - \widehat{Tax}_{it}^N)^2 / T_0} \quad (2.5)$$

En outre, ils proposent de calculer une P-value :

$$P = \frac{\sum_{i=1}^N D_i}{N} \quad (2.6)$$

Où D_i est égale à 1 si $RMSPE_j \geq RMSPE_1$. Abadie et al. (2015) recommandent de rejeter l'hypothèse nulle d'absence d'effet, au seuil de probabilité de 10%.

Firpo and Possebom (2017) affirment cependant que la manière dont la P-value est conçue dans l'équation ((2.6)) suppose implicitement une distribution uniforme de la probabilité d'être traité. Cependant, si les vraies probabilités d'assignation de l'intervention associées à chaque unité diffèrent de la distribution uniforme discrète supposée par Abadie et al. (2015), la

P-value est biaisée. Par conséquent, le test basé sur la probabilité uniforme d'assignation de la réforme sera biaisé. Pour ce faire, Firpo and Possebom (2017) proposent une extension de la procédure d'inférence reposant sur une forme paramétrique de probabilités de traitement. Ils suggèrent de transformer la probabilité d'affectation du traitement en modifiant la décision de la procédure de test, tout en préservant le manque relatif de connaissances sur cette distribution. Il s'agit donc d'une analyse de sensibilité qui permet dans une analyse empirique de mesurer la robustesse de ses conclusions ³ à l'hypothèse de distribution uniforme, en déformant cette dernière le moins possible.

Dans la section empirique ci-dessous, nous utilisons l'approche de Firpo and Possebom (2017). Etant donné que $(N) = 18$ pour chaque pays traité dans notre étude, nous fixons le seuil de significativité à $\frac{2}{18} = 0.11 \approx 0.1$ qui correspond au seuil de significativité recommandé par Abadie et al. (2015). Nous utilisons en outre l'intervalle de confiance proposé par Firpo and Possebom (2017).

En effet, les auteurs fournissent les fondements théoriques pour la construction de l'intervalle de confiance avec des effets d'intervention constants ou linéaires dans le temps. Pour l'impact linéaire, ils supposent que :

$$H_0' : Tax_{it}^1 = \widehat{Tax}_{it}^N + (\hat{c} \times (t - T_0)) D_t \quad (2.7)$$

Pour chaque $i \in (1, \dots, N)$ et chaque période temporelle $t \in 1, \dots, T$, où D_t est égal à 1 si $t \geq T_0 + 1$ et $\hat{c} \in R$. Ils définissent l'intervalle de confiance (CI) comme suit :

$$CI_{(1-\gamma)}(\phi, \vartheta) = \{f \in R^{(1, \dots, T)} : f(t) = (RMSPE^{\hat{c}} \times (t - T_0)) \times D_t \text{ et } p^{\hat{c}}(\phi) > \gamma\} \quad (2.8)$$

où $\gamma \in (0, 1) \subset R$. Sous l'hypothèse H_0 d'un effet nul, l'intervalle de confiance renferme les effets estimés pour lesquels H_0 ne peut être rejeté. Dans cette étude nous nous focalisons

³i.e. décision du test de rejeter l'hypothèse de nullité de l'effet estimé

sur l'effet linéaire dans le temps des SARAs. Nous pensons aussi que les intervalles de confiance sont utiles, car ils nous permettront de tester les deux hypothèses tirées de la revue de littérature précédente :

H1 : Les SARAs favorisent une meilleure mobilisation des recettes comparativement aux administrations fiscales traditionnelles.

H2 : Les SARAs ont un impact durable sur la mobilisation des recettes fiscales.

2.4 Données

Les recettes fiscales hors ressources naturelles constituent la variable de résultat. Elles ont été tirées des travaux de Mansour (2014), et sont exprimées en pourcentage du PIB. Les covariables captant les caractéristiques de la période de prétraitement sont tirées de la littérature sur les déterminants des recettes. Il s'agit du PIB par habitant, de la valeur ajoutée du secteur agricole et du secteur industriel, de la part des ressources naturelles dans le PIB que nous mesurons par les rentes, les exportations, les importations, l'aide étrangère et la taille de la population. Une liste de toutes les variables utilisées dans l'analyse est fournie dans le tableau 2.2 en annexe, ainsi que leurs sources.

Notre échantillon de départ est un ensemble de données de panel couvrant 40 pays africains pour la période 1980-2010. Parmi ces pays, 17 ont adopté la réforme des SARAs. Le tableau 2.3 en annexe présente la liste des pays ayant mis en place une SARA ainsi que l'année d'adoption de la réforme. Afin de constituer notre échantillon d'analyse, il nous faut prendre en compte certaines considérations. La première considération est relative aux conditions d'inférence. Il est important que la période de prétraitement ne soit pas petite, pour éviter le risque de biais dans la distribution marginale de la statistique évoqué par Ferman and Pinto (2017). Parmi les pays traités, il apparaît que seul le Ghana a une période de prétraitement faible (5 ans). Nous retirons donc le Ghana de l'échantillon. Nous retirons également le

Burundi des pays traités. Nous considérons que le Burundi peut être intégré au groupe de contrôle étant donné que la réforme a été adoptée à la dernière année disponible de notre échantillon. Par ailleurs, nous retirons le Zimbabwe pour raison de la faible fiabilité des données de ce pays sur la période considérée.

La deuxième considération est relative à l'horizon d'observation de l'effet de la réforme. Sarr (2016) a conservé les pays qui ont mis en place la réforme avant l'année 2000 afin de disposer d'au moins dix ans de post-traitement pour évaluer non seulement l'impact à court terme, mais également l'impact à moyen terme de la réforme. Nous pensons que cette méthodologie permet effectivement de tester si les SARAs ont un effet durable. Toutefois, étant donné que notre étude est circonscrite à l'Afrique subsaharienne, cette approche amène à abandonner certains pays, ce qui entraîne une perte importante d'informations pertinentes pour tester l'effet de la réforme. Nous décidons donc de conserver tous les pays à l'exception du Ghana et du Zimbabwe.

La dernière considération concerne la mise en œuvre du contrôle synthétique. Le contrôle synthétique nécessite que le panel soit parfaitement équilibré pour la variable dépendante. Si cette condition n'est pas respectée, l'estimation ne peut pas s'exécuter. Dans nos données, le Congo démocratique, la Namibie, le Tchad, la Guinée, les Seychelles et le Swaziland enregistrent des gaps pour les recettes fiscales. Nous retirons donc ces pays du groupe de contrôle utilisé dans les estimations. Finalement, notre groupe de traitement comprend 14 pays et notre groupe de contrôle 17 pays.

Les tableaux 2.4, 2.5 et 2.6 présentent l'évolution des recettes respectivement pour les pays à faibles revenus, les pays à revenus intermédiaires inférieur et supérieur. Les chiffres surlignés en jaune marquent le niveau moyen des recettes sur le quinquennat au cours duquel la SARA a été établie. L'observation de cette évolution laisse entrevoir deux faits. D'abord, les pays qui ont des SARAs n'ont pas connu les mêmes expériences après la réforme à court terme⁴

⁴Nous entendons par court terme la période qui suit directement la période de cinq ans au cours de laquelle la réforme a été mise en œuvre. Toutefois, il convient de noter que la dernière période est de six ans. sur les

L’Ethiopie, le Malawi, le Rwanda et l’Ouganda, par exemple, ont respectivement observé une hausse de 2.4%, 2.6%, 1.8% et 3% du PIB. A l’opposé, la Tanzanie, le Kenya et l’Afrique du Sud ont connu des baisses respectives de leurs recettes de -0.01%, -1.06% et -0.53% du PIB. Toujours par rapport à la période d’adoption de la réforme, le niveau des recettes a connu une hausse dans la dernière période dans les pays avec des SARAs à l’exception de l’Ethiopie et la Zambie. Ces deux derniers, ont en effet connu un recul de leurs recettes respectivement de -0.44% et -2.62% du PIB. Ces divergences de résultats ne permettent pas de trancher aussi bien sur l’effet de court terme que celui de moyen terme des SARAs.

Ensuite, certains pays n’ayant pas de SARAs ont des résultats aussi bien que ceux ayant mis en place la réforme. Ceci se constate aisément à partir des résultats surlignés en vert. En effet, les statistiques montrent que des pays comme le Burundi, le Bénin, le Burkina, la Côte d’Ivoire, le Cap vert ou même la Namibie arrivent à mobiliser des recettes aussi importantes que celles des pays avec des SARAs. Ces résultats laissent penser que les SARAs ne seraient pas plus efficaces que les administrations traditionnelles en termes de mobilisation des recettes. Cette hypothèse sera vérifiée dans notre analyse empirique.

2.5 Résultats

2.5.1 Effet de la Réforme

Cette section présente les résultats de 14 cas analysés. Tout d’abord, nous supposons que l’estimateur du contrôle synthétique n’est pas biaisé. Cette hypothèse permet d’appliquer l’estimateur classique du contrôle synthétique d’ Abadie et al. (2010, 2015). Par la suite, nous acceptons la possibilité d’un biais dans le contrôle synthétique. Ainsi, pour chaque variable, nous retirons la moyenne du prétraitement conformément à l’approche de Ferman and Pinto (2016). Nous sélectionnons ensuite les résultats à retenir en utilisant des critères de

quatorze pays qui ont mis en place une SARA, cinq pays ont connu une hausse moyenne de leurs recettes par rapport au niveau moyen des recettes lors de la mise en place des SARAs.

qualité d'ajustement (RMSPE et \tilde{R}^2). Notons qu'en plus des covariables, nous avons utilisé la première et la dernière année des recettes fiscales avant traitement comme prédicteurs. Sarr (2016) a utilisé une méthodologie similaire. Cette modélisation est conforme aux recommandations de Kaul et al. (2015). En outre, cela permet de contrôler la qualité d'ajustement. Les résultats sont résumés dans les tableaux 2.7, 2.8 et 2.9. La mention "original" indique l'utilisation du contrôle synthétique classique, et la mention "demeaned" indique le contrôle synthétique modifié. Les résultats peuvent être classés en 3 groupes en fonction de leur degré de satisfaction par rapport aux exigences du contrôle synthétique, à savoir "l'équilibre" et "l'ajustement" de la période de prétraitement. Il n'existe pas de seuil de significativité clairement établi pour aider à l'appréciation de l'ajustement de la période de prétraitement. Par conséquent, notre classification des résultats en fonction de la façon dont ils répondent aux exigences du contrôle synthétique est inévitablement subjective dans une certaine mesure. Nous définissons 3 groupes associés chacun à un degré de satisfaction de l'ajustement de la période de prétraitement. Nous classons dans le premier groupe les pays dont le *RSMPE* est inférieur ou égal à 0.2⁵ et le \tilde{R}^2 supérieur ou égal à 0.5. Il apparaît que seule la Tanzanie peut être classée dans le premier groupe. Dans le second groupe, nous considérons les pays pour lesquels l'une des mesures de qualité, c'est-à-dire le *RSMPE* ou \tilde{R}^2 , répond aux critères définis ci-dessus. Il s'agit essentiellement de l'Ethiopia, la Gambia, le Kenya, la Mauritanie, le Mozambique, le Malawi, l'Afrique du Sud et la Zambia. Tous ces pays ont un *RSMPE* inférieur à 0.2 alors que leur \tilde{R}^2 est inférieur à 0.5. Enfin, le dernier groupe est constitué de pays qui ne répondent à aucun des critères définis. Il s'agit essentiellement du Botswana, du Lesotho, du Rwanda, de la Sierra Leone et de l'Ouganda. Ces pays ont un *RSMPE* supérieur à 0.2 et un \tilde{R}^2 inférieur à 0.5.

Dans cette étude, seuls les résultats des pays classés dans les premier et deuxième groupes sont interprétés. La faible qualité prédictive de la période de prétraitement pour les pays du troisième groupe suggère que le risque d'erreur dans l'identification de l'impact de la SARA

⁵Olper et al. (2018) utilisent une classification similaire.

devrait être grand pour le Botswana, le Lesotho, le Rwanda, la Sierra Leone et l'Ouganda. Pour faciliter l'interprétation des résultats, nous présentons la variable réelle, l'effet contrefactuel et l'effet estimé. Les figures 2.3, 2.4 et 2.5 résument graphiquement les résultats du contrôle synthétique classique. La ligne verticale représente l'année d'adoption de la réforme. La ligne pleine représente les recettes fiscales perçues tandis que la ligne en tirets représente le contrefactuel. Nous examinons la significativité des effets estimés à l'aide du test placebo défini par Firpo and Possebom (2017) au seuil de 10%. Ce seuil est conforme à celui utilisé par Abadie et al. (2015). Les seuils de significativité sont représentés par les zones grises sur les graphiques des effets estimés.

Impact positif

Les résultats montrent que pour la Gambie, l'Afrique du Sud et la Zambie, les recettes fiscales réelles sont supérieures au contrefactuel, à partir de l'année de la réforme. Cependant, le test de significativité indique que l'effet positif estimé n'est statistiquement significatif que sur une courte période (voir figure 2.3). A moyen terme, l'effet estimé n'est pas significatif. Ces résultats impliquent que l'adoption des SARAs a conduit à une augmentation des recettes fiscales en Gambie, en Afrique du Sud et en Zambie, uniquement à court terme. À moyen terme, la réforme des SARAs n'a pas entraîné de changements significatifs dans la mobilisation des recettes fiscales comparativement aux administrations fiscales traditionnelles.

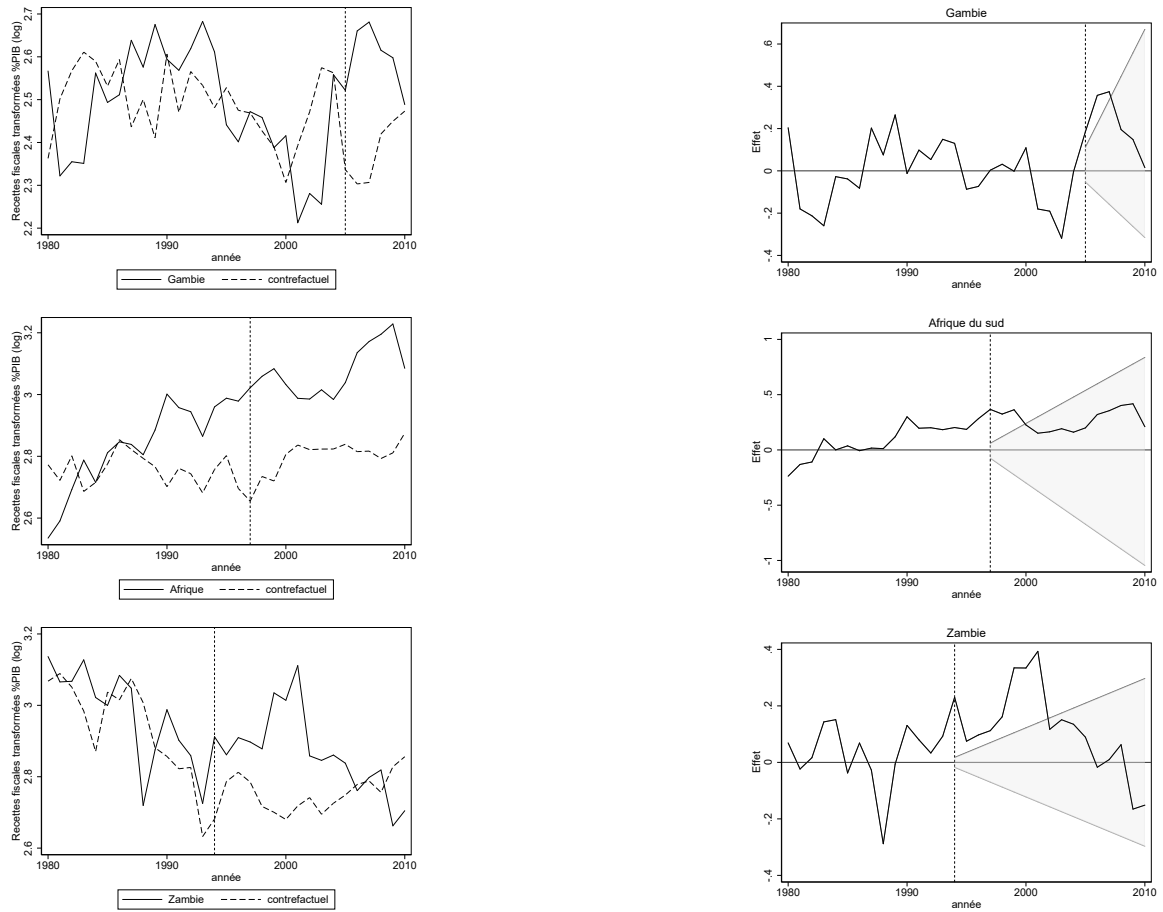


Fig 2.3 Résultats de base pour la Gambie, l'Afrique du Sud et la Zambie

Impact négatif

Pour le Malawi et la Tanzanie, les résultats montrent que les recettes fiscales réelles sont inférieures au contrefactuel, dès l'année de la réforme (voir figure 2.4). Après quelques années, les recettes fiscales réelles dépassent le contrefactuel. Le test de significativité montre que seule la baisse des recettes fiscales est statistiquement significative. A moyen terme, l'effet estimé n'est pas significatif. Ces résultats impliquent que l'adoption des SARAs a conduit à une diminution des recettes fiscales au Malawi et en Tanzanie, seulement à court terme. À moyen terme, la réforme des SARAs n'a pas entraîné de changements significatifs

dans le niveau des recettes fiscales par rapport aux administrations traditionnelles de recettes.

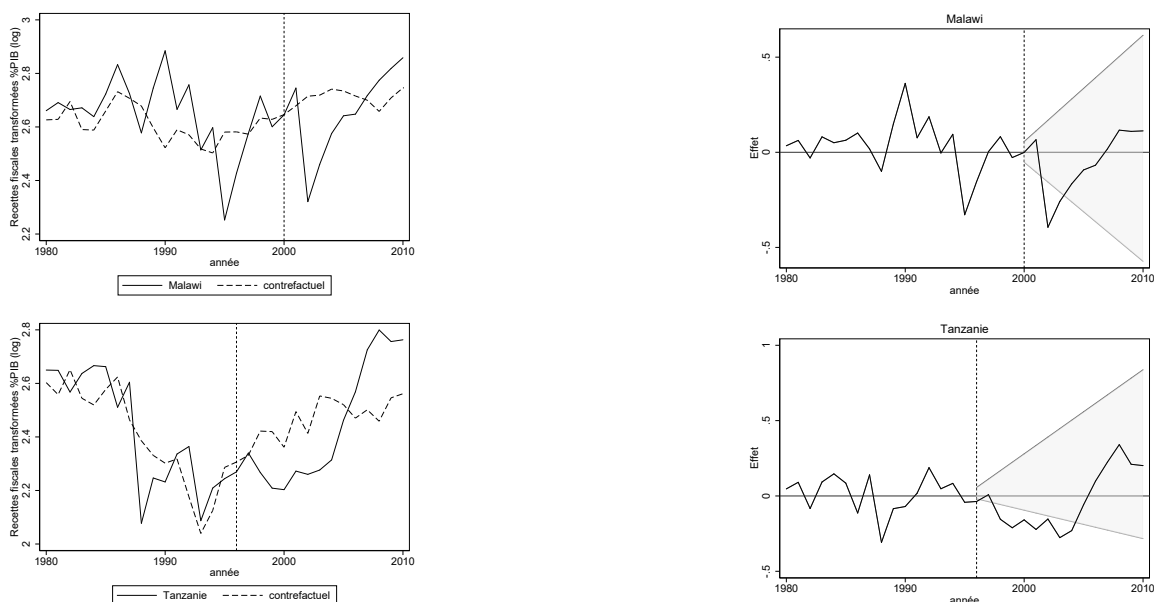


Fig 2.4 Résultats de base pour le Malawi et la Tanzanie

Impact non significatif

Les résultats montrent que l'effet estimé n'est pas significatif pour l'Éthiopie, le Kenya, le Mozambique et l'Île Maurice (voir figures 2.5). En d'autres termes, la réforme des SARAs n'a pas entraîné de changements significatifs du niveau des recettes fiscales en Éthiopie, au Kenya, au Mozambique et à l'Île Maurice, comparativement aux pays qui n'ont pas adopté la réforme.

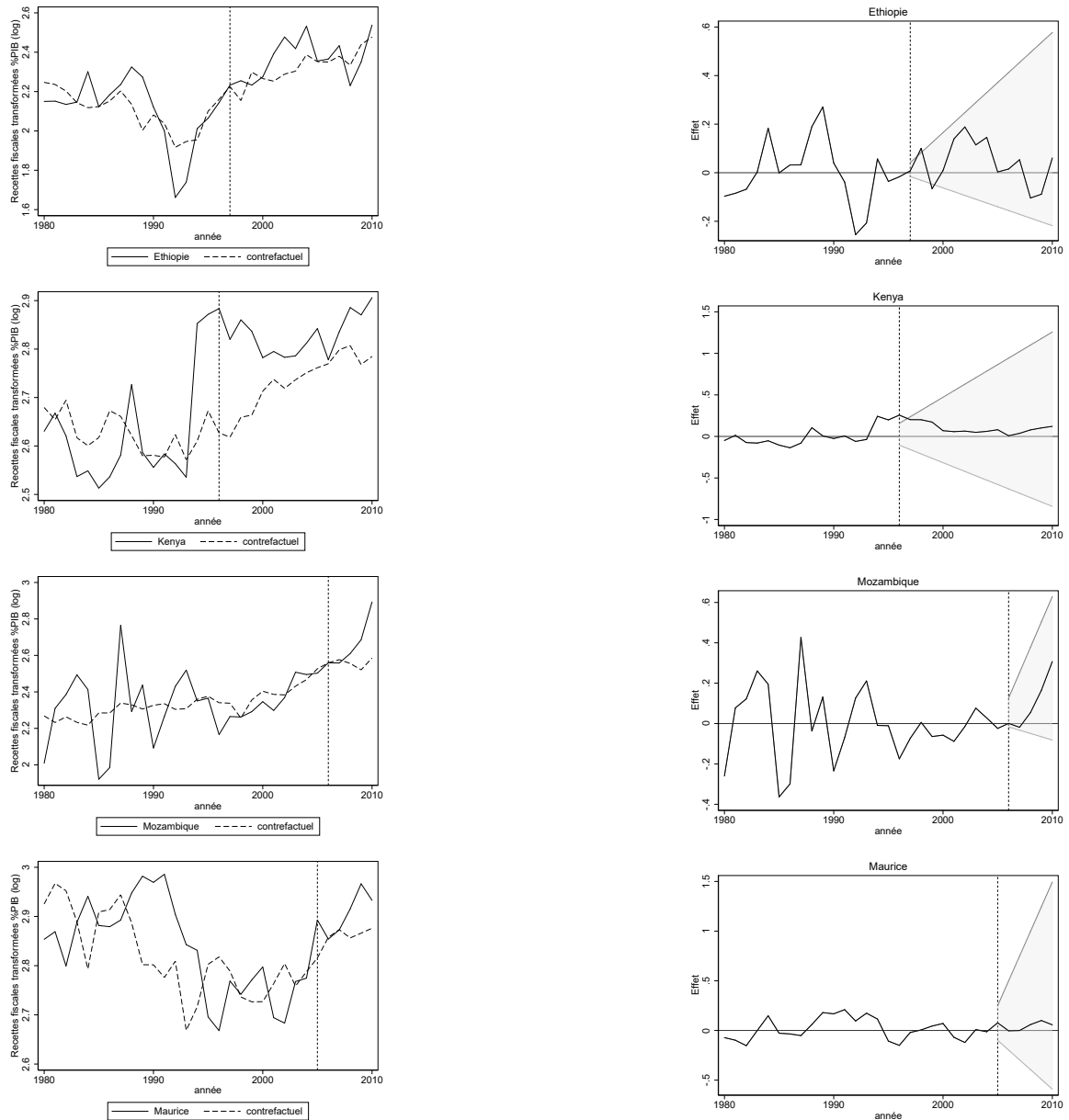


Fig 2.5 Résultats de base pour l’Ethiopie, le Kenya, le Mozambique et l’Ile Maurice

2.5.2 Analyse de sensibilité

Dans cette section, nous effectuons des tests supplémentaires pour vérifier la robustesse de nos résultats. Ferman and Pinto (2016) ont montré que l’estimateur de contrôle synthétique peut être biaisé. En effet, l’estimateur peut ne pas reconstruire correctement le poids des

facteurs non observés, même lorsque le nombre de périodes de prétraitement va à l'infini. Pour corriger ce biais, ils proposent, pour les différentes variables de chaque unité, de soustraire la moyenne de la période de prétraitement. Ils démontrent que cette procédure produit des résultats identiques à l'estimateur classique de contrôle synthétique, lorsque l'output après traitement n'est pas corrélé à des facteurs communs. Cependant, lorsque la corrélation entre l'output et les facteurs communs non observés est effective, cette correction produit de bien meilleurs résultats, en particulier lorsque le nombre d'unités de contrôle est faible. Nous pensons que cette procédure est adaptée à nos données. Premièrement, parce que notre échantillon de groupes de contrôle est composé de 17 pays, ce qui est relativement petit.

Ensuite, parce que Gbato (2017)⁶ a détecté la présence de facteurs communs non observés dans les variables fiscales africaines. Les résultats obtenus sont consignés dans les tableaux 2.7, 2.8 et 2.9 avec la mention " demeaned ", ainsi que sur les figures 2.6, 2.7 et 2.8. Il apparaît qu'ils sont similaires aux résultats de la section précédente. Compte tenu de la taille limitée de notre échantillon d'étude, nous avons cherché à savoir si les résultats varient lorsque l'échantillon du groupe de contrôle est modifié. Concrètement, divers pays en développement sur différents continents ont été inclus dans le groupe de contrôle. Cela nous a permis de vérifier si les effets estimés sont conditionnels à l'échantillon. Les résultats sont restés inchangés.

2.5.3 Qu'est-ce qui explique les succès et les échecs de la réforme des SARAs dans les pays de l'ASS ?

Cette section tente d'expliquer les variations observées dans l'impact des SARAs, dans le but d'en tirer des leçons politiques utiles pour les pays d'Afrique subsaharienne. Selon Mann (2004), les institutions peuvent jouer un rôle important dans l'effet de la SARA. Les

⁶Il a utilisé le Pesaran (2015)

preuves empiriques ont montré que la corruption réduit les recettes fiscales (voir ?, pour un résumé des études explicatives). Selon Ghura (1998), on s'attend à ce que la corruption omniprésente dans une économie réduise les investissements et la croissance économique, et affaiblisse ainsi l'assiette fiscale. Aizenman and Jinjarak (2008) ont constaté que l'efficacité du recouvrement des impôts est affectée par l'instabilité politique. Plus précisément, une diminution de la stabilité politique détermine une faible efficacité de la collecte des impôts. Azzimonti (2011) a souligné qu'une augmentation du niveau d'instabilité politique génère une diminution des recettes fiscales disponibles pour le décideur de la période suivante. En outre, selon certains auteurs (Acemoglu and Robinson, 2006; Boix et al., 2003)⁷, la démocratie est importante pour redistribuer les revenus des riches vers les pauvres, pour créer un Etat providence élargi et un système fiscal plus fort et plus efficace. En outre, une hypothèse a priori est que sous un régime non démocratique, la taille du secteur public serait relativement faible, car une grande partie des citoyens est exclue du processus décisionnel. Ainsi, une croissance de la démocratie coïnciderait avec une augmentation des impôts et des dépenses publiques, conformément à la théorie de l'électeur médian, allant dans le sens d'une meilleure répartition des richesses (Dioda, 2012). Nous captions l'institution avec 4 variables. La qualité du gouvernement est la valeur moyenne des variables ICRG "Corruption", "Loi et ordre" et "Qualité de la bureaucratie", sur une échelle de 0 à 1. Des valeurs plus élevées indiquent une meilleure qualité du gouvernement. L'indice de démocratie est tiré de la base de données de Freedom House, échelle de 0 à 10, 0 étant le moins démocratique et 10 le plus démocratique.

Nous contrôlons le niveau de développement et la structure économique tels que définis dans les sections précédentes. Nous contrôlons également l'environnement macroéconomique. L'environnement macroéconomique peut être contrôlé par les taux de change effectifs, l'inflation et le niveau d'endettement. Agbeyegbe et al. (2006) notent qu'il existe souvent une relation inverse entre les recettes fiscales d'un pays et le niveau réel de son taux

⁷ cités par Dioda (2012)

de change officiel. Ils affirment que la surévaluation a un effet direct en supprimant les bases d'importation et d'exportation mesurées en termes de monnaie nationale. La surévaluation a également des effets indirects en réduisant l'incitation à produire des biens destinés à l'exportation, en encourageant la fuite des capitaux et la substitution de devises, en affaiblissant la balance des paiements et en favorisant le marché noir. Ils notent que même dans les pays fortement endettés, où l'on suppose généralement que la dévaluation affaiblit l'équilibre budgétaire par son effet sur le service de la dette, l'augmentation des recettes peut compenser l'augmentation du service de la dette. Nous contrôlons également le développement financier. Le développement du secteur financier peut influencer directement ou indirectement les recettes fiscales de plusieurs manières. Premièrement, le développement du secteur financier peut conduire au développement économique. D'où l'expansion des activités économiques imposables, qui à son tour, augmente les recettes fiscales directes. Deuxièmement, la croissance économique apporte la prospérité et stimule la demande de biens et de services, ce qui entraîne de nouveaux investissements. Par conséquent, l'assiette de l'impôt sur le revenu augmente, ce qui contribue aux recettes fiscales directes. Troisièmement, le développement financier et la croissance économique peuvent décourager la propagation de l'économie souterraine et augmenter les recettes fiscales. Enfin, le développement financier pourrait augmenter directement les recettes fiscales car il facilite le suivi et la collecte des impôts (?).

Les sources de données sont définies dans le tableau (2.2) en annexe.

Nous effectuons dans cette section un test simple pour identifier les caractéristiques fondamentales des pays qui entraînent l'hétérogénéité des effets des SARAs. L'objectif est de mieux comprendre lesquels de ces facteurs sont les plus importants pour expliquer les variations de l'impact des SARAs après avoir contrôlé les caractéristiques de base des pays. Nous contrôlons les effets fixes spécifiques des pays qui pourraient déterminer les recettes fiscales. Nous avons également inclus des effets fixes temporels pour contrôler les facteurs

temporels inobservés entre les pays ⁸. Afin d'atténuer la possible endogénéité entre les variables de contrôle et la variable dépendante, nous utilisons le premier retard de toutes les variables.

Le tableau 2.1 présente les résultats des modèles à effets fixes utilisant des données de panel pour les pays traités et couvrant les années post-traitement, puisque l'intérêt est d'expliquer les variations des gains de recettes fiscales estimés. Dans les colonnes 1-5, la variable dépendante est l'effet SARA estimé par le contrôle synthétique classique. Dans les colonnes 6-10, la variable dépendante est l'effet SARA estimé par le contrôle synthétique modifié.

Les résultats suggèrent que la qualité des institutions explique une grande partie de la variation des effets des SARAs. La qualité et la stabilité du gouvernement sont à l'origine du succès des SARAs. Cependant, la corruption politique conduit à l'échec des SARAs. En d'autres termes, plus la qualité de la bureaucratie, de l'état de droit et de la stabilité est importante dans le pays, plus la SARA peut réussir. Par contre, plus le gouvernement est corrompu, plus la SARA peut échouer.

Ces résultats ne sont pas surprenants et sont conformes à l'intuition de Mann (2004), qui implique que sans institutions fortes, la réforme de la SARA ne peut réussir.

⁸Le test de Wald rejette l'hypothèse nulle selon laquelle les coefficients de toutes les variables temporelles sont conjointement égaux à zéro ; par conséquent, des effets fixes temporels sont nécessaires.

Tableau 2.1 Déterminants du succès des SARAs

VARIABLES	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)
Qualité du Gouvernement _{t-1}	0.958*** (0.218)				0.737*** (0.262)	0.958*** (0.226)				0.813*** (0.270)
Stabilité du Gouvernement _{t-1}		0.0305** (0.0137)			0.0252* (0.0139)		0.0276* (0.0143)			0.0259* (0.0149)
Corruption Politique _{t-1}			-0.860*** (0.282)		-0.788** (0.349)			-0.891*** (0.283)		-0.779** (0.365)
Démocratie _{t-1}				0.00537 (0.0153)	0.00750 (0.0142)				0.00697 (0.0162)	0.00505 (0.0131)
Inflation _{t-1}	-0.00240 (0.00191)	-0.00104 (0.00252)	-0.00204 (0.00208)	-0.00247 (0.00234)	-0.00102 (0.00204)	-0.00250 (0.00201)	-0.00121 (0.00266)	-0.00217 (0.00221)	-0.00257 (0.00250)	-0.00105 (0.00219)
Développement financier _{t-1}	0.000210 (0.00152)	0.000185 (0.00179)	0.00183 (0.00145)	0.000919 (0.00168)	0.00118 (0.00170)	-0.000231 (0.00154)	-0.000200 (0.00179)	0.00149 (0.00147)	0.000578 (0.00170)	0.000793 (0.00174)
TCER _{t-1}	-0.00435*** (0.000869)	-0.00376*** (0.000982)	-0.00467*** (0.000907)	-0.00410*** (0.000905)	-0.00489*** (0.000905)	-0.00406*** (0.000892)	-0.00347*** (0.00103)	-0.00443*** (0.000929)	-0.00387*** (0.000928)	-0.00446*** (0.000962)
Dette _{t-1}	0.00164*** (0.000499)	0.00118** (0.000473)	0.00202*** (0.000547)	0.00145*** (0.000524)	0.00202*** (0.000590)	0.00174*** (0.000531)	0.00128** (0.000499)	0.00214*** (0.000574)	0.00154*** (0.000552)	0.00205*** (0.000603)
PIB par tête _{t-1} (log)	0.189 (0.301)	0.0798 (0.101)	0.924*** (0.281)	0.746** (0.325)	0.363 (0.349)	0.210 (0.313)	0.105 (0.107)	0.951*** (0.291)	0.777** (0.334)	0.163 (0.155)
Agriculture _{t-1}	0.00477 (0.00693)	-0.00400 (0.00729)	-0.00683 (0.00658)	-0.000465 (0.00683)	-0.00579 (0.00845)	0.00291 (0.00747)	-0.00564 (0.00778)	-0.00853 (0.00716)	-0.00198 (0.00729)	-0.00791 (0.00911)
Globalisation commerciale _{t-1}	-0.00184 (0.00253)	-0.00302 (0.00310)	-0.00467** (0.00202)	-0.00398* (0.00215)	-0.00232 (0.00266)	-0.000981 (0.00262)	-0.00209 (0.00322)	-0.00422* (0.00213)	-0.00348 (0.00226)	-0.000891 (0.00274)
Rentes _{t-1}	0.00251 (0.00388)	0.00192 (0.00454)	0.00128 (0.00420)	0.00284 (0.00428)	0.000355 (0.00438)	0.00189 (0.00415)	0.00125 (0.00480)	0.000734 (0.00448)	0.00230 (0.00454)	-0.000874 (0.00461)
Observations	89	89	95	95	89	89	89	95	95	89
Number of countries	7	7	8	8	7	7	7	8	8	7
R-squared	0.775	0.789	0.740	0.715	0.797	0.765	0.781	0.733	0.708	0.839

Robust standard errors in parentheses, *** p<0.01, ** p<0.05, * p<0.1
All regressions include time fixed-effect

La divergence des résultats des SARAs entre différents pays d'Afrique Subsaharienne peut également s'expliquer d'un point de vue théorique par la procédure de mise en œuvre des réformes, tel que le soutiennent les nouveaux théoriciens de l'intervention, en se basant sur le concept de « l'implémentation ».

Durlak (2015a) définit « l'implémentation » ou la mise en œuvre comme "les efforts visant à mettre en œuvre des programmes ou des pratiques fondés sur des données probantes et dont les dimensions sont connues, par le biais de stratégies de changement efficaces". Bien que développée il y a plus d'une centaine d'années, ce n'est que dans les années 1970 et au début des années 1980 qu'elle a commencé à faire l'objet d'une attention particulière dans tous les domaines y compris le secteur public.

Pour Durlak (2015a), la mise en œuvre est importante pour tous les types d'interventions (prévention et traitement), pour tous les types de bénéficiaires et pour tous les types de services et de programmes. Il explique notamment que « lorsqu'un programme fondé sur des données probantes s'est avéré efficace ailleurs grâce à une évaluation minutieuse, d'autres personnes découvrent le programme et veulent l'utiliser dans leur contexte, afin d'obtenir des résultats tout aussi positifs. L'expérience montre cependant que ce passage de la recherche à la pratique ne se passe pas toujours bien, car de nombreux programmes ne sont pas suffisamment bien mis en œuvre dans de nouveaux contextes pour atteindre leurs principaux objectifs. Dans de nombreux cas, le nouveau programme ne ressemble pas assez à la version originale, il n'est donc pas surprenant d'obtenir de moins bons résultats ».

Or, dans le cadre de la réforme des SARAs, l'expérience montre que la procédure de mise en place des agences n'a pas été la même dans tous les pays. Certains pays ont effectué des études minutieuses, adopté d'autres réformes préalables afin de créer un cadre favorable au succès de la future agence, contrairement à d'autres qui ont juste fait du « copier-coller » et qui ont adopté la réforme avec beaucoup de précipitation. Les contextes dans lesquels les réformes ont été adoptées n'étaient également pas les mêmes. Certaines SARAs ont

été adoptées pour relancer l'économie après des décennies de guerre civile (Rwanda) ou d'Apartheid (Afrique du Sud), tandis que d'autres l'ont été sur fond de règlement de comptes, notamment pour évincer certains responsables des administrations fiscales et douanières devenus très encombrants et financièrement plus puissants que leur ministre de finances. De nombreuses SARAs ont été adoptées dans un contexte de crise de recettes, après l'échec de l'introduction de la TVA.

Un autre point important de « l'implémentation » concerne l'évaluation des variables, car, en raison du grand nombre de variables potentiellement importantes pouvant affecter la mise en œuvre, les recherches recommandent de prendre des décisions quant aux variables à évaluer. Le rapport de Lochman et al. (2015) par exemple a évalué les variables liées à la durabilité d'une intervention pour démontrer que rien ne garantissait qu'une intervention réussie au départ pourrait s'inscrire dans la durée. Dans le cadre de la réforme des SARAs, certaines études (Taliencio Jr, 2004) ont identifié l'autonomie comme un élément clé du succès. En clair, les SARAs jouissant de moins d'autonomie ne pourront pas enregistrer les mêmes résultats que celles jouissant d'une plus grande autonomie.

Une question souvent à l'ordre du jour est de savoir comment expliquer les échecs de beaucoup de pays ayant adopté la réforme des SARAs, malgré l'accompagnement des institutions internationales notamment le FMI, en matière d'assistance technique et de consultation afin de partager les expériences de succès des autres pays ? Sur cette question, Durlak and DuPre (2008) expliquent que la recherche sur la mise en œuvre a montré que les formations préalables au programme (réformes dans notre contexte), suivies d'une forme d'assistances techniques et de consultations permanentes une fois le programme lancé, sont des conditions nécessaires mais non suffisantes pour atteindre des résultats efficaces. La recherche ayant identifié au moins huit composantes différentes de la mise en œuvre (par exemple, la fidélité, la qualité, le dosage, l'adaptation, l'engagement des participants, la portée du programme, la différenciation du programme et le suivi des conditions de contrôle ou de comparaison), il

est nécessaire d'évaluer chaque composante afin de s'assurer d'une bonne mise en œuvre du programme. Il faudrait évaluer par exemple l'influence des adaptations, l'impact de la formation, et déterminer quelles composantes de la mise en œuvre sont associées à quels résultats du programme (Durlak, 2015b).

Ces différents constats nous amènent à partager les conclusions de la science de la mise en œuvre qui confirment que ce ne sont pas forcément les programmes qui sont efficaces, mais plutôt les programmes bien mis en œuvre qui le sont. La mise en œuvre détermine la nature des résultats des réformes dans les pays. Une réforme peut échouer dans un pays, non pas parce qu'elle manque de valeur, mais parce qu'elle n'a pas été mise en œuvre à un niveau suffisamment élevé pour produire les effets escomptés. Le succès d'une SARA nécessite des études approfondies avant l'adoption de la réforme, une bonne mise en œuvre de la réforme et un suivi continu pendant le fonctionnement de la structure.

L'évaluation de la mise en œuvre peut par la suite contribuer aux efforts d'amélioration continue en suggérant comment les résultats de la réforme pourraient être plus efficaces si la mise en œuvre était améliorée. Ceci implique l'importance fondamentale de l'évaluation de la mise en œuvre des réformes dans toutes les évaluations de réformes.

Ces différents résultats fournissent des indications utiles pour déterminer les priorités politiques en termes de mise en œuvre des réformes fiscales et de renforcement des institutions dans le but d'accroître les recettes fiscales en Afrique subsaharienne.

2.6 Conclusion

Ce chapitre visait à identifier l'impact des SARAs sur la mobilisation des recettes fiscales en Afrique subsaharienne. Il ressort globalement des résultats obtenus que l'impact estimé de la réforme diffère aussi bien à court terme qu'à moyen terme selon les pays. Les estimations indiquent que la réforme des SARAs peut ne pas aboutir aux résultats espérés. Bon nombre

de nos constatations confirment celles d'études antérieures sur la performance des SARAs. Par exemple, nous trouvons que les SARAs ont eu un impact positif et significatif sur les recettes fiscales de l'Afrique du Sud comme Taliercio Jr (2004) et Sarr (2016). Pour la Tanzanie aussi, nos résultats suggèrent un impact significativement négatif de la SARA et cette conclusion confirme celle de Mann (2004) et Sarr (2016). Nos résultats confirment en outre l'effet négatif des SARAs sur les recettes du Kenya et de la Zambie trouvé par Sarr (2016). Toutefois, contrairement à Sarr (2016), nous trouvons un effet négatif sur les recettes du Malawi. Par ailleurs, les effets significativement négatifs identifiés à court et/ou moyen terme pour le Lesotho, le Malawi, la Tanzanie et la Zambie, impliquent que les SARAs ont entraîné dans ces pays des pertes de recettes importantes, en comparaison à l'absence de réforme. Ces résultats peuvent être dus dans les premières années post-réforme, à une implantation difficile due à la résistance des perdants de la réforme. Il est possible aussi que ces pertes soient dues aux confusions dans les rôles et attributions des SARAs et des autres services publics. Dans un second temps, c'est à dire à moyen terme, ces pertes pourraient être le fruit d'une faible qualité des institutions ou d'un manque de coordination des SARAs avec les autres services publics.

Les effets significativement positifs identifiés à court et/ou moyen terme pour l'Afrique du sud et la Gambie impliquent que les SARAs ont entraîné dans ces pays des gains de recettes importants, en comparaison à l'absence de réforme. Toutefois, la tendance à la baisse de l'effet estimé vient confirmer l'hypothèse d'un court avantage positif des SARAs.

Ceci signifie que même lorsque la réforme permet une mobilisation plus efficace des recettes par rapport à l'administration traditionnelle, cette efficacité est momentanée. Contrainte par un environnement institutionnel faible ou par l'adaptation des contribuables enclins à l'incivisme fiscal, l'efficacité des SARAs finie par rejoindre celle de l'administration traditionnelle. La non significativité des effets estimés pour les autres pays impliquent que les SARAs n'ont pas entraîné dans ces pays des gains ou des pertes de recettes importants,

en comparaison à l'absence de réforme.

Nos résultats confirment les conclusions de Sarr (2016) et Dom (2018). Mais ils amènent à nuancer celles d' Ebeke et al. (2016) et Ahlerup et al. (2015).

Nous retenons donc que la réforme des SARAs peut avoir divers effets sur les recettes hors ressources à court terme. Toutefois, à moyen terme, les SARAs ne font pas mieux que les administrations traditionnelles de recettes. Par conséquent, les pays d'Afrique subsaharienne qui n'ont pas encore adopté la réforme des SARAs peuvent enregistrer des résultats satisfaisants en augmentant leur effort fiscal et donc leur niveau d'imposition, en améliorant la qualité des institutions et en modernisant les administrations traditionnelles de recettes.

Annexe

Tableau 2.2 Variables

variable	label	source
Non-resources tax revenues	ntax	FERDI
GDP per capita	GDPpercapita	World Bank database
Agriculture % GDP	agriculture	World Bank database
industry %GDP	industry	World Bank database
Resources rents %GDP	rents	World Bank database
Exports %GDP	export	World Bank database
Imports %GDP	import	World Bank database
Aid %GNI	aid	World Bank database
Total population	population	World Bank database
Financial Development	Domestic credit to private sector (% of GDP)	World Bank database
Inflation	Inflation annual percentage change	World Economic Outlook
Debt	Inflation annual percentage of GDP	IMF
REER	real effective exchange rate	Darvas (2012)
Trade globalization	alternative measure of trade openness	KOF institute
Quality of Government	Index of quality of government	ICRG
Government stability	Index of government stability	ICRG
Political Corruption	Index of corruption at political level	Quality of Government
Democracy	Democracy index	Freedom House database

Tableau 2.3 Année d'adoption de la réforme

Pays	Année d'adoption (SARA)	prétraitement	postraitement
Botswana	2003	23 ans	8 ans
Burundi	2010	30 ans	1 ans
Ethiopie	1997	17 ans	14 ans
Gambie	2005	25 ans	6 ans
Ghana	1985	5 ans	26 ans
Kenya	1996	16 ans	15 ans
Lesotho	2001	21 ans	10 ans
Malawi	2000	20 ans	11 ans
Mauritanie	2005	17 ans	6 ans
Mozambique	2006	18 ans	8 ans
Rwanda	1998	18 ans	13 ans
Sierra Leone	2003	23 ans	8 ans
Afrique du Sud	1997	17 ans	14 ans
Tanzanie	1996	16 ans	15 ans
Ouganda	1992	12 ans	19 ans
Zambie	1994	14 ans	17 ans
Zimbabwe	2001	21 ans	10 ans

Tableau 2.4 Evolution des recettes fiscales dans les pays à faible revenu

	1980-1984	1985-1989	1990-1994	1995-1999	2000-2004	2005-2010
Ethiopie	8.834	9.307	6.833	8.919	11.28	10.84
Malawi	14.38	15.24	14.76	12.51	12.94	15.59
Rwanda	9.074	10.56	8.05	9.161	10.99	11.77
Ouganda	5.619	5.26	7.073	10.14	10.27	11.84
Tanzanie	13.94	11.52	9.492	9.649	9.639	14.68
Burundi	12.4	13.9	14.9	14.78	18.4	17.38
Bénin	12	9.239	9.333	12.31	14.41	16.22
Burkina Faso	8.345	8.775	8.686	11.35	11.07	11.97
République Centrafricaine	11.68	9.227	8.125	7.874	7.743	7.252
Congo Dém.			3.514	1.022	3.59	7.129
Comores	10.63	10.94	12.28	10.99	11.21	9.34
Guinée	4.713	7.568	5.802	7.055	8.14	10.5
Guinée Bissau.	5.718	4.014	3.548	4.129	5.007	6.677
Madagascar	12.8	9.931	8.156	9.385	9.924	11.08
Mali	10.59	11.79	9.691	11.83	13.11	12.86
Niger	10.36	8.637	6.751	7.767	9.805	10.7
Sénégal	14.96	13.27	14.19	14.56	16.71	18.37
Tchad	2.595	4.284	4.824	6.544	6.718	6.667
Togo	23.34	17.96	10.42	11.37	13.17	15.37

Tableau 2.5 Evolution des recettes fiscales dans les pays à revenu moyen inférieur

	1980-1984	1985-1989	1990-1994	1995-1999	2000-2004	2005-2010
Kenya	13.49	13.35	13.81	17.37	16.31	17.36
Zambie	21.86	19.18	17.83	18.51	18.99	15.89
Côte d'Ivoire	20.67	20.54	16	15.87	15	16.26
Cameroun	11.59	7.679	8.206	9.467	11.17	11.55
Congo	15.44	13.58	11.89	9.281	7.993	6.71
Cap Vert	12.05	11.5	15.02	16.65	19.68	22.32

Tableau 2.6 Evolution des recettes fiscales dans les pays à revenu moyen supérieur

	1980-1984	1985-1989	1990-1994	1995-1999	2000-2004	2005-2010
Afrique du Sud	14.42	17.08	19.04	20.64	20.11	23.21
Gabon	12.44	13.9	10.85	11.99	12.32	11.57
Mauritanie	17.66	18.49	18.33	15.33	15.56	18.29
Namibie	19.19	21.86	23.86	24.97	25.76	23.68

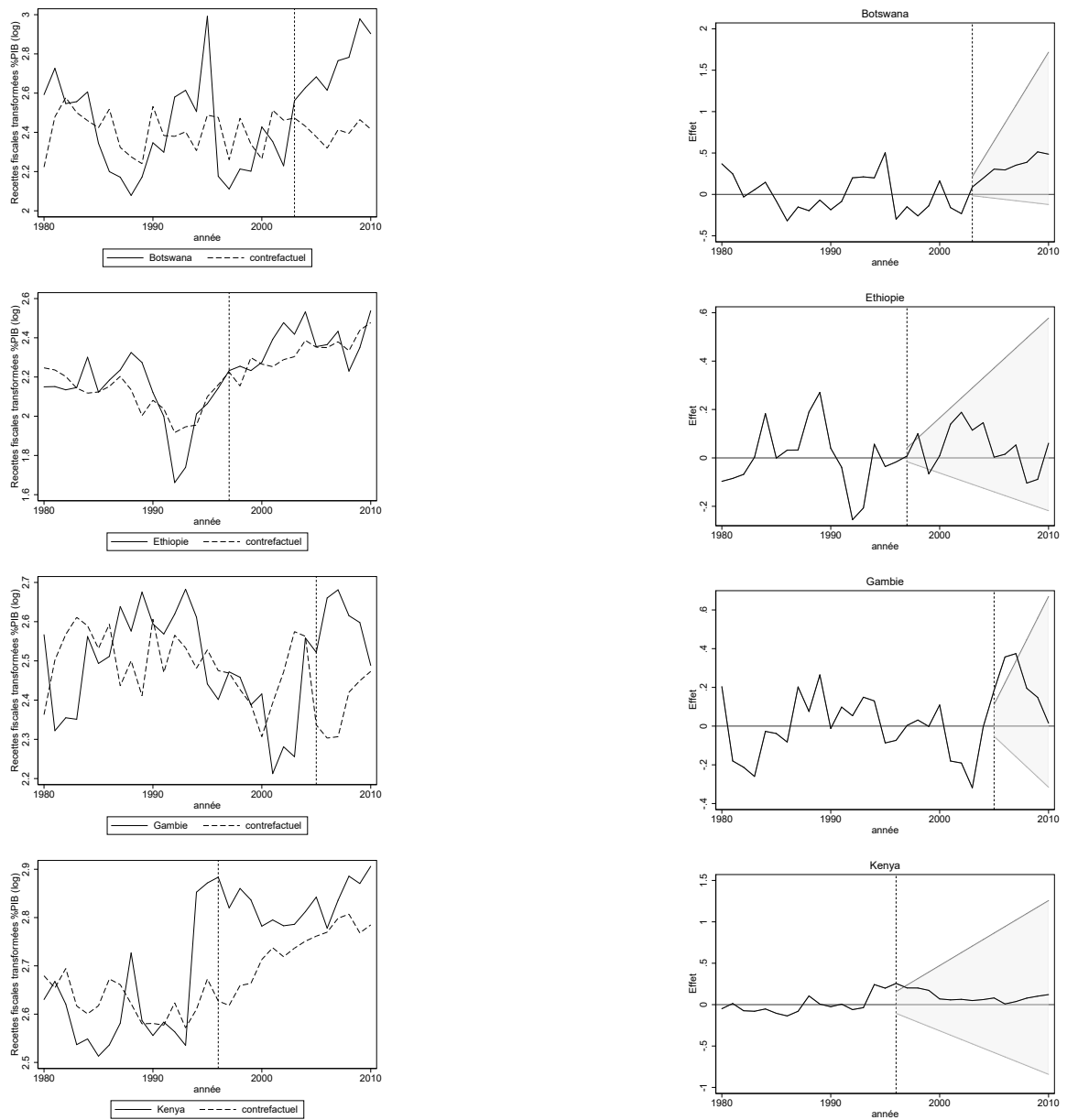


Fig 2.6 Contrôle synthétique. vs Contrôle synthétique sans Biais (1)

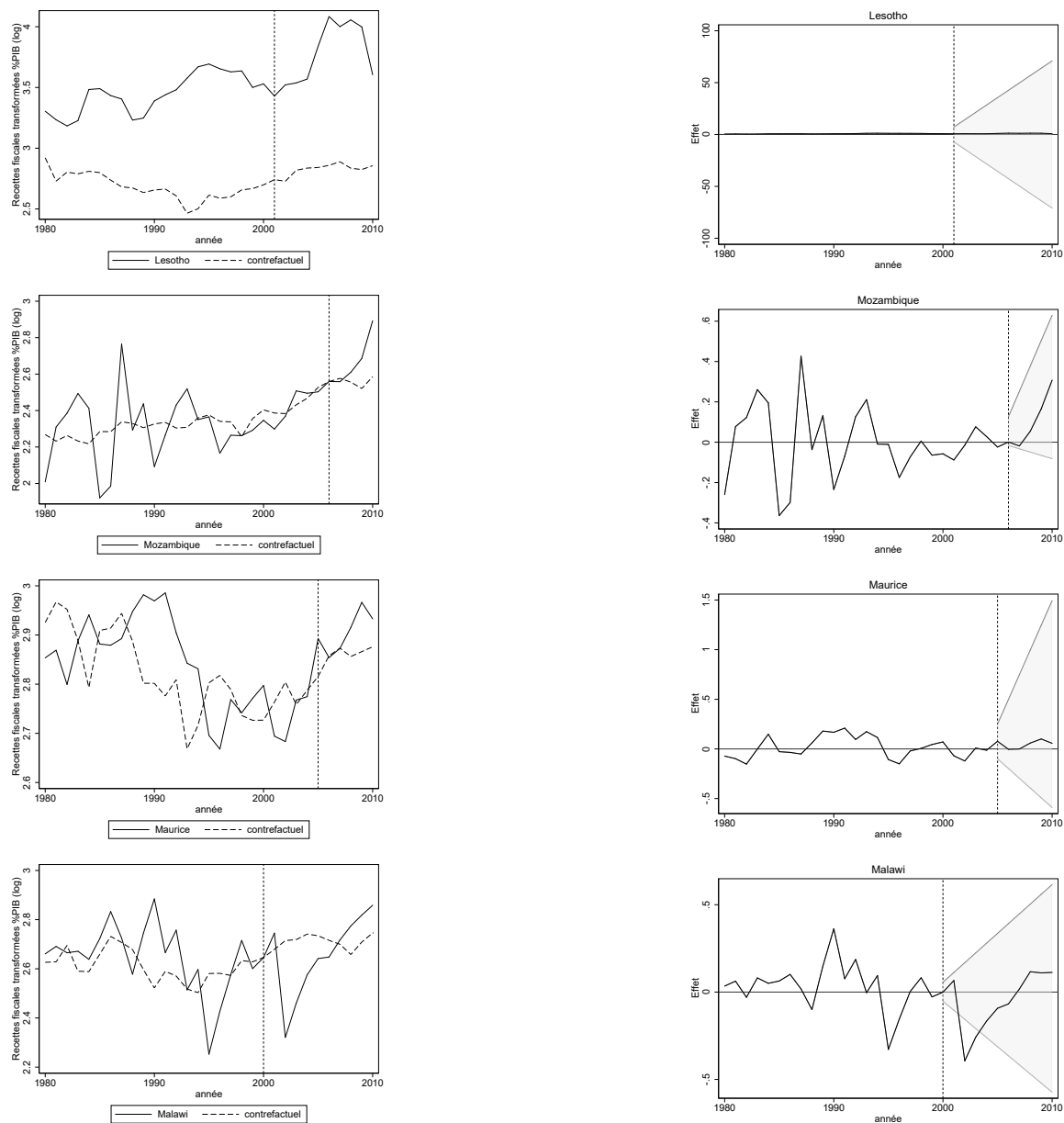


Fig 2.7 Contrôle synthétique. vs Contrôle synthétique sans Biais (2)

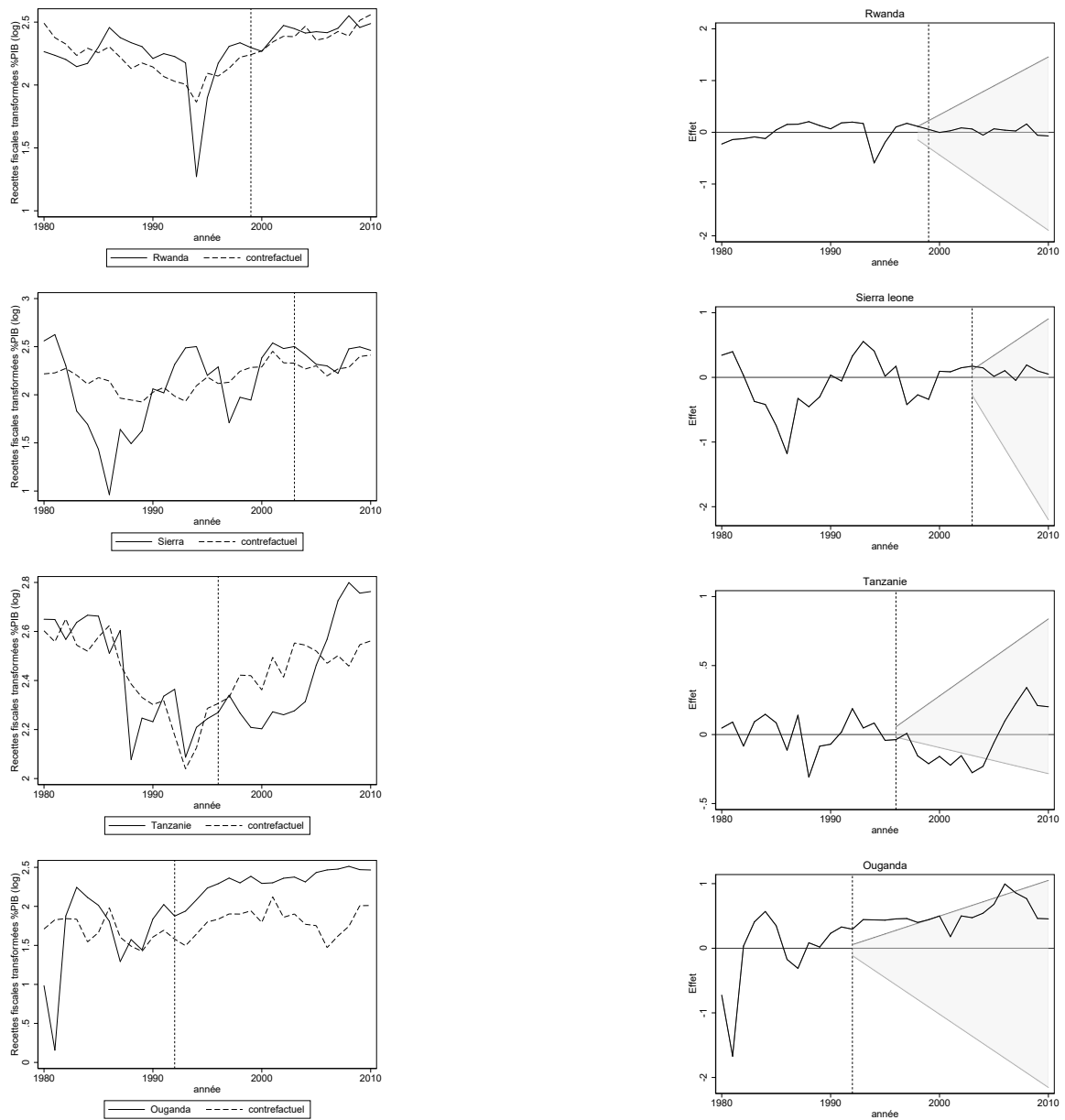


Fig 2.8 Contrôle synthétique. vs Contrôle synthétique sans Biais (3)

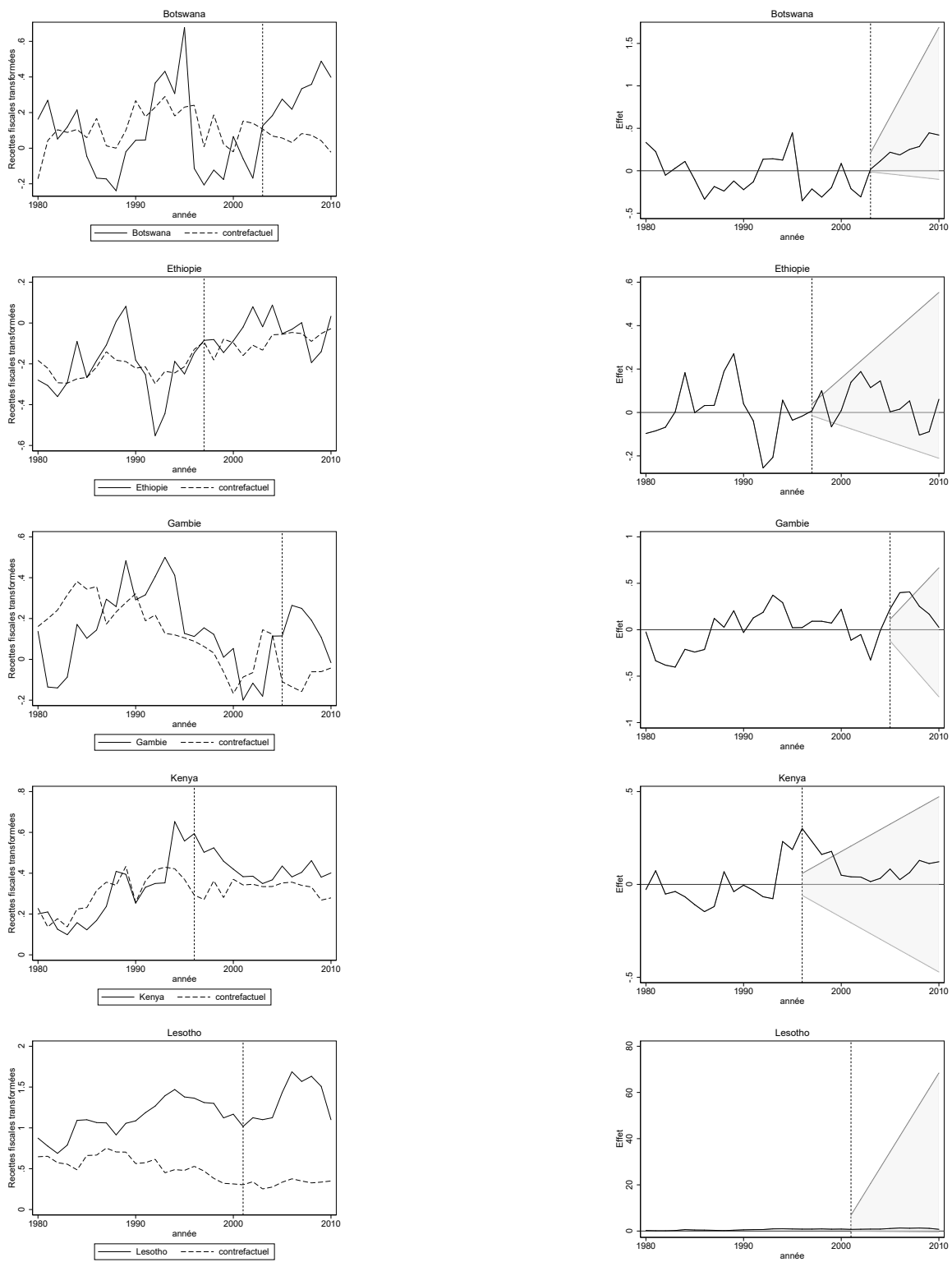


Fig 2.9 Contrôle synthétique. vs Contrôle synthétique sans Biais (4)

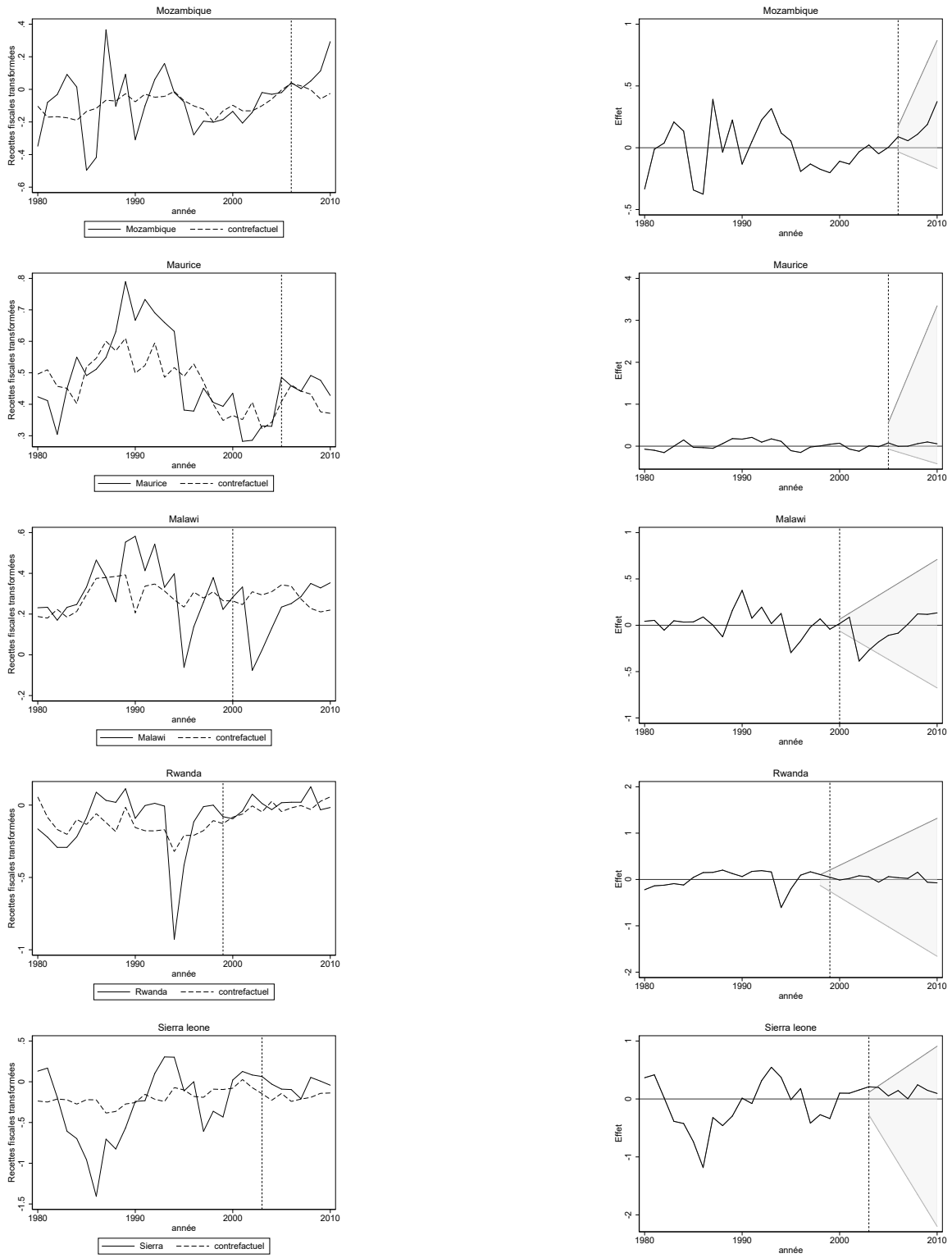


Fig 2.10 Contrôle synthétique. vs Contrôle synthétique sans Biais (5)

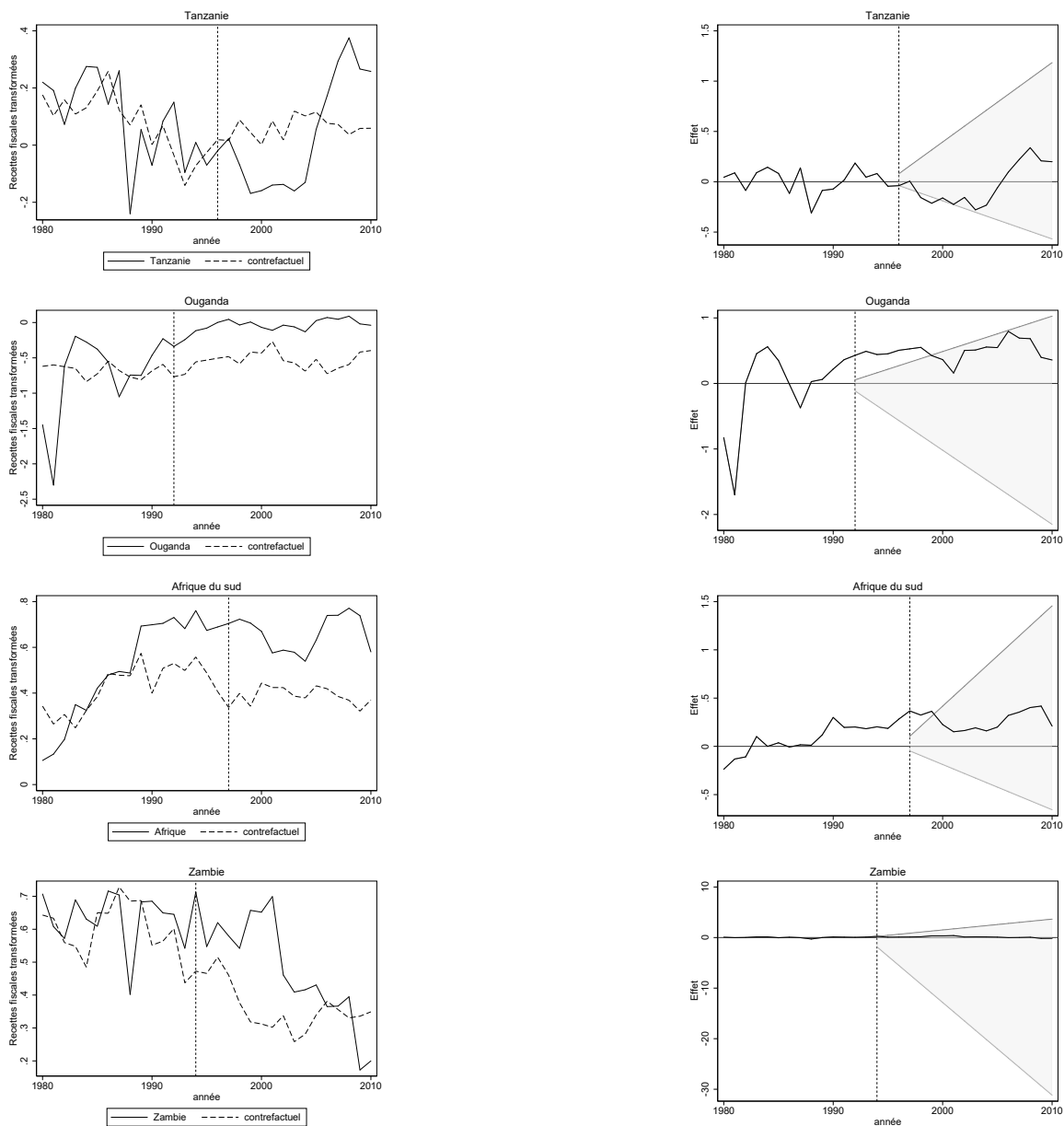


Fig 2.11 Contrôle synthétique. vs Contrôle synthétique sans Biais (6)

Tableau 2.7 Résultats du Botswana, de l’Ethiopie, de la Gambie et du Kenya

country Botswana(original)					country Botswana(demeaned)				
variables	Treated	Synthetic	Donors	Weight	variables	Treated	Synthetic	Donors	Weight
log (ntax(1980&2002))	2,41	2,34	Congo Rep.	0,41	log (ntax(1980&2002))	-0,003	-0,02	Congo Rep.	0,38
log(rents)	1,17	1,87	Cabo verde	0,45	log(rents)	-1,45	-0,49	Cabo verd	0,51
log(industry)	3,78	3,53	Nigeria	0,15	log(industry)	0,87	0,43	Nigeria	0,11
log(export)	4,00	3,46			log(export)	0,98	0,32		
log(import)	4,21	4,03			log(import)	0,43	0,42		
log(aid)	2,25	1,91			log(aid)	-0,71	0,16		
log(agriculture)	2,37	2,57			log(agriculture)	-1,59	-0,71		
log(population)	13,87	14,19			log(population)	-1,16	-1,16		
log(GDPpercapita)	7,64	7,25			log(GDPpercapita)	1,35	0,58		
RMSPE		0,22			RMSPE		0,23		
\bar{R}^2		0,04			\bar{R}^2		0,03		
country Ethiopia(original)					country Ethiopia(demeaned)				
variables	Treated	Synthetic	Donors	Weight	variables	Treated	Synthetic	Donors	Weight
log (ntax(1980&1996))	2,15	2,20	Burkina F.	0,37	log (ntax(1980&1996))	-0,21	-0,16	Burkina F.	0,37
log(rents)	2,39	1,86	Guinea bissau	0,12	log(rents)	0,50	-0,05	Guinea bissau	0,12
log(industry)	2,23	2,91	Mali	0,18	log(industry)	-0,82	-0,14	Mali	0,18
log(export)			Niger	0,33	log(export)			Niger	0,33
log(import)					log(import)				
log(aid)	1,72	2,75			log(aid)	-0,47	0,58		
log(agriculture)	3,94	3,57			log(agriculture)	0,64	0,26		
log(population)	17,54	15,59			log(population)	2,38	0,43		
log(GDPpercapita)	5,36	6,01			log(GDPpercapita)	-1,40	-0,75		
RMSPE		0,13			RMSPE		0,13		
\bar{R}^2		0,44			\bar{R}^2		0,26		
country Gambia(original)					country Gambia(demeaned)				
variables	Treated	Synthetic	Donors	Weight	variables	Treated	Synthetic	Donors	Weight
log (ntax(1980&2004))	2,56	2,51	Côte d’Ivoire	0,15	log (ntax(1980&2004))	0,13	0,13	Côte d’Ivoire	0,19
log(rents)	1,06	1,33	Congo	0,00	log(rents)	-0,98	-0,77	Comoros	0,48
log(industry)	2,61	2,87	Comoros	0,57	log(industry)	-0,44	-0,25	Gabon	0,13
log(export)	3,53	3,17	Gabon	0,22	log(export)	0,47	0,05	Madagascar	0,15
log(import)	3,75	3,63	Madagascar	0,06	log(import)	0,29	0,11	Senegal	0,06
log(aid)	2,67	2,19			log(aid)	0,49	0,10		
log(agriculture)	3,19	3,21			log(agriculture)	-0,09	0,01		
log(population)	13,74	13,84			log(population)	-1,59	-0,95		
log(GDPpercapita)	6,25	7,34			log(GDPpercapita)	-0,48	0,36		
RMSPE		0,13			RMSPE		0,14		
\bar{R}^2		-0,04			\bar{R}^2		0,52		
country Kenya(original)					country Kenya(demeaned)				
variables	Treated	Synthetic	Donors	Weight	variables	Treated	Synthetic	Donors	Weight
log (ntax(1980&1995))	2,75	2,68	Burundi	0,24	log (ntax(1980&1995))	0,38	0,30	Burundi	0,43
log(rents)	1,39	1,39	Côte d’Ivoire	0,33	log(rents)	-0,54	-0,14	Côte d’Ivoire	0,21
log(industry)	2,87	2,87	Cabo verde	0,24	log(industry)	-0,20	-0,14	Cabo verde	0,11
log(export)	3,40	2,96	Gabon	0,03	log(export)	0,29	-0,14	Gabon	0,15
log(import)	3,55	3,62	Madagascar	0,12	log(import)	-0,13	-0,13	Madagascar	0,10
log(aid)	1,82	1,82	Nigeria	0,04	log(aid)	-0,05	-0,05		
log(agriculture)	3,33	3,33			log(agriculture)	0,09	0,05		
log(population)	16,62	15,01			log(population)	1,61	-0,11		
log(GDPpercapita)	6,80	6,78			log(GDPpercapita)	0,01	0,01		
RMSPE		0,10			RMSPE		0,10		
\bar{R}^2		0,07			\bar{R}^2		0,56		

Tableau 2.8 Résultats du Lesotho, de la Mauritanie, du Mozambique et et du Malawi

country Lesotho(original)					country Lesotho(demeaned)				
variables	Treated	Synthetic	Donors	Weight	variables	Treated	Synthetic	Donors	Weight
log (ntax(1980&2000))	3,42	2,81	Burundi	0,19	log (ntax(1980&2000))	1,02	0,48	Côte d'Ivoire	1,00
log(rents)	1,63	1,62	Côte d'Ivoire	0,08	log(rents)	-0,12	-0,43		
log(industry)	3,06	2,97	Cabo verde	0,04	log(industry)	0,05	0,04		
log(export)	3,00	3,20	Senegal	0,42	log(export)	-0,05	0,50		
log(import)	4,73	3,59	Togo	0,28	log(import)	1,10	0,10		
log(aid)	2,47	2,50			log(aid)	0,71	-1,31		
log(agriculture)	2,48	3,30			log(agriculture)	-0,87	0,00		
log(population)	14,27	15,48			log(population)	-0,93	0,93		
log(GDPpercapita)	6,51	6,49			log(GDPpercapita)	-0,46	0,82		
RMSPE		0,81			RMSPE		0,64		
\bar{R}^2		-24,74			\bar{R}^2		-7,91		
country Mauritius(original)					country Mauritius(demeaned)				
variables	Treated	Synthetic	Donors	Weight	variables	Treated	Synthetic	Donors	Weight
log (ntax(1980&2004))	2,81	2,86	Côte d'Ivoire	0,78	log (ntax(1980&2004))	0,38	0,42	Côte d'Ivoire	0,78
log(rents)	-3,03	1,14	Cabo verde	0,22	log(rents)	-5,09	-0,86	Cabo verde	0,22
log(industry)	3,18	2,99			log(industry)	0,18	0,02		
log(export)	3,97	3,48			log(export)	1,00	0,41		
log(import)	4,02	3,70			log(import)	0,59	0,15		
log(aid)	1,26	1,46			log(aid)	-1,05	-0,49		
log(agriculture)	2,55	3,14			log(agriculture)	-0,81	-0,11		
log(population)	13,82	15,33			log(population)	-1,34	0,22		
log(GDPpercapita)	7,89	7,28			log(GDPpercapita)	1,24	0,49		
RMSPE		0,11			RMSPE		0,11		
\bar{R}^2		-0,30			\bar{R}^2		0,45		
country Mozambique(original)					country Mozambique(demeaned)				
variables	Treated	Synthetic	Donors	Weight	variables	Treated	Synthetic	Donors	Weight
log (ntax(1980&2005))	2,26	2,42	Burundi	0,15	log (ntax(1980&2005))	-0,16	0,003	Burundi	0,15
log(rents)	2,05	1,79	Burkina F.	0,32	log(rents)	0,15	-0,11	Burkina F.	0,32
log(industry)	3,11	2,83	Madagascar	0,24	log(industry)	0,07	-0,22	Madagascar	0,24
log(export)	1,81	2,50	Mali	0,25	log(export)	-1,22	-0,54	Mali	0,25
log(import)	3,15	3,26	Nigeria	0,05	log(import)	-0,37	-0,27	Nigeria	0,05
log(aid)	2,34	2,34			log(aid)	0,22	0,22		
log(agriculture)	3,62	3,55			log(agriculture)	0,32	0,24		
log(population)	16,36	15,96			log(population)	1,22	0,81		
log(GDPpercapita)	5,07	6,05			log(GDPpercapita)	-1,70	-0,72		
RMSPE		0,19			RMSPE		0,19		
\bar{R}^2		-0,14			\bar{R}^2		0,10		
country Malawi(original)					country Malawi(demeaned)				
variables	Treated	Synthetic	Donors	Weight	variables	Treated	Synthetic	Donors	Weight
log (ntax(1980&1999))	2,63	2,63	Burundi	0,32	log (ntax(1980&1999))	0,23	0,23	Burundi	0,23
log(rents)	1,84	1,72	Côte d'Ivoire	0,33	log(rents)	-0,10	-0,32	Côte d'Ivoire	0,29
log(industry)	2,96	2,78	Mali	0,26	log(industry)	-0,04	-0,28	Mali	0,40
log(export)	3,18	2,94	Niger	0,08	log(export)	0,18	-0,16	Senegal	0,04
log(import)	3,39	3,40	Togo	0,00	log(import)	-0,07	-0,16	Togo	0,06
log(aid)	2,52	2,04			log(aid)	0,58	0,10		
log(agriculture)	3,63	3,63			log(agriculture)	0,34	0,34		
log(population)	15,73	15,71			log(population)	0,62	0,62		
log(GDPpercapita)	5,94	6,42			log(GDPpercapita)	-0,81	-0,30		
RMSPE		0,14			RMSPE		0,14		
\bar{R}^2		-0,04			\bar{R}^2		0,16		

Tableau 2.9 Résultats du Rwanda, de la Sierra Leone, de la Tanzanie et de l'Ouganda

Rwanda(original)					Rwanda(demeaned)				
country	Treated	Synthetic	Donors	Weight	country	Treated	Synthetic	Donors	Weight
variables					variables				
log (ntax(1980&1997))	2,29	2,31	Burundi	0,14	log (ntax(1980&1997))	-0,09	-0,06	Burundi	0,15
log(rents)	1,87	1,83	Burkina F.	0,05	log(rents)	-0,20	-0,20	Burkina F.	0,06
log(industry)	3,01	2,90	Niger	0,81	log(industry)	-0,01	-0,12	Niger	0,79
log(export)	2,08	2,81			log(export)	-0,87	-0,20	Nigeria	0,006
log(import)	3,08	3,23			log(import)	-0,50	-0,25		
log(aid)	2,75	2,69			log(aid)	0,27	0,42		
log(agriculture)	3,67	3,67			log(agriculture)	0,33	0,37		
log(population)	15,64	15,78			log(population)	0,46	0,57		
log(GDPpercapita)	5,90	5,93			log(GDPpercapita)	-0,77	-0,77		
RMSPE	0,20				RMSPE	0,20			
\bar{R}^2	0,32				\bar{R}^2	0,25			
Sierra Leone(original)					Sierra Leone(demeaned)				
country	Treated	Synthetic	Donors	Weight	country	Treated	Synthetic	Donors	Weight
variables					variables				
log (ntax(1980&2002))	2,52	2,27	Burundi	0,26	log (ntax(1980&2002))	0,11	-0,15	Burundi	0,28
log(rents)	2,43	2,43	Cameroon	0,30	log(rents)	0,53	0,64	Central Africa rep.	0,10
log(industry)	2,68	3,42	Madagascar	0,02	log(industry)	-0,37	0,38	Cameroon	0,30
log(export)	2,90	2,90	Niger	0,12	log(export)	-0,14	-0,14	Nigeria	0,32
log(import)	3,04	3,04	Nigeria	0,30	log(import)	-0,49	-0,48		
log(aid)	2,14	0,83			log(aid)	0,02	-1,35		
log(agriculture)	3,61	3,55			log(agriculture)	0,31	0,26		
log(population)	15,14	16,49			log(population)	0,01	1,29		
log(GDPpercapita)	6,13	6,73			log(GDPpercapita)	-0,63	-0,0004		
RMSPE	0,42				RMSPE	0,42			
\bar{R}^2	0,07				\bar{R}^2	0,10			
Tanzania(original)					Tanzania(demeaned)				
country	Treated	Synthetic	Donors	Weight	country	Treated	Synthetic	Donors	Weight
variables					variables				
log (ntax(1980&1995))	2,45	2,44	Burundi	0,15	log (ntax(1980&1995))	0,08	0,08	Burundi	0,15
log(rents)	2,35	2,29	Mali	0,24	log(rents)	0,36	0,30	Mali	0,24
log(industry)	2,69	3,18	Nigeria	0,18	log(industry)	-0,36	0,13	Nigeria	0,18
log(export)	2,75	3,11	Togo	0,42	log(export)	-0,30	0,07	Togo	0,42
log(import)	3,70	3,45			log(import)	0,29	0,05		
log(aid)	3,13	2,29			log(aid)	0,67	-0,16		
log(agriculture)	3,77	3,60			log(agriculture)	0,47	0,31		
log(population)	16,87	15,81			log(population)	1,75	0,70		
log(GDPpercapita)	6,16	6,31			log(GDPpercapita)	-0,55	-0,39		
RMSPE	0,12				RMSPE	0,12			
\bar{R}^2	0,66				\bar{R}^2	0,30			
Uganda(original)					Uganda(demeaned)				
country	Treated	Synthetic	Donors	Weight	country	Treated	Synthetic	Donors	Weight
variables					variables				
log (ntax(1980&1991))	1,50	1,70	Comoros	0,19	log (ntax(1980&1991))	-0,84	-0,61	Burundi	0,15
log(rents)	2,75	2,75	Nigeria	0,81	log(rents)	1,09	1,00	Guinea bissau	0,20
log(industry)	2,17	4,01			log(industry)	-0,99	0,76	Nigeria	0,64
log(export)	2,36	3,01			log(export)	-0,54	-0,37		
log(import)	2,87	2,87			log(import)	-0,72	-0,63		
log(aid)	1,94	-0,64			log(aid)	-0,11	-2,42		
log(agriculture)	4,00	3,52			log(agriculture)	0,74	0,36		
log(population)	16,50	17,23			log(population)	1,34	1,73		
log(GDPpercapita)	5,68	7,13			log(GDPpercapita)	-1,07	0,06		
RMSPE	0,59				RMSPE	0,62			
\bar{R}^2	-0,12				\bar{R}^2	-0,12			

Tableau 2.10 Résultats de l'Afrique du Sud et de la Zambie

South Africa(original)					country South Africa(demeaned)				
variables	Treated	Synthetic	Donors	Weight	variables	Treated	Synthetic	Donors	Weight
log (ntax(1980&1996))	2,76	2,73	Burundi	0,56	log (ntax(1980&1996))	0,40	0,37	Burundi	0,56
log(rents)	2,09	1,84	Côte d'Ivoire	0,44	log(rents)	0,45	-0,09	Côte d'Ivoire	0,44
log(industry)	3,69	2,80			log(industry)	0,72	-0,29		
log(export)	3,32	2,89			log(export)	0,31	-0,23		
log(import)	3,13	3,32			log(import)	-0,33	-0,22		
log(aid)	-1,47	2,84			log(aid)	-3,99	0,32		
log(agriculture)	1,61	3,67			log(agriculture)	-1,53	0,40		
log(population)	17,32	15,69			log(population)	2,20	0,53		
log(GDPpercapita)	8,73	6,48			log(GDPpercapita)	2,00	-0,27		
RMSPE		0,17			RMSPE		0,17		
\tilde{R}^2		-0,54			\tilde{R}^2		0,40		
Zambia(original)					country Zambia(demeaned)				
variables	Treated	Synthetic	Donors	Weight	variables	Treated	Synthetic	Donors	Weight
log (ntax(1980&1993))	2,93	2,85	Côte d'Ivoire	0,96	log (ntax(1980&1993))	0,62	0,54	Côte d'Ivoire	0,95
log(rents)	2,29	1,69	Senegal	0,04	log(rents)	0,52	-0,47	Senegal	0,04
log(industry)	3,63	3,00			log(industry)	0,69	0,03	Togo	0,02
log(export)					log(export)				
log(import)					log(import)				
log(aid)	2,03	0,77			log(aid)	0,46	-0,98		
log(agriculture)	2,66	3,19			log(agriculture)	-0,59	0,03		
log(population)	15,64	15,98			log(population)	0,60	0,96		
log(GDPpercapita)	7,13	7,52			log(GDPpercapita)	0,27	0,60		
RMSPE		0,11			RMSPE		0,11		
\tilde{R}^2		0,29			\tilde{R}^2		-0,85		

CHAPITRE 3

ADMINISTRATIONS DE RECETTES SEMI-AUTONOMES ET TRANSITION FISCALE DANS LES PAYS EN DÉVELOPPEMENT

3.1 Introduction

De nombreux pays en développement, sous l'impulsion de certaines organisations internationales comme le Fonds monétaire International, se sont engagés dans la libéralisation de leurs échanges commerciaux, à partir des années 1980, dans le cadre des accords du GATT, des programmes d'ajustement structurel ou d'accords régionaux. Selon Wacziarg and Welch (2008), la proportion des pays qui se sont embarqués dans des politiques commerciales plus ouvertes est passée de 22% en 1960 à plus de 73% depuis 2000. Cet engouement est suscité par le souci pour les pays en développement d'accroître leur compétitivité et de favoriser leur insertion dans l'économie mondiale car, la libéralisation est perçue comme un élément clé pour l'élaboration de stratégies de développement devant permettre la convergence des économies. Aussi, faut-il souligner que si la plupart des études sur la libéralisation commerciale ont analysé seulement ses conséquences sur la croissance du revenu par tête, un nombre non négligeable d'entre elles ont porté sur les conséquences de la libéralisation des échanges pour la mobilisation des recettes fiscales. Parmi celles-ci, certaines ont montré que la libéralisation pouvait potentiellement impliquer une perte des recettes douanières

qui représentent pour de nombreux pays en développement, la composante essentielle des recettes publiques. En particulier, (Baunsgaard and Keen, 2005) ont montré que dans certains pays notamment les plus pauvres, les politiques de libéralisation tarifaire ont été à l'origine de pertes de recettes fiscales importantes. Elles peuvent engendrer une baisse de recettes fiscales, non seulement par la réduction des recettes fiscales du commerce international résultant d'une baisse des droits de douane, mais aussi par la diminution des recettes intérieures consécutive à l'érosion des assiettes fiscales. Afin de compenser les pertes de recettes tarifaires et de stabiliser le niveau global de leurs ressources publiques, ces pays ont adopté des politiques de transition fiscale qui visent à réduire la contribution aux ressources publiques des taxes sur le commerce extérieur à l'origine de fortes distorsions Krueger and Berg (2003) et à leur substituer des recettes de fiscalité interne. Ces réformes de transition fiscale constituent un phénomène majeur dans le domaine de la politique économique des pays en développement sur la fin du vingtième siècle car elles concrétisent un changement radical dans l'orientation des politiques de développement (Attila et al., 2007). Dans la foulée, plusieurs autres réformes (introduction de la TVA, mise en place des unités de grandes et moyennes entreprises, l'adoption des administrations de recettes semi-autonomes) sont adoptées pour accroître davantage la mobilisation des recettes fiscales et accompagner le succès des politiques de transition. Si dans la littérature économique plusieurs études ont analysé l'importance de la TVA (Chambas, 2005) ou de la réforme des grandes entreprises sur la transition fiscale, aucune étude, à notre connaissance, n'a été consacrée à l'impact de la réforme des administrations de recettes semi-autonomes (SARAs) sur la transition fiscale. L'objectif de ce chapitre est de combler cette lacune de la littérature en analysant l'effet des SARAs sur la transition fiscale dans les pays en développement, notamment ceux de l'Afrique Subsaharienne. Concrètement, nous cherchons à vérifier si l'adoption d'une SARA peut permettre ou non au pays d'accroître la probabilité d'accéder à une transition fiscale, ou de l'accélérer au cas où elle est déjà amorcée.

Ce chapitre est organisé comme suit. Nous passons en revue dans une première section, la politique de libéralisation commerciale à l'origine de la réforme de transition fiscale dans les pays en développement en décrivant le contexte et en présentant les effets de cette libéralisation analysés par de nombreuses études. Certes, la libéralisation commerciale n'est pas l'objet principal de notre étude, mais l'intérêt de cette section est de montrer que cette politique peut engendrer des effets néfastes sur les recettes publiques, d'où la nécessité de mettre en place une politique de transition fiscale. La section 2 sera consacrée à l'analyse de la transition fiscale, spécifiquement en Afrique subsaharienne à travers la revue de littérature et les orientations de la transition fiscale. L'évaluation de la transition fiscale avec notamment un nouvel indicateur fera l'objet de la troisième section. Dans la section 4, nous présentons les potentiels obstacles à une réforme de transition ainsi que les effets probables des SARAs sur ces obstacles. Nous faisons l'analyse économétrique de l'effet des SARAs sur la transition fiscale dans la section 5. Enfin, la sixième et dernière section sera consacrée aux résultats de l'étude et aux interprétations avant de tirer les principaux enseignements dans la conclusion.

3.2 De la politique de libéralisation commerciale à la réforme de transition fiscale dans les pays en développement

La libéralisation commerciale vise à réduire la protection des économies. Elle se traduit dans les faits, par des baisses de tarifs, mais également par la régionalisation des politiques tarifaires (UEMOA, SADC, COMESA, ALENA, ASEAN, etc).

3.2.1 Contexte et effets de la libéralisation commerciale

Contexte

Depuis 1947, avec la signature de l'Accord Général sur les Tarifs douaniers et le Commerce (GATT), la libéralisation commerciale est présentée comme une nécessité pour tous les pays, car la protection de l'économie est source d'inefficience et donc de perte de bien-être pour la collectivité. Une conséquence de ces accords est la réduction des tarifs et la suppression des barrières non tarifaires à travers les différents cycles de négociation, essentiellement pour les pays développés. Ainsi, pendant plusieurs décennies et ce malgré les conclusions de la théorie classique de l'économie internationale favorable au libre-échange, l'ouverture commerciale n'a paru souhaitable que dans les pays développés, disposant d'un secteur industriel estimé capable d'affronter sans protection la concurrence. Bénéficiant d'un traitement spécial différencié, les pays en développement (PED) et plus encore les pays les moins avancés (PMA), jusque dans les années 1980 n'ont pas mis en œuvre la libéralisation commerciale. Ces pays continuaient donc à appliquer la politique tarifaire qui avait un double objectif de protection des « industries naissantes » et de mobilisation des recettes fiscales. Or, en faisant du tarif un instrument de mobilisation de recettes fiscales, les pays l'ont détourné de sa véritable fonction d'instrument d'incitation économique (Chambas, 2005).

La libéralisation commerciale dans ces pays est venue avec les premiers programmes d'ajustement structurel. En effet, la crise de la dette des années 80 sera l'occasion d'initier les réformes visant à libéraliser le commerce extérieur en raison d'une part de la prise de conscience des dirigeants des pays, du bien-fondé de la libéralisation et d'autre part de la contrainte de conditionnalité des prêts d'ajustement structurels. La croissance économique expérimentée par les pays asiatiques au cours des années 60 et 70 constitue également un élément déclencheur de la mise en place des programmes de libéralisation commerciale dans de nombreux pays en développement. Il s'agit en clair, d'un revirement total de la pensée

économique dans ce domaine pour les pays en développement.

Si le libre-échange s'est ainsi progressivement imposé comme l'objectif universel et officiel en matière de politique commerciale, il s'est avéré plus difficile de définir et d'appliquer des stratégies susceptibles de permettre de réaliser à terme cet objectif. Dans ce contexte, les politiques commerciales et tarifaires constituent pour les pays en développement un enjeu majeur (Chambas, 2005). Ces politiques d'ouverture commerciale adoptées par les pays en développement après l'échec des politiques interventionnistes et protectionnistes seront à l'origine des réformes de transition fiscale initiées au début des années 80.

Effets économiques de la libéralisation commerciale dans les pays en développement

Au niveau microéconomique

Il existe dans la littérature, très peu d'études microéconomiques sur la libéralisation commerciale dans les pays en développement en raison du manque remarquable de données précises sur les performances des firmes dans ces pays. Les recherches existantes sont essentiellement focalisées sur la relation entre la libéralisation commerciale et certains indicateurs de performance tels que les profits, l'efficacité technique et la productivité (Tybout et al., 1991; ?). Malgré les difficultés méthodologiques rencontrées, certains auteurs ont pu démontrer les effets positifs de la libéralisation sur les entreprises des pays en développement (Krueger (1978) ; Rollet (1987) ; EI-Agraa (1989)).

Au niveau macroéconomique

De nombreuses études macroéconomiques ont analysé les effets de la libéralisation commerciale dans les pays en développement. Les effets de la libéralisation restent toujours un sujet controversé car, si un grand nombre d'études (Krueger (1978); Rodrik (1995); Navaretti et al. (2002) ; Santos-Paulino (2005). . .) ont vanté l'influence positive de la libéralisation commerciale sur la croissance économique d'une manière générale, d'autres études (Chossudovsky

(2004) ; Stiglitz (2004)) n'ont pas manqué de souligner les résultats décevants de nombreux pays d'Afrique subsaharienne.

Rodrik (1995) , dans sa revue de littérature sur l'industrialisation et le commerce international, met en avant quatre principaux arguments en faveur de la libéralisation commerciale :

1. Meilleure allocation des ressources ;
2. Progrès technologiques et augmentation de la productivité ;
3. Réponse aux chocs externes ;
4. Diminution des rentes économiques.

Selon une étude du FMI (2001), les pays en développement bénéficient plus de la libéralisation commerciale que les pays industrialisés, dans certains secteurs comme celui de l'agriculture. L'étude explique qu'en plus des avantages offerts par l'accès aux marchés des autres pays, la libéralisation de leur propre marché est plus profitable. Il serait donc souhaitable pour les pays en développement de libéraliser leurs industries de transformation et leur agriculture. L'étude précise aussi que les pays à faible revenu sont susceptibles de mieux tirer profit de la libéralisation des marchés agricoles que les pays industrialisés, en raison de l'importance relativement plus grande de l'agriculture dans ces pays.

D'autres études ont montré que la libéralisation toute seule n'est pas suffisante pour produire les effets escomptés. Pour obtenir des résultats optimaux, il faudrait des politiques d'accompagnement : le taux de change ; les réformes fiscales et l'abandon du contrôle des prix (Krueger, 1998) .

En dehors de ces politiques d'accompagnement, d'autres facteurs ont été mentionnés : il s'agit de l'investissement qui est cité comme l'une des principales raisons du miracle asiatique et des conditions politiques et sociales (Rodrik, 1995). De même, à partir d'un échantillon de 83 pays et sur la période 1960 – 1990, Berthélemy et al. (1997) trouvent que l'éducation également est un facteur qui favorise la libéralisation des échanges pour aller jusqu'au bout

de ses réussites.

Malgré l'optimisme affiché par de nombreuses études au sujet de la libéralisation commerciale, celle-ci soulève tout de même des préoccupations qui ont été élucidées par certains auteurs.

Dans une étude sur la zone de libre-échange des Amériques entre le Canada, les USA et la plupart des pays en développement de la zone, Winocur (2000) relève que la libéralisation du commerce dans ce contexte pourrait entraîner des coûts élevés d'ajustement et la nécessité d'accélérer la reconversion industrielle. Il estime que les coûts peuvent être davantage élevés pour ces pays à cause des différences dans les structures des prix, de la segmentation des marchés financiers et des tarifs douaniers plus hauts. L'auteur constate par ailleurs que le risque de faillite menace plusieurs entreprises dans le secteur de l'agriculture à cause de la suppression des subventions gouvernementales après que ce secteur soit libéralisé.

Daugareilh et Sindzingre (2001) estiment pour leur part que les réformes de l'ouverture commerciale peuvent négativement affecter les prédictions positives des théories traditionnelles du commerce international. Selon les auteurs, ces mesures de libéralisation condamnent les activités non compétitives protégées par leurs Etats et détruisent des emplois, générant ainsi du chômage. Une telle situation a été vécue dans les secteurs industriels de certains pays d'Afrique Subsaharienne qui se sont retrouvés dans l'incapacité de résister à la concurrence internationale lors des premières réformes durant les années 80. Ils ont également souligné l'impact négatif de ces réformes sur les conditions de vie car, l'ouverture selon eux, contribue à l'accroissement des taux de pauvreté et elle induit au moins des poches de pauvreté dans les secteurs d'activité ne bénéficiant pas de l'augmentation de la demande internationale créée par cette ouverture commerciale. Elle peut accroître les inégalités.

Cette position de Daugareilh et Sindzingre est également partagée par Stiglitz (2004) qui critique la libéralisation commerciale gérée par le FMI dans les pays en développement. Stiglitz affirme en effet que cette mesure facilite la destruction de l'emploi avec la disparition

des industries inefficaces sous la pression de la concurrence internationale, ce qui conduit à la paupérisation des populations.

En se basant sur des constats dans le cas des pays d'Afrique de l'Est, Chossudovsky (2004) soutient la même position en affirmant qu'en réalité le libéralisme se dote d'une face dangereusement cachée qui est la cause de l'appauvrissement des peuples en Afrique. L'auteur explique en effet que plusieurs de ces pays ont été obligés par leurs créanciers occidentaux de libéraliser leur commerce extérieur et de privatiser à grande échelle la majorité de leurs services publics, leurs institutions financières ainsi que leurs exploitations agricoles et les usines appartenant à l'Etat. Ces mesures ont mené aux licenciements de fonctionnaires, au gel des salaires et à la révision du droit du travail afin de permettre aux entreprises de l'Etat de se débarrasser des travailleurs en surnombre.

Lien entre la libéralisation commerciale et les recettes fiscales dans les pays en développement: revue de littérature

Le lien entre la libéralisation commerciale et les recettes fiscales est théoriquement ambigu et dépend de nombreux facteurs. La libéralisation du commerce peut entraîner divers changements dans les recettes en fonction des conditions initiales, des composantes du train de réformes et des effets des changements des taux de droits de douane, des modifications de la base d'importation et de l'évolution du taux de change (Greenaway et Milner (1993) ; Ebrill, Stotsky et Gropp (1999)). Plusieurs études empiriques ont essayé de vérifier l'impact de la libéralisation sur les recettes, mais les résultats sont divergents.

Un premier groupe d'auteurs (Addison and Levin, 2012; Agbeyegbe et al., 2006; Kassim, 2016; Pupongsak, 2010) a démontré un impact positif de la libéralisation sur les recettes fiscales.

Agbeyegbe et al (2004) mesurent en effet, l'impact de la libéralisation commerciale sur les recettes fiscales à partir de deux indicateurs : le tarif collecté et le degré d'ouverture

commerciale. Partant d'un échantillon de vingt-deux pays d'Afrique Subsaharienne sur la période 1980-1996, ils utilisent la méthode des moments généralisés et trouvent différents résultats en fonction de l'indicateur utilisé. Lorsque l'indicateur tarif collecté est considéré, la libéralisation agit positivement et significativement sur les recettes fiscales totales et intérieures, mais négativement et significativement sur les recettes fiscales externes. Par contre, lorsque la libéralisation commerciale est représentée par le degré d'ouverture commerciale, l'effet sur les recettes fiscales internes et externes est positif et significatif.

De même, à partir de trois indicateurs constitués par le degré d'ouverture commerciale, les taux tarifaires moyens et le nombre d'accords de libre-échange, Pupongsak (2009) utilise un modèle à effets fixes appliqué sur une trentaine de pays à revenus faibles pour mesurer l'impact de la libéralisation commerciale sur les recettes fiscales. Il trouve également des résultats différents en fonction de l'indicateur considéré. Les résultats indiquent en effet, un lien positif entre l'ouverture commerciale et les recettes fiscales totales, internes et externes. La relation est négative lorsque l'indicateur tarif moyen est utilisé. Toutefois les recettes fiscales internes et externes sont liées négativement au nombre d'accords de libre-échange. Addison et Levin (2012) ont analysé les déterminants des recettes fiscales en Afrique subsaharienne. En utilisant un ensemble de données de panel de 39 pays sur la période 1980-2005, ils trouvent que la libéralisation commerciale accroît les recettes fiscales totales et les recettes du commerce international.

Kassim (2016) en analysant l'impact de la libéralisation commerciale sur les recettes fiscales totales dans 28 pays d'Afrique subsaharienne de 1981 à 2010 trouve que la libéralisation des échanges est associée à une augmentation des recettes fiscales totales. Par ailleurs, la réduction des droits de douane augmente et diminue considérablement les recettes fiscales nationales et commerciales, respectivement. Un autre groupe de travaux a pointé l'impact négatif de la libéralisation (voir Khattry et Rao (2002); Fukasaku (2003); Longoni (2009) ; Cage et Gadenne (2014) ; Ndour (2016)).

Khattry et Rao (2002) ont analysé les effets de la libéralisation des échanges sur le commerce et les recettes fiscales totales en pourcentage du PIB dans 80 pays en développement et industrialisés de 1970 à 1998. Les résultats montrent que la baisse des taxes sur les échanges commerciaux réduisait considérablement les recettes fiscales totales et commerciales.

Fukasaku (2003) examine une base de données de 22 pays africains et constate que la libéralisation des échanges au cours de la dernière décennie a contribué à une baisse du ratio recettes fiscales / recettes publiques totales de plus de 20% (Maurice), plus de 10% (Côte d'Ivoire et Sénégal), et plus de 5% (Cameroun, Tunisie et Mozambique).

Longoni (2009) a analysé l'effet de la libéralisation des échanges sur les recettes provenant des taxes commerciales sur un large échantillon de pays africains au cours de la période 1970-2000. Il constate que la libéralisation entraîne une réduction des recettes fiscales liées au commerce international.

Cage et Gadenne (2014) ont analysé le coût en termes de recettes fiscales de la libéralisation commerciale des pays en développement. Ils effectuent une estimation sur données de panel, sur la période 1945-2006 en utilisant le filtre de Hodrick et Prescott et mettent en exergue 110 épisodes de baisse des recettes fiscales externes. Ces dernières ont diminué de 4% du PIB en moyenne sur cette période.

De même, dans une étude récente, Ndour (2016) s'est penché sur l'impact de la libéralisation commerciale sur la dynamique des recettes fiscales des pays de la CEDEAO. A partir d'une analyse par quantile de régression sur la période 1990-2015, il trouve un impact négatif de la libéralisation sur les recettes fiscales.

3.2.2 Conditions de passage de la libéralisation commerciale à la transition fiscale dans les pays en développement

La transition fiscale fait référence à une phase intermédiaire de transformation de la structure des revenus. Elle vise généralement à réduire la part des recettes fiscales liée au commerce

international, tout en augmentant la part des recettes fiscales intérieures.

Compte tenu du rôle budgétaire initial joué par les recettes tarifaires dans les pays en développement, les politiques de libéralisation commerciale peuvent entraîner des pertes importantes de recettes budgétaires comme mentionné dans la section précédente; elles peuvent également comporter des coûts économiques et sociaux difficiles à évaluer (Chambas, 2015). En effet, la libéralisation peut diminuer les recettes fiscales, à la fois par le biais de la réduction des recettes fiscales du commerce international consécutive à la baisse des droits de douane, mais aussi par la diminution des recettes intérieures résultant de l'érosion des assiettes fiscales. A partir du moment où la libéralisation commerciale engendre une baisse des taux des droits de douanes, celle-ci devrait en principe s'accompagner de changements significatifs dans les volumes des importations pour maintenir un même niveau de recettes fiscales. En l'absence de ces changements dans les volumes d'importations, la libéralisation peut immédiatement réduire les recettes fiscales (Ebrill, Stotsky et Gropp, 1999). De même, la baisse du prix relatif des biens importés peut avoir comme effet, la tendance des consommateurs nationaux à se tourner vers les importations au détriment des substituts produits localement, réduisant ainsi les recettes fiscales perçues sur le marché des substituts aux produits d'importation (Pupongsak, 2009). Cependant, Ebrill, Stotsky et Gropp (1999) démontrent aussi qu'il est possible, sous certaines conditions, que la libéralisation s'accompagne d'effets moins néfastes sur les recettes fiscales. Il faudrait donc que :

- la politique commerciale initiale soit très restrictive ou que la libéralisation des échanges implique la tarification des restrictions quantitatives ;
- la libéralisation des échanges s'accompagne des réformes telles que la réduction de la dispersion des droits de douane, l'introduction de droit de douane minimum ou l'élimination des exonérations, de même que les réformes des administrations douanières et fiscales, qui réduisent l'incitation à la fraude fiscale ;
- la politique de libéralisation soit soutenue par des politiques macroéconomiques saines qui

garantissent qu'elle est compatible avec l'équilibre extérieur.

Toutes ces conditions devraient en principe permettre à une politique de libéralisation de favoriser une productivité accrue et une croissance plus stable, pour générer des recettes publiques plus élevées (Frankel and Romer, 1999).

Pour éviter donc une remise en cause à court terme de la libéralisation commerciale pour des raisons budgétaires, il était important de prévoir, dès le début de la réforme du système de protection, l'application de mesures immédiates de compensation : remplacement pour certains produits de la charge tarifaire par des accises, augmentation du taux de la taxe sur la consommation (TVA) et bien sûr, la réduction des exonérations (Chambas, 2005). Parallèlement, d'autres aspects de la réforme fiscale (fiscalité pétrolière, taxation directe, modernisation de l'administration) devraient être initiés pour garantir le succès du remplacement des recettes tarifaires par d'autres sources de revenu. Le succès de ces mesures permettra la réussite de la réforme de transition fiscale qui constitue une réforme majeure en matière de politique fiscale dans les pays en développement.

3.2.3 Libéralisation commerciale et évolution des recettes fiscales externes et internes dans les pays en développement: une tendance vers la transition fiscale en Afrique Subsaharienne ?

Une méthode couramment utilisée pour évaluer la transition fiscale consiste à comparer l'évolution des ratios Recettes fiscales internes / PIB et Recettes tarifaires / PIB. Puisque la transition fiscale consiste à compenser les pertes des recettes de la fiscalité externe par les recettes de la fiscalité interne, on conclura donc à une transition fiscale lorsqu'il y a une baisse significative des recettes de droits de douanes et une hausse conséquente des recettes fiscales internes (directes et indirectes) de telle sorte que le pays ou la zone garde toujours un même niveau de ressources publiques. Les graphiques suivants retracent l'évolution des

différents ratios sur la période 1980-2010 pour l'ensemble de l'Afrique Subsaharienne d'une part et pour les pays anglophones et francophones de cette zone d'autre part (Figure 3.1).

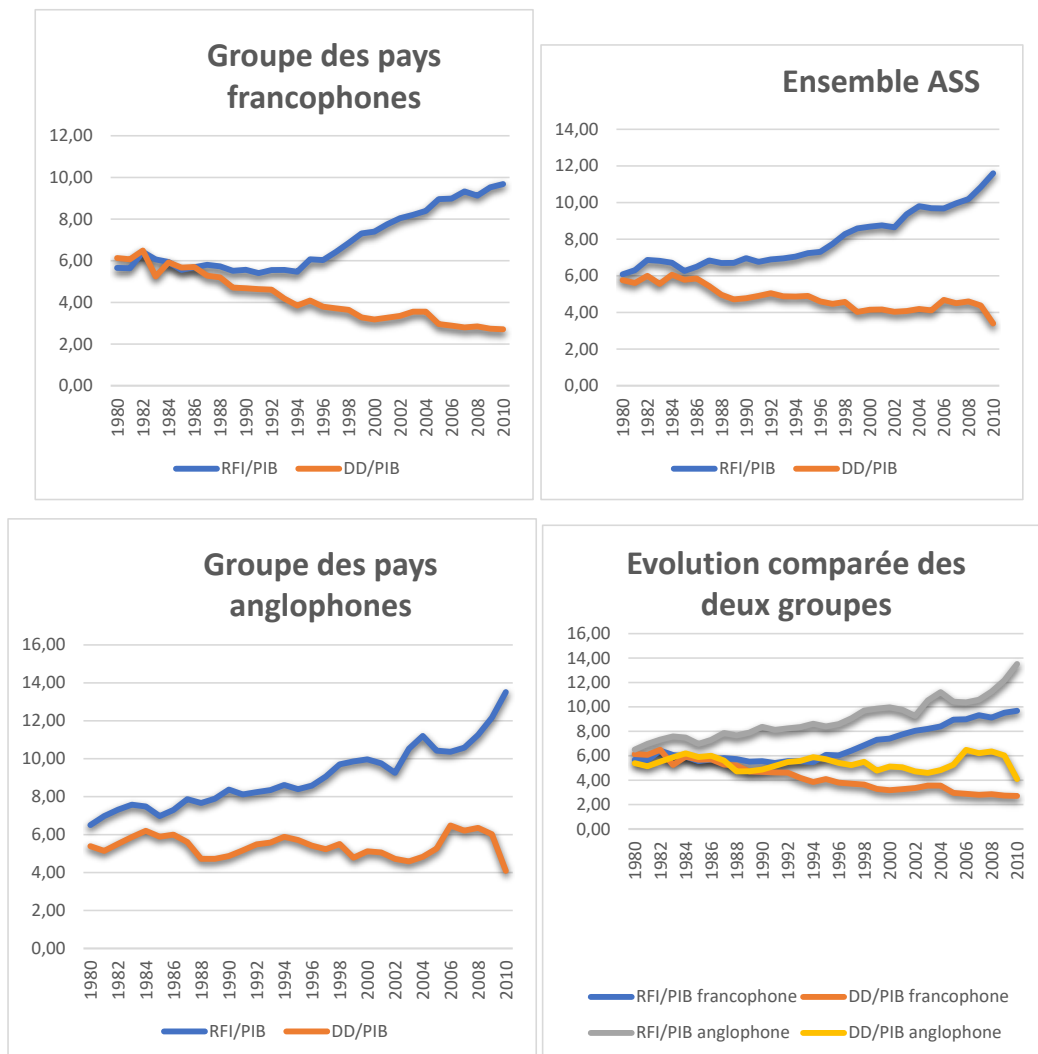


Fig 3.1 Evolution comparée du ratio des recettes fiscales internes rapportées au PIB et des recettes tarifaires rapportées au PIB en Afrique Subsaharienne de 1980 à 2010

L'on observe une tendance à la hausse de la part de la fiscalité interne dans le revenu national et une tendance à la baisse de celle de la fiscalité externe pour l'Afrique Subsaharienne sur l'ensemble de la période. Les ratios évoluent de 6% en 1980 à près de 12% en 2010 pour les recettes fiscales internes, et de près de 6% en 1980 à 3% en 2010 pour les recettes tarifaires. Cependant, la baisse des recettes tarifaires est irrégulière, le ratio évoluant en dents de scie. L'Afrique Subsaharienne est pratiquement parvenue à compenser la perte des recettes tarifaires par les recettes internes. Elle a inversé la structure de ses recettes, mais des efforts restent à faire pour réduire davantage la dépendance à l'égard de la fiscalité externe. La signature récente des APE avec l'UE laisse penser à une volonté politique de la part des dirigeants africains pour entrer définitivement dans la transition fiscale, même si à terme, cette initiative pourrait engendrer une baisse du niveau des ressources publiques.

Les pays anglophones d'Afrique Subsaharienne affichent une part de plus en plus importante des recettes de la fiscalité interne dans le revenu national. Le ratio moyen évolue de 6.5% en 1980 à près de 14% en 2010. Ils affichent également une tendance à la diminution de la dépendance vis-à-vis des recettes tarifaires, le ratio passant de 6% en 1980 à 4% en 2010. Ces pays restent encore dépendants de la fiscalité extérieure, leur ratio moyen étant généralement supérieur à la moyenne de l'ensemble de l'Afrique Subsaharienne au cours des dernières années de la période. La tendance à la transition fiscale semble plus visible au niveau des pays francophones ces dernières années. La part des recettes fiscales internes dans le PIB passe de 6% en 1980 à près de 10% en 2010 alors que celle des recettes tarifaires baisse de 6% en 1980 à moins de 3% en 2010. L'écart entre la part des recettes fiscales internes et externes s'est accru à partir de 1995 avec une hausse considérable des recettes de la fiscalité interne combinée à une importante baisse des recettes tarifaires. Cette baisse des recettes tarifaires pourrait s'expliquer de deux manières. On pourrait dans un premier temps penser à la dévaluation du franc CFA en 1994. Celle-ci ayant diminué le pouvoir d'achat des entreprises et des ménages, les aurait contraints à réduire leurs importations entraînant

par conséquent une baisse des recettes des droits de douanes. Mais vu le faible niveau en infrastructures de ces pays qui n'arrivent donc pas à produire localement, ils restent très dépendants des importations. On pourrait penser alors que l'hypothèse la plus plausible pour expliquer la baisse des recettes tarifaires à partir des années 1990 soit l'adoption et l'application des mesures de libéralisation commerciale. Les pays francophones d'Afrique Subsaharienne sont visiblement sur la voie de la transition fiscale.

En comparant les différents ratios, on se rend à l'évidence que les pays anglophones mobilisent mieux les recettes fiscales internes, comparativement aux pays francophones. Mais ces pays restent aussi plus dépendants de la fiscalité extérieure que les pays francophones, en raison probablement de l'importance des ressources minières dont ils disposent.

3.3 Analyse de la transition fiscale en Afrique Subsaharienne

La transition fiscale se réfère généralement à une phase intermédiaire de transformation de la structure des recettes. Elle vise particulièrement à réduire la part des recettes fiscales liée au commerce international, tout en augmentant la part des recettes fiscales intérieures. De manière générale, la transition fiscale des pays en développement (PED) s'est largement orientée vers la fiscalité indirecte interne, notamment la TVA (Chambas, 2005). Le cas du Sénégal représenté par la figure 3.2 illustre cette forme de transition fiscale.

3.3.1 Littérature sur la transition fiscale en Afrique

L'une des premières études sur la transition fiscale en Afrique SubSaharienne (ASS) a été réalisée par Gérard Chambas en 2005. Dans son article, « Afrique au sud du Sahara : quelle

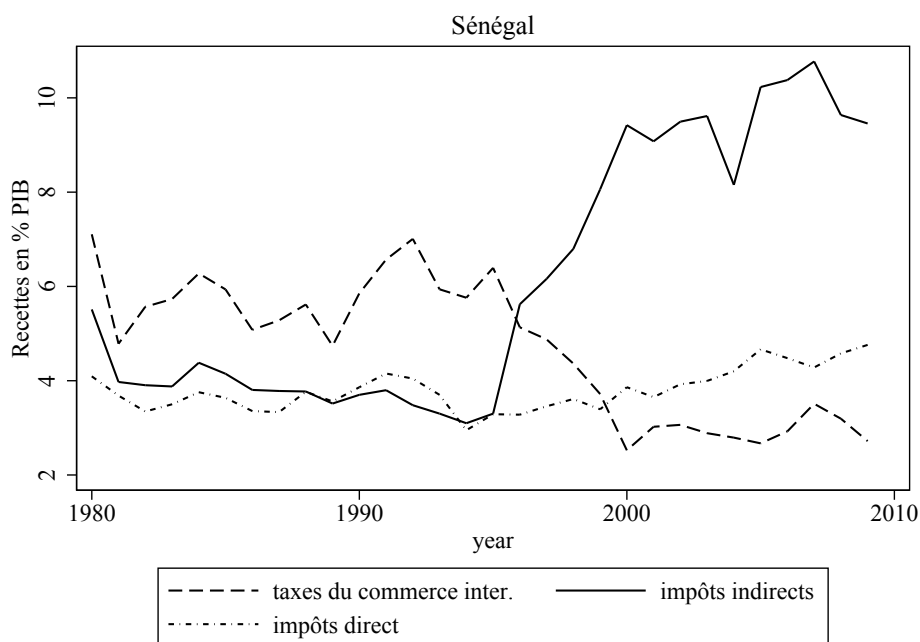


Fig 3.2 Evolution des recettes fiscales du Sénégal

stratégie de la transition fiscale ?», Chambas fait un diagnostic sur le niveau de la transition fiscale en ASS depuis les Accords de Partenariat Economique (APE) jusqu'à 2005. Il a pour ce faire, procédé à une analyse statistique de la contribution des différents impôts (externes et internes) au prélèvement public global et fait observer que la contribution des impôts sur le commerce extérieur a baissé contrairement à celle des impôts indirects internes dans les recettes publiques globales. Ce constat a amené l'auteur à conclure à un début de la transition fiscale en ASS, dont l'instrument central est la TVA (et bien entendu les droits d'accises). A la suite de Diata and N'GAKOSSO (2007), dans un article intitulé « L'intégration et la Nécessité d'une Transition Fiscale : cas de la TVA dans les pays de l'union Africaine » ont essayé d'examiner les déterminants de la transition fiscale pour les pays de l'Union africaine et plus particulièrement ceux de l'UEMOA et de la CEEAC ¹. Ils estiment que la méthodologie pour analyser les déterminants d'une transition fiscale efficace, le choix du type de fiscalité et la définition des modalités de sa mise en œuvre se sont faits en partant du

¹CEMAC plus RDC et Sao tomé et Principe.

principe de neutralité. Ce principe, selon eux, est censé, non seulement garantir la compensation des pertes dues au désarmement tarifaire, mais aussi stimuler le processus d'intégration économique. Ils concluent que, pour assurer une transaction fiscale dans le cadre d'une intégration en Afrique, la TVA apparaît comme le seul impôt qui répond à l'objectif de la mobilisation des recettes fiscales supplémentaires suite au désarmement des barrières tarifaires et de l'intégration verticale entre les Etats, ce qui soulève la nécessité d'harmoniser les législations fiscales au sein des Etats de l'Union africaine.

Brun et al. (2007) réalisent une étude sur l'Economie politique de la réforme de transition fiscale au Maroc. L'étude constate que la transition fiscale marocaine s'est effectuée initialement à travers une forte progression de la contribution de l'impôt sur les sociétés et non pas la TVA comme c'est le cas dans les autres pays en développement. La progression du produit de l'impôt sur les sociétés a été facilitée par l'existence de grandes entreprises et a reposé sur une politique active de contrôle de l'administration fiscale, selon les auteurs. Ils estiment qu'une telle transition fiscale atypique comporte un risque de vulnérabilité: l'assiette de l'impôt sur les sociétés, concentrée sur un petit nombre de grandes entreprises, est sensible à la conjoncture économique. De plus, d'un point de vue international, les taux de taxation des bénéficiaires des sociétés évoluent désormais à la baisse, ce qui pourrait, à terme, inciter le Maroc à poursuivre une politique de baisse de son taux de l'impôt sur les sociétés. Les auteurs expliquent cette transition fiscale fondée sur la fiscalité directe par l'inadaptation de la TVA du Maroc : TVA à plusieurs taux, caractérisée par une assiette étroite et avec des mesures dérogatoires successives qui l'ont privé de ses principales qualités. Jean-François Brun et al (2007) expliquent cependant, qu'en raison des limites à une nouvelle progression des recettes de fiscalité directe, le Maroc, pour ne pas être confronté comme nombre de PED, à une régression à terme de ses recettes fiscales et aussi pour être en mesure de disposer des ressources nécessaires à la réalisation des OMD, s'est engagé depuis 2004 dans une réforme radicale de sa TVA, qui constituera le pivot de la transition fiscale dans le futur. Ils analysent

les différentes réticences à cette réforme de TVA du Maroc et tirent un certain nombre de conclusions qui pourraient être transposées avec précaution dans d'autres pays, en matière de la conduite des réformes.

Gbewopo Attila, Gérard Chambas et Jean-Louis Combes (2009) analysent l'impact de l'aide publique au développement (APD) sur la transition fiscale dans les pays en développement, à partir d'un échantillon de 106 PED sur la période 1985-2005. Ils construisent d'abord des indicateurs binaires de transition fiscale en combinant des informations sur le niveau et la structure de la fiscalité. L'analyse effectuée à partir de l'indicateur 1 indique une fréquence d'occurrence de transition fiscale de 75% des observations pour l'ensemble des pays en développement sur la période d'étude. Cette fréquence varie selon les groupes de pays et traduit donc des situations diverses quant à la mise en œuvre des réformes de transition fiscale. Les auteurs relèvent notamment une moindre fréquence d'occurrence de la transition dans les pays d'Afrique au sud du Sahara, en particulier entre 1980-1995. L'application de l'indicateur 2 de l'étude les amène à constater que la plupart des pays en transition l'année t-1 le sont également l'année t et déduisent que le processus de transition apparaît comme largement irréversible. Mais, l'irréversibilité serait moindre en Afrique subsaharienne et en Asie du Sud qui regroupent la plupart des pays à faible revenu. G Attila et al (2009), relèvent ensuite les principaux obstacles à une réforme de transition fiscale, ainsi que les mécanismes par lesquels l'aide publique au développement affecte l'adoption d'une réforme de transition fiscale. Ils utilisent enfin un modèle non linéaire de probabilité pour évaluer la probabilité d'adoption d'une réforme de transition fiscale et dégager l'effet de l'APD. Il ressort des résultats de l'estimation que l'APD favorise le succès de la transition fiscale.

Une étude sectorielle et économique réalisée en Octobre 2010 par la Banque Africaine de Développement (BAD) portant sur l'évaluation du potentiel des recettes publiques au Sénégal a montré que, malgré les pertes des recettes fiscales subies par le Sénégal à partir 1986, suite à sa politique de libéralisation du commerce extérieur ayant conduit à la diminution des

recettes de porte, le Sénégal est arrivé à accroître ses recettes publiques à partir de 2005, consacrant ainsi la réussite de la transition fiscale mise en œuvre dans ce pays.

3.3.2 Les orientations de la transition fiscale en Afrique

Certaines études ² relèvent que la transition fiscale dans le contexte particulier de l'Afrique, au-delà de sa nécessité, soulève certaines questions :

La première catégorie de question est relative au type de fiscalité (directe ou indirecte) susceptible de permettre le mieux la compensation des pertes de recettes liées au désarmement tarifaire et stimuler le processus d'intégration.

Il se pose également des questions de modalités applicables, compte tenu du régime fiscal retenu, ainsi que les conditions d'efficacité de la transition fiscale dans les pays africains.

Diata H. et N'Gakosso A. en s'appuyant sur de nombreux ouvrages, articles et rapports disponibles sur la fiscalité en Afrique, l'intégration des pays de la CEMAC et de l'UEMOA ainsi que sur l'intégration européenne, estiment donc que l'analyse des déterminants d'une transition fiscale efficace, le choix du type de fiscalité et la définition des modalités de sa mise en œuvre doivent se faire sur la base du principe de neutralité qui est censé, selon eux, non seulement garantir la compensation des pertes dues au désarmement tarifaire, mais aussi stimuler le processus d'intégration économique.

Pour justifier les orientations nécessaires pour une transition fiscale réussie, il nous paraît nécessaire d'élucider les vertus et les limites des deux types de fiscalités, directe et indirecte.

Vertus et limites de la fiscalité directe

Si les impôts directs sont utilisés comme un instrument privilégié pour agir sur la redistribution des revenus dans les pays développés, leur place est très limitée dans les Pays en développement, surtout en Afrique, en raison de nombreuses contraintes affectant la fiscalité

²Pour plus de détails, voir l'étude du Professeur Hervé DIATA et Antoine N'GAKOSSO publiée dans la Revue Africaine de l'Intégration, Volume 1, No. 1, janvier 2007.

directe :

- Les différents revenus des contribuables sont regroupés sous un Impôt Général sur le Revenu (IGR). Celui-ci faisant appel au principe déclaratif et nécessitant des liaisons lourdes et coûteuses, paraît inadapté aux capacités de gestion de nombreuses administrations. L'IGR est généralement réduit à un impôt sur les salaires renforcé par les retenues à la source sur certains revenus tandis que les revenus des entrepreneurs et des professions libérales échappent largement à cet impôt (Chambas, 2005).

- Les grandes entreprises constituent également une source importante de recettes directes à travers l'impôt sur les sociétés (IS). Cependant, compte tenu de la faiblesse relative des activités modernes dans la plupart des pays africains, le résultat des entreprises forme une assiette très limitée. Une concentration excessive de l'impôt sur les entreprises modernes comporte un risque³ de délocalisation de leurs activités ou une substitution de celles-ci par des activités non-enregistrées. L'IS est souvent complété par un Impôt Minimum Forfaitaire (IMF) qui présente l'avantage d'être plus stable : son assiette est constituée du chiffre d'affaires et non du solde. Cependant, l'IMF peut entraîner une taxation excessive de certaines activités à faibles marges bénéficiaires (Chambas, 2005).

- La fiscalité foncière constitue généralement une importante recette pour les collectivités locales. Elle possède des propriétés de neutralité économiques : elle affecte peu les comportements économiques. La taxe foncière est favorable à l'établissement d'un lien entre l'offre des biens publics locaux et l'impôt local. Cependant, le montant des recettes de la fiscalité foncière est faible en Afrique en raison notamment :

- du rejet spécifique de la fiscalité foncière par les catégories moyennes qui la considèrent comme injuste compte tenu des efforts d'épargne consentis pour acquérir leurs actifs immobiliers et aussi par les plus favorisés qui n'acceptent pas de voir diminuer le rendement de leur patrimoine ;

³Ce risque est désormais limité avec la normalisation ces dernières années des taux d'imposition des bénéficiaires et des régimes des impôts directs sur les entreprises. L'effet désincitatif ne peut donc provenir que des conditions d'application de l'impôt (contrôles inadaptés, corruption...)

- des législations inadaptées, du fait notamment de la transposition des textes largement inspirés des législations des pays développés avec des contextes bien différents ;
- d'une organisation administrative défailante avec l'intervention souvent concomitante des réseaux des impôts et du trésor et la déresponsabilisation des collectivités locales ;
- des moyens administratifs faibles relativement au nombre de côtes : les administrations fiscales ne disposent pas de moyens humains et matériels pour gérer une fiscalité de masse ;
- des réticences politiques fréquentes : le foncier en Afrique constitue un noyau de lutte d'influence et d'enjeux politiques majeurs, ce qui explique la méfiance tant des gouvernements centraux que locaux à s'engager dans une politique de taxation foncière.

Vertus et limites de la fiscalité indirecte

Intérêts et limites de la TVA :

Penser à une transition fiscale en direction de la fiscalité indirecte suppose donc de mobiliser davantage de recettes de TVA qui en est la principale composante, même s'il est évident que certaines contraintes pèsent sur son efficacité budgétaire. Seule la fiscalité indirecte, fondée sur une TVA bien gérée, peut fournir des recettes fiscales d'un niveau élevé sans entraîner d'importantes distorsions, en raison des qualités de cet impôt (Chambas, 1994). Cette affirmation renforce les conclusions du rapport Neumark⁴ qui fait observer que seule la TVA pouvait apporter une solution satisfaisante aux problèmes qui se poseraient à chaque étape de l'intégration économique. Elle permet de combiner les avantages de la taxe unique

⁴Le rapport Neumark est à l'origine du développement de la TVA en Europe (et indirectement dans le monde). Il avait proposé en 1962, de remanier immédiatement toutes les conventions bilatérales contre la double imposition dans le sens de l'OCDE, "à moins qu'il ne soit possible pendant la première phase de conclure déjà une convention multilatérale contre la double imposition". Le rapport mettait d'ailleurs en exergue la nécessité d'un rapprochement des législations comme condition préalable à la conclusion d'une convention fiscale multilatérale entre les Etats membres. Les auteurs de ce rapport estimaient que la centralisation des opérations d'assiette de l'impôt représentait "la méthode qui conviendrait le plus parfaitement aux exigences d'un véritable marché commun, c'est-à-dire la détermination du montant de la matière imposable pour les impôts sur le revenu global et sur les bénéfices des sociétés dans un seul Etat, qui serait normalement celui du domicile fiscal ou celui où la majeure partie des activités professionnelles est exercée". Selon ce rapport, "un tel système, effectué selon les règles uniques d'assiette de la matière imposable, aurait l'avantage d'éliminer radicalement la double imposition à l'intérieur du marché commun."

(charges égales pour tous les produits similaires, absence d'incitation à l'intégration) avec ceux de la taxe en cascade (répartition de la charge aux différents stades de son champ d'application, rendement élevé).

Créée en France en 1954, la TVA est une taxe unique à paiement fractionné qui présente de nombreux avantages :

- la taxe étant unique, le poids de l'impôt est relativement léger ;
- chacun des membres du circuit qui ne se situe pas en position de consommateur final paie la taxe mais, dans le même temps, il peut déduire la taxe qui lui a été facturée ;
- le consommateur intermédiaire paie relativement ce qu'il ajoute au produit du fait qu'en réalité, pour lui, la TVA ne frappe que la valeur ajoutée : c'est la neutralité ;
- la détaxation des investissements grâce au mécanisme des déductions de la taxe facturée ;
- en cas d'excédent de la taxe payée sur celle facturée, il s'impose le remboursement par l'Etat.

L'étude de Diata H. et N'Gakosso A. citée plus haut résume également les vertus de la TVA sur la base du postulat économique de la fiscalité et du principe de neutralité.

Selon le postulat économique de la fiscalité, la TVA est le seul impôt général de consommation :

- calculé ad valorem ;
- perçu sur les entreprises, qui l'incorporent à leurs prix ;
- pesant dans une égale proportion sur tous les coûts élémentaires de la fabrication et de la commercialisation d'un même produit, de manière à ne pas fausser les calculs grâce auxquels les entreprises maximisent la productivité.

Elle est une taxe sur le chiffre d'affaires appliquée dans chaque entreprise aux ventes, sous déduction des taxes facturées par les fournisseurs. Contrairement aux impôts en cascade, l'effet premier de la TVA est de favoriser globalement l'investissement et d'éviter la double imposition des biens de production.

Selon son principe de neutralité, la TVA offre de nombreux avantages :

- la TVA est indifférente à la longueur du circuit économique ; elle ne pèse donc pas sur les décisions des opérateurs économiques quant à l'organisation du schéma de production ;
- la TVA est un facteur de compétitivité des exportations dans la mesure où le produit exporté ne supporte pas de TVA et que celle acquittée sur les intrants est déductible et remboursable ;
- la TVA encourage les investissements dans la mesure où celle acquittée sur ces investissements est déductible et remboursable ;
- la TVA limite la fraude car les opérateurs sont moins enclins à éviter une taxe dont ils ne supportent pas la charge finale ;
- la TVA participe à la formation des opérateurs économiques dans la mesure où chaque opérateur doit détenir une facture en bonne et due forme de son fournisseur pour pouvoir déduire le montant acquitté.

Chambas G. (2005), se félicite également de cette neutralité de la TVA dans la mesure où il est possible, tout en l'adaptant au contexte particulier d'économies en développement, d'en conserver les propriétés de neutralité économique tout en recouvrant des recettes fiscales importantes.

Bien que prélevée aux différents stades de production ou de commercialisation, le mécanisme de la TVA permet une déduction systématique des taxes supportées par les consommateurs intermédiaires. Il existe cependant, certaines entraves à la neutralité économique de la TVA dans les pays africains. Celles-ci ont été résumées par Chambas G. (2005) comme suit :

- l'octroi des exonérations de TVA à des fins d'incitations: les exonérations de TVA sont néfastes du fait qu'elles entraînent ipso facto la non déductibilité de la TVA supportée par le produit concerné. En effet, l'exonération en entraînant des rémanences de TVA va à l'encontre de l'objectif initial et baisse la compétitivité des producteurs domestiques bénéficiant de l'exonération de TVA.

- l'application des taux multiples de TVA: le choix d'une TVA à taux multiples entraîne une aggravation des distorsions en raison de la plus grande difficulté d'application et aussi parce que la multiplicité des taux entraîne l'apparition de crédits de TVA supplémentaires par rapport au cas d'une TVA à taux unique ; dans ce contexte, la TVA qui est un impôt non sécable, devient donc sécable ;
- les restrictions sur les biens et services ouvrant droit à déduction de TVA: les défaillances relevées dans l'application du mécanisme de la TVA résultent d'un arbitrage au détriment de la neutralité de la TVA et de la compétitivité des productions locales.

Les droits d'accises :

Les droits d'accises peuvent permettre une mobilisation de ressources fiscales substantielles en raison de l'importance des consommations des biens concernés (alcools, tabacs, produits pétroliers...) et de la faible élasticité de la demande de ces biens par rapport au prix. Ils permettent également de limiter la consommation des biens à effets externes négatifs. Mais ils comportent également des effets néfastes sur la compétitivité en taxant des produits intermédiaires. Ils peuvent être à l'origine d'effets sociaux indésirables comme l'a souligné Chambas (2005) à partir d'un exemple sur les tabacs. En effet, si les tabacs entrent pour une part importante dans le budget des pauvres, les accises conduisent à taxer fortement ces ménages, qui risquent finalement d'arbitrer dans leur budget familial au détriment des dépenses essentielles (éducation, santé...). Chambas montre également que l'utilisation des droits d'accises comme instrument d'équité est difficile, en citant l'expérience de l'Indonésie où ils ont été instaurés sur des produits de luxe pour rendre politiquement acceptable une TVA à taux unique. A cause de la faible consommation des produits de luxe, le produit fiscal fut décevant et l'effet de redistribution marginal.

Au regard de toutes les contraintes pesant sur la fiscalité interne, il apparaît qu'une politique de libéralisation commerciale peut se traduire par une baisse des recettes publiques totales,

faute de succès de la politique de compensation à travers des recettes fiscales internes. L'assiette des impôts directs en Afrique est très étroite. Les revenus salariaux dont bénéficie une minorité de la population, constituent l'essentiel de l'assiette de l'impôt sur le revenu des ménages, tandis que les impôts sur le résultat sont concentrés souvent sur un petit nombre d'entreprises. Compte tenu de ces contraintes et des difficultés d'application, il serait difficile que les impôts directs puissent constituer des instruments majeurs de la transition fiscale en Afrique (Tanzi et Zee, 2000). La fiscalité indirecte, notamment la TVA, malgré les problèmes qu'elle peut soulever, semble donc la mieux indiquée pour compenser les pertes de recettes issues du désarmement tarifaire et qui conviendrait à la dynamique d'intégration africaine tout en conservant ses vertus de neutralité. En outre, le choix des modalités doit obéir au critère de neutralité de l'impôt retenu, la TVA en l'occurrence.

3.4 Evaluation de la transition fiscale dans les pays en développement

3.4.1 Critères et indicateurs de transition fiscale et leurs limites

Quelques critères et indicateurs de transition fiscale: exemple de l'Union Economique et Monétaire Ouest-Africaine

Evaluer un programme de transition fiscale suppose l'utilisation d'un certain nombre de critères et indicateurs qui constituent des instruments de mesure. Dans la littérature, les critères et indicateurs généralement utilisés pour évaluer la transition fiscale d'un pays sont relatifs à la structure du prélèvement public. Parmi ces indicateurs, certains permettent de tenir compte de l'instabilité des recettes publiques considérée comme l'une des caractéristiques essentielles des ressources publiques des PED, tandis que d'autres indicateurs touchent plutôt

à la structure économique du prélèvement public.

Définition :

Par critères, on entend, des principes, des repères auxquels l'on se réfère pour énoncer une proposition. En clair, les critères constituent des points de jugements qu'il faudrait atteindre pour conclure d'une transition fiscale réussie. Les indicateurs quant eux, sont des éléments significatifs particulièrement importants d'une situation économique et sociale qui permettent d'établir des prévisions d'évolutions ou de corrections.

Les critères et indicateurs de transition fiscale adoptés au sein de l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA) peuvent servir d'exemple illustratif. En effet, la décision N°34/2009/CM/UEMOA portant adoption des critères et indicateurs de la transition fiscale au sein de l'UEMOA comporte, comme l'indique son intitulé, deux instruments de mesure de la transition fiscale: les critères et les indicateurs.

En son article 4, la décision définit trois critères principaux et six critères complémentaires.

Les critères principaux sont :

- ratio : impôts et taxes perçus au cordon douanier rapportés aux recettes fiscales totales. La baisse de ce ratio correspond à la réduction de la protection tarifaire, constituant ainsi un signal de transition fiscale. Ce ratio doit être inférieur ou égal à 45% pour les pays de l'UEMOA ;
- ratio : recettes fiscales intérieures (directes et indirectes) rapportées aux recettes fiscales totales. L'augmentation de ce ratio constitue également un signe de transition fiscale dans la mesure où cela traduit une part plus importante de la fiscalité interne dans les recettes fiscales totales. Ce ratio doit être supérieur ou égal à 55% dans les pays de l'UEMOA ;
- ratio : recettes fiscales intérieures rapportées aux recettes fiscales sur le commerce extérieur. L'augmentation de ce ratio traduit une place plus importante de la fiscalité intérieure. Ce ratio doit être supérieur à 1.5.

Les critères complémentaires sont définis par les ratios ci-après :

- droits de douanes et redevances statistiques rapportés aux recettes fiscales totales ;
- TVA et droits d'accises au cordon douanier rapportés aux recettes fiscales totales;
- recettes fiscales intérieures directes rapportées aux recettes fiscales totales ;
- recettes fiscales intérieures indirectes rapportées aux recettes fiscales totales;
- recettes fiscales intérieures directes rapportées aux recettes fiscales intérieures ;
- recettes fiscales intérieures indirectes rapportées aux recettes fiscales intérieures.

La décision susmentionnée laisse le choix à chaque Etat membre de l'Union de déterminer les repères des critères complémentaires en fonction de son programme national de transition fiscale.

De même, les indicateurs du programme de transition fiscale au sein de l'UEMOA se distinguent en indicateurs de performance et en indicateurs de suivi.

Ainsi, l'article 5 de la décision définit-il les indicateurs de performance comme des ratios dont l'atteinte et le dépassement sont souhaités pour mesurer les impacts du programme de transition fiscale sur la mobilisation des ressources fiscales.

L'indicateur de référence pour mesurer le niveau de mobilisation des recettes fiscales est le critère de convergence déterminé par le ratio : recettes fiscales sur PIB tel que fixé par le Pacte de convergence, de stabilité, de croissance et de solidarité de l'UEMOA. Il doit être supérieur ou égal à 17%.

D'autres indicateurs permettent de mesurer le comportement des composantes du ratio des recettes fiscales rapportées au PIB :

- ratio : recettes fiscales intérieures directes et indirectes sur PIB. Il doit être supérieur ou égal à 10%. Cet indicateur permet d'apprécier la performance des administrations fiscales dans la mobilisation des recettes de la fiscalité intérieure ;
- ratio : impôts et taxes sur le commerce extérieur sur PIB. Il doit être supérieur ou égal à 7%.

Ce ratio permet de mesurer la performance dans la mobilisation des recettes fiscales perçues sur le commerce extérieur.

Les indicateurs de suivi permettent d'apprécier le degré de réalisation d'objectifs spécifiques du programme de transition fiscale. Ils concernent les efforts engagés pour élargir l'assiette fiscale et pour renforcer la synergie entre les administrations fiscale et douanière. Ils sont définis par les ratios ci-après :

- montant des moins-values (exonérations et exemptions fiscales et douanières) rapporté aux recettes fiscales totales ;
- nombre de nouveaux contribuables immatriculés rapporté au nombre de contribuables suivis par les services fiscaux ;
- nombre de contrôles effectués par les brigades mixtes impôts-douanes rapporté au nombre total de contrôles mixtes programmés ;
- nombre de services des impôts et des douanes interconnectés rapporté au nombre total des services des impôts et des douanes programmés pour être connectés.

Il est important de rappeler que les normes fixées pour les critères et indicateurs de la transition fiscale sont des minima de performance que les Etats membres de l'Union devraient respecter jusqu'à l'horizon 2013. Mais, comme le soulignent certaines études, le problème en économie comme en toute autre science d'ailleurs, ne concerne guère la difficulté du choix des instruments de mesure, mais plutôt, l'existence d'une cohérence scientifiquement démontrable entre ces instruments et la réalité.

Limites des critères et indicateurs de transition fiscale

La plupart des critères et indicateurs sous forme de ratios fiscaux énumérés, permettent de mesurer les efforts des Etats concernant l'amélioration de leur capacité de mobilisation des ressources internes et de transfert de la pression fiscale de la douane vers la fiscalité intérieure. Mais ils comportent un certain nombre de limites :

- La plupart des critères sont administratifs, et donc basés sur la différenciation des recettes publiques collectées par l'administration douanière et celles collectées par l'administration fiscale (les directions des impôts) ;
- Ils ne tiennent pas compte du niveau du potentiel fiscal pour apprécier l'état d'avancement du processus de transition fiscale dans les Etats. En effet, des critères de transition fiscale peuvent être dégagés à partir de l'évolution du niveau de prélèvement public effectif. Cependant, de tels critères présentent l'inconvénient d'une référence subjective, le niveau de prélèvement public antérieur qui peut correspondre à un prélèvement faible ou, au contraire élevé, compte tenu des caractéristiques du pays. Par exemple, il est difficile de considérer qu'un pays traversant une phase de ressources publiques particulièrement basse réussit sa transition fiscale parce qu'il parvient à modifier sa structure de prélèvement tout en reconduisant son niveau de ressources publiques anormalement faible (Attila et al. 2009). Compte tenu ces limites constatées dans les critères et indicateurs de transition fiscale, Attila et al. (2009) ont adopté une nouvelle démarche pour identifier le processus de transition fiscale dans les pays en développement. Cette démarche a non seulement l'avantage de prendre en compte les critères de structure et de potentiel fiscal, mais aussi de discriminer les transitions s'effectuant essentiellement en direction de la TVA par rapport aux transitions s'opérant vers les autres catégories de recettes publiques (Diarra, 2012). La démarche de ces auteurs est basée sur deux indicateurs principaux :

Selon le premier indicateur, au cours d'une année, un pays est considéré être en transition fiscale si deux conditions, A et B, sont simultanément satisfaites.

La condition A est satisfaite dans l'une des deux éventualités :

- Le ratio des recettes tarifaires rapportées au produit baisse sur un horizon de 5 ans (la baisse de ces recettes est mesurée à travers le taux de croissance calculé à partir d'un ajustement exponentiel) ;
- Les recettes tarifaires représentent au plus 10% des recettes publiques totales.

Condition B : Le niveau des recettes publiques d'un pays se rapproche de son potentiel structurel de recettes ; les recettes publiques mobilisées sur la période représentent au moins 90% du potentiel fiscal.

Le second indicateur est plus restrictif que le premier, puisqu'il permet d'identifier, au sein des pays en transition fiscale respectant le premier indicateur, ceux dont la transition fiscale s'effectue en direction de la TVA. Donc, aux conditions A et B qui forment le premier indicateur, ils ajoutent une condition C (les recettes de TVA rapportées au produit augmentent sur un horizon de 5 ans).

Nous estimons que ces critères d'Attila et al (2009) sont également critiquables. En effet, la condition B d'Attila et al est sensible aux définitions que l'on donne aux notions d'effort fiscal et de potentiel fiscal, qui sont pourtant loin de faire l'unanimité. Selon cette condition, le niveau des recettes fiscales d'un pays doit se rapprocher de son potentiel structurel de recettes : les recettes fiscales mobilisées sur la période doivent représenter au moins 90% du potentiel fiscal. Cette condition sous-entend que tout pays dispose d'un potentiel de ressources au-delà duquel il ne peut aller. L'effort fiscal dans ces conditions permettrait de mobiliser un maximum de ressources. Cette condition nous paraît très subjective dans la mesure où la norme de 90% est fixée de façon arbitraire et les résultats pourraient être fortement sensibles aux changements de seuil. De plus, étant donné les spécificités des pays et le fait que les programmes de transition sont différents entre les gouvernements, le risque est grand d'occulter les efforts de transition de plusieurs pays en définissant subjectivement des conditions de la transition.

Sur un autre plan, pour ceux qui considèrent que l'effort fiscal permet au pays de mobiliser au-delà de son potentiel, mobiliser 90% de son potentiel suppose un effort fiscal négatif. Ils estiment donc qu'un pays ne peut être considéré comme étant en transition fiscale s'il n'améliore pas son effort fiscal sur la période. Dans ce cas, pour tendre vers la transition fiscale, le pays devrait avoir un effort fiscal supérieur ou égal à zéro, ce qui veut dire qu'il

mobilise au moins 100% de son potentiel.

Par ailleurs, le fait de se focaliser sur la TVA en tant que pivot dans la construction de l'indicateur entraîne un risque élevé d'exclusion de la transition fiscale opérée par plusieurs pays à un moment donné de leur processus. Dans les faits, certains pays ont eu davantage recours à l'imposition directe dans leur processus de transition fiscale (voir Brun, Chambas et Laurent, 2007). On peut citer en exemple le cas du Maroc (Figure 3.3).

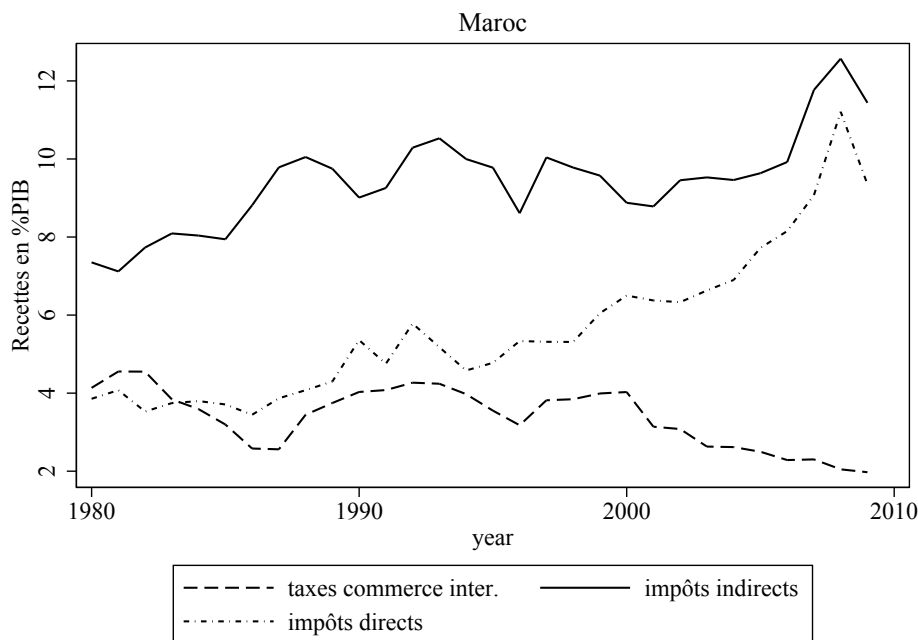


Fig 3.3 Evolution des recettes fiscales du Maroc

3.4.2 Construction d'un nouvel indicateur de transition fiscale

Construire un indicateur de transition fiscale implique la prise en compte des critères relatifs à la fois à la structure de prélèvement et au niveau du prélèvement public. Cela suppose également que l'on doit partir d'une définition claire de la notion de transition fiscale. Il existe plusieurs définitions de la transition fiscale, mais celle que nous retenons pour la

construction de notre indicateur est la définition donnée par Chambas (2005).

Selon cette définition, la transition fiscale consiste à réduire le coût social du prélèvement public à travers une action sur la structure ou les caractéristiques du prélèvement tout en maintenant un niveau adéquat de recettes publiques. Il s'agit concrètement d'envisager des politiques visant une réduction de la contribution relative des recettes tarifaires et une substitution corrélative des recettes fiscales internes dans la mesure où, par rapport aux autres impôts (fiscalité directe et fiscalité indirecte internes), les tarifs sont à l'origine des distorsions fiscales les plus importantes (Chambas, 2005). Il peut également s'agir de réduire l'instabilité des ressources publiques en renforçant la contribution des recettes plus stables.

Une telle définition nous paraît assez pratique dans le cadre des pays en développement qui traditionnellement concentrent leurs efforts de mobilisation sur les recettes de porte, plus faciles à recouvrer et qui connaissent également une forte instabilité des recettes publiques.

Toute réforme fiscale dans ces pays devrait intégrer prioritairement ces deux aspects.

L'indicateur que nous utilisons pour évaluer la transition fiscale dans notre travail est basé sur les indicateurs classiques auxquels nous apportons certaines modifications pour tenter d'apporter des réponses à certaines insuffisances souvent relevées, tout en tenant beaucoup plus compte de cette définition de la notion de transition fiscale que nous avons retenue. Nous partons notamment des indicateurs d'Attila et al (2009) qui tiennent compte des difficultés d'utilisation des indicateurs basés sur le niveau de prélèvement public.

Ainsi, nous considérons un pays comme étant en transition fiscale au cours d'une période s'il réalise simultanément les deux conditions suivantes :

Condition A : changement dans la composition des recettes: Ce changement suppose une baisse des recettes extérieures compensées par une hausse des recettes intérieures, soit la réalisation des deux hypothèses suivantes :

Hypothèse 1 : Le ratio des recettes tarifaires rapportées au produit baisse sur une période de 5 ans :

Certaines études retiennent une période beaucoup plus courte pour mesurer la transition fiscale. Diarra (2012) par exemple retient une période de 3 ans. Nous estimons qu'une telle période serait trop courte pour pouvoir juger d'une variation significative des recettes. La période de 5 ans retenue par Attila et al. (2009) nous paraît plus raisonnable. Ainsi, pour mesurer la baisse des recettes tarifaires, nous calculons la différence de niveaux de ces recettes entre la première et la cinquième année de la période considérée, et cette variation devrait être négative. En effet, compte tenu de l'évolution de la richesse des pays, il n'est pas évident d'avoir un niveau de recettes d'une année t inférieur à celui de l'année $t-5$. C'est pour cela nous estimons qu'une variation négative des recettes entre une année t et l'année $t-5$ pourrait relever d'un effort du pays pour diminuer ses recettes tarifaires, ce qui constituerait donc un bon signal pour la transition fiscale.

Hypothèse 2 : Le ratio des recettes intérieures rapportées au PIB augmente sur une période de 5 ans :

Comme dans la première hypothèse, nous calculons également la différence de niveau des recettes intérieures entre la première et la cinquième année de la période considérée et cette variation devrait être positive. Il est vrai que certains événements comme par exemple les chocs macroéconomiques, l'instabilité politique et bien d'autres facteurs peuvent avoir un impact négatif sur le niveau de ces recettes intérieures de telle sorte qu'on puisse assister à une baisse de recettes d'une année à l'autre ou sur toute une période donnée. Mais nous estimons que malgré cette éventualité, on devrait avoir une évolution positive entre une année $t-5$ et une année t . Cette évolution positive voudrait dire que le pays arrive à résister aux chocs négatifs grâce à ses efforts pour une plus grande mobilisation intérieure dans le cadre de sa politique de transition fiscale.

Condition B : Norme de recettes:

C'est à ce niveau que notre indicateur se démarque de ceux d'Attila et al (2009).

En effet, compte tenu de toutes les réserves émises sur cette condition B d'Attila, nous retenons ici comme critère que : *la variation des recettes intérieures rapportée à la variation en valeur absolue des recettes tarifaires doit être supérieure ou égale à 1, ce qui sous-entend, en tenant compte des deux hypothèses de la condition A, que la hausse des recettes intérieures compense la baisse des recettes tarifaires sur la période.* En clair, selon notre indicateur, les pays en transition au cours d'une période sont ceux pour lesquels on a à la fois une variation négative des recettes tarifaires, une variation positive des recettes intérieures et cette augmentation des recettes intérieures compense au moins la baisse des recettes tarifaires.

L'intérêt de cet indicateur est qu'il est simple à construire, moins subjectif et tient compte de la définition réaliste et objective de la notion de transition fiscale, une définition parfaitement ée au cadre des PED.

De plus, l'indicateur intègre implicitement les effets de la modification de toutes les politiques fiscales car, les modifications du numérateur et du dénominateur reflètent respectivement l'effet net des modifications politiques sur les recettes internes et sur les barrières fiscales au commerce international.

3.4.3 Etat des lieux du processus de transition fiscale dans les Pays en développement

Fréquence de transition

La fréquence de la transition a été déterminée sur la base de l'application de notre indicateur de transition fiscale. En appliquant donc cet indicateur sur toute la période d'étude, nous trouvons une fréquence d'occurrence de la transition fiscale de 27,5% des observations pour l'ensemble de l'échantillon. Cette fréquence est plus élevée en Amérique Latine (32,6% des

Tableau 3.1 Fréquence de la transition par région

Echantillon	pas de transition	transition	Pourcentage de la transition
Echantillon totale	485	175	27,50%
Est de l'Asie et Pacifique	103	23	18,25%
Amérique latine	93	45	32,60%
Moyen Orient et Afrique du Nord	53	19	26,39%
Sud de l'Asie	27	9	25%
Afrique Subsaharienne	205	77	27,20%

observations) qu'en Afrique Subsaharienne (27, 3% des observations) comme le montre le tableau 3.1 ci- dessus.

Tableau 3.2 Fréquence de la transition par niveau de revenu

Echantillon	pas de transition	transition	Pourcentage de la transition
Faible revenu	127	41	(24,4%)
Revenu moyen inférieur	182	64	(26,01%)
Revenu moyen supérieur	176	70	(28,46%)

La distinction par niveau de revenu indique une plus faible fréquence d'occurrence de la transition fiscale dans les pays à faible revenu (24,4% des observations) par rapport aux pays à revenu moyen supérieur qui affichent une fréquence de 28,46% des observations (tableau 3.2). On note d'une manière générale une faible fréquence de transition quelque soit le groupe de pays. Cette situation peut dans une certaine mesure être attribuée aux conditions plus ou moins strictes imposées dans la construction de l'indicateur.

Probabilité conditionnelle de transition

Dans le tableau 3.3 ci-dessus, les lignes reflètent la situation initiale et les colonnes, la situation finale.

On constate que, pour l'ensemble de l'échantillon, les pays qui ne sont pas en transition (c'est à dire transition fiscale = 0) à la période t ont 74% de chance de rester dans cette même

Tableau 3.3 Probabilité de transition par région

		pas de transition	transition
Echantillon total	pas de transition	74.00	26.00
	transition	48.82	51.18
Est de l'Asie et Pacifique	pas de transition	86.36	13.64
	transition	35.29	64.71
Amérique latine	pas de transition	70.93	29.07
	transition	31.03	68.97
MENA	pas de transition	75.51	24.49
	transition	36.36	63.64
Sud de l'Asie	pas de transition	75.51	24.49
	transition	36.36	63.64
Afrique Subsaharienne	pas de transition	75.00	25.00
	transition	50.00	50.00

situation en t+1 et 26% de chance d'observer une transition en t + 1. En revanche, les pays en transition à la période t ont 51% de chance rester dans cette même situation en t + 1, et 49% de chance de ne plus observer une transition la période suivante. Une observation par région montre qu'en Amérique Latine, les pays qui ne sont pas en transition à une période t ont 71% de chance de rester dans cette même situation en t+1 et 29% de chance de passer en transition en t+1, alors qu'en Afrique, ces pays ont 75% de chance de demeurer dans cette même situation contre 25% de chance de passer à la transition la période suivante. Dans le même temps, les pays d'Amérique Latine qui sont en transition à un temps t ont 69% de chance de rester toujours en transition à t+1 contre 31% de chance de perdre cette transition. En Afrique Subsaharienne, les pays en transition à un temps t ont la même chance (50%) de rester toujours en transition ou de basculer dans une situation d'absence de transition.

L'analyse du tableau 3.4 ci-dessus qui indique la probabilité de transition par niveau de revenu appelle également certaines observations : les pays à faible revenu qui ne sont pas en transition à un temps t ont 74% de chance de rester dans la même situation contre 26% de chance de passer en transition à t+1. Lorsqu'ils sont en transition à un temps t, ils ont 58%

Tableau 3.4 Probabilité de transition par niveau de revenu

		pas de transition	transition
Faible revenu	pas de transition	74.31	25.69
	transition	58.06	41.94
Revenu moyen inférieur	pas de transition	73.08	26.92
	transition	55.10	44.90
Revenu moyen supérieur	pas de transition	74.68	25.32
	transition	36.17	63.83

de chance de perdre cette transition à t+1 contre 42% de chance de conserver cette transition. Pour les pays à revenu moyen supérieur, lorsqu'ils ne sont pas en transition à un temps t, ils ont 75% de chance de rester dans cette situation et 25% de chance de passer en transition. Lorsqu'ils sont en transition, ils ont 64% de chance de rester toujours en transition contre 36% de chance de basculer dans une absence de transition.

Certains enseignements peuvent être tirés de ces observations :

1. *Quelle que soit la situation géographique du pays et son niveau de revenu (faible ou moyen), il lui est difficile de rendre effective la réforme de transition fiscale au cours d'une année s'il n'était pas en transition l'année précédente.*
2. *Le phénomène de transition fiscale est plus irréversible en Amérique Latine qu'en Afrique Subsaharienne. La transition est également plus irréversible dans les pays à revenu moyen supérieur que dans les pays à faible revenu. Au-delà des obstacles énumérés dans la section suivante comme pouvant entraver la réforme de transition fiscale, il convient de noter également comme le soulignait Attila (2009) que cette réforme comporte un coût très élevé. Sa réussite exige de bonnes capacités administratives et un environnement favorable qui sont loin d'être une garantie dans les pays sous revue, notamment en Afrique Subsaharienne.*

3.5 Obstacles à une réforme de transition fiscale et effets attendus des SARAs

3.5.1 Principaux obstacles à une réforme de transition fiscale

La transition fiscale est une réforme structurelle de grande ampleur ; elle suppose une plus grande mobilisation de la fiscalité interne au détriment de recettes tarifaires. La réussite d'une politique de transition fiscale peut être limitée par quatre catégories d'obstacles.

La première catégorie d'obstacles est relative au caractère incertain de l'évaluation des coûts et avantages de la réforme. Comme toute réforme importante, la réforme de transition fiscale est à l'origine d'un climat d'incertitude. Les modalités de la réforme de transition fiscale sont complexes à définir et autour des orientations fondamentales, des choix différents sont possibles (calendrier, coordination des mesures,...). L'incertitude est d'autant plus grande que la réforme est mise en œuvre dans des pays vulnérables, soumis à des chocs et dont les capacités de prévision sont faibles (Attila et alii., 2009). L'incertitude peut susciter une méfiance de la part des différents acteurs (décideurs, opérateurs économiques et de manière plus générale de l'ensemble des citoyens, notamment des consommateurs) et créer ainsi des résistances de leur part. Du fait de l'incertitude, cette résistance peut également concerner des groupes qui s'attendent à bénéficier de la réforme. Ainsi, l'expérience montre que les opérateurs économiques bénéficiaires de la réforme se réfugient fréquemment dans l'attentisme, voire se solidarisent avec les perdants de la réforme (Drazen, 1996). L'incertitude sur la répartition des coûts et des bénéfices de la réforme constitue généralement un facteur de renforcement des oppositions (Fernandez, Rodrik, 1991) et de maintien du statu quo (Laban, Sturzenegger, 1994).

La deuxième catégorie d'obstacles tient aux caractéristiques institutionnelles du pays : rigidités et cloisonnements administratifs. En effet, la qualité des institutions d'un pays

détermine en partie sa capacité à mettre en œuvre une réforme de transition fiscale qui exige un effort soutenu sur plusieurs années. Aussi, une des manifestations les plus symptomatiques en matière de rigidités et cloisonnements administratifs réside -t-elle dans l'absence de réseaux informatiques reliant les différentes administrations financières.

La troisième catégorie d'obstacles est sociétale et provient de l'opposition des groupes d'intérêt qui seront affectés négativement par la réforme. En effet, la libéralisation commerciale va particulièrement engendrer des coûts aux opérateurs économiques bénéficiant de rentes issues de la protection (Krueger, 1993). Ces groupes sont susceptibles de fédérer des oppositions : ils peuvent faire alliance par exemple avec les salariés des activités soumises à la levée de la protection.

Le statu quo, même s'il est globalement désavantageux, peut toutefois se prolonger : considérer une réforme comme théoriquement optimale n'est pas suffisant pour garantir son adoption, en absence d'un mécanisme crédible de compensation des pertes par les bénéficiaires des groupes gagnants. Cette situation est décrite dans la littérature comme le résultat d'une guerre d'usure (Alesina et Drazen, 1991 ; Drazen et Grilli, 1993) entre deux protagonistes aux intérêts divergents. Le modèle utilisé repose sur plusieurs hypothèses. Il considère d'abord que la réalisation de la réforme exige un accord unanime, ce qui suppose que chacun des groupes dispose d'un droit de veto. Le modèle suppose ensuite que le coût de l'absence de réforme augmente dans le temps, mais celui-ci constitue une information privée (Laban et Sturzenegger, 1994). Autrement dit, un groupe connaît pour lui-même le coût de l'attente mais ne connaît pas combien la non réalisation de la réforme est coûteuse pour l'autre groupe. Enfin, le modèle considère que le groupe qui accepte en premier la réforme en supporte le coût (ou l'essentiel), cette règle étant exogène et connaissance commune. Il en résulte un retard dans la réforme : le passage du temps révèle le groupe le plus faible (Alesina, Ardagna et Trebbi, 2006).

Enfin, la quatrième catégorie d'obstacles consiste en un contexte défavorable à la mobilisation d'une fiscalité interne de masse : risque de baisse de ressources publiques qui affecte tout particulièrement les pays à faible revenu (Baunsgaard et Keen, 2005). Plusieurs contraintes⁵ pesant en effet sur la mobilisation des ressources publiques (directes et indirectes) en Afrique peuvent impacter négativement une réforme de transition fiscale.

Au regard de toutes ces contraintes, il apparaît qu'une politique de libéralisation commerciale peut se traduire par une baisse des recettes publiques globales faute de succès de la politique de compensation à travers des recettes fiscales internes. Le point suivant sera consacré à l'analyse des effets potentiels de la mise en place d'une administration de recettes semi-autonome (SARA) sur ces différents obstacles.

3.5.2 Effets potentiels des SARAs sur les obstacles

L'adoption d'une administration de recettes autonome est susceptible d'agir sur les différents obstacles à la réussite d'une transition fiscale.

- **l'incertitude** : L'adoption d'une SARA peut avoir un effet réducteur sur l'incertitude pour plusieurs raisons. D'abord il convient de noter que dans la plupart des cas, la mise en place des SARAs a été fortement encouragée par les institutions internationales qui y ont fourni des apports d'expertise technique externe, permettant ainsi aux pays promoteurs de bénéficier des expériences passées dans d'autres pays. Aussi est-il important de noter que les décisions semblent plus faciles à prendre dans le cadre d'une administration bénéficiant d'une autonomie de gestion. C'est un facteur important pour contourner la méfiance des décideurs politiques et dissiper dans le même temps les effets des groupes de pression. De même, lorsqu'une SARA vient compléter d'autres réformes qui ont déjà été conduites avec succès, elle ne peut qu'améliorer le climat de confiance.

⁵Ces contraintes sont décrites plus en détail dans la section consacrée aux orientations de la transition fiscale en Afrique à travers notamment les limites de la fiscalité (directe et indirecte)

- **Sur les caractéristiques institutionnelles du pays :** La mise en place d'une SARA peut être la conséquence d'une décision politique visant à améliorer la qualité des institutions. Il s'agit avant tout d'un contrat de performance entre les autorités politiques et administratives et une agence autonome ayant l'obligation de résultats. L'une des caractéristiques phares de cette agence sera la recherche de la transparence et l'efficacité, en vue de gagner plus de crédit aux yeux des opérateurs économiques et des populations en général qui accompagneront en retour la réforme de transition fiscale. De plus, l'on ne devrait plus en principe observer les problèmes de rigidités et de cloisonnements administratifs au sein d'une SARA. A partir du moment où les services des impôts et douanes sont fusionnés au sein d'une seule administration, ils travailleront plus en synergie avec des réseaux informatiques bien établis et des personnels beaucoup plus compétents.
- **Sur les groupes d'intérêts :** Comme décrit plus haut, l'autonomie des SARAs constitue une force pour lutter contre les groupes de pression ⁶. Ceux-ci ont généralement plus de force sur les pouvoirs politiques dont ils financent souvent les campagnes électorales. Si les SARAs sont dotées d'une véritable autonomie pour éviter surtout les interférences politiques, les actions des groupes d'intérêts n'auront que des effets mineurs sur les réformes.
- **Sur le risque de perte de ressources publiques :** L'effet d'une SARA sur les ressources publiques est ambigu. La création d'une nouvelle structure peut constituer le signal d'un nouveau départ, mais l'autonomie des SARAs est relative (Delay, Devas et Hubbard (1999), Gray et Chapman (2001)) et il est difficile de prévenir totale-

⁶Au Togo, la mise en place de l'Office Togolais de Recettes (OTR) a été suivie par une multitude de grèves lancées par les syndicats des déclarants en douane, communément appelé « transitaires ». Il était exigé de ceux-ci, dans le cadre de la modernisation des procédures douanières, de disposer d'un agrément avant d'exercer leur profession. Ils étaient discrètement soutenus par les agents de douanes mécontents des pertes qu'ils allaient subir compte tenu des nouvelles contraintes. La résistance des dirigeants de l'OTR a finalement eu raison de ces mouvements qui n'ont pas porté de fruits.

ment les ingérences du pouvoir politique dans la gestion d'une SARA. Les SARAs pourraient permettre une amélioration des ressources publiques par une diminution de la corruption, mais l'argument d'une réduction de la corruption au sein d'une SARA n'est pas automatiquement vérifié. Taliercio (2004) par une analyse sur le Pérou, le Mexique, le Venezuela, le Kenya, l'Ouganda et l'Afrique du Sud tend à montrer un effet positif de l'autonomie à la fois sur l'efficacité de recouvrement et sur les coûts de collecte sans pour autant clore le débat. La césure entre l'administration des douanes et celle des impôts tend à persister au sein des SARAs, ce qui ne faciliterait pas une approche intégrée de recouvrement des ressources publiques, notamment entre les recettes recouvrées au niveau interne et celles perçues lors des opérations du commerce extérieur. Cependant, l'autonomie des SARAs peut avoir un effet réducteur sur les exonérations fiscales généralement accordées. Certes, les SARAs ne définissent pas la politique fiscale, mais elles peuvent se prévaloir de leurs contrats de performance pour s'opposer aux politiques d'exonérations surtout de TVA. En effet, les régimes d'exonérations fiscales avaient pour 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 la libéralisation commerciale, le fondement des exonérations a donc disparu. De plus, la fiscalité n'est plus ressentie comme une contrainte majeure par les entreprises aujourd'hui (Schiffer et Weder, 2001). Ces dernières sont plutôt sensibles à la justice, à la corruption, aux pratiques non concurrentielles, à l'accès au crédit. Les SARAs peuvent donc améliorer le niveau des ressources publiques et introduire un choc favorable aux réformes.

3.6 Analyse économétrique des effets des SARAs sur la transition fiscale

3.6.1 Données

3.6.2 Modélisation

La spécification de notre modèle d'estimation part de l'hypothèse que l'adoption d'une SARA peut avoir un impact positif sur une réforme de transition fiscale (tf). Outre notre variable d'intérêt (SARA), diverses variables de contrôle sont introduites et contenues dans la matrice X comme suit :

$$tf_{it} = F(X_{it}) \quad (3.1)$$

Où tf est une variable dichotomique qui prend la valeur 1 lorsque la transition fiscale est effective et 0 sinon. Dans ce contexte l'utilisation des MCO est inappropriée pour plusieurs raisons, notamment, la possibilité que la valeur estimée de tf soit hors de l'intervalle $[0 - 1]$ et le fait que l'erreur idiosyncratique ne suive plus une distribution normale mais une loi discrète car elle ne peut prendre que deux valeurs (0 et 1). Dans ce cas, il convient d'identifier l'impact de X sur la probabilité d'obtenir une transition. L'équation (3.1) devient :

$$\begin{cases} Pr(tf_{it} = 1|X_{it}) = F(X_{it}) \\ Pr(tf_{it} = 0|X_{it}) = 1 - F(X_{it}) \end{cases} \quad (3.2)$$

Deux estimateurs à savoir le modèle probit et le modèle logit permettent d'estimer le modèle (3.2). Le choix de l'un ou l'autre de ces estimateurs repose sur l'hypothèse faite sur la fonction de repartition des erreurs. L'estimateur probit est recommandé lorsque la fonction de repartition des erreurs suit une loi normale. Mais lorsque la fonction de repartition des erreurs est supposée suivre une loi logistique, alors l'estimateur logit est recommandé. Toutefois

Selon Greene (2002, p. 667) et Gujarati (2004, p. 612), les modèles logit et probit sont très similaires. La question de choix est donc sans objet. Nous utiliserons l'estimateur logit dans cette étude. Il présente un avantage en panel car il admet les effets fixes ou aléatoires contrairement à l'estimateur probit qui n'admet que les effets aléatoires.

Concernant les variables de la matrice X , notons que la variable d'intérêt *sara* est une variable dichotomique. Elle prend la valeur 1 à partir de l'année d'adoption de la SARA jusqu'à la fin de la période de l'étude. Les variables de contrôle sont le PIB par habitant, la part du secteur agricole dans le PIB, l'inflation, les importations et les exportations.

Il est espéré que l'accroissement du PIB par habitant permette à l'Etat d'accroître ses capacités administratives grâce à l'existence d'économies d'échelle dans l'administration de l'impôt pour mettre en œuvre la transition fiscale (Attila et Chambas 2006). L'accroissement du PIB par habitant agit également favorablement sur la capacité contributive. L'Etat peut dès lors mobiliser davantage de ressources favorables à la transition. La part du secteur agricole devrait être négativement corrélée à la transition fiscale. En effet le secteur agricole africain échappe largement à l'impôt en raison d'une agriculture essentiellement rurale. L'inflation permet de prendre en compte l'impact des politiques macroéconomiques. L'ouverture commerciale est contrôlée par les importations et les exportations.

3.7 Résultats et interprétations

Les résultats montrent que les SARAs d'une manière générale influencent positivement et significativement la transition fiscale dans les pays en développement. Toutes les variables de contrôle hormis le PIB affichent les résultats attendus (tableau 3.5). La mise en place d'une SARA peut donc constituer un moteur d'accélération de la transition fiscale dans les pays en développement. Comme mentionné plus haut, de nombreux obstacles peuvent faire échec à une réforme de transition fiscale, mais l'impact positif des SARAs montre que

Tableau 3.5 Résultats de base

VARIABLES	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)
	tf	tf	tf	tf	tf	tf	tf	tf
sara	0.567** (0.277)	0.733*** (0.243)	0.567** (0.277)	0.685*** (0.243)	0.550** (0.280)	0.661*** (0.244)	0.661** (0.290)	0.634*** (0.245)
PIB par hbt (log)	-0.508 (0.361)	-0.454* (0.237)	-0.507 (0.361)	-0.380 (0.237)	-0.479 (0.408)	-0.500** (0.251)	-0.492 (0.409)	-0.456* (0.254)
agriculture (log)	-1.020*** (0.316)	-0.599** (0.259)	-1.023*** (0.319)	-0.626** (0.258)	-1.040*** (0.320)	-0.626** (0.257)	-1.227*** (0.343)	-0.577** (0.261)
(Inflation+100)(log)	0.498 (0.673)	-0.298 (0.537)	0.488 (0.675)	-0.339 (0.540)	0.420 (0.674)	-0.228 (0.513)	0.263 (0.676)	-0.242 (0.512)
Importation (log)	-0.903** (0.354)	-1.080*** (0.297)	-0.879** (0.357)	-0.974*** (0.301)	-0.769** (0.365)	-0.952*** (0.308)	-0.743** (0.365)	-0.878*** (0.319)
Exportation (log)	0.998*** (0.324)	1.108*** (0.289)	0.964*** (0.331)	0.993*** (0.298)	0.863** (0.336)	0.908*** (0.301)	0.880*** (0.336)	0.897*** (0.300)
Rentes (log)			0.0202 (0.118)	0.0481 (0.0766)	0.0483 (0.120)	0.0712 (0.0762)	0.103 (0.125)	0.0458 (0.0809)
M2 (log)					-0.0310 (0.295)	0.310 (0.214)	0.0371 (0.299)	0.257 (0.221)
Population (log)							-0.628 (0.407)	0.0943 (0.106)
Observations	FE 1,513	RE 1,889	FE 1,511	RE 1,862	FE 1,494	RE 1,834	FE 1,494	RE 1,834
Number of id	62	91	62	89	61	86	61	86

celles-ci exercent effectivement un effet réducteur sur certains obstacles. En particulier, une SARA jouissant d'une bonne autonomie, disposant également de compétences nécessaires, qui s'inscrit de manière cohérente dans le temps et dont les risques de revirement sont faibles peut constituer un cadre favorable à d'autres réformes fiscales. C'est dire donc le résultat est fonction des caractéristiques et de l'environnement de la SARA en place.

Le tableau 3.6 montre que l'effet des SARAs sur la transition fiscale peut être fonction du type de régime politique dans le pays. L'impact est plus important dans les pays où le niveau de démocratie est élevé. Un tel résultat est loin d'être surprenant dans la mesure où l'efficacité de toute administration fiscale en matière de mobilisation des recettes est généralement dépendante de la gouvernance publique en place. Dans les régimes démocratiques, l'administration fiscale est généralement au service d'un modèle de développement qui est formulé à partir d'un projet de société et idéalement construit sur la base d'un consensus national. L'impôt finance le développement et suscite un consentement volontaire. Les dirigeants rendent compte

Tableau 3.6 Impact des SARAs par niveau de démocratie

VARIABLES	(1)	(2)	(3)	(5)
	tf	tf	tf	tf
sara	1.133*** (0.384)	-0.505 (0.518)	1.164*** (0.342)	0.0346 (0.455)
ly	-0.293 (0.494)	-0.551 (0.782)	-0.199 (0.342)	-0.803* (0.422)
a	-0.635 (0.444)	-1.785*** (0.625)	-0.353 (0.361)	-0.739 (0.490)
i	2.106** (1.010)	0.271 (1.021)	0.302 (0.559)	-0.363 (0.906)
m	-1.387*** (0.519)	-0.477 (0.660)	-1.718*** (0.446)	-0.724 (0.538)
x	0.754* (0.443)	0.253 (0.676)	1.046*** (0.404)	0.921 (0.561)
Constant			2.462 (4.117)	7.624 (6.018)
	FE	FE	RE	RE
	democratie>=3.74	democratie<3.74	democratie>=3.74	democratie<3.74
Observations	853	473	1,230	659
Number of id	47	29	87	54

de l'usage fait de l'argent mobilisé et le risque de corruption est moins élevé. Au contraire, dans les pays qui connaissent un déficit démocratique, du fait de la corruption systémique, les populations ont moins confiance en leurs dirigeants et ne trouvent aucun intérêt à payer leurs impôts (OSSA, R., 2012). Dans ces conditions, si rien n'est fait pour améliorer le civisme fiscal, l'administration fiscale, qu'elle soit ou non autonome ne pourra pas mobiliser les recettes fiscales nécessaires pour faire face aux besoins de services publics. En cas de difficultés pour mobiliser les recettes intérieures, les SARAs vont se rabattre exclusivement sur les recettes de porte qui sont plus faciles à recouvrer. De plus, l'efficacité des SARAs est très dépendante du niveau d'autonomie et cette autonomie semble plus garantie dans un régime démocratique.

La prise en compte de la variable corruption montre que, quelque soit le niveau de corruption, l'impact des SARAs sur la transition fiscale est toujours positif, mais cet impact diminue dans les pays où le niveau de corruption est plus élevé. La corruption a un effet négatif sur l'efficacité des SARAs car, plus la corruption est élevée, moins l'impact des SARAs sur la transition fiscale est important (tableau 3.7). Certaines études ont démontré

Tableau 3.7 Impact des SARAs selon le niveau de corruption

	(1)	(2)	(3)	(4)
VARIABLES	tf	tf	tf	tf
sara	1.217*** (0.408)	2.310* (1.273)	1.232*** (0.352)	1.552** (0.641)
ly	-0.427 (0.499)	-0.00793 (0.776)	-0.550* (0.324)	0.00631 (0.441)
a	-0.991** (0.461)	-1.514** (0.628)	-0.606* (0.364)	-0.778 (0.509)
i	0.858 (0.806)	0.562 (1.480)	0.0195 (0.576)	-1.060 (1.344)
m	-0.899* (0.511)	-1.128* (0.608)	-1.206*** (0.439)	-0.969* (0.512)
x	0.716 (0.456)	0.598 (0.598)	0.978** (0.401)	0.829 (0.537)
Constant			5.360 (4.169)	6.273 (7.133)
	FE corruption \geq 2.98	FE corruption $<$ 2.98	RE corruption \geq 2.98	RE corruption $<$ 2.98
Observations	796	552	1,128	761
Number of id	46	35	87	61

l'existence d'un lien direct entre la corruption et la fraude fiscale dont l'une des conséquences immédiates est la réduction des recettes publiques. La corruption, en sapant le civisme fiscal, constitue en effet un facteur négatif de la mobilisation des ressources fiscales. La fraude favorisée par la corruption décourage les contribuables honnêtes, victimes d'une hausse fiscale discriminatoire. Elle les incite au contraire à imiter les fraudeurs pour bénéficier comme eux, d'un allègement de leurs impôts. Certains pensent d'ailleurs que la fraude fiscale peut constituer un moyen de sanctionner les pouvoirs politiques qui tolèrent ou encouragent la corruption (Fortin, 2002 ; Dreher et alii, 2004).

De nombreuses études économétriques ont déjà démontré l'impact négatif de la corruption sur la mobilisation des recettes publiques. En guise d'illustration, les pertes de recettes disponibles pour l'Etat sont estimées à près de 50% des recettes collectées en Afrique (Megersa, 2003). L'étude de Tanzi (1997,1998) aboutit au résultat selon lequel, un accroissement d'un point d'indice de la corruption réduit les recettes fiscales collectées de 2,7% du PIB.

Une analyse économétrique sur données de panel effectuée par Attila et al. (2009) a démontré

que non seulement la corruption a un effet négatif sur le niveau de prélèvement public, mais également que celle-ci n'affecte pas de façon identique les différentes composantes des ressources publiques. Elle affecte négativement et significativement les différentes composantes de la fiscalité interne (fiscalité directe et indirecte), mais plutôt positivement la composante de la fiscalité externe. En clair, la corruption déforme la structure des recettes fiscales au profit des droits de douane, ce qui contribue à expliquer la forte dépendance des pays en développement vis-à-vis des impôts assis sur le commerce international. En affaiblissant donc les composantes de la fiscalité interne, la corruption apparaît comme un obstacle à la transition fiscale. Cependant, l'affirmation d'un impact positif de la corruption sur les recettes fiscales externes vient corroborer les études ayant démontré la possibilité d'un accroissement de recettes publiques lié à la corruption. Cette position a eu des implications de politique en incitant les autorités dans certains pays à tolérer un certain niveau de corruption. Dans notre analyse, nous nous inscrivons dans la lignée des études qui montrent que la corruption exerce un impact négatif sur la structure fiscale. Cet impact est très important sur les composantes de la fiscalité interne (IR, IS, TVA, Accises) du fait du pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale et du taux de pression élevé. Il est plus faible sur les recettes provenant du commerce extérieur à cause du nombre croissant des accords de libre-échange et de l'utilisation des technologies de la numérisation (SID : système d'information douanier) par l'administration des douanes.

Un intérêt particulier de l'impact négatif de la corruption sur l'efficacité des SARAs c'est que ce résultat conforte les études qui contestent l'hypothèse selon laquelle la mise en place d'une SARA permettrait de réduire la corruption dans une administration fiscale.

La distinction par groupe de revenu montre des effets divergents des SARAs sur la transition fiscale. En effet, on observe un effet négatif des SARAs sur la transition fiscale dans les pays à faible revenu, tandis que cet effet est positif dans les pays à revenu moyen

Tableau 3.8 Impact des SARAs en fonction du niveau de revenu

VARIABLES	(1)	(2)	(4)	(5)
	tf	tf	tf	tf
sara	-1.020*	-1.004*	1.212***	1.454***
	(0.618)	(0.546)	(0.363)	(0.325)
ly	-6.893***	-5.112***	0.470	0.0758
	(1.160)	(1.105)	(0.423)	(0.330)
a	0.439	-0.104	-0.783**	-0.416
	(0.831)	(0.730)	(0.363)	(0.309)
i	-2.350	-2.396	1.865**	0.878
	(1.754)	(1.493)	(0.829)	(0.752)
m	-2.939***	-2.764***	-0.210	-0.565
	(0.656)	(0.628)	(0.478)	(0.401)
x	2.156***	1.873***	0.767*	0.921**
	(0.662)	(0.611)	(0.419)	(0.379)
Constant		45.94***		-6.152
		(10.01)		(4.789)
	FE	RE	FE	RE
income group	low	low	Middle	Middle
Observations	452	535	1,061	1,354
Number of id	17	25	45	66

(Tableau 3.8). Un tel résultat pourrait s'expliquer par le coût de fonctionnement des SARAs. La mise en place des SARAs nécessite d'énormes investissements en terme de recrutement du personnel, de salaires, de formation du personnel, ainsi que les moyens matériels : informatisation, acquisition de logiciels, les interconnexions. De même, plusieurs autres réformes accompagnent ou précèdent souvent celle des SARAs, ce qui nécessite une grande mobilisation de moyens financiers. Il n'est pas évident pour un pays à faible revenu de mobiliser ces moyens pour assurer le bon fonctionnement de son administration fiscale.

Enfin, les résultats par région montrent que l'impact des SARAs sur la transition fiscale en Afrique est négatif, contrairement en Amérique Latine où on observe un effet positif (Tableau 3.9). Cela voudrait dire que la réforme des SARAs serait incompatible avec les programmes de transitions fiscales en Afrique. Plusieurs éléments pourraient justifier ces résultats :

- Le résultat de l'Afrique pourrait se justifier d'une part par les circonstances ayant conduit à l'adoption des SARAs dans certains pays d'Afrique subsaharienne et par les objectifs

Tableau 3.9 Impact des SARAs selon la situation géographique

VARIABLES	(1)	(2)	(3)	(5)
	tf	tf	tf	tf
sara	-0.210 (0.343)	3.142*** (0.853)	-0.124 (0.298)	3.230*** (0.735)
ly	-1.320** (0.557)	3.510** (1.419)	-0.941*** (0.355)	0.323 (1.260)
a	-1.403*** (0.462)	-1.047 (0.858)	-1.022*** (0.370)	-1.663** (0.711)
i	-0.439 (1.066)	3.385** (1.420)	-1.252 (0.888)	2.675* (1.437)
m	-1.181*** (0.438)	-1.063 (1.204)	-1.430*** (0.389)	-0.879 (1.063)
x	0.580 (0.433)	0.557 (1.007)	0.617 (0.385)	1.123 (0.956)
	FE	FE	RE	RE
	ASS	LAC	ASS	LAC
Observations	731	341	965	431
Number of id	27	14	43	19

assignés à ces nouvelles administrations. L'objectif principal assigné aux SARAs en Afrique, c'est la meilleure mobilisation des recettes fiscales, car, la plupart d'entre elles ont été adoptées dans des situations de crises de recettes, à la suite de l'échec de l'introduction de la TVA, face à une exigence de plus en plus croissante de l'offre des biens et services publics adéquats. Or, étant incapables de tirer parti de leur richesse intérieure, les gouvernements africains sont forcés de s'appuyer sur une forme de taxation qui met l'accent sur le contrôle des frontières et qui enfreint les échanges internationaux. Selon les statistiques de la Banque mondiale pour l'année 2015 par exemple, les recettes douanières représentent en moyenne 33% des recettes totales du budget en Afrique, comparé à 16% pour l'Asie du Sud-Est et 6% pour l'Amérique Latine. Dans ces circonstances, si les efforts entrepris au sein des SARAs ne portent pas sur la modification de la structure des recettes, mais plutôt sur l'amélioration de la structure existante pour augmenter les recettes fiscales, on ne devrait rien espérer en termes de transition fiscale.

- De plus, la plupart des SARAs en Afrique sont certes récentes, mais antérieures aux programmes de transition fiscale qui ne sont véritablement entrés en vigueur qu'avec la signature récente des APE. Si ces programmes ne sont pas clairement intégrés dans leurs objectifs, il

n'est pas exclu d'avoir un effet négatif. Les SARAs en Amérique Latine sont plus anciennes, mieux intégrées et beaucoup plus expérimentées pour s'adapter à tous les changements et produire dans une certaine mesure les effets escomptés.

- Un autre élément qui pourrait entrer en jeu dans l'explication d'un tel résultat concerne l'autonomie. Plusieurs études (Gray et Chapman (2001), Fjeldstad et Moore (2009), Kloeden (2011), Crandall (2010)...) ont démontré que les SARAs en Afrique Subsaharienne jouissent d'une moindre autonomie contrairement en Amérique Latine où l'autonomie est plus poussée. N'étant pas responsables de l'élaboration de la politique fiscale qui reste sous la tutelle des ministères des finances, elles se contentent de respecter leurs contrats de performance en cherchant à mobiliser le maximum de recettes possibles au mépris des exigences de transition fiscale.

- De même, l'immensité du secteur informel dans l'économie des pays africains peut amener les SARAs à mettre plus d'accent sur les poches de recettes maîtrisées, dont les recettes douanières. Selon les chiffres de l'OIT (2016), en moyenne 42% du PIB environ échappe à la juridiction des autorités fiscales, et jusqu'à 72% de la main-d'œuvre est informelle. En comparaison, 51% des Travailleurs en Amérique Latine et 65% des Asiatiques du Sud-Est opèrent dans le secteur informel.

Au-delà de ces constats, il faudrait noter que le processus de transition fiscale en Afrique, que ce soit au sein d'une SARA ou d'une administration fiscale traditionnelle avec séparation des fonctions fiscale et douanière, fait face à des défis majeurs. En effet, une transition fiscale réussie suppose entre autres, une meilleure articulation de l'organisation, de la réglementation et des procédures prenant en compte à la fois, la nécessité d'une mobilisation accrue des ressources intérieures et l'impératif d'une réduction du poids des prélèvements fiscaux sur le capital et le travail (OSSA, R., 2012) . Or, comme l'affirme René OSSA ⁷, en l'état actuel de la gouvernance publique en Afrique, la substitution mécanique des droits de douane par les impôts intérieurs, notamment la TVA n'est pas de nature à améliorer le recouvrement

⁷OSSA, R., Réformes fiscales et développement en Afrique Subsaharienne, éditions Edilivre, Paris, 2012.

des recettes fiscales totales de façon conséquente. En clair, la transition fiscale n'est pas encore une réussite et la solution ne réside pas uniquement dans le changement du modèle de gouvernance des administrations fiscales. C'est toute la gouvernance publique interne qui mériterait d'être complètement révisée. La réforme fiscale doit être consubstantielle à une réflexion globale sur la gouvernance politique, administrative et financière de l'Etat pour reprendre les termes de René OSSA.

Conclusion

L'engagement des pays en développement dans les politiques de libéralisations commerciales avait suscité des craintes de pertes de ressources publiques chez de nombreux chercheurs, mais d'une manière générale, la littérature reste assez partagée au sujet de l'effet de la libéralisation sur les recettes fiscales. Dans le présent chapitre, nous avons essayé d'examiner l'impact des administrations de recettes semi-autonomes (SARAs) sur les politiques de transition fiscale dans les pays en développement à la suite de la libéralisation des échanges. Dans l'ensemble, les résultats montrent une relation significativement positive entre la réforme des SARAs et les politiques de transition fiscale. Cependant, nous avons constaté que l'impact des SARAs sur la transition fiscale n'est pas uniforme au regard de l'hétérogénéité des pays. En effet, l'impact des SARAs diffère selon la situation géographique du pays, son niveau de revenu et le régime politique en place. Ainsi, l'effet des SARAs sur la transition fiscale est positif en Amérique Latine, mais négatif en Afrique Subsaharienne. Il est également positif dans les pays à revenu moyen supérieur, mais négatif dans les pays à faible revenu. Cet effet est plus important dans les pays disposant d'un niveau élevé de démocratie. La corruption par contre exerce un effet réducteur de l'impact des SARAs sur la transition fiscale. L'un des principaux enseignements que l'on peut tirer de ces résultats, c'est que la mise en place d'une SARA pour accompagner une politique de transition fiscale nécessite certaines réformes préalables et doit tenir compte des caractéristiques du pays. La SARA, en fonction

des conditions de sa mise en place peut constituer ou non, un facteur déclencheur ou accélérateur de la transition fiscale. Un autre enseignement majeur est de reconnaître que beaucoup de pays en développement y compris des pays africains sans aucune autonomie de leurs structures de recouvrement ont su pourtant mettre en place des politiques de mobilisation fiscale avec succès leur permettant ainsi de se mettre sur la voie d'une transition fiscale réussie.

Il est donc important pour les pays en développement et particulièrement les pays à faible revenu de mettre en place des politiques fiscales adéquates afin de pallier les éventuelles pertes de recettes fiscales. A cet effet, les pays devraient privilégier les réformes visant à améliorer leur capacité de collecte ou leur capacité institutionnelle. Une attention particulière devrait être portée sur les recettes internes qui sont beaucoup plus stables. La lutte contre la corruption et l'amélioration de la gouvernance publique sont des facteurs non négligeables dans le succès d'un programme de transition fiscale. Les pays africains disposant de SARAs devront également intégrer les programmes de transition fiscale dans leurs contrats de performance.

Notre étude, à l'instar de tous les travaux de recherche sur les administrations de recettes semi-autonomes comporte des insuffisances. Il nous a été particulièrement impossible de trouver des équations pour isoler l'effet des SARAs ou des autres réformes afin de mesurer exclusivement la contribution des SARAs dans la transition fiscale. En l'absence de telles équations, l'impact attribué aux SARAs pourrait incorporer également la contribution non négligeable d'autres réformes en place comme l'introduction de la TVA et la mise en place des unités des grandes et moyennes entreprises qui sont des réformes majeures en matière de politique fiscale dans les pays en développement. Toutefois, ces limites, loin de remettre en cause notre travail, peuvent constituer des pistes de recherches pour les prochains travaux afin de mieux guider les choix des décideurs en matière de politiques fiscales.

CHAPITRE 4

ECHANGE D'INFORMATIONS DOUANE-IMPÔT DANS UNE ADMINISTRATION DE RECETTES SEMI-AUTONOME : CAS DE L'OFFICE TOGOLAIS DES RECETTES (OTR)

4.1 Introduction

L'Etat dans l'exercice de ses fonctions a besoin d'énormes ressources publiques qui sont généralement prélevées sur la collectivité nationale à travers les impôts et taxes. Pour assurer un bon prélèvement de ces ressources, l'Etat met en place des organismes fiscaux dédiés à qui il délègue cette mission de collecte des ressources publiques. Cette délégation de fonctions s'accompagne de transfert de moyens et de ressources. Elle aboutit dans la pratique à des relations plus complexes caractérisées par l'asymétrie d'information avec la relation "principal-agent" (Jensen and Meckling, 1976) entre l'Etat et l'administration fiscale en termes de moyens de travail, des résultats à atteindre et de mesure de la performance.

Au cours de ces dernières années, les diverses réformes entreprises par certains Etats ont abouti à la création d'administrations de recettes avec des degrés d'autonomie divers. Le but recherché par ces initiatives est, entre autres, l'accroissement des recettes collectées (Fjeldstad and Moore, 2009; Moore, 2014), l'amélioration de l'efficacité et des performances des ser-

vices douaniers et fiscaux (Taliercio Jr, 2004), une meilleure gestion des ressources humaines, la lutte contre la corruption et la promotion du consentement volontaire à l'impôt auprès des contribuables. Les avantages attendus suite à la création d'une administration de recettes autonome se répartissent généralement en deux catégories : la première regroupe les avantages dus à l'autonomie : meilleure gestion des ressources humaines et baisse de la corruption; la seconde rassemble les avantages liés à l'intégration : meilleur échange d'informations pour éviter la fraude et l'évasion fiscales (Yasui, 2009). L'efficacité des structures autonomes de recettes nécessite la mise en place d'une unité de politique fiscale (UPF) afin de séparer la collecte de l'impôt de la définition de celui-ci par la loi (Cariolle et al., 2017). La principale mission de cette unité est l'élaboration et le suivi de la politique fiscale¹.

Le Togo s'est inscrit dans cette dynamique qui a abouti à la création de l'Office Togolais des Recettes (OTR) par la loi N⁰ 2012-016 du 14 décembre 2012. L'OTR résulte donc d'une réforme d'envergure qui consacre l'intégration des Directions Générales des Impôts et des Douanes. Il est un établissement public à caractère administratif, doté d'une autonomie de gestion administrative et financière.

Depuis son opérationnalisation en 2014, l'Office a mené plusieurs activités et entrepris plusieurs réformes dont certaines visent le renforcement de la collaboration et de l'échange d'informations entre la douane et les impôts. La 1^{ère} phase est la synchronisation automatique de l'envoi du numéro d'identification fiscal (NIF) du système informatique des impôts (SGIO) vers celui de la douane (SYDONIA WORLD). La seconde qui reste à réaliser est l'échange automatique de toutes les informations entre les deux services opérationnels afin de faciliter l'analyse de risque et le recoupement des données à des fins de contrôle fiscal. Cette phase nécessite au préalable la mise en place au niveau du Commissariat des impôts du logiciel E-Tax plus robuste pour prendre en compte toutes les fonctions relatives à l'administration des impôts (immatriculation, déclaration, recouvrement, contrôle fiscal,

¹Au Togo l'Unité de politique fiscale est créée par l'arrêté n⁰095/MEF/CAB du 29 juin 2017 portant attributions, organisation et fonctionnement de l'unité de politique fiscale. Son processus d'opérationnalisation est en cours dans le cadre des programmes avec les partenaires techniques et financiers.

contentieux et e-services). L'utilisation des technologies dans les administrations fiscales permet non seulement de pallier l'insuffisance des effectifs, mais aussi d'accroître la productivité des agents et de réduire les coûts aussi bien pour l'administration fiscale que pour les contribuables.

La création de l'OTR a certes permis au Togo d'enregistrer une amélioration des performances des administrations fiscale et douanière tant en matière de recouvrement des recettes que sur le plan de l'informatisation, de l'automatisation des procédures et de la gestion des ressources humaines. Mais, au-delà de ces performances, l'accroissement des recettes fiscales dépend surtout de la capacité de l'OTR à collecter et à traiter les informations sur les contribuables afin de lutter contre l'érosion de la base imposable due à des pratiques peu orthodoxes. Il nécessite également le renforcement de la collaboration entre la douane et les impôts notamment la transmission automatisée des informations sur les contribuables (Chambas, 2005b). L'absence de coordination entre les deux services réduit la performance de la collecte de la TVA intérieure surtout auprès des contribuables importateurs (Ebeke et al., 2016). Ce partage d'informations doit s'étendre aux autres institutions du pays à l'instar du Trésor public, de la caisse nationale de sécurité sociale, des banques, etc. L'atteinte des objectifs de la transition fiscale passe par l'adoption d'une approche intégrée des actions entre la douane et les impôts en matière de recouvrement des recettes au niveau interne et des recettes de porte surtout dans une agence de recettes (Chambas, 2005a). De plus, l'information sur le taux de déclaration des autres contribuables couplée avec la possibilité de signaler les contrevenants a un effet positif et significatif sur le taux de déclaration (Masclat et al., 2013).

Le présent chapitre analyse la problématique de la collaboration et de l'échange d'informations entre la douane et les impôts dans une administration de recettes semi-autonome à l'instar de l'Office Togolais des Recettes d'une part et les déclarations d'exportations des partenaires vers le Togo et celles des importations mises à la consommation d'autre part. Après la présen-

tation de l'Office Togolais des Recettes (1), nous faisons une brève littérature sur l'échange d'informations et l'analyse miroir (2) avant de passer successivement à la présentation des forces, faiblesses et les usages de l'analyse miroir (3), à la méthodologie de l'étude (4), aux sources de données (5) et à l'analyse les résultats (6) pour consacrer la dernière section aux principales recommandations qui en découlent.

4.2 Un Office Togolais des Recettes pour une meilleure mobilisation des recettes fiscales

Créé par la loi n° 2012-016 du 14 décembre 2012 portant création de l'Office Togolais des Recettes, l'OTR est un établissement public à caractère administratif, doté de la personnalité morale et de l'autonomie de gestion administrative et financière. Il est placé sous la tutelle du Ministère chargé des finances qui est responsable de l'élaboration de la politique fiscale. L'Office est placé sous la direction d'un commissaire général nommé par décret en conseil des ministres à l'issue d'un concours organisé par le conseil d'administration.

4.2.1 Contexte

Le Gouvernement togolais, dans le cadre de la mise en œuvre des réformes des finances publiques de deuxième génération, a entrepris en 2012 une réforme fiscale et douanière ayant conduit à l'intégration des régies des douanes et des impôts au sein d'une structure unique et moderne, l'Office togolais des recettes (OTR), en vue d'assurer l'autofinancement des besoins nationaux. En effet, depuis 2009, le Togo a engagé d'importants investissements publics, marqués par la modernisation des infrastructures routières, la construction de nouvelles infrastructures sociales, d'un quai en eau profonde au port autonome de Lomé et d'une nouvelle aérogare... , sans oublier la revalorisation des salaires des fonctionnaires. Au-delà de l'augmentation de la croissance, ces investissements ont induit d'énormes coûts

4.2 Un Office Togolais des Recettes pour une meilleure mobilisation des recettes fiscales **135**

et un niveau d'endettement au-dessus de la norme communautaire de l'UEMOA fixée à 70% du PIB. En dehors des ressources financières externes mobilisées à travers des prêts et dons, il était également nécessaire de penser à une structure interne moderne, capable d'assurer l'autofinancement du développement économique et social du pays. Cette réforme qualifiée de 2ème génération est la première au sein de l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA) et est intervenue après la mise en œuvre de plusieurs autres réformes visant l'assainissement des finances publiques et l'amélioration de la situation macroéconomique du pays dans le cadre des programmes avec le Fonds Monétaire International (FMI). La création de l'OTR a permis de séparer les fonctions opérationnelles (collecte des recettes) des fonctions d'appui (logistique, ressources humaines, informatique, planification stratégique, communication, audit interne, etc.).

Au Togo comme dans la plupart des pays en développement, la part importante du secteur informel dans l'économie, la fragilité du tissu social et l'existence de niches fiscales non exploitées rendent exiguë l'assiette fiscale, faisant peser la charge fiscale sur une minorité d'opérateurs économiques. L'ambition du gouvernement en créant l'OTR était donc de redéfinir de nouvelles orientations stratégiques, afin de permettre au pays de disposer d'une capacité de mobilisation de recettes plus forte et moins vulnérable aux aléas conjoncturels et faire également face aux défis de la transition fiscale. Le choix d'une administration fiscale intégrée découle donc de la nécessité d'optimiser la collecte des ressources propres à travers la lutte contre l'évitement fiscal et la corruption, la mutualisation des actions de contrôles fiscaux et douaniers, la promotion de l'investissement ainsi que la facilitation des échanges. Suite à la création de l'OTR, le Togo a enregistré une amélioration des performances de l'administration fiscale marquées par l'accroissement substantielle des recettes, l'informatisation et l'automatisation des procédures ainsi que la gestion des ressources humaines. Une étude menée par le Fonds Monétaire International en 2017 sur la gestion des ressources humaines au sein des administrations fiscales dans les pays de l'UEMOA et au

Maroc a montré que seuls le Maroc et le Togo disposent d'un système informatique des ressources humaines (SIRH) et utilisent des outils de gestion prévisionnelle des compétences et des emplois (GPEEC). Le Togo est ainsi le seul des sept pays sous revue où tous les éléments de rémunération apparaissent sur les bulletins de salaire et sont inscrits au budget (Charlotte, 2017).

4.2.2 Principales missions de l'OTR

Pour maximiser la collecte des recettes fiscales et douanières et rendre efficaces la communication et l'éducation des contribuables au civisme fiscal, un certain nombre de missions ont été assignées à l'OTR. Il s'agit notamment :

- i. d'asseoir, d'administrer et de recouvrer pour le compte de l'Etat, les impôts, taxes et droits de douanes à caractère national, conformément aux textes applicables en la matière ;
- ii. d'asseoir, d'administrer et de recouvrer les impôts, les taxes et autres droits locaux perçus pour le compte des collectivités territoriales conformément aux textes en vigueur ;
- iii. de conseiller le Gouvernement sur toutes les questions se rapportant à la politique fiscale ;
- iv. de promouvoir le consentement volontaire à l'impôt auprès des contribuables ;
- v. d'assister le Gouvernement dans sa politique de promotion de l'investissement privé et de facilitation des échanges commerciaux ;
- vi. de combattre la fraude et l'évasion fiscales, et coopérer à cette fin avec les pays étrangers ;

4.2 Un Office Togolais des Recettes pour une meilleure mobilisation des recettes fiscale **137**

- vii. d'accorder les exonérations fiscales et douanières conformément à la réglementation nationale et aux accords régionaux et internationaux ;

- viii. de représenter le Ministre chargé des finances sur sa demande dans les instances régionales et internationales sur toute question concernant la politique fiscale et douanière ;

- ix. de produire et publier les statistiques concernant la collecte des recettes fiscales et douanières.

Pour remplir efficacement ses missions, il est indispensable pour l'Office de bâtir une administration fiscale au service de l'économie, induisant un environnement fiscal attractif aux investissements privés créateurs de richesses et d'emplois, une administration fiscale qui garantit l'équité et la justice fiscale, une administration fiscale qui offre des services de qualité et qui recherche la satisfaction du contribuable.

Après la phase de transition en 2014, l'OTR a élaboré un Plan stratégique triennal 2015-2017 pour amorcer son opérationnalisation. Au regard des performances relativement satisfaisantes réalisées au cours de cette première phase d'opérationnalisation, l'Office a entrepris la poursuite de la dynamique enclenchée en privilégiant la Gestion axée sur les résultats dans la mise en œuvre du Plan stratégique 2018-2022. Son ambition est de porter à l'horizon 2022 la contribution des recettes fiscales et douanières aux recettes courantes du budget de l'Etat à plus de 92%, de maintenir le Taux de pression fiscale à plus de 20%, d'accroître la part des recettes liquides dans les recettes totales collectées, de réduire les délais des formalités fiscales à 95 heures (temps nécessaire pour préparer, déclarer et payer les impôts, droits et taxes) et douanières à 72 heures (temps nécessaire à la main levée des marchandises).

4.3 Littérature sur l'échange d'informations et l'analyse miroir

4.3.1 Echange d'informations

L'intérêt des administrations fiscales et douanières à s'ouvrir à plusieurs sources d'informations a été souligné dans plusieurs études. Dès lors, il est apparu impérieux d'envisager un cadre global pour l'échange systématique d'informations commerciales entre les administrations douanières d'une part, et entre celles-ci et d'autres administrations financières d'autre part, afin de relever des défis majeurs. Dans ce cadre, plusieurs accords ont été mis en œuvre, et d'autres projets sont prévus, dans un contexte bilatéral/régional. De nombreuses études ont relevé cette tendance émergente, en publiant des exemples d'échange systématique d'informations commerciales entre les administrations douanières mis en œuvre dans le cadre d'accords bilatéraux et régionaux.

Ainsi, des échanges d'informations de douane à douane ont été observés à divers niveaux et à différents endroits. Le Réseau douanier pour l'application des réglementations (CEN) de l'OMD est conçu pour l'échange d'informations en matière d'exécution et de renseignement entre les administrations de douanes. Cependant, selon Chambas (2005), les liaisons restent encore défailtantes entre les administrations des douanes et des impôts et 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. L'étude a relevé plusieurs défailtances liées au manque d'échanges d'informations entre diverses administrations impliquées dans la mobilisation des ressources fiscales. Il a été notamment démontré que dans la plupart des pays examinés, les contribuables imputaient 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, les administrations des impôts prenaient 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.

L'étude montre également que le développement des contrôles a posteriori au niveau des douanes, à la suite de l'adoption de la valeur OMC, rendrait particulièrement utile une collaboration avec les Impôts dans les entreprises. Cette collaboration permettrait à l'administration des douanes de suivre la marchandise jusqu'au bénéficiaire grâce aux dossiers des contribuables.

L'étude estime de même que l'efficacité des liaisons repose de manière fondamentale sur l'utilisation systématique d'un identifiant fiscal unique (IFU). Ce dernier est adopté par la plupart des pays, mais sa mise en œuvre s'inscrit rarement dans le temps.

Elle encourage enfin la signature des protocoles de collaboration entre administrations financières, mais aussi avec les organismes de statistiques afin de rendre plus efficace l'échange systématique d'informations. Ces protocoles devraient définir 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 pourraient aussi être renforcés par la mise en place d'une cellule mixte Douanes-Impôts, ayant pour mission de collecter, traiter et 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.

De même, pour Chambas, il est nécessaire que des liaisons étroites soient établies entre l'administration fiscale et le trésor public qui gère comptablement l'ensemble des marchés publics, pour permettre à l'administration fiscale de disposer des informations nécessaires à

l'application de la fiscalité aux entreprises titulaires de marchés publics. Dans ce cadre, il serait intéressant d'exiger de toute entreprise soumissionnaire d'appels d'offre, la production d'un identifiant fiscal unique et d'un quitus fiscal avant de soumissionner ou de bénéficier du paiement du trésor.

Dans une étude² réalisée sur la réforme et la modernisation des douanes en Afrique Subsaharienne, Montagnat-Rentier and Parent (2012) relèvent également les limites en matière d'échange d'information impôt – douane dans les pays étudiés. Ils constatent notamment que les douanes transmettent les données afférentes aux importations et aux exportations aux directions des impôts dans de nombreux pays, mais cette mesure n'est pas encore appliquée partout par accès électronique au système informatique des douanes. De même, l'échange de renseignements sur la fraude reste aussi rare que le sont les interventions mixtes dans ces pays.

D'autres études plus récentes ont également montré la nécessité d'échanges d'informations pour éviter des fraudes. Selon Han et al. (2014), les échanges d'informations avec (i) les administrations douanières étrangères et (ii) les autorités nationales concernées sont nécessaires pour combattre plus efficacement la fraude douanière. De même, pour Chalendard (2017), les douanes devraient exploiter toute l'information disponible (qu'elle soit localisée à l'intérieur ou à l'extérieur de l'organisation) afin de lutter plus efficacement contre la fraude.

4.3.2 L'analyse miroir

L'analyse miroir des échanges commerciaux consiste à comparer, pour un produit donné, les exportations déclarées par le pays exportateur et les importations reportées par le pays importateur, destinataire du produit, afin de détecter notamment des écarts de quantité, de poids ou de valeur. Les conclusions de toute analyse miroir conduisent à la formulation d'hypothèses de fraudes qui doivent être par la suite vérifiées par des investigations sur le

²Montagnat-Rentier and Parent (2012)

terrain ou, à défaut, par des analyses documentaires approfondies. Elles orientent donc les services de douanes vers des pistes de fraudes possibles et permettent d'éviter des enquêtes, parfois lourdes et coûteuses pour les autorités douanières, qui s'avèreraient non concluantes et infructueuses.

Ainsi, on dénombre dans la littérature plusieurs études ayant utilisé les écarts observés dans les données miroir du commerce international pour identifier les déclarations frauduleuses (d'espèce, de quantité, d'origine ou de valeur) et en estimer leurs effets. Cette méthode a été utilisée pour la première fois par Bhagwati (1964) en Turquie pour étudier la fraude en douane. L'étude a révélé d'importantes pratiques frauduleuses, notamment une sous-évaluation notable des importations de produits pétroliers, de machines et de voitures.

A la suite de Bhagwati (1964), certaines études empiriques s'intéressant notamment au lien entre fraude en douane (sous-évaluation ou glissement tarifaire) et taux de taxation des importations, ont analysé les déterminants de la fraude en douane en utilisant les écarts miroir comme indicateur de fraude. On peut citer en exemple, Fisman and Wei (2004) qui, en analysant les données miroir du commerce entre la Chine et Hong Kong, estiment qu'une hausse des taxes d'un point de pourcentage est associée à une augmentation de la fraude de 3%. Cela expliquerait en partie les pratiques de fraude à la valeur (sous-estimation) et de fraude à l'espèce (glissement tarifaire). Des études effectuées dans d'autres régions ont observé la même corrélation : Inde (Mishra et al., 2008), Europe centrale (Javorcik and Narciso, 2008), Amérique du Nord (Stoyanov, 2012). Dans le cas de l'Afrique, on peut citer parmi les études ayant trouvé une telle corrélation, Worku et al. (2016) et particulièrement au Mozambique (Sequeira, 2016; Van Dunem and Arndt, 2009), au Kenya, en Tanzanie (Levin and Widell, 2014) ou en Tunisie (Rijkers et al., 2017).

Chalendard (2016), en combinant une analyse miroir avec une analyse détaillée des comportements de déclaration, identifient les produits et les opérateurs les plus à risque à Madagascar. Ils mettent en évidence d'importantes fraudes à la valeur et à l'espèce (de l'ordre de 30% des

recettes collectées hors pétrole).

Dans le cas de la Côte d'Ivoire, l'exercice miroir a été effectué en 2017 sur les données de l'année 2014, qui constituent les dernières données complètes disponibles dans la base UNCOMTRADE (base de données des Nations-unies). Cet exercice a révélé de fortes disparités entre les données extraites du système de dédouanement automatisé appelé SYDAM WORLD et les données contenues dans la base de données des Nations-unies. Ces écarts portent sur plusieurs produits qui sont par ailleurs, les plus prononcés pour les pays d'Asie. Cariolle et al. (2018) utilisent pour leur part, une combinaison de données incluant les données miroir pour analyser la fraude en douane dans le cadre du Gabon, en démontrant l'intérêt pour les douanes de diversifier leurs sources d'informations afin d'améliorer, non seulement la lutte contre la fraude, mais aussi, le suivi de leurs performances. L'article fait d'abord le constat des principales limites de l'utilisation uniquement des données douanières. En effet, ils estiment que l'exploitation des données douanières (contre écritures, procès-verbaux, par exemple) pour orienter ou non les déclarations en circuits de contrôle connaît des limites en termes d'efficacité « recettes » car les techniques de scoring retenues ne visent qu'à « faire aussi bien » que ce que la douane a fait jusque-là, mais en contrôlant moins. Ils soutiennent que, dans un contexte d'aléa moral, l'analyse statistique qui sous-tend ces méthodes repose sur des données douanières qui ne reflètent que très partiellement la réalité de la fraude en douane, d'où la nécessité d'élargir la démarche en recourant à d'autres sources d'informations comme les données miroir du commerce international pour identifier les déclarations frauduleuses et en estimer leurs effets.

Partant donc des données douanières très détaillées du Gabon et de celles du commerce international, l'article montre les avantages qu'une administration douanière peut tirer simultanément de l'analyse de ses propres données sur les infractions constatées et de l'exploitation des données miroir qui donnent une idée de la fraude non encore détectée. Les auteurs montrent que l'analyse des données miroir peut orienter un programme de contrôles a posteriori

en ciblant les vérifications sur les opérations perçues comme à risque et ayant échappé aux contrôles de première ligne. L'article met également en perspective que ces deux sources de données peuvent être utilement combinées (i) pour suivre la performance des contrôles douaniers via la production d'indicateurs spécifiques et (ii) pour identifier les produits sur lesquels l'administration devrait concentrer ses efforts.

En termes de résultats, l'étude a montré une faible efficacité des contrôles opérés au niveau de la première ligne puisque seulement 1,13% des déclarations contrôlées ont été contre-écrites. Ce manque de performance des contrôles de la première ligne s'accompagne de mauvais résultats en termes de facilitation puisque plus de 90% des déclarations sont orientées en circuits de contrôle. L'analyse miroir effectuée a également confirmé que les produits les plus taxés devraient être davantage surveillés.

En résumé, l'article de Cariolle J. et al. (2017) présente des apports considérables, tant pour les administrations que pour la recherche. Il confirme tout d'abord qu'une administration douanière peut améliorer l'efficacité de ses contrôles et ses performances globales en complétant l'analyse de ses données internes sur les infractions constatées par l'exploitation de données externes telles que les données miroir. L'article propose ensuite plusieurs instruments permettant d'apprécier l'efficacité des contrôles en douane, notamment une vue « graphique » de sa performance globale, et plusieurs indicateurs « innovants » pour la mesurer. Il relativise enfin, l'usage qui peut être fait des données miroir comme indicateur de la fraude douanière dans un contexte de faiblesse des administrations, et plus globalement de la gouvernance publique.

4.4 Forces, faiblesses et usages de l'analyse miroir

4.4.1 Forces et faiblesses de l'analyse miroir

L'analyse miroir présente plusieurs avantages :

- Elle permet de détecter toute fraude portant sur l'espèce, la quantité, la valeur et l'origine, pourvu que les données³ soient disponibles et justes ;
- Les statistiques sont librement accessibles et publiées en ligne ;
- Les informations disponibles sur les produits et les pays couvrent 95% des échanges commerciaux internationaux (COMTRADE) ;
- Les chercheurs peuvent accéder aux données à un coût minimal ;
- L'analyse est intuitive et directement quantifiable.

L'analyse miroir comme toute analyse statistique comporte néanmoins certaines limites. Malgré le fort retentissement qu'elle a connu ces dernières années, l'analyse miroir fait encore l'objet de nombreuses critiques du fait notamment de son caractère approximatif et du manque de données . Pour Hamanaka (2012), l'hypothèse selon laquelle les pays partenaires ont des données justes n'est pas toujours évidente. Il est également reproché à certains chercheurs d'interpréter trop rapidement et de manière trop restrictive les écarts mesurés alors que plusieurs facteurs autres que la fraude peuvent en partie expliquer les écarts (Nitsch et al., 2012). Il est ainsi reconnu que :

- Les données statistiques peuvent refléter des régimes douaniers spécifiques selon lesquels les marchandises ne sont pas mises à la circulation immédiatement après leur arrivée ;
- Les transbordements peuvent masquer l'origine des données ;
- L'absence d'archives administratives ou le non-respect des délais entravent parfois l'analyse ;
- Les différences possibles dans les termes de l'échange empêchent la comparaison directe entre la valeur à l'exportation et la valeur à l'importation ;

³Ce problème est aujourd'hui résolu grâce à la base de données UN-COMTRADE.

- Le niveau d'agrégation ou de désagrégation des données au niveau des produits (code SH) peut restreindre ou permettre une analyse détaillée ;
- Les informations non enregistrées sur le lieu d'origine ou de destination n'apparaissent pas.

4.4.2 Les usages de l'analyse miroir

Cantens (2015) souligne le fait que l'objectif de l'analyse miroir ne soit pas la production d'un document, mais plutôt la lutte contre la fraude. L'analyse miroir doit donc être intégrée au dispositif de lutte contre la fraude et il existe diverses voies pour le faire selon Cantens :

- Elle peut être utilisée dans les discussions entre les services de douane, le gouvernement et le secteur privé en vue de proposer une évaluation quantitative de la fraude dans certains secteurs ;
- Elle peut fournir les axes principaux d'un plan annuel de lutte contre la fraude ;
- Elle peut servir directement dans la définition des critères de risque en première ligne ou orienter les enquêtes et le contrôle exposé ;
- Elle peut servir à limiter les mauvaises pratiques des enquêteurs : l'analyse miroir peut être imposée aux enquêteurs pour constituer un dossier préalable à l'ouverture d'une enquête. Les pertes potentielles de recettes estimées seront mentionnées dans ce dossier ;
- L'analyse miroir peut également servir de dispositif contre la fraude expérimentale c'est-à-dire concentré sur les cas majeurs identifiés et dont l'efficacité est mesurée au cours du temps. Un tel dispositif expérimental va permettre de mesurer les efforts des agents de contrôle.

4.5 Méthodologie

Notre démarche méthodologique consiste à confronter le chiffre d'affaires déclaré par les contribuables au Commissariat des Impôts (CI) en vue d'une imposition et la valeur des importations mises à la consommation déclarée au cordon douanier d'une part et les montants payés par le Trésor Public aux contribuables ayant participé aux appels d'offres d'autre part. Un accent est mis sur l'analyse de risque au niveau de la douane à travers l'analyse miroir en comparant les déclarations d'importation mises à la consommation au Togo et les déclarations d'exportation vers le Togo par les partenaires. A titre illustratif, nous avons considéré les principaux partenaires commerciaux suivants : Allemagne, Belgique, Chine, France, Italie, USA, Pays-Bas, Inde, Nigeria et Ghana.

4.5.1 Données

Pour les échanges d'informations entre la douane et les impôts, les données sont extraites de la base de données SYDONIA WORLD et du système de gestion des impôts de l'OTR (SGIO). Les données du Trésor Public proviennent de la Direction Générale du Budget et des Finances (DGBF) et sont extraites du Système informatisé de gestion des finances publiques (SIGFIP). Ces données sont confrontées aux chiffres d'affaires déclarés par les contribuables qui sont au régime du réel et qui relèvent des différentes Directions du CI⁴.

Les données de l'analyse miroir sont issues de UN COMTRADE de la base de données World Integrated Trade Solutions (WITS). Afin d'assurer la cohérence, les importations et exportations sont toutes extraites de cette base par produit à six (06) positions (SH6) de la nomenclature de 2012. La valeur des marchandises est en milliers de dollars américains (dollars courants). Elle est enregistrée FOB (Franco à bord ou Free on board) pour les exportations et CAF (Coût assurance et fret) pour les importations. La différence entre les

⁴Les contribuables de la taxe professionnelle unique (TPU) malgré leur effectif plus élevé ne contribuent que très faiblement aux recettes fiscales.

valeurs FOB et CAF qui représente les coûts de transport, d'assurance et de fret est d'environ 10% à 20% dans un contexte sans fraude. L'analyse porte sur les caractéristiques de tendance centrale présentées dans des tableaux. La période de l'étude est de 2014 à 2017.

4.6 Analyse des résultats

4.6.1 Evolution de l'activité économique et des recettes fiscales sur la période de 2014 à 2017

La situation économique du Togo au cours de la période est marquée par une augmentation du PIB réel de moins en moins importante passant de 6,1% en 2014 à 5,5% en 2015 contre 5,1% en 2016 et 4,9% en 2017. Le taux d'inflation mesuré par la variation de l'Indice harmonisé des prix à la consommation (IHPC) en 2017 est de -0,8% contre 0,9% en 2016 ; 1,8% en 2015 et 0,2% en 2014. Sur la période 2014-2017, l'inflation est restée en dessous du seuil de 3,0% recommandé dans le cadre de la surveillance multilatérale de l'UEMOA⁵.

Tout comme les autres pays de la sous-région, l'économie togolaise reste dominée par le secteur informel quoique l'on observe pour la période de 2014 à 2016, une tendance baissière de cette composante du PIB. Sa part est passée de 39,3% en 2014 à 35,9% en 2015 dont 99,8% pour le secteur primaire en 2015⁶ constituant ainsi un handicap à la mobilisation des recettes intérieures. Après un cycle quinquennal 2012-2016 marqué par d'importants investissements publics et une croissance soutenue, la dette publique du Togo est passée de 66,9% du PIB en 2014 à 73,3 % en 2017. Ce niveau d'endettement est au-dessus de la norme communautaire de l'UEMOA fixée à 70 % du PIB.

En ce qui concerne les recettes fiscales collectées, elles se chiffrent à 563,2 milliards de FCFA en 2017 contre 516,3 milliards de FCFA en 2015 et à 458,2 milliards de FCFA en

⁵Direction de l'Economie

⁶Comptes Nationaux définitifs 2015, INSEED

2014. Le niveau de recouvrement des recettes en 2017 a connu un accroissement de 39,5% par rapport à son niveau en 2013 qui s'élevait à 403,6 milliards de FCFA. La baisse des recettes au cours de l'année 2017 pourrait se justifier par la crise socio-politique qu'a connu le Togo et qui s'est accentuée depuis le mois d'août 2017. Pour le taux de pression fiscale, il est en moyenne de 21,2% sur le période 2014-2017, un taux au-dessus des 20% fixés par la norme communautaire de l'UEMOA. Par rapport aux performances des recouvrements, la DGE collecte plus 85% des recettes fiscales contre environ 6% respectivement pour la DME et la DCIG et près de 3% pour la DOFR⁷.

Fig 4.1 Situation des prévisions et des réalisations des recettes budgétaires de 2014 à 2017 (en milliard de FCFA / Source : Auteur à partir des données de l'OTR



⁷DGE=Direction des Grandes Entreprises ; DME=Direction des Moyennes Entreprises ; DCIG=Direction des Centres des Impôts du Golfe et DOFR=Direction des Opérations Fiscales Régionales

Sur la période 2014-2017, la TVA⁸ est l'impôt leader et représente en moyenne 9,7% du PIB, soit 45,6% des recettes budgétaires collectées. Elle est suivie des droits de douanes et de l'impôt sur les sociétés avec en moyenne 3,7% et 2,5% du PIB respectivement. En ce qui concerne la taxe sur les activités financières (TAF), elle ne représente que 0,4% du PIB en moyenne sur la période.

Tableau 4.1 Variables

Libellé	2014		2015		2016		2017		Moyenne (2014-2017)	
	%RF	%PIB	%RF	%PIB	%RF	%PIB	%RF	%PIB	%RF	%PIB
Taxe sur la valeur ajoutée (TVA)	46,6	9,6	45,7	9,8	44,9	9,9	45	9,3	45,6	9,7
Droits de douanes (DD)	18,2	3,8	19,7	4,2	17,2	3,8	15,3	3,2	17,6	3,7
Impôt sur les sociétés (IS)	12,3	2,5	11,2	2,4	12,9	2,8	10,5	2,2	11,7	2,5
Impôts sur les revenus des personnes physiques (IRPP)	6,2	1,3	6,1	1,3	7,2	1,6	7,5	1,5	6,8	1,4
Taxe sur les Activités Financières (TAF)	2,1	0,4	2,2	0,5	2	0,4	2	0,4	2,1	0,4
Droits d'Accises (DA)	5,2	1,1	5,1	1,1	5,6	1,2	5,6	1,1	5,4	1,1
Autres impôts et taxes	9,3	1,9	10	2,1	10,2	2,3	14,1	2,9	10,9	2,3
Taux de pression fiscale (RF/PIB) en %	20,7		21,4		22,1		20,6		21,2	

En dépit d'une part relativement élevée des droits de douanes dans les recettes fiscales, on enregistre un renversement progressif de la structure des recettes entre douanes et impôts sur la période 2014-2017 traduisant les effets de la transition fiscale. En effet, les contributions du Commissariat des Impôts (CI) sont passées de 46,3% en 2014 à 51,8% en 2017. Par contre, celles du Commissariat des Douanes et Droits Indirects (CDDI) sont passées de 53,7% à 48,2% sur la même période.

4.6.2 Evolution du nombre d'importateurs ayant ou non déclaré de chiffre d'affaires au Commissariat des impôts

L'analyse des données de la douane montre que sur la période 2014-2017, en moyenne 50% des contribuables ayant effectué des importations mises à la consommation n'ont pas déclaré

⁸TVA au cordon douanier et à l'intérieur

Fig 4.2 Contribution des différents commissariats aux recettes fiscales de 2014 à 2017 /
Source : Auteur à partir des données de l'OTR



de chiffre d'affaires au Commissariat des Impôts, du moins ceux qui sont au régime du réel avec ou sans TVA. Ce taux élevé de non-déclaration pourrait se justifier par la faible valeur des importations d'une part et d'autre part du fait que près de 70% des contribuables (dont environ 46% à Lomé) sont au régime de la taxe professionnelle unique (TPU) . Ces derniers sont gérés par les centres des impôts dont le taux de déclaration de revenus est de 88,7%. La TPU⁹ dont la moitié est destinée aux collectivités locales ne représente qu'en moyenne 0,2% des recettes budgétaires collectées sur la période 2014-2017. Sur l'effectif qui a effectué

⁹La TPU est un régime d'imposition synthétique appliqué aux petits contribuables qui ont un chiffre d'affaires inférieur à 50 millions de FCFA. Elle est libératoire de l'IRPP, de l'IS/IMF, de la TVA, de la Taxe professionnelle (TP) et de la part patronale (3%) de la taxe sur les salaires.

une déclaration du chiffre d'affaires, en moyenne 10% relève de la Direction des grandes entreprises, 15% des moyennes entreprises et 25% des petites entreprises¹⁰. En dépit du fait qu'il puisse y avoir des stocks, il existe des écarts importants entre le chiffre d'affaires déclaré et la valeur des importations. Pour l'année 2017, plus de 75% des contribuables ont déclaré un chiffre d'affaires supérieur à la valeur des importations contre 24,2% pour ceux qui ont déclaré un chiffre d'affaires inférieur avec des écarts de plus d'un milliard de FCFA pour neuf (09) gros importateurs dont cinq (05) relevant de la DGE. Parmi ces derniers, quatre (04) ont des importations supérieures au chiffre d'affaires compris entre 4,7 et 7,2 milliards de FCFA et treize (13) contribuables ont des écarts compris entre 500 millions et 1,0 milliard de FCFA en majorité au niveau des centres des impôts.

Tableau 4.2 Evolution du nombre d'importateurs ayant ou non déclaré de chiffre d'affaires au CI de 2014 à 2017

RUBRIQUES	2014		2015		2016		2017	
	Nombre	Part	Nombre	Part	Nombre	Part	Nombre	Part
Contribuables ayant déclaré un chiffre d'affaires	1 331	51,60%	1 834	56,80%	1 903	45,00%	2 073	46,00%
Dont DGE	289	11,20%	388	12,00%	365	8,60%	352	7,80%
DME	416	16,10%	507	15,70%	616	14,60%	578	12,80%
DCIG	617	23,90%	904	28,00%	836	19,80%	1081	24,00%
DOFR	9	0,30%	35	1,10%	86	2,00%	62	1,40%
Contribuables n'ayant pas déclaré un chiffre d'affaires	1 247	48,40%	1 395	43,20%	2 325	55,00%	2 430	54,00%
TOTAL	2 578	100,00%	3 229	100,00%	4 228	100,00%	4 503	100,00%

Les sous-déclarations du chiffre d'affaires sont beaucoup plus importantes au niveau des contribuables relevant des centres des impôts de Lomé et de la DME (en moyenne 80,2% et 12,6% respectivement), ce qui montre que le risque de fraude fiscale est plus élevé au niveau des contribuables importateurs des centres des impôts.

L'extension de l'analyse aux données du Trésor public concernant les contribuables qui ont été payés sur les marchés publics montre également qu'en moyenne 26,8% des contribuables ne font pas de déclaration du chiffre d'affaires au Commissariat des impôts (Annexe 3). On

¹⁰Les grandes entreprises sont celles qui ont un chiffre d'affaires supérieur à 500 millions de FCFA, les moyennes entreprises celles qui ont un chiffre d'affaires compris entre 50 et 500 millions de FCFA et les petites entreprises celles qui ont moins de 50 millions de FCFA de chiffre d'affaires.

enregistre également des écarts importants au niveau de ceux qui ont effectué des déclarations. Ainsi, le manque à gagner en termes de recettes fiscales suite à la non-déclaration ou à la sous-déclaration du chiffre d'affaires est considérable.

Une estimation de la perte de TVA¹¹, toute chose égale par ailleurs, donne un montant de 4,9 milliards de FCFA sur la période 2014-2016. Cette perte est en baisse progressive sur la période à cause du renforcement du contrôle fiscal (Annexe 4). En effet, la TVA représente près de 43%¹² des recettes collectées par l'OTR, loin devant l'impôt sur les sociétés (15,3%) et les droits de douanes (18,5%). Par conséquent, une bonne maîtrise de l'assiette de la TVA à travers le partage d'informations entre la douane et les impôts permettra d'élargir l'assiette fiscale et d'accroître la mobilisation des recettes fiscales.

4.6.3 Analyse des données des échanges extérieurs

L'une des attributions du CDDI est d'évaluer et d'améliorer les performances du Commissariat en matière de perception des droits et taxes de douane et de lutte contre la fraude douanière et la corruption. En vue d'atteindre cet objectif, l'Office a créé la division du renseignement et de l'analyse de risque chargée, entre autres, de réaliser les analyses a posteriori des déclarations douanières. Cette activité est capitale par rapport au nombre de déclarations sous contrôle (circuits rouge et jaune) et aux exigences de la facilitation des échanges.

Dans les procédures de dédouanement, la douane adopte une sélectivité des déclarations en fonction des risques envisagés. On distingue donc des circuits de contrôle (circuits rouge et jaune) et des circuits hors contrôle (vert et bleu). Quel que soit le circuit, l'administration douanière procède à des contrôles a posteriori. L'efficacité de ces contrôles dépend de l'effectif du personnel et de leur compétence. Cet enjeu est de taille pour l'Office eu égard au nombre de déclarations enregistrées dans le système et à la valeur des marchandises qui

¹¹Le taux de TVA au Togo est de 18%

¹²TVA collectée par le CI et le CDDI sans les remboursements de crédit

est la base d'imposition des droits et taxes de douane. En effet, le circuit rouge représente en moyenne près de 2/3 de la valeur des marchandises sur la période 2015-2017. Cette part est de 81,9% en 2017 contre 56,6% en 2016 et 59,4% en 2015. Ces résultats montrent que près de 2/3 des marchandises font l'objet de contrôles physique et documentaire avant liquidation des droits et taxes contrairement aux valeurs en circuit vert qui ne représentent que 8,2% en moyenne sur la période.

Il est donc difficile de se prononcer sur l'efficacité de ces contrôles, étant donné le manque d'informations sur les valeurs des marchandises et les recettes douanières générées suite aux redressements.

Tableau 4.3 Valeur des importations mises à la consommation par circuit de 2015 à 2017 (en milliard de FCFA)

Circuit	2015		2016		2017	
	Valeur statistique	%	Valeur statistique	%	Valeur statistique	%
Rouge	507,2	59,40%	531,1	56,60%	632	81,90%
Jaune	249,7	29,20%	251,9	26,80%	78	10,10%
Vert	69,3	8,10%	100,9	10,70%	45,1	5,80%
Bleu	26,7	3,10%	31,8	3,40%	15,4	2,00%
Autres	1,3	0,20%	23	2,40%	1,5	0,20%
Total	854,2	100,00%	938,7	100,00%	771,9	100,00%

Cette efficacité pourrait être recherchée à travers l'analyse miroir visant le décloisonnement des données issues des importations déclarées par le Togo et des exportations déclarées par les partenaires à destination du Togo.

Selon les résultats obtenus, sur les déclarations d'exportation des dix (10) partenaires sélectionnés, en moyenne 44,7% sont confirmés et mises à la consommation au Togo sur la période 2016-2017. De plus, concernant les déclarations d'importations mises à la consommation, en moyenne 62,1% correspondent effectivement aux déclarations d'exportations des partenaires vers le Togo sur la même période. Ces résultats montrent que les pays de provenance des marchandises mises à la consommation sont mal renseignés dans le système Sydonia world ; ce qui compromet certains critères de sélectivité en matière d'analyse de risque. Par rapport aux déclarations d'importations mises à la consommation, en moyenne 62,3% ont une valeur

inférieure à celle des exportations correspondantes des partenaires sur la période sous revue. Le problème est beaucoup plus préoccupant lorsqu'on analyse la valeur totale déclarée des importations mises à la consommation par rapport à celle des exportations des pays de provenance. En effet, la valeur déclarée de ces importations ne représente que 7,1% en moyenne de celle des exportations au départ des marchandises. Si on suppose que les coûts de transport, d'assurance et du fret représentent 10 à 20%, les pertes de recettes douanières annuelles représenteraient plus de 70% voire 80% en moyenne de la valeur déclarée des exportations dans les pays de départ des marchandises.

Tableau 4.4 Récapitulatif des déclarations et des valeurs des importations et des exportations (en millions de \$ US)

Libellé	Nombre	2016			Nombre	2017		
		Valeur des exportations (FOB)	Valeur des importations (CAF)	Ecart (CAF-FOB)		Valeur des exportations (FOB)	Valeur des importations (CAF)	Ecart (CAF-FOB)
Exportations déclarées vers le Togo	7 924	5 482,30	-	-	8 449	6 340,80	-	-
Importations déclarées par le Togo	5 906	-	931,6	-	5 855	-	824,6	-
Déclaration d'exportation vers le Togo et d'importation par le Togo	3 644	4 680,20	649,3	-4 030,80	3 660	4 751,00	696,3	-4 054,70
Importations inférieures aux exportations	2 325	4 585,30	355,5	-4 229,80	2 223	4 591,20	293,4	-4 297,80
Importations supérieures aux exportations	1 319	94,9	293,8	198,9	1 437	159,8	402,9	243,1
Déclaration d'exportations vers le Togo sans déclaration d'importation par le Togo	4 280	802,2	-	-	4 789	1 589,80	-	-
Déclaration d'importations par le Togo sans déclaration d'exportation	2 262	-	282,3	-	2 195	-	128,3	-

En considérant les valeurs des exportations provenant des 10 pays partenaires, on observe qu'en moyenne 17,8% seulement ont pu être déclarées comme importations mises à la consommation dans le système Sydonia world. Ainsi, le Togo perd chaque année plus de 60 à 70% de la base imposable des importations mises à la consommation dans l'hypothèse que les coûts de transport, d'assurance et du fret représentent 10 à 20%.

Ainsi, en dépit des efforts réalisés par l'Office depuis son opérationnalisation en matière de modernisation et d'automatisation des procédures douanières d'une part et dans le domaine

Tableau 4.5 Valeur totale des exportations et des importations mises à la consommation en 2016 et 2017 (en million de \$ US)

Année	Exportations déclarées vers le Togo dans UN Comtrade (A)	Importations déclarées par le Togo dans Sydonia (B)	Ecart (Import-Export)	B/A en %
2016	5 482,30	1 163,30	-4 319,00	21,20%
2017	6 340,80	910,1	-5 430,70	14,40%

du renforcement des capacités du personnel, de la lutte contre la fraude et la corruption d'autre part, beaucoup de choses restent à faire pour accroître les recettes fiscales compte tenu des besoins financement du gouvernement. Ce défi reste encore plus important à relever surtout dans le cadre de la mise en œuvre du plan national de développement (PND) 2018-2022. C'est la preuve que le potentiel fiscal existe également au niveau de la douane et que les objectifs du plan stratégique 2018-2022 de l'Office en matière d'élargissement de l'assiette fiscale peuvent être atteints si l'analyse de risque est renforcée. Les détails des déclarations par pays partenaires sélectionnés et les vingt (20) principaux produits qui font l'objet de sous déclaration par pays sont présentés en annexe.

4.7 Conclusion et recommandations

La mise en place d'administrations de recettes semi-autonomes par les pays répond au souci d'efficacité des administrations fiscales en termes de collecte des recettes, de gestion des ressources humaines, d'amélioration de la qualité des services aux contribuables et de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale. Les agences de recettes autonomes ou semi-autonomes ont contribué à l'accroissement des recettes au cours des premières années de leur mise en œuvre.

Le bilan est cependant mitigé quant à l'efficacité réelle de ces agences face aux nombreux défis d'élargissement de l'assiette fiscale et de forte mobilisation des recettes pour financer les besoins sociaux et ceux de construction des infrastructures de base. La collaboration

entre les services de douane et des impôts à travers le partage automatique et instantané d'informations sur les contribuables ainsi que les audits conjoints en entreprise sont des gages d'une meilleure maîtrise de la base imposable surtout la TVA.

L'Office Togolais des Recettes, après quatre années d'opérationnalisation, a enregistré des résultats encourageants en termes d'accroissement des recettes, de gestion des ressources humaines, de lutte contre la fraude et la corruption. Il a beaucoup investi dans l'informatisation et l'automatisation des procédures de déclaration et de recouvrement des recettes fiscales avec une synchronisation des NIF entre les systèmes informatiques de la douane et des impôts.

En dépit de ces efforts, près de 50% des contribuables importateurs et plus de 25% de ceux qui sont payés par le Trésor Public ne font pas de déclaration du chiffre d'affaires au niveau des impôts. Cette situation entraîne une perte de recettes dont celle de la TVA qui est estimée à 4,9 milliards de FCFA sur la période 2014-2016. Au niveau de la douane, le manque d'exploitation des informations entraîne une perte très importante des recettes douanières de plus 60 voire 80% par rapport à la valeur des exportations des pays de provenance des marchandises importées mises à la consommation. Le principal enseignement à tirer de cette conclusion est que l'échange d'informations impôts-douanes n'est pas automatique au sein d'une administration de recettes autonome comme l'affirment de nombreuses études. Beaucoup d'effort reste à faire pour améliorer l'intégration des différentes administrations censées travailler en synergie.

Eu égard aux résultats de l'analyse, les recommandations suivantes sont formulées :

- Accélérer la mise en place du logiciel E-Tax au niveau du Commissariat des Impôts ;
- Renforcer la collaboration douane-impôts à travers l'échange instantané des informations sur les contribuables (NIF, valeur des importations, TVA collectées, acompte BIC, etc.) ;

- Assainir le fichier des contribuables pour un meilleur suivi de ceux qui sont actifs au cours de l'année ;
- Etendre l'échange d'informations aux autres institutions nationales à l'instar du Trésor Public, de la Caisse nationale de sécurité sociale, de la direction chargée des marchés publics, des institutions financières, etc. ;
- Poursuivre les efforts de lutte contre la fraude et la corruption au niveau du personnel, des déclarants en douane et des contribuables ;
- Renforcer le contrôle des obligations déclaratives des contribuables surtout les importateurs au niveau des centres des impôts ;
- Renforcer les capacités du personnel sur l'analyse de risque et les contrôles post dédouanement et fiscal ;
- Accélérer le projet de mise en place de la base des données de valeur en douane en vue de faciliter le recoupement des déclarations faites par les pays de provenance des marchandises ;
- Appliquer les procédures douanières en matière d'évaluation en douane des marchandises selon le code national des douanes.

4.8 Annexes

Tableau 4.6 Répartition des contribuables ayant déclaré un chiffre d'affaires supérieur ou inférieur à la valeur des importations mises à la consommation en 2016 et 2017 / Source : Auteur à partir des données de l'OTR

DIRECTION	2016				2017			
	CA>IMPORT	Part	CA<IMPORT	Part	CA>IMPORT	Part	CA<IMPORT	Part
DGE	361	22,00%	19	3,60%	335	21,30%	17	3,40%
DME	527	32,20%	65	12,30%	519	33,00%	65	12,90%
DCIG	706	43,10%	427	80,90%	675	42,90%	399	79,50%
DOFR	45	2,70%	17	3,20%	43	2,70%	21	4,20%
TOTAL	1639	100,00%	528	100,00%	1572	100,00%	502	100,00%

Tableau 4.7 Evolution du nombre de contribuables payés par le Trésor Public ayant ou non déclaré leur chiffre d'affaires au CI de 2014 à 2016 / Source : Auteur à partir des données de l'OTR

RUBRIQUES	2014		2015		2016		
	Nombre	Part	Nombre	Part	Nombre	Part	
Contribuables ayant déclarés de chiffre d'affaires	Moins	135	29,70%	101	23,00%	33	13,60%
	Juste	3	0,70%	0	0,00%	0	0,00%
	Plus	317	69,70%	338	77,00%	210	86,40%
	Total	455	66,60%	439	78,10%	243	75,00%
Contribuables n'ayant pas déclarés de chiffre d'affaires	228	33,40%	123	21,90%	81	25,00%	
TOTAL	683	100,00%	562	100,00%	324	100,00%	

Tableau 4.8 Estimation de la perte de recette de TVA sur la période 2014-2016 (en milliard de FCFA) / Source : Auteur à partir des données de l'OTR et de la DGBF

Rubriques	2014		2015		2016	
	Chiffre d'affaires	Perte de TVA	Chiffre d'affaires	Perte de TVA	Chiffre d'affaires	Perte de TVA
Sous-déclaration du chiffre d'affaires	7,38	1,33	3,55	0,64	2,11	0,38
Non déclaration du chiffre d'affaires	7,97	1,43	3,8	0,68	2,23	0,4
TOTAL	15,34	2,76	7,35	1,32	4,34	0,78

Tableau 4.9 Récapitulatif des déclarations d'importations mises à la consommation et des exportations vers le Togo (en millier de \$US)

Pays	Libelle	2016						2017					
		Nombre Comtrade	Nombre dans Sydonia	Valeur des exportations (FOB)	Valeur des importations (CAF)	Valeur des importations (CAF) dans Sydonia	Ecart (CAF-FOB)	Nombre Comtrade	Nombre dans Sydonia	Valeur des exportations (FOB)	Valeur des importations (CAF)	Valeur des importations (CAF) dans Sydonia	Ecart (CAF-FOB)
Chine	Exportations déclarées vers le Togo	1 674		1 919 235,1	-			1 717		1 886 265,1	-		
	Importations déclarées par le Togo	1 411	1 491	-	447 671,3	524 929,0		1 376	1 406	-	249 256,8	285 637,2	
	Déclaration d'exportation vers le Togo et d'importation par le Togo	975		1 549 077,0	301 917,6		- 1 247 159	988		1 545 438,6	206 263,6		-1 339 175
	Importations inférieures aux Exportations	702		1 513 767,0	154 628,1		-1 359 138,9	695		1 523 073,8	90 182,0		-1 432 891,8
	Importations supérieures aux Exportations	273		35 310,0	147 289,5		111 980	293		22 364,8	116 081,6		93 717
	Déclaration d'exportations vers le Togo sans déclaration d'importation par le Togo	699		370 158,1	-			729		340 826,5	-		
	Déclaration d'importations par le Togo sans déclaration d'exportation	436		-	145 753,7			388		-	42 993,2		
France	Exportations déclarées vers le Togo	1 657		325 151,8	-			1 630		341 079,3	-		
	Importations déclarées par le Togo	1 313	1 431	-	140 091,2	188 207,5		1 251	1 329	-	158 423,6	198 600,0	
	Déclaration d'exportation vers le Togo et d'importation par le Togo	1 024		312 682,3	115 581,5		-197 101	958		327 255,9	152 121,2		- 175 135
	Importations inférieures aux Exportations	680		289 239,5	66 507,8		- 222 731,7	638		265 731,5	42 468,6		- 223 262,9
	Importations supérieures aux Exportations	344		23 442,8	49 073,7		25 631	320		61 524,4	109 652,6		48 128
	Déclaration d'exportations vers le Togo sans déclaration d'importation par le Togo	633		12 469,5	-			672		13 823,4	-		
	Déclaration d'importations par le Togo sans déclaration d'exportation	289		-	24 509,7			293		-	6 302,4		

Pays	Libelle	2016						2017					
		Nombre Comtrade	Nombre dans Sydonia	Valeur des exportations (FOB)	Valeur des importations (CAF)	Valeur des importations (CAF) dans Sydonia	Ecart (CAF-FOB)	Nombre Comtrade	Nombre dans Sydonia	Valeur des exportations (FOB)	Valeur des importations (CAF)	Valeur des importations (CAF) dans Sydonia	Ecart (CAF-FOB)
Allemagne	Exportations déclarées vers le Togo	859		46 062,8	-			766		47 134,3	-		
	Importations déclarées par le Togo	725	730	-	44 316,3	63 852,8		704	689	-	46 637,0	47 937,3	
	Déclaration d'exportation vers le Togo et d'importation par le Togo	425		37 367,5	25 146,6		-12 221	414		42 180,8	32 821,1		-9 360
	Importations inférieures aux Exportations	221		31 960,2	8 287,2		-23 673,1	220		35 847,0	11 630,4		-24 216,6
	Importations supérieures aux Exportations	204		5 407,3	16 859,4		11 452	194		6 333,8	21 190,7		14 857
	Déclaration d'exportations vers le Togo sans déclaration d'importation par le Togo	434		8 695,3	-			352		4 953,4	-		
	Déclaration d'importations par le Togo sans déclaration d'exportation	300		-	19 169,7			290		-	13 815,9		
Belgique	Exportations déclarées vers le Togo	935		1 149 275,1	-			967		1 210 433,2	-		
	Importations déclarées par le Togo	522	559	-	59 139,2	75 960,0		489	481	-	50 957,4	55 300,0	
	Déclaration d'exportation vers le Togo et d'importation par le Togo	334		1 132 333,1	48 551,6		- 1 083 782	338		1 183 723,8	42 913,8		- 1 140 810
	Importations inférieures aux Exportations	190		1 128 043,9	28 857,1		-1 099 186,8	188		1 178 767,8	31 476,9		-1 147 291,0
	Importations supérieures aux Exportations	144		4 289,2	19 694,5		15 405	150		4 956,0	11 436,9		6 481
	Déclaration d'exportations vers le Togo sans déclaration d'importation par le Togo	601		16 942,0	-			629		26 709,4	-		
	Déclaration d'importations par le Togo sans déclaration d'exportation	188		-	10 587,6			151		-	8 043,7		
Italie	Exportations déclarées vers le Togo	449		28 685,8	-			379		17 118,9	-		

Pays	Libelle	2016						2017					
		Nombre Comtrade	Nombre dans Sydonia	Valeur des exportations (FOB)	Valeur des importations (CAF)	Valeur des importations (CAF) dans Sydonia	Ecart (CAF-FOB)	Nombre Comtrade	Nombre dans Sydonia	Valeur des exportations (FOB)	Valeur des importations (CAF)	Valeur des importations (CAF) dans Sydonia	Ecart (CAF-FOB)
	Importations déclarées par le Togo	435	443	-	15 838,4	21 798,1		407	373	-	48 622,6	15 920,8	
	Déclaration d'exportation vers le Togo et d'importation par le Togo	217		21 026,5	11 903,9		-9 123	184		11 968,1	36 941,6		24 973
	Importations inférieures aux Exportations	138		17 667,7	5 388,8		-12 278,9	56		5 691,0	2 511,2		-3 179,8
	Importations supérieures aux Exportations	79		3 358,7	6 515,1		3 156	128		6 273,3	34 426,6		28 153
	Déclaration d'exportations vers le Togo sans déclaration d'importation par le Togo	232		7 659,3	-			195		5 150,8	-		
	Déclaration d'importations par le Togo sans déclaration d'exportation	218		-	3 934,6			223		-	11 681,0		
USA	Exportations déclarées vers le Togo	199		226 188,8	-			209		451 952,9	-		
	Importations déclarées par le Togo	367	399	-	28 654,0	23 009,1		389	396	-	30 677,4	29 778,7	
	Déclaration d'exportation vers le Togo et d'importation par le Togo	95		216 221,8	18 672,2		-197 550	109		368 270,0	25 558,7		- 342 711
	Importations inférieures aux Exportations	72		212 384,1	11 387,8		-200 996,3	74		361 091,9	10 384,0		-350 707,8
	Importations supérieures aux Exportations	23		3 837,7	7 284,4		3 447	35		7 178,2	15 174,6		7 996
	Déclaration d'exportations vers le Togo sans déclaration d'importation par le Togo	104		9 967,0	-			100		83 682,9	-		
Déclaration d'importations par le Togo sans déclaration d'exportation	272		-	9 981,8			280		-	5 118,8			
Pays-Bas	Exportations déclarées vers le Togo	884		875 050,6	-			1 386		752 388,6	-		
	Importations déclarées par le Togo	225	249	-	70 507,6	91 893,7		223	230	-	78 342,0	90 088,5	

Pays	Libelle	2016						2017					
		Nombre Comtrade	Nombre dans Sydonia	Valeur des exportations (FOB)	Valeur des importations (CAF)	Valeur des importations (CAF) dans Sydonia	Ecart (CAF-FOB)	Nombre Comtrade	Nombre dans Sydonia	Valeur des exportations (FOB)	Valeur des importations (CAF)	Valeur des importations (CAF) dans Sydonia	Ecart (CAF-FOB)
	Déclaration d'exportation vers le Togo et d'importation par le Togo	147		845 356,2	47 694,7		- 797 661	175		735 730,3	75 282,9		- 660 447
	Importations inférieures aux Exportations	82		842 380,0	40 038,1		- 802 341,9	88		733 976,6	68 206,6		- 665 770,0
	Importations supérieures aux Exportations	65		2 976,2	7 656,6		4 680	87		1 753,6	7 076,3		5 323
	Déclaration d'exportations vers le Togo sans déclaration d'importation par le Togo	737		29 694,4	-			1 211		16 658,3	-		
	Déclaration d'importations par le Togo sans déclaration d'exportation	78		-	22 812,9			48		-	3 059,1		
	Inde	Exportations déclarées vers le Togo	1 034		429 604,8	-			1 136		400 042,0	-	
	Importations déclarées par le Togo	466	417	-	44 636,8	67 919,5		544	457	-	51 912,3	58 179,8	
	Déclaration d'exportation vers le Togo et d'importation par le Togo	329		312 742,8	30 757,3		-281 985	372		347 707,4	46 459,0		- 301 248
	Importations inférieures aux Exportations	197		307 192,3	17 415,1		- 289 777,2	196		335 730,4	18 012,5		- 317 717,8
	Importations supérieures aux Exportations	132		5 550,5	13 342,2		7 792	176		11 977,1	28 446,5		16 469
	Déclaration d'exportations vers le Togo sans déclaration d'importation par le Togo	705		116 862,0	-			764		52 334,6	-		
	Déclaration d'importations par le Togo sans déclaration d'exportation	137		-	13 879,5			172		-	5 453,4		
Ghana	Exportations déclarées vers le Togo	219		289 491,7	-			228		193 798,3	-		
	Importations déclarées par le Togo	366	411	-	51 225,0	69 807,8		411	438	-	63 865,3	72 486,9	

Pays	Libelle	2016						2017					
		Nombre Comtrade	Nombre dans Sydonia	Valeur des exportations (FOB)	Valeur des importations (CAF)	Valeur des importations (CAF) dans Sydonia	Ecart (CAF-FOB)	Nombre Comtrade	Nombre dans Sydonia	Valeur des exportations (FOB)	Valeur des importations (CAF)	Valeur des importations (CAF) dans Sydonia	Ecart (CAF-FOB)
	Déclaration d'exportation vers le Togo et d'importation par le Togo	89		234 468,0	30 642,8		-203 825	108		123 823,6	45 416,2		-78 407
	Importations inférieures aux Exportations	40		227 124,9	13 164,5		- 213 960,4	62		109 569,1	14 154,8		-95 414,4
	Importations supérieures aux Exportations	49		7 343,1	17 478,3		10 135	46		14 254,4	31 261,5		17 007
	Déclaration d'exportations vers le Togo sans déclaration d'importation par le Togo	130		55 023,7	-			120		69 974,8	-		
	Déclaration d'importations par le Togo sans déclaration d'exportation	277		-	20 582,2			303		-	18 449,1		
	Nigeria	Exportations déclarées vers le Togo	14		193 575,3	-			31		1 040 602,7	-	
	Importations déclarées par le Togo	76	76	-	29 532,3	35 917,3		61	59	-	45 890,4	56 158,6	
	Déclaration d'exportation vers le Togo et d'importation par le Togo	9		18 891,5	18 450,5		-441	14		64 936,2	32 539,9		-32 396
	Importations inférieures aux Exportations	3		15 553,8	9 848,9		-5 704,9	6		41 752,0	4 367,2		-37 384,8
	Importations supérieures aux Exportations	6		3 337,7	8 601,6		5 264	8		23 184,2	28 172,7		4 988
	Déclaration d'exportations vers le Togo sans déclaration d'importation par le Togo	5		174 683,8	-			17		975 666,5	-		
	Déclaration d'importations par le Togo sans déclaration d'exportation	67		-	11 081,8			47		-	13 350,5		

Tableau 4.10 Les 20 premiers produits importés de la Chine dont les écarts sont plus élevés en 2016 et 2017 (en millier de \$US)

SH6	Produit	Export vers TGO2016	IMPORTTG O2016	Export vers TGO2017	IMPORTTG O2017	Ecart 2016 (I-E)	Ecart 2017 (I-E)
520852	Tissus de coton imprimés.. armure toile, pds>100g/m².. impression à la cire (WAX)	322 478,6	0,2	320 897,1	36,1	-322 478,4	-320 860,9
871120	Motocycles moteur à piston alternatif, cylindrée > 80 cm3 <= 250 cm3 essence	224 709,2	34 678,2	270 701,7	475,9	-190 031,0	-270 225,8
871410	Parties et accessoires De motocycles non Destinés à l'industrie du montage	39 968,2	2 049,7	51 480,2	2 039,2	-37 918,5	-49 440,9
090210	- Thé vert (non fermenté) présenté en emballages immédiats d'un contenu <= 3 kg	38 887,1	144,5	41 924,6	172,8	-38 742,6	-41 751,8
640220	Autres Chaussure avec dessus en laniér	28 205,3	128,5	35 177,4	31,0	-28 076,8	-35 146,4
640299	Sandales (tong)	44 347,1	5 710,9	41 381,9	6 613,5	-38 636,2	-34 768,4
200290	Concentrés de tomates conditionnés pour la vente au détail	34 622,0	5 662,2	36 994,3	6 947,6	-28 959,8	-30 046,7
271019	Pétrole lampant	32 199,7	164,1	29 305,7	389,1	-32 035,6	-28 916,6
850610	Piles et batteries de piles électriques Au bioxyde de manganèse De type R20	26 529,5	561,0	28 489,3	61,2	-25 968,5	-28 428,1
540754	Autres tissus, conten. au - 85% pds filament de polyester texturé, Imprimés	18 066,5	152,7	24 460,6	36,1	-17 913,8	-24 424,4
540752	Autres tissus, conten. au - 85% pds filament de polyester texturé, Teints	25 876,7	52,2	20 205,5	50,8	-25 824,5	-20 154,7
551511	Autres tissus de fibres synthétiques discontinues ... rayonne viscose	12 481,7	13,5	19 307,7	53,4	-12 468,3	-19 254,3
420212	Autres Malles, valises et mallettes, en plastique ou textile... pour industrie	25 238,6	119,0	18 215,7	137,9	-25 119,6	-18 077,8
721041	Produits laminés plats, en fer ou, autre ment zingués, Ondulés, larg>= 600mm	-	-	16 156,1	481,0	-	-15 675,1
340220	Agents de surface organiques (autres que les savons)...pour la vente au détail	16 198,7	2 298,6	17 166,6	2 227,3	-13 900,2	-14 939,3
610990	T-shirts et maillots de corps, en bonneterie, d'autres matières textiles	16 692,4	881,7	12 907,8	957,6	-15 810,7	-11 950,2
611710	Châles, écharpes, foulards, cache-nez, cache-col, mantilles, voiles, voilettes et ...	-	-	11 037,1	289,9	-	-10 747,2
551219	Autres Tissus de fibre synt. Disc.. au -85% fibre synt. Disc., .. Polyester, non spécifi	-	-	10 739,1	52,2	-	-10 686,9
420222	Autres Sacs à main, même à bandoulière, en plastique ou textile pour industrie	-	-	12 288,1	1 609,4	-	-10 678,7
961900	#N/A	-	-	11 039,0	1 413,7	-	-9 625,3
610910	T-shirts et maillots de corps, en bonneterie, de coton	12 352,5	60,5	-	-	-12 292,0	-
620332	Vestons, ... pour homme ou garçonnets, de coton	13 283,4	0,8	-	-	-13 282,6	-
842619	Ponts-grues	38 561,1	25 389,6	-	-	-13 171,5	-
851310	Lampe électrique portative, ... fonctionner au moyen de leur propre source d'énergie ...	16 409,3	145,2	-	-	-16 264,1	-
851712	Téléphones pour réseaux cellulaires et pour autres réseaux sans fil	14 436,0	1 148,6	-	-	-13 287,4	-
Total		1 001 544,0	79 361,7	1 029 875,3	24 075,8	-922 182,2	-1 005 799,5

Tableau 4.11 Les 20 premiers produits importés de la France dont les écarts sont plus élevés en 2016 et 2017 (en millier de \$US)

SH6	Produit	EXPORTV ERSTGO 2016	IMPORTTG O 2016	EXPORTVERST GO 2017	IMPORTTG O 2017	Ecart (I-E) 2016	Ecart (I-E) 2017
271012	Super carburant	111 285,5	7 891,4	76 832,1	785,0	-103 394,1	-76 047,1
271019	Pétrole lampant	3 209,3	1 236,8	58 782,1	1 518,8	-1 972,5	-57 263,2
210690	Préparations pour tisanes ou infusions	12 729,4	804,0	6 987,4	118,1	-11 925,4	-6 869,2
630900	Articles de friperie	4 427,2	354,2	3 716,2	46,5	-4 073,0	-3 669,7
220410	Vins mousseux	3 739,2	364,6	3 459,3	241,2	-3 374,5	-3 218,1
170199	Autres sucres de canne ou de betterave et saccharose ... pur, à l'état solide	2 392,0	574,0	3 271,0	696,0	-1 818,0	-2 574,9
851762	Appareils pour la régénération ou la transmission de la voix, d'images ...	-	-	7 702,5	5 153,0	-	-2 549,5
220421	Autres vins...en récipients d'une contenance n'excédant pas 2 litres	3 372,1	680,8	2 877,2	473,2	-2 691,3	-2 404,0
870899	Autres parties et accessoires des véhicules automobiles non spécifié au 8708	1 658,4	472,3	2 137,4	130,8	-1 186,1	-2 006,5
870422	véh. Pr march moteur diesel, pds en charge >5T <=20T, Usagés a l'excl de tomberaux	3 615,5	263,2	2 601,8	894,7	-3 352,2	-1 707,1
870423	véh. Pr march moteur diesel, pds en charge >20T, Usagés a l'excl de tomberaux	-	-	1 422,2	13,4	-	-1 408,7
850211	Autres Groupes électrogènes à moteur (diesel, semi-diesel), P<= 75 kVA	1 791,7	224,1	2 528,2	1 144,1	-1 567,7	-1 384,1
381121	#N/A	1 787,5	280,7	2 355,3	1 023,9	-1 506,8	-1 331,4
300420	Médicaments...pour la vente au détail contenant d'autres antibiotiques	-	-	1 288,9	15,7	-	-1 273,2
930690	- Autres munitions et projectiles, et leurs parties	-	-	1 272,6	5,2	-	-1 267,4
190110	- Préparations pour l'alimentation des enfants, conditionnées pour la vente au détail	-	-	1 442,1	342,4	-	-1 099,7
220890	Autres alcool éthyliques non dénaturés de moins de 80% du volume	-	-	1 557,6	522,9	-	-1 034,7
871639	Autres remorques et semi-remorques Pour le transport de marchandises non spécifie	-	-	1 042,2	12,8	-	-1 029,4
330300	Autres parfums et eaux de toilette, non spécifiés	1 379,3	154,1	1 020,4	7,9	-1 225,2	-1 012,5
300450	Autres médicaments contenant des vitamines ou d'autres produits du n° 29.36	-	-	1 002,8	13,3	-	-989,5
300490	Autres médicaments...pour la vente au détail ..., ndca	42 458,1	25 823,0	-	-	-16 635,1	-
330499	Autres produits de beauté ou de maquillage..., ndca	1 914,8	151,7	-	-	-1 763,1	-
730890	Autres éléments de ponts non spécifié	1 552,7	123,1	-	-	-1 429,6	-
843149	Parties de machines ou app du 8426, 8429 ou 8430 non spécifié	1 519,2	303,5	-	-	-1 215,8	-
847150	Unités de traitement comportant unité de mémoire, entrée et sortie non spécifié	2 124,4	239,0	-	-	-1 885,4	-
847330	Parties et accessoires des machines du n° 84 71	1 456,2	5,4	-	-	-1 450,9	-
852990	Autres Parties des appareils des n°s 85.25 à 85.28 non spécifié	2 316,8	1,2	-	-	-2 315,6	-
870210	Véhicules automobiles Diesel Usagés pour le transport de dix personnes ou plus	5 140,0	383,3	-	-	-4 756,7	-
Total		209 869,4	40 330,4	183 299,2	13 159,2	-169 539,0	-170 140,0

Tableau 4.12 Les 20 premiers produits importés de la Belgique dont les écarts sont plus élevés en 2016 et 2017 (en millier de \$US)

SH6	Produit	ExportversT GO2016	ImportTG O2016	ExportversT GO2017	ImportTG O2017	Ecart (I-E) 2016	Ecart (I-E) 2017
271019	Pétrole lampant	346 454,5	1 127,9	731 774,0	8 434,1	-345 326,6	-723 339,9
271012	Super carburant	706 390,8	19 346,2	377 770,2	16 144,9	-687 044,7	-361 625,3
870323	véh. moteur à explosion, cylindrée >1500 <=3000 cm³, Usagés essence	24 175,9	231,0	24 442,1	22,0	-23 944,9	-24 420,1
870421	véh. Pr marchandises moteur diesel, pds encharge <=5T, Neufs	4 582,7	351,8	5 538,6	149,3	-4 230,9	-5 389,3
300220	Vaccins pour la médecine humaine	12 214,6	1 515,9	5 728,5	563,4	-10 698,8	-5 165,1
870422	véh. Pr march moteur diesel, pds en charge >5T <=20T, Usagés a l'excl de tombereaux	2 975,0	955,0	3 150,7	108,7	-2 019,9	-3 042,1
170199	Autres sucres de canne ou de betterave et saccharose ... pur, à l'état solide	-	-	2 631,1	321,2	-	-2 309,9
330210	Mélanges de substances odoriférantes...pour les industries alimentaires ou boissons	3 011,7	18,6	2 058,0	16,2	-2993,2	-2041,8
870333	véh. moteur diesel, cylindrée >2500 cm³, neufs	1 861,7	85,1	1 698,4	2,9	-1776,6	-1695,5
870410	Tombereaux automoteur, utilisés en dehors du réseau routier	1 131,8	23,2	1 577,6	1,7	-1108,6	-1575,9
210690	Préparations pour tisanes ou infusions	1 818,2	31,8	1 595,6	110,4	-1786,5	-1485,2
870322	véh. moteur à explosion, cylindrée >1000 <=1500 cm³, Usagés esence	-	-	1 154,7	24,3	-	-1130,4
871639	Autres remorques et semi-remorques Pour le transport de marchandises non spécifiée	1 030,5	52,9	1 021,8	8,3	-977,6	-1013,5
870120	Tracteurs routiers pour semi-remorques Usagés	-	-	1 743,6	786,2	-	-957,5
840999	Autres Parties de moteurs des n°s 84.07 ou 84.08	476,6	66,0	784,6	1,4	-410,6	-783,1
630900	Articles de friperie	914,2	517,1	1 301,2	641,7	-397,1	-659,5
020714	Morceaux et abats de coqs et de poules, congelés	-	-	1 490,2	834,1	-	-656,1
390720	Autres polyéthers	910,9	395,1	644,8	34,2	-515,8	-610,6
382490	Autres Mélanges et préparations contenant de l'oxiranne..., non spécifiés	531,1	8,4	699,8	152,0	-522,7	-547,8
870899	Autres parties et accessoires des véhicules automobiles non spécifié au 8708	-	-	671,2	127,7	-	-543,4
110710	- Malt non torréfié	4 519,0	938,8	-	-	-3580,2	-
230990	Préparations utilisés pour l'alimentation des animaux contenant des vitamines	862,3	362,2	-	-	-500,1	-
390410	Poly(chlorure de vinyle), non mélangé à d'autres substances	1 183,5	314,2	-	-	-869,3	-
843149	Parties de machines ou app du 8426, 8429 ou 8430 non spécifié	569,8	171,2	-	-	-398,6	-
870332	véh. moteur diesel, cylindrée >1500 <= 2500 cm³, neufs,	2 080,2	97,8	-	-	-1 982,5	-
Total		1 117 695,2	26 610,1	1 167 476,8	28 484,7	-1 091 085,1	-1 138 992,1

Tableau 4.13 Les 20 premiers produits importés de l'Allemagne dont les écarts sont plus élevés en 2016 et 2017 (en millier de \$US)

SH6	Produit	EXPORTVERST GO2016	IMPORTTGO 2016	EXPORTVERST GO2017	IMPORTTGO 2017	Ecart (I-E) 2016	Ecart (I-E) 2017
870323	véh. moteur à explosion, cylindrée >1500 <=3000 cm³, Usagés essence	4 759,0	110,9	5 077,4	6,3	-4 648,1	-5 071,1
630900	Articles de friperie	6 383,7	3 867,3	6 991,3	4 149,3	-2 516,3	-2 842,0
220300	Bières de malt, présentées en récipients d'une contenance égale ou inférieure à 50 cl	1 310,3	2,7	1 799,5	6,4	-1 307,6	-1 793,1
210690	Préparations pour tisanes ou infusions	1 073,7	340,4	1 424,3	10,8	-733,3	-1 413,5
292910	Isocyanates	658,5	123,1	1 408,0	144,7	-535,4	-1 263,3
960810	Stylos à bille	-	-	1 267,2	32,8	-	-1 234,4
220890	Autres alcool éthyliques non dénaturés de moins de 80% du volume	-	-	564,3	7,9	-	-556,4
870422	véh. Pr march moteur diesel, pds en charge >5T <=20T, Usagés a l'excl de tombereaux	936,1	361,3	1 064,2	587,7	-574,7	-476,5
847910	Machines et appareils pour les travaux publics, le bâtiment ou les travaux analogues	-	-	439,5	27,6	-	-411,9
871639	Autres remorques et semi-remorques Pour le transport de marchandises non spécifique	-	-	395,1	2,9	-	-392,2
390410	Poly(chlorure de vinyle), non mélangé à d'autres substances	-	-	712,4	321,1	-	-391,4
850720	Autres accumulateurs au plomb	-	-	668,3	278,9	-	-389,4
870324	véh. moteur à explosion, cylindrée >3000 cm³, Usagés essence	527,8	1,9	445,7	70,5	-525,9	-375,2
850440	Onduleurs	-	-	388,8	15,5	-	-373,3
840999	Autres Parties de moteurs des n°s 84.07 ou 84.08	-	-	345,0	17,5	-	-327,5
271210	Vaseline	-	-	1 279,9	961,5	-	-318,4
847989	Autres machines et appareils des n°s8479 non spécif	-	-	307,8	12,4	-	-295,5
020714	Morceaux et abats de coqs et de poules, congelés	-	-	308,8	14,4	-	-294,5
841990	Parties des Appareils et dispositifs, même chauffés électriquement du 8419	-	-	312,9	21,4	-	-291,5
870333	véh. moteur diesel, cylindrée >2500 cm³, neufs	-	-	310,2	34,3	-	-275,9
293690	Autres, y compris les concentrats naturels	254,2	5,1	-	-	-249,1	-
310210	Urée, même en solution aqueuse	3 005,4	361,4	-	-	-2 644,0	-
382200	Réactifs de diagnostic, de laboratoire sur tout support, réactifs de diagnostic,...	455,7	6,9	-	-	-448,7	-
382490	Autres Mélanges et préparations contenant de l'oxiranne..., non spécifiés	396,0	140,8	-	-	-255,2	-
401120	Pneumatiques neufs, en caoutchouc Des types utilisés pour autobus ou camions	627,8	52,8	-	-	-575,0	-
481019	Autres Papiers et cartons, non spécifiés	346,0	97,8	-	-	-248,2	-
491199	Imprimés à caractère administratif	238,5	0,0	-	-	-238,5	-
690890	Autres articles similaires pour mosaïques, vernissés ou émaillés, en céramique ...	264,3	1,3	-	-	-263,0	-
843149	Parties de machines ou app du 8426, 8429 ou 8430 non spécifié	404,0	90,9	-	-	-313,1	-
870120	Tracteurs routiers pour semi-remorques Usagés	354,9	81,0	-	-	-273,9	-
870332	véh. moteur diesel, cylindrée >1500 <= 2500 cm³, neufs,	246,3	3,8	-	-	-242,6	-
870423	véh. Pr march moteur diesel, pds en charge >20T, Usagés a l'excl de tombereaux	405,2	24,3	-	-	-380,9	-
871150	Motocycles moteur à piston alternatif, cylindrée > 800 cm3 essence	443,6	3,9	-	-	-439,7	-
Total		23 090,9	5 677,7	25 510,6	6 723,8	-17 413,2	-18 786,7

Tableau 4.14 Les 20 premiers produits importés de l'Italie dont les écarts sont plus élevés en 2016 et 2017 (en millier de \$US)

SH6	Produit	EXPORTVERST GO2016	IMPORTTG O2016	EXPORTVERST GO2017	IMPORTTG O2017	Ecart (I-E) 2016	Ecart (I-E) 2017
271320	Bitume de pétrole	430,8	232,3	697,6	86,3	-198,5	-611,3
200290	Concentrés de tomates conditionnés pour la vente au détail	-	-	512,3	11,8	-	-500,5
842230	Machines et appareils à remplir, fermer, boucher, étiqueter bouteille, boîte, sac ...	1 571,6	784,6	612,8	233,6	-787,0	-379,2
870490	Autres Véh. Auto. pour le transport de marchandises, non spécifié au 8704	-	-	236,5	17,7	-	-218,9
481930	Sacs d'une largeur à la base de 40 cm ou plus	404,0	142,6	616,1	476,6	-261,4	-139,4
870390	Autres Voitures de tourisme et autres véh auto pr le transport de pers ... a l'excl 87.02	-	-	137,1	6,7	-	-130,5
848410	Joints métalloplastiques	-	-	125,7	2,1	-	-123,7
842290	Parties de machines et appareils à laver du 8422	-	-	244,3	121,4	-	-122,9
382440	Additifs préparés pour ciments, mortiers ou bétons	-	-	552,4	465,7	-	-86,7
841480	Autres Pompes à air ou à vide non spécifié	-	-	79,8	2,5	-	-77,3
340399	Autres préparations lubrifiantes..., ndca	-	-	133,3	57,2	-	-76,0
842139	Autres filtres non spécifié	-	-	79,3	11,0	-	-68,3
850440	Onduleurs	-	-	65,5	3,4	-	-62,0
940429	Matelas en autres matières n/spécifiées au 9404	-	-	69,1	12,7	-	-56,4
481920	Autres Boîtes et cartonnages, pliants, en papier ou carton non ondulé	-	-	73,2	20,5	-	-52,7
940540	Autres appareils d'éclairage électriques n/spécifié au 9405	-	-	100,5	48,6	-	-51,9
871640	Autres remorques et semi-remorques non spécifié	-	-	66,8	19,2	-	-47,6
870421	véh. Pr marchandises moteur diesel, pds en charge <=5T, Neufs	-	-	76,4	40,4	-	-36,0
731815	Autres vis et boulons, même avec leurs écrous ou rondelles	-	-	68,3	34,2	-	-34,1
680221	Marbre, travertin et albâtre, taillés ou sciés et à surface plane ou unie	-	-	36,2	10,3	-	-25,8
220510	ermouths et autres vins de raisins...de plantes aromatiques... Contenance < = 2L	318,2	4,9	-	-	-313,3	-
300490	Autres médicaments...pour la vente au détail ..., ndca	304,2	84,9	-	-	-219,3	-
340490	Autres cires artificielles et cires préparées	361,3	46,2	-	-	-315,1	-
350691	Adhésifs à base de polymères des n°s 39.01 à 39.13 ou de caoutchouc	209,0	2,9	-	-	-206,2	-
392010	Autres plaques, feuilles... En polymères de l'éthylène, imprimées	474,3	238,1	-	-	-236,2	-
481159	Couvre-parquets à support de papier ou de carton, même découpés, non spécifiés	460,1	133,3	-	-	-326,7	-
630900	Articles de friperie	539,8	335,5	-	-	-204,4	-
690790	Autres articles similaires pour mosaïques, non vernissés ni émaillés, en céramique ...	332,0	111,2	-	-	-220,7	-
841381	Autres Pompes non spécifiés	264,2	51,7	-	-	-212,5	-
842240	Autres machines et appareils à emballer ou à emballer les marchandises ...	910,2	686,9	-	-	-223,4	-
844399	Autres Parties et accessoires de Machines à copier non specif	230,9	19,1	-	-	-211,8	-
870322	véh. moteur à explosion, cylindrée >1000 <=1500 cm³, Usagés essence	273,9	2,7	-	-	-271,2	-
870410	Tomberaux automoteur, utilisés en dehors du réseau routier	475,1	5,1	-	-	-470,0	-
870422	véh. Pr march moteur diesel, pds en charge >5T <=20T, Usagés a l'excl de tomberaux	539,2	5,2	-	-	-534,0	-
870423	véh. Pr march moteur diesel, pds en charge >20T, Usagés a l'excl de tomberaux	368,9	14,4	-	-	-354,5	-
940330	Meubles en bois des types utilisés dans les bureaux	378,3	157,6	-	-	-220,7	-
940360	Autres meubles en bois n/spécifié dans le 9403	2 533,8	196,1	-	-	-2 337,7	-
Total		11 379,9	3 255,4	4 583,1	1 681,8	-8 124,4	-2 901,4

Tableau 4.15 Les 20 premiers produits importés des USA dont les écarts sont plus élevés en 2016 et 2017 (en millier de \$US)

SH6	Produit	EXPORTVER STGO2016	IMPORTTG O2016	EXPORTVER STGO2017	IMPORTTG O2017	Ecart (I-E) 2016	Ecart (I-E) 2017
271019	Pétrole lampant	56 102,5	235,6	190 794,9	2 576,0	-55 866,9	-188 218,9
271012	Super carburant	106 468,9	3 130,5	86 157,9	1 333,2	-103 338,4	-84 824,7
271113	Butanes liquifiés	-	-	43 442,7	1 338,2	-	-42 104,5
870323	véh. moteur à explosion, cylindrée >1500 <=3000 cm³, Usagés essence	7 977,3	38,1	9 987,2	19,4	-7 939,2	-9 967,8
870899	Autres parties et accessoires des véhicules automobiles non spécifié au 8708	6 901,4	50,4	7 444,9	15,2	-6 851,1	-7 429,8
210690	Préparations pour tisanes ou infusions	1 640,8	50,3	5 755,0	49,9	-1 590,4	-5 705,1
870390	Autres Voitures de tourisme et autres véh auto pr le transport de pers ... a l'excl 87.02	3 220,5	2 836,4	5 746,6	2 340,6	-384,1	-3 406,0
210390	Autres préparations pour sauces et sauces préparées; condiments..., non spécifiés	3 858,8	32,0	2 761,4	23,4	-3 826,8	-2 738,1
390210	Polypropylène	-	-	1 063,6	117,1	-	-946,4
640590	Autres chaussures du n°64.05 non spécifiées ... non destinées pour l'industrie de montage	-	-	545,2	0,1	-	-545,1
842920	Niveleuses	-	-	658,3	116,0	-	-542,3
392490	Cuvettes et seaux, en matières plastiques	-	-	528,8	7,1	-	-521,8
940320	Autres meubles en métal de type non utilisé dans les bureaux	466,9	0,9	513,5	19,1	-466,0	-494,4
390410	Poly(chlorure de vinyle), non mélangé à d'autres substances	-	-	1 542,7	1 080,0	-	-462,8
220830	- Whiskies	-	-	418,9	5,9	-	-413,0
630900	Articles de friperie	1 885,7	651,2	805,7	510,6	-1 234,5	-295,1
870322	véh. moteur à explosion, cylindrée >1000 <=1500 cm³, Usagés esence	1 397,4	39,3	309,9	18,9	-1 358,1	-291,1
020714	Morceaux et abats de coqs et de poules, congelés	775,3	73,0	335,2	121,8	-702,3	-213,4
390190	Autres polymères de l'éthylène, sous formes primaires.	1 650,1	521,8	262,9	73,8	-1 128,3	-189,0
691190	Autres articles de ménage ou d'économie domestique , en porcelaine	-	-	193,3	9,5	-	-183,8
100630	Riz semi-blanchi ou blanchi, même poli ou glacé: En emballage > 5kg ou en vrac	389,0	0,5	-	-	-388,5	-
151590	Autres graisses et huiles végétales, non spécifiées	1 887,5	0,1	-	-	-1 887,4	-
190190	Autres Extraits de malt; préparations alimentaires de farines,... non spécifiés	1 273,3	0,8	-	-	-1 272,5	-
220410	Vins mousseux	643,0	0,2	-	-	-642,8	-
271320	Bitume de pétrole	8 198,3	123,5	-	-	-8 074,7	-
390120	Polyéthylène d'une densité égale ou supérieure à 0,94	4 451,4	3 140,6	-	-	-1 310,8	-
630790	Autres articles confectionnés de vêtements	615,8	4,2	-	-	-611,6	-
870332	véh. moteur diesel, cylindrée >1500 <= 2500 cm³, neufs,	281,5	3,4	-	-	-278,1	-
Total		210 085,3	10 932,7	359 268,7	9 775,7	-199 152,6	-349 493,0

Tableau 4.16 Les 20 premiers produits importés des Pays-Bas
dont les écarts sont plus élevés en 2016 et 2017 (en millier de \$US)

SH6	Produit	EXPORTVERS TGO2016	IMPORTTG O2016	EXPORTVERS TGO2017	IMPORTTG O2017	Ecart (I-E) 2016	Ecart (I-E) 2017
271019	Pétrole lampant	443 772,3	21 580,3	387 918,1	49 133,0	-422 192,0	-338 785,0
271012	Super carburant	352 232,2	10 241,6	281 367,8	10 843,9	-341 990,6	-270 523,9
520852	Tissus de coton imprimés .. armure toile, pds>100g/m² .. impression à la cire (WAX)	26 439,4	721,5	28 376,2	834,0	-25 717,9	-27 542,2
040291	Autres lait et crème de lait,...sans sucre...: de moins de 25 kg	-	-	8 514,9	425,1	-	-8 089,8
840999	Autres Parties de moteurs des n°s 84.07 ou 84.08	-	-	2 661,3	11,1	-	-2 650,1
851762	Appareils pour la régénération ou la transmission de la voix, d'images ...	-	-	2 402,7	66,0	-	-2 336,6
401120	Pneumatiques neufs, en caoutchouc Des types utilisés pour autobus ou camions	-	-	2 047,4	80,4	-	-1 967,0
210390	Autres préparations pour sauces et sauces préparées; condiments..., non spécifiés	1 711,3	502,7	2 499,7	1 043,9	-1 208,6	-1 455,8
190190	Autres Extraits de malt; préparations alimentaires de farines,... non spécifiés	525,0	7,8	1 566,9	126,3	-517,3	-1 440,6
630900	Articles de friperie	1 218,6	371,6	876,5	42,2	-847,1	-834,3
870899	Autres parties et accessoires des véhicules automobiles non spécifié au 8708	-	-	1 507,2	700,5	-	-806,7
020714	Morceaux et abats de coqs et de poules, congelés	3 204,8	1 843,2	2 898,3	2 122,1	-1 361,6	-776,2
870422	véh. Pr march moteur diesel, pds en charge >5T <=20T, Usagés a l'excl de tombereaux	630,2	7,0	914,5	161,3	-623,2	-753,3
020629	Autres Abats comestibles de l'espèce bovine, non spécifiés du n° 0206, congelés	561,0	89,7	621,7	13,3	-471,3	-608,4
851770	Parties des Postes téléphoniques du chap 8517	-	-	605,4	0,3	-	-605,1
870120	Tracteurs routiers pour semi-remorques Usagés	2 526,2	2 110,3	534,7	26,5	-415,8	-508,2
300490	Autres médicaments...pour la vente au détail..., ndca	428,6	108,9	576,3	83,0	-319,7	-493,3
070190	- Autres Pommes de terre, à l'état frais ou réfrigéré	466,2	20,1	661,2	236,5	-446,2	-424,7
030355	Chinchards (Trachurus spp.), congelés	774,0	14,2	396,0	2,6	-759,8	-393,4
841391	Parties De pompes, A mains non spécifié	-	-	301,9	0,7	-	-301,1
010511	Coqs et poules domestiques vivants d'un poids n'excédant pas 185 g: Reproducteurs	335,6	67,0	-	-	-268,6	-
020712	Viandes de coqs et de poules: Non découpés en morceaux, congelés	1 134,8	522,3	-	-	-612,5	-
040221	- Autre Lait...en poudre,...matières grasses > 1,5 % , sans sucre < 25 kg	803,4	216,6	-	-	-586,8	-
401012	Courroies transporteuses Renforcées seulement de matières textiles	674,7	162,6	-	-	-512,1	-
851712	Téléphones pour réseaux cellulaires et pour autres réseaux sans fil	209,4	0,3	-	-	-209,1	-
871639	Autres remorques et semi-remorques Pour le transport de marchandises non spécifie	708,7	264,6	-	-	-444,1	-
902780	Autre instrument et appareil pour mesure calorimétrique, acoustique ou photométrique no	331,6	0,8	-	-	-330,8	-
Total		838 688,1	38 852,9	727 248,5	65 952,7	-799 835,1	-661 295,8

Tableau 4.17 Les 20 premiers produits importés de l'Inde dont les écarts sont plus élevés en 2016 et 2017 (en millier de \$US)

NTS	Produit	ExportversTG O2016	ImportTGO 2016	ExportversTG O2017	ImportTGO 2017	Ecart (I-E) 2016	Ecart (I-E) 2017
271019	Pétrole lampant	194 882,3	6 467,5	187 121,1	531,6	-188 414,8	-186 589,5
100630	Riz semi-blanchi ou blanchi, même poli ou glacé: En emballage > 5kg ou en vrac	23 047,0	28,1	41 744,6	617,5	-23 018,9	-41 127,1
520852	Tissus de coton imprimés .. armure toile, pds>100g/m² .. impression à la cire (WAX)	-	-	25 593,0	19,6	-	-25 573,4
540710	Tissus obtenus .. fils à haute ténacité nylon ou autres polyamides ou polyesters	11 902,7	60,9	9 668,8	28,1	-11 841,8	-9 640,7
551512	Autres tissus de fibres synthétiques discontinues ...filaments synth. ou artificiels	7 726,3	840,6	6 992,1	748,8	-6 885,7	-6 243,3
190531	Biscuits additionnés d'édulcorants	3 541,4	59,7	4 426,3	120,7	-3 481,6	-4 305,5
210111	Extraits, essences et concentrés de café	2 861,4	14,8	4 294,9	6,2	-2 846,6	-4 288,7
520831	#N/A	-	-	3 960,1	11,0	-	-3 949,2
620990	Vêtements et accessoires du vêtement pour bébés, d'autres matières textiles	2 002,3	11,4	3 083,0	11,5	-1 990,9	-3 071,5
170490	Autres sucreries sans cacao (y compris le chocolat blanc).	2 636,5	278,4	3 042,0	213,1	-2 358,1	-2 828,9
871120	Motocycles moteur à piston alternatif, cylindrée > 80 cm3 <= 250 cm3 essence	-	-	2 207,0	133,1	-	-2 073,9
540754	Autres tissus, conten. au - 85% pds filament de polyester texturé, Imprimés	3 209,4	94,1	1 974,5	83,7	-3 115,3	-1 890,8
392329	Sacs, sachets, pochettes et cornets : En autres matières plastiques	2 054,5	83,0	1 847,3	77,7	-1 971,5	-1 769,6
720918	Produits en fer, ... Enroulés, simplement laminés à froid D'une épaisseur < 0,5 mm	-	-	1 724,5	426,8	-	-1 297,8
360500	Allumettes, autres que les articles de pyrotechnie du n° 36.04.	1 466,5	278,0	1 685,1	430,7	-1 188,5	-1 254,4
551449	Autres Tissus fibre syn disc, - de 85%, Coton pds>170 g/m², Imprimés	-	-	1 210,3	12,2	-	-1 198,1
540752	Autres tissus, conten. au - 85% pds filament de polyester texturé, Teints	-	-	1 126,1	7,0	-	-1 119,1
482020	Cahiers	-	-	1 075,8	130,5	-	-945,3
220870	Liqueurs	-	-	888,9	3,2	-	-885,7
581099	Autres broderies, D'autres matières textiles	2 019,2	18,0	885,3	93,6	-2 001,1	-791,7
110100	Farines de froment (blé) ou de méteil.	3 292,3	0,3	-	-	-3 292,0	-
520829	Autres tissus de coton, cont. au - 85 % (pds coton) Blanchis, Basins damassés et similai	2 371,9	3,3	-	-	-2 368,6	-
300220	Vaccins pour la médecine humaine	1 438,9	43,3	-	-	-1 395,6	-
540782	Autres tissu, .. - 85% en pds de filam. Synt. et mélangés .. Avec coton,Teints	4 049,3	76,9	-	-	-3 972,4	-
847490	Parties des Machines et appareils des n°s 84.74	3 359,0	246,9	-	-	-3 112,0	-
220710	Autres alcool éthyliques non dénaturés de plus de 80% à usage non médicamenteux ...	1 429,7	261,7	-	-	-1 168,0	-
730820	Autres Tours et pylônes non spécifié	1 602,2	296,0	-	-	-1 306,2	-
300490	Autres médicaments...pour la vente au détail..., ndca	9 895,5	3 037,2	-	-	-6 858,3	-
Total		284 788,2	12 200,2	304 550,5	3 706,4	-272 588,0	-300 844,1

Tableau 4.18 Les 20 premiers produits importés du Ghana dont les écarts sont plus élevés en 2016 et 2017 (en millier de \$US)

SH6	Produit	ExportversT GO2016	ImportTG O2016	ExportversT GO2017	ImportTG O2017	Ecart (I-E) 2016	Ecart (I-E) 2017
252329	Autres ciments Portland autres que blancs	2 720,6	23,5	64 753,2	31,7	-2 697,1	-64 721,5
392490	Cuvettes et seaux, en matières plastiques	721,6	46,8	8 210,2	14,0	-674,7	-8 196,2
392321	Sacs, sachets, pochettes et cornets: En polymères de l'éthylène	-	-	4 685,6	25,9	-	-4 659,7
392329	Sacs, sachets, pochettes et cornets : En autres matières plastiques	367,7	46,2	3 960,1	58,5	-321,5	-3 901,6
761510	Autres articles similaires en aluminium pour le récurage, le polissage ... non spécifié	5 275,9	434,3	3 434,6	364,1	-4 841,7	-3 070,5
340220	Agents de surface organiques (autres que les savons)...pour la vente au détail	1 458,1	75,4	1 743,1	18,5	-1 382,7	-1 724,6
110100	Farines de froment (blé) ou de méteil.	8 414,0	8 335,1	10 418,0	9 213,0	-78,9	-1 205,1
200290	Concentrés de tomates conditionnés pour la vente au détail	-	-	2 546,5	1 637,6	-	-909,0
190531	Biscuits additionnés d'édulcorants	269,6	110,4	831,7	8,0	-159,3	-823,7
320820	Peintures à base de polymères acryliques ou vinyliques ...en milieu non aqueux	-	-	1 008,5	402,2	-	-606,3
391739	Autres : Autres tubes et tuyaux, non spécifiés	-	-	612,5	8,1	-	-604,4
190190	Autres Extraits de malt; préparations alimentaires de farines,... non spécifiés	-	-	654,8	198,8	-	-456,0
481810	Papier hygiénique	-	-	457,1	7,3	-	-449,8
482190	Autres Etiquettes de tous genres, en papier ou carton	-	-	525,5	178,3	-	-347,2
180610	Poudre de cacao, avec addition de sucre ou d'autres édulcorants	-	-	343,0	3,2	-	-339,8
392010	Autres plaques, feuilles... En polymères de l'éthylène, imprimées	-	-	301,6	0,7	-	-301,0
392410	Vaisselle, autres articles pour service de table, de cuisine, en matières plastiques	-	-	360,4	69,1	-	-291,3
360200	Autres explosifs préparés, autres que les poudres propulsives et Dynamite	724,4	527,1	531,8	242,8	-197,3	-289,0
220840	- Rhum et autre eau-de-vie ... de la distillation, après fermentation, de cannes à sucre	-	-	267,7	0,3	-	-267,5
220421	Autres vins...en récipients d'une contenance n'excédant pas 2 litres	-	-	252,4	2,8	-	-249,6
151190	Autres fractions d'huiles de palme pour la vente au détail, emballages > 5 litres	5 330,0	2 340,9	-	-	-2 989,2	-
280430	Azote	220,8	6,3	-	-	-214,5	-
281121	Dioxyde de carbone	193 349,2	21,9	-	-	-193 327,3	-
391723	Autres tubes et tuyaux rigides en polymères du chlorure de vinyle, non spécifiés	171,3	62,4	-	-	-108,9	-
392390	Autres : articles de transport ou d'emballage, en matières plastiques...	192,3	17,9	-	-	-174,4	-
441299	Autres bois stratifiés similaires, non spécifiés	1 240,2	0,1	-	-	-1 240,1	-
520852	Tissus de coton imprimés .. armure toile, pds>100g/m² .. impression à la cire (WAX)	978,5	8,8	-	-	-969,7	-
630510	Sacs et sachets d'emballage, De jute ou d'autre fibre textiles libériennes du n° 53.03	567,5	11,4	-	-	-556,1	-
721090	Autres Produits laminé plat, en fer ou en acier non allié, larg >= 600mm, non spécifiés	139,4	48,2	-	-	-91,3	-
721420	Barre en fer ou en acier non allié, ... des indentation, bourrelet, ... après laminage	3 785,2	598,0	-	-	-3 187,1	-
940370	Autres Meubles en matières plastiques (à l'exclusion de trotte-bébé)	158,7	23,9	-	-	-134,8	-
961900	#N/A	313,2	46,7	-	-	-266,5	-
Total		226 398,1	12 785,2	105 898,4	12 484,6	-213 613,0	-93 413,8

Tableau 4.19 Les 20 premiers produits importés du Nigeria dont les écarts sont plus élevés en 2016 et 2017 (en millier de \$US)

SH6	Produit	ExportversTG O2016	ImportTGO 2016	ExportversTG O2017	ImportTGO 2017	Ecart (I-E) 2016	Ecart (I-E) 2017
271019	Pétrole lampant	-	-	33 486,7	107,5	-	-33 379,2
240220	Cigarettes contenant du tabac	7 749,5	2 832,3	7 180,6	4 182,5	-4 917,2	-2 998,1
040310	Yoghourt : Additionné de fruits mais non additionné de cacao	-	-	992,8	49,8	-	-943,0
200990	Autres mélanges de jus, ... non spécifiés	-	-	46,5	16,4	-	-30,1
340220	Agents de surface organiques (autres que les savons)...pour la vente au détail	-	-	27,8	7,6	-	-20,2
960810	Stylos à bille	-	-	17,7	3,4	-	-14,2
340111	Savons de toilette à usages médicaux	84,6	16,0	-	-	-68,6	-
761290	boites en aluminium, sauf gaz, <= 300L	7 719,7	7 000,6	-	-	-719,0	-
Total		15 553,8	9 848,9	41 752,0	4 367,2	-5 704,9	-37 384,8

CONCLUSION GÉNÉRALE

L'objet de cette thèse était d'analyser les performances des administrations de recettes semi-autonomes (SARAs) en Afrique Subsaharienne en les comparant surtout aux administrations fiscales classiques. Conscients des multiples difficultés rencontrées par leurs systèmes fiscaux depuis les indépendances, les pays africains ont engagé de multiples réformes afin de mettre en place des structures fiscales mieux adaptées et plus cohérentes, capables de concilier à la fois l'accroissement des ressources fiscales et les impératifs de croissance économique. Mais de l'avis général, le bilan de ces réformes est décevant. Face à une situation de crise de recettes après l'échec de ces multiples réformes, certains pays, sur la base des similitudes fonctionnelles des administrations des douanes et des impôts, ont choisi de placer les deux administrations sous un seul management afin notamment de permettre une meilleure collaboration et une plus une plus grande efficacité en matière de mobilisation fiscale. Cependant, le bilan de ces administrations autonomes est mitigé, la plupart n'ayant pas produit les effets escomptés. Cette thèse organisée en quatre chapitres a essayé d'étudier leur efficacité réelle en termes de mobilisation des recettes, d'accompagnement des réformes de transition fiscale et d'échange d'informations. Dans le premier chapitre, nous nous sommes intéressés aux origines et à la littérature sur les performances du modèle de gouvernance des SARAs. Comme nous l'avons souligné, ce modèle tire ses origines du New Public Management et a bénéficié du soutien à la fois des experts, universitaires et bailleurs de fonds qui l'ont fortement promu. La littérature sur les SARAs a toujours fait montre de certaines insuffisances, notamment les difficultés de mesure de l'autonomie, des performances et

surtout de leur contribution à l'ensemble de l'administration fiscale. Les premières études se sont focalisées sur des analyses qualitatives sans pouvoir proposer un modèle analytique qui pourrait produire des résultats mesurables des SARAs. Mais les développements récents de la littérature ont permis d'enregistrer des progrès avec certaines études qui ont pu effectuer des estimations économétriques des performances de ce modèle, comblant ainsi une lacune importante de la littérature existante. Les résultats de ces différentes études appliquées sont toutefois mitigés et la littérature à ce jour reste partagée entre un effet positif, un effet négatif et un effet mitigé des SARAs sur la mobilisation des recettes. Entre ces différentes lignes, certains experts se positionnent encore aujourd'hui et nombre d'entre eux se montrent toujours réservés sur la pertinence d'une telle réforme dans des pays où les administrations financières présentent encore des difficultés fonctionnelles. Ils estiment notamment que malgré le caractère novateur d'une telle démarche, et les bénéfices attendus en termes de gestion des ressources humaines et financières, la création d'une structure fiscale indépendante du ministère des finances comporte des risques non négligeables. Certaines conclusions de la littérature récente montrent aussi que les pays qui ont tiré profit d'un changement de cadre institutionnel sont ceux où un effort important a été entrepris en matière de modernisation de l'administration fiscale avant la mise en place de l'agence. Ceux par contre qui ont voulu juste s'en servir pour compenser les faiblesses de leurs capacités administratives ont fini par mettre en place une structure peu efficace et difficile à contrôler. Dans le second chapitre, nous avons cherché à vérifier l'impact de ces administrations autonomes sur la mobilisation des recettes en Afrique Subsaharienne en les comparant aux administrations traditionnelles de recettes. Pour ce faire, nous avons essayé d'analyser dans un premier temps, l'évolution des recettes fiscales dans les pays ayant mis en place ou non une SARA, en distinguant les pays à faibles revenus des pays à revenus moyens inférieur et supérieur. L'observation de cette évolution nous a permis de tirer certains enseignements. Le premier enseignement tiré de cette analyse statistique c'est que les pays qui ont mis en place des SARAs n'ont pas

connu les mêmes expériences après la réforme à court terme. Des pays comme l’Ethiopie, le Malawi, le Rwanda et l’Ouganda ont enregistré des hausses de recettes, tandis que la Tanzanie, le Kenya et l’Afrique du Sud ont connu des baisses de recettes au lendemain des réformes. De même, à moyen terme, tous les pays avec SARAs ont connu des hausses de recettes à l’exception de l’Ethiopie et la Zambie qui ont enregistré des reculs. Ces divergences de résultats ne permettent pas de trancher aussi bien sur l’effet de court terme que celui de moyen terme des SARAs. Le deuxième enseignement est que certains pays n’ayant pas de SARAs ont réalisé des performances aussi bonnes que ceux ayant mis en place la réforme. Des pays comme le Burundi, le Benin, le Burkina-Faso, la Cote d’Ivoire, le Cap vert ou même la Namibie arrivent à mobiliser des recettes aussi importantes que celles des pays avec des SARAs. Ces résultats laissent penser que les SARAs ne seraient pas forcément plus efficaces que les administrations traditionnelles en termes de mobilisation des recettes. Dans un second temps, nous avons effectué une vérification économétrique des hypothèses formulées, à partir de la méthode de contrôle synthétique développée par Abadie et Gardeazabal (2003) et étendue par Abadie et al. (2010) et Abadie et al. (2015). Le choix de cette méthode a été guidé par les avantages qu’elle offre par rapport aux autres méthodes d’études comparatives. Tout comme Sarr (2016), nos estimations ont abouti à des résultats divergents selon les pays et les périodes. Nous avons en effet trouvé que l’adoption des SARAs a conduit à une augmentation des recettes fiscales en Gambie, en Afrique du Sud et en Zambie, uniquement à court terme. Mais à moyen terme, la réforme des SARAs n’a pas entraîné de changements significatifs dans la mobilisation des recettes fiscales comparativement aux administrations fiscales traditionnelles. Ceci signifie que même lorsque la réforme permet une mobilisation plus efficace des recettes par rapport à l’administration traditionnelle, cette efficacité est momentanée. Ce résultat vient donc confirmer l’hypothèse d’un court avantage positif des SARAs. Par contre, la mise en place des SARAs a conduit à une diminution des recettes fiscales au Malawi et en Tanzanie, mais seulement à court terme. Aucun changement n’est

observé à moyen terme dans ces pays. Dans d'autres pays comme l'Ethiopie, le Kenya, le Mozambique et l'Ile Maurice, la réforme des SARAs n'a pas entraîné de changements significatifs du niveau des recettes fiscales, que ce soit à court ou à moyen terme. Tous les tests de robustesse que nous avons effectués ont confirmé ces résultats. Nous retenons donc que la réforme des SARAs peut avoir divers effets sur les recettes hors ressources à court terme. Toutefois, à moyen terme, les SARAs ne font pas mieux que les administrations traditionnelles de recettes. Nous avons enfin cherché à trouver des explications qui pouvaient justifier ces différents résultats. Nous avons pour ce faire, effectué un test pour essayer d'identifier les caractéristiques fondamentales des pays qui entraînent l'hétérogénéité des effets des SARAs. L'objectif étant de mieux comprendre lesquels parmi ces facteurs seraient les plus déterminants dans l'explication des variations de l'impact des SARAs après avoir contrôlé les caractéristiques de base des pays. Les résultats de ce test suggèrent que la qualité des institutions explique une grande partie de la variation des effets des SARAs. La qualité et la stabilité du gouvernement sont à l'origine du succès des SARAs. Cependant, la corruption politique a conduit à l'échec des SARAs. En d'autres termes, plus la qualité de la bureaucratie, de l'état de droit et de la stabilité est importante dans le pays, plus la SARA peut réussir. Par contre, plus le gouvernement est corrompu, plus la SARA peut échouer. Nous avons également trouvé que la procédure de mise en œuvre des réformes pourrait conditionner la nature des résultats comme le soutiennent les nouveaux théoriciens de l'intervention, en se basant sur le concept de « l'implémentation ». En la matière, les différents éléments relevés sur la procédure d'implémentation nous amènent à soutenir les conclusions de la science de la mise en œuvre qui suggèrent que ce ne sont pas forcément les programmes qui sont efficaces, mais plutôt les programmes bien mis en œuvre qui le sont. La mise en œuvre détermine donc la nature des résultats des réformes dans les pays. L'échec d'une réforme peut trouver ses explications non pas forcément dans la valeur de la réforme, mais dans le fait qu'elle n'aura pas été mise en œuvre à un niveau suffisamment élevé pour

produire les effets escomptés. Le succès d'une SARA nécessite des études approfondies avant l'adoption de la réforme, une bonne mise en œuvre de la réforme et un suivi continu pendant le fonctionnement de la structure. Ces éléments explicatifs des différents résultats des SARAs fournissent des indications utiles pour déterminer les priorités politiques en termes de mise en œuvre des réformes fiscales et de renforcement des institutions dans le but d'accroître les recettes fiscales en Afrique subsaharienne. Par conséquent, pour les pays d'Afrique subsaharienne qui n'ont pas encore adopté la réforme des SARAs, d'autres choix s'offrent à eux pour enregistrer des résultats satisfaisants en termes de mobilisation des recettes et d'efficacité des administrations fiscales et douanières. Il s'agit entre autres de mettre en place tous les dispositifs permettant d'augmenter leur effort fiscal et donc leur niveau d'imposition, d'améliorer la qualité des institutions et de moderniser les administrations traditionnelles de recettes. Ils peuvent aussi envisager la piste des contrats de performances avec les administrations de recettes existantes afin de les motiver et aussi mieux les responsabiliser. Cette procédure a déjà été expérimentée par certains pays qui ont enregistré des résultats satisfaisants. Dans le troisième chapitre de cette thèse, nous avons cherché à vérifier quels impacts pouvaient avoir les administrations de recettes semi-autonomes sur les réformes de transition fiscale en cours dans les pays en développement. Dans la littérature, plusieurs indicateurs sont utilisés pour évaluer la transition fiscale, mais ils comportent en général des insuffisances. La plupart des critères sont purement administratifs, et donc basés sur la différenciation des recettes publiques collectées par l'administration douanière et celles collectées par l'administration fiscale. Ils ne tiennent pas non plus compte du niveau du potentiel fiscal pour apprécier l'état d'avancement du processus de transition fiscale dans les Etats. Attila et al. (2009) ont tenu compte de ces limites pour établir un nouvel indicateur de transition fiscale qui a le mérite non seulement de prendre en compte les critères de structure et de potentiel fiscal, mais aussi de discriminer les transitions s'effectuant essentiellement en direction de la TVA par rapport aux transitions s'opérant vers la fiscalité directe. Malgré

le caractère novateur de cette démarche, cet indicateur comporte également des limites. En effet, étant donné les spécificités des pays et le fait que les programmes de transition soient différents entre les gouvernements, nous pensons que le risque est grand d'occulter les efforts de transition de plusieurs pays en définissant subjectivement des conditions de la transition. De plus, le fait de se focaliser sur la TVA en tant que pivot dans la construction de l'indicateur entraîne un risque élevé d'exclusion de la transition fiscale opérée par plusieurs pays à un moment donné de leur processus. Notre démarche dans ce chapitre consistait donc à construire un nouvel indicateur partant de ce dernier, en tenant compte de ses limites identifiées. Cet indicateur a l'intérêt non seulement d'être moins subjectif, mais également d'intégrer implicitement les effets de la modification de toutes les politiques fiscales. Les modifications du numérateur et du dénominateur reflètent respectivement l'effet net des modifications politiques sur les recettes internes et sur les barrières fiscales au commerce international. L'application de cet indicateur nous a permis d'établir les probabilités et les fréquences de transition fiscale selon les groupes de pays et les zones géographiques et de tirer certains enseignements. Le premier enseignement est relatif à l'effectivité de la réforme de transition fiscale. Nos résultats montrent que quels que soient la situation géographique du pays et son niveau de revenu (faible ou moyen), il lui est difficile de rendre effective la réforme de transition fiscale au cours d'une période s'il n'était pas en transition la période précédente. Ce constat n'est pas étonnant au regard des obstacles pouvant entraver une telle réforme comme mentionné dans les développements. Le deuxième enseignement concerne l'irréversibilité du processus de transition fiscale. A ce niveau, les résultats suggèrent que d'une manière générale, le phénomène de transition fiscale semble irréversible dans les pays en développement. Cependant, tous les pays n'ont pas la même probabilité de se maintenir dans une phase de transition. Le phénomène de transition fiscale est plus irréversible en Amérique Latine qu'en Afrique Subsaharienne. Il l'est également plus dans les pays à revenu moyen supérieur que dans les pays à faible revenu. Cela pourrait s'expliquer par le coût élevé

de cette réforme. Pour s'inscrire dans la durée, elle exige des moyens financiers, de bonnes capacités administratives et un environnement favorable, qui sont loin d'être acquis dans la plupart des pays en développement notamment en Afrique Subsaharienne. Nous avons par la suite cherché à vérifier économétriquement l'impact des SARAs sur la transition fiscale dans les pays en développement, à partir de l'estimateur logit sur un panel de pays. Globalement les résultats montrent un impact significativement positif des SARAs sur les politiques de transition fiscale. Mais cet effet des SARAs varie selon la situation géographique du pays, son niveau de revenu et le régime politique en place. En particulier, l'effet des SARAs sur la transition fiscale est positif en Amérique Latine, mais négatif en Afrique Subsaharienne. Il est également positif dans les pays à revenu moyen supérieur, mais négatif dans les pays à faible revenu. Cet effet est plus important dans les pays disposant d'un niveau élevé de démocratie. La corruption par contre exerce un effet réducteur de l'impact des SARAs sur la transition fiscale.

Les différents résultats de ce chapitre appellent certaines observations : 1. La mise en place d'une administration autonome pour accompagner une politique de transition fiscale nécessite certaines réformes préalables et doit tenir compte des caractéristiques du pays. La SARA, en fonction des conditions de sa mise en place et de son environnement peut constituer un facteur déclencheur, accélérateur ou plutôt retardant de la transition fiscale. 2. Certains pays en développement y compris des pays africains sans aucune autonomie de leurs structures de recouvrement ont su pourtant mettre en place des politiques de mobilisation fiscale avec succès leur permettant ainsi de se mettre sur la voie d'une transition fiscale réussie. 3. Il est important pour les pays en développement et particulièrement les pays à faible revenu de mettre en place des politiques fiscales adéquates afin de pallier les éventuelles pertes de recettes fiscales. A cet effet, les pays devraient privilégier les réformes visant à améliorer leur capacité de collecte ou leur capacité institutionnelle. Une attention particulière devrait être portée sur les recettes internes qui sont beaucoup plus stables. 4. Les pays en

développement doivent mettre un accès sur la lutte contre la corruption et l'amélioration de la gouvernance publique qui sont des facteurs non négligeables dans le succès d'un programme de transition fiscale. 5. Les politiques fiscales étant élaborées au sein des ministères des finances, les pays africains disposant de SARAs devront également intégrer les programmes de transition fiscale dans leurs contrats de performance afin de mieux orienter les choix en matière d'efforts de recouvrement. La principale limite de ce chapitre c'est que l'impact attribué aux SARAs pourrait incorporer également la contribution non négligeable d'autres réformes en place comme l'introduction de la TVA et la mise en place des unités des grandes et moyennes entreprises qui sont des réformes majeures en matière de politique fiscale dans les pays en développement. Nous n'avons donc pas été à même de trouver des équations pour isoler l'effet des SARAs ou des autres réformes. Ceci reste un défi pour les prochains travaux afin de mieux guider les choix des décideurs en matière de politiques fiscales. Le quatrième chapitre enfin s'est intéressé à la problématique de l'échange d'informations au sein d'une administration de recettes semi-autonome en prenant le cas de l'Office Togolais des Recettes. Pour ce faire, nous avons essayé de comparer dans un premier temps, les chiffres d'affaires déclarés par les contribuables au Commissariat des Impôts à la valeur des importations mises à la consommation déclarée au cordon douanier et en second lieu, les montants payés par le Trésor Public aux contribuables ayant participé aux appels d'offres aux chiffres d'affaires déclarés par ceux-ci. Nous avons par ailleurs fait l'analyse miroir en comparant les déclarations d'importation mises à la consommation au Togo et les déclarations d'exportation vers le Togo par certains partenaires sélectionnés. L'analyse des données de la douane montre que sur la période 2014-2017, en moyenne 50% Selon les résultats de l'analyse miroir, en moyenne près de 45

Ces différents résultats montrent l'importance de la collaboration entre les services de douanes et des impôts à travers le partage automatique et instantané d'informations sur les

contribuables ainsi que les audits conjoints en entreprise dans la maîtrise de la base imposable, en vue d'accroître les recettes fiscales.

Le principal enseignement de ce chapitre est que, même au sein d'une administration de recettes autonome, l'échange d'informations impôts-douanes n'est pas automatique comme l'affirment de nombreuses études. La césure entre les deux administrations persiste au sein des SARAs et beaucoup d'effort reste donc à faire pour améliorer l'intégration des différentes administrations censées travailler en synergie. Cette observation n'est pas surprenante, puisque certains pays comme le Madagascar ou le Burundi qui avaient essayé dans le passé d'établir une coordination des deux administrations à travers une direction commune n'étaient pas parvenus à obtenir des échanges d'informations efficaces. Par contre, avec les développements technologiques actuels, l'informatisation des deux administrations pourrait permettre une transmission automatisée en temps réel de toutes les informations nécessaires. Les deux administrations ayant des métiers spécifiques, un tel choix permettrait de sauvegarder l'avantage d'une spécialisation des administrations qui bénéficieraient dans le même temps d'une transmission efficace d'informations comme le soutiennent certains experts.

BIBLIOGRAPHIE

- Abadie, A., Diamond, A., and Hainmueller, J. (2010). Synthetic control methods for comparative case studies: Estimating the effect of california's tobacco control program. *Journal of the American statistical Association*, 105(490):493–505.
- Abadie, A., Diamond, A., and Hainmueller, J. (2015). Comparative politics and the synthetic control method. *American Journal of Political Science*, 59(2):495–510.
- Abadie, A. and Gardeazabal, J. (2003). The economic costs of conflict: A case study of the basque country. *American economic review*, 93(1):113–132.
- Acemoglu, D. and Robinson, J. A. (2006). De facto political power and institutional persistence. *American Economic Review*, 96(2):325–330.
- Addison, T. and Levin, J. (2012). The determinants of tax revenue in sub-saharan africa.
- Agbeyegbe, T. D., Stotsky, J., and WoldeMariam, A. (2006). Trade liberalization, exchange rate changes, and tax revenue in sub-saharan africa. *Journal of Asian Economics*, 17(2):261–284.
- Ahlerup, P., Baskaran, T., and Bigsten, A. (2015). Tax innovations and public revenues in sub-saharan africa. *The Journal of Development Studies*, 51(6):689–706.
- Aizenman, J. and Jinjarak, Y. (2008). The collection efficiency of the value added tax: Theory and international evidence. *Journal of International Trade and Economic Development*, 17(3):391–410.
- Andrews, M. (2012). Developing countries will follow post-crisis oecd reforms but not passively this time. *Governance*, 25(1):103–127.
- Andrews, M. (2013). *The limits of institutional reform in development: Changing rules for realistic solutions*. Cambridge University Press.
- Attila, J., Combes, J.-L., and Chambas, G. (2007). Corruption et mobilisation des recettes publiques: une analyse économétrique. Working Papers 200716, CERDI.
- Azzimonti, M. (2011). Barriers to investment in polarized societies. *American Economic Review*, 101(5):2182–2204.
- Baer, M. K. and Silvani, M. C. (1997). *Designing a tax administration reform strategy: Experiences and guidelines*. International Monetary Fund.

- Baunsgaard, T. and Keen, M. (2005). Tax revenue and (or?) trade liberalization. *IMF Working Paper*, pages 1–31.
- Bhagwati, J. (1964). The pure theory of international trade: A survey. *The Economic Journal*, 74(293):1–84.
- Boix, C. et al. (2003). *Democracy and redistribution*. Cambridge University Press.
- Bräutigam, D. A. and Knack, S. (2004). Foreign aid, institutions, and governance in sub-saharan africa. *Economic development and cultural change*, 52(2):255–285.
- Brun, J.-F., Chambas, G., and Laurent, M. (2007). Economie politique de la réforme de transition fiscale: le cas du maroc. *Afrique contemporaine*, (3):309–324.
- Brun, J.-F., Chambas, G., and Mansour, M. (2015). Tax effort of developing countries: An alternative measure. *Financing sustainable development addressing vulnerabilities*, pages 205–216.
- Cantens, T. (2015). Mirror analysis: Customs risk analysis and fraud detection. *Global Trade and Customs Journal*, 10(6).
- Cariolle, J., Chalendard, C., Geourjon, A.-M., and Laporte, B. (2018). Décloisonner l’analyse des données pour appuyer la modernisation des douanes: une illustration à partir du gabon.
- Cariolle, J., Chalendard, C. R., Geourjon, A.-M., and Laporte, B. (2017). Going beyond analysis of internal data to support customs modernization: A case study in gabon. *Available at SSRN 3082845*.
- Chalendard, C. (2016). La modernisation des administrations financières dans les pays en développement. le cas des douanes.
- Chalendard, C. R. (2017). Using internal and external sources of information to reduce customs evasion.
- Chambas, G. (2005a). Afrique au sud du sahara. *Afrique contemporaine*, (1):133–163.
- Chambas, G. (2005b). *Afrique au sud du Sahara: mobiliser des ressources fiscales pour le développement*. Economica.
- Chudik, A., Pesaran, M. H., and Tosetti, E. (2011). Weak and strong cross-section dependence and estimation of large panels. *The Econometrics Journal*, 14(1):C45–C90.
- Crandall, W. and Cottarelli, C. (2010). Revenue administration: Autonomy in tax administration and the revenue authority model. *Technical Notes and Manuals*, 2010(012).
- Darvas, Z. (2012). Real effective exchange rates for 178 countries: a new database.
- Devas, N., Delay, S., and Hubbard, M. (2001). Revenue authorities: are they the right vehicle for improved tax administration? *Public Administration and Development*, 21(3):211–222.
- Di John, J. and Putzel, J. (2005). Institutional change for growth and poverty reduction in low income countries: The case of uganada.

- Diata, H. and N'GAKOSSO, A. (2007). L'intégration et la nécessité d'une transition fiscale: Cas de la tva dans les pays de l'union africaine. *Revue africaine de l'Intégration* Volume, 1(1).
- Dioda, L. (2012). Structural determinants of tax revenue in latin america and the caribbean, 1990-2009.
- Dom, R. (2018). Semi-autonomous revenue authorities in sub-saharan africa: Silver bullet or white elephant. *The Journal of Development Studies*, pages 1–18.
- Durlak, J. A. (2015a). Studying program implementation is not easy but it is essential. *Prevention Science*, 16(8):1123–1127.
- Durlak, J. A. (2015b). What everyone should know about implementation.
- Durlak, J. A. and DuPre, E. P. (2008). Implementation matters: A review of research on the influence of implementation on program outcomes and the factors affecting implementation. *American journal of community psychology*, 41(3):327–350.
- Ebeke, C., Mansour, M., and Rota-Graziosi, G. (2016). The power to tax in sub-saharan africa: Ltus, vats, and saras.
- Ferman, B. and Pinto, C. (2016). Revisiting the synthetic control estimator.
- Ferman, B. and Pinto, C. (2017). Placebo tests for synthetic controls.
- Firpo, S. and Possebom, V. (2017). Synthetic control method: Inference. *Sensitivity Analysis and Confidence Sets*.
- Fisman, R. and Wei, S.-J. (2004). Tax rates and tax evasion: evidence from “missing imports” in china. *Journal of political Economy*, 112(2):471–496.
- Fjeldstad, O.-H. and Moore, M. (2009). Revenue authorities and public authority in sub-saharan africa. *The Journal of Modern African Studies*, 47(1):1–18.
- Frankel, J. A. and Romer, D. H. (1999). Does trade cause growth? *American economic review*, 89(3):379–399.
- Gbato, A. (2017). Impact of taxation on growth in sub-saharan africa: New evidence based on a new data set. *International Journal of Economics and Finance*, 9(11):173.
- Ghura, D. (1998). Tax revenue in sub-saharan africa: Effects of economic policies and corruption. *IMF Working Paper*, pages 1–25.
- Gray, J. and Chapman, E. (2001). Evaluation of revenue projects synthesis report volume i. *Evaluation Report*, (EV636).
- Hamanaka, S. (2012). Whose trade statistics are correct? multiple mirror comparison techniques: A test case of cambodia. *Journal of Economic Policy Reform*, 15(1):33–56.
- Han, C.-R., McGauran, R., et al. (2014). Tracing trails: Implications of tax information exchange programs for customs administrations. *World Customs Journal*, 8(2):3–13.

- Javorcik, B. S. and Narciso, G. (2008). Differentiated products and evasion of import tariffs. *Journal of International Economics*, 76(2):208–222.
- Jenkins, G. (1994). Modernization of tax administrations: revenue boards and privatization as instruments for change. Technical report, JDI Executive Programs.
- Jenkins, G. P. et al. (1993). *Modernization of tax administrations: Revenue boards and privatization as instruments for change*. International Tax Program, Harvard Univ.
- Jensen, M. C. and Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4):305–360.
- Kassim, L. (2016). The revenue implication of trade liberalisation in sub-saharan africa: Some new evidence. Technical report, School of Economics Discussion Papers.
- Kaul, A., Klößner, S., Pfeifer, G., and Schieler, M. (2015). Synthetic control methods: Never use all pre-intervention outcomes together with covariates.
- Keen, M. and Mansour, M. (2010). Revenue mobilisation in sub-saharan africa: Challenges from globalisation i–trade reform. *Development Policy Review*, 28(5):553–571.
- Kidd, M. and Crandall, W. (2006). Revenue authorities: an evaluation of their impact on revenue administration reform. Technical report, IMF Working Paper.
- Kloeden, M. D. (2011). *Revenue Administration Reforms in anglophone Africa Since the Early 1990's*. International Monetary Fund.
- Kreif, N., Grieve, R., Hangartner, D., Turner, A. J., Nikolova, S., and Sutton, M. (2016). Examination of the synthetic control method for evaluating health policies with multiple treated units. *Health economics*, 25(12):1514–1528.
- Krueger, A. O. and Berg, M. A. (2003). *Trade, growth, and poverty: A selective survey*. International Monetary Fund.
- Levin, J. and Widell, L. M. (2014). Tax evasion in kenya and tanzania: Evidence from missing imports. *Economic Modelling*, 39:151–162.
- Lochman, J. E., Powell, N. P., Boxmeyer, C. L., Qu, L., Sallee, M., Wells, K. C., and Windle, M. (2015). Counselor-level predictors of sustained use of an indicated preventive intervention for aggressive children. *Prevention science*, 16(8):1075–1085.
- Manasan, R. G. (2003). Tax administration reform:(semi-) autonomous revenue authority anyone? Technical report, PIDS Discussion Paper Series.
- Mann, A. (2004). Are semi-autonomous revenue authorities the answer to tax administration problems in developing countries? a practical guide. *Research paper for the project: Fiscal Reform in Support of Trade Liberalization*.
- Mansour, M. (2014). A tax revenue dataset for sub-saharan africa: 1980-2010. *Revue d'économie du développement*, forthcoming.
- Masclet, D., Montmarquette, C., Viennot-Briot, N., et al. (2013). Comment réduire la fraude fiscale? une expérience sur le signalement. Technical report, CIRANO.

- Mishra, P., Subramanian, A., and Topalova, P. (2008). Tariffs, enforcement, and customs evasion: Evidence from india. *Journal of public Economics*, 92(10-11):1907–1925.
- Montagnat-Rentier, M. G. and Parent, M. G. (2012). *Customs administration reform and modernization in Francophone Sub-Saharan Africa, 1995–2010*. International Monetary Fund.
- Moore, M. (2014). Revenue reform and statebuilding in anglophone africa. *World Development*, 60:99–112.
- Ndour, C. T. (2016). Libéralisation commerciale et recettes fiscales: analyse par quantile de régression sur données de panel en zone cedeao. *Revue d'Economie Théorique et Appliquée ISSN*, 1840:7277.
- Nitsch, V. et al. (2012). Trade mispricing and illicit flows. *Draining development*.
- Nonnemaker, J., Engelen, M., and Shive, D. (2011). Are methamphetamine precursor control laws effective tools to fight the methamphetamine epidemic? *Health economics*, 20(5):519–531.
- Olper, A., Curzi, D., and Swinnen, J. (2018). Trade liberalization and child mortality: a synthetic control method. *World Development*, 110:394–410.
- Pesaran, M. H. (2015). Testing weak cross-sectional dependence in large panels. *Econometric Reviews*, 34(6-10):1089–1117.
- Prichard, W. (2010). Taxation and state building: Towards a governance focused tax reform agenda. *IDS Working Papers*, 2010(341):01–55.
- Prichard, W. and Leonard, D. K. (2010). La dépendance à l'égard des recettes fiscales renforce-t-elle les capacités de l'état en Afrique subsaharienne? *Revue Internationale des Sciences Administratives*, 76(4):687–708.
- Pupongsak, S. (2010). *The effect of trade liberalization on taxation and government revenue*. PhD thesis, University of Birmingham.
- Rijkers, B., Baghdadi, L., and Raballand, G. (2017). Political connections and tariff evasion evidence from tunisia. *The World Bank Economic Review*, 31(2):459–482.
- Rubin, D. B. (1974). Estimating causal effects of treatments in randomized and nonrandomized studies. *Journal of educational Psychology*, 66(5):688.
- Sarr, B. (2016). Assessing revenue authority performance in developing countries: A synthetic control approach. *International Journal of Public Administration*, 39(2):146–156.
- Sequeira, S. (2016). Corruption, trade costs, and gains from tariff liberalization: Evidence from southern africa. *American Economic Review*, 106(10):3029–63.
- Stoyanov, A. (2012). Tariff evasion and rules of origin violations under the Canada-US free trade agreement. *Canadian Journal of Economics/Revue canadienne d'économie*, 45(3):879–902.

- Sulle, A. (2010). The application of new public management doctrines in the developing world: An exploratory study of the autonomy and control of executive agencies in tanzania. *Public Administration and Development*, 30(5):345–354.
- Taliercio Jr, R. R. (2004). Administrative reform as credible commitment: The impact of autonomy on revenue authority performance in latin america. *World Development*, 32(2):213–232.
- Therkildsen, O. (2004). Autonomous tax administration in sub-saharan africa: the case of the uganda revenue authority. In *Forum for Development Studies*, volume 31, pages 59–88. Taylor & Francis.
- Tybout, J., De Melo, J., and Corbo, V. (1991). The effects of trade reforms on scale and technical efficiency: New evidence from chile. *Journal of International economics*, 31(3-4):231–250.
- Van Dunem, J. E. and Arndt, C. (2009). Estimating border tax evasion in mozambique. *The Journal of Development Studies*, 45(6):1010–1025.
- Von Haldenwang, C., Von Schiller, A., and Garcia, M. (2014). Tax collection in developing countries—new evidence on semi-autonomous revenue agencies (saras). *Journal of Development Studies*, 50(4):541–555.
- Wacziarg, R. and Welch, K. H. (2008). Trade liberalization and growth: New evidence. *The World Bank Economic Review*, 22(2):187–231.
- Worku, T., Mendoza, J. P., and Wielhouwer, J. L. (2016). Tariff evasion in sub-saharan africa: the influence of corruption in importing and exporting countries. *International Tax and Public Finance*, 23(4):741–761.
- Yasui, T. (2009). La coopération entre les administrations douanières et fiscales: Enseignements tirés d'autorités fiscales.

TABLE DES MATIÈRES

Nomenclature	xxxiii
1 Origine et littérature sur les performances du modèle des administrations de recettes semi-autonomes	1
1.1 Introduction	1
1.2 Origines du modèle de gouvernance des SARAs	2
1.2.1 Théorie de la nouvelle gestion publique	2
1.2.2 Fiscalistes et Universitaires en faveur de la réforme des SARAs	4
1.2.3 Pression des institutions internationales et des bailleurs de fonds	6
1.3 Littérature sur les performances des SARAs	8
1.3.1 Etudes théoriques et empiriques	8
1.3.2 Quelques évidences économétriques	24
1.4 conclusion	29
2 Réformes et mobilisation des recettes en Afrique : les administrations de recettes semi-autonomes sont-elles efficaces ?	31
2.1 Introduction	31
2.2 Mobilisation des recettes fiscales en Afrique Subsaharienne : des efforts plus ou moins encourageants	35
2.2.1 Evolution des recettes fiscales totales	35
2.2.2 Recettes fiscales hors ressources naturelles	38

2.3	Méthodologie	40
2.3.1	Estimateur du Contrôle synthétique	40
2.3.2	Inference	44
2.4	Données	46
2.5	Résultats	48
2.5.1	Effet de la Réforme	48
2.5.2	Analyse de sensibilité	53
2.5.3	Qu'est-ce qui explique les succès et les échecs de la réforme des SARAs dans les pays de l'ASS ?	54
2.6	Conclusion	61
3	Administrations de Recettes Semi-Autonomes et transition fiscale dans les pays en développement	77
3.1	Introduction	77
3.2	De la politique de libéralisation commerciale à la réforme de transition fiscale dans les pays en développement	79
3.2.1	Contexte et effets de la libéralisation commerciale	80
3.2.2	Conditions de passage de la libéralisation commerciale à la transition fiscale dans les pays en développement	86
3.2.3	Libéralisation commerciale et évolution des recettes fiscales externes et internes dans les pays en développement: une tendance vers la transition fiscale en Afrique Subsaharienne ?	88
3.3	Analyse de la transition fiscale en Afrique Subsaharienne	91
3.3.1	Littérature sur la transition fiscale en Afrique	91
3.3.2	Les orientations de la transition fiscale en Afrique	95
3.4	Evaluation de la transition fiscale dans les pays en développement	101
3.4.1	Critères et indicateurs de transition fiscale et leurs limites	101

3.4.2	Construction d'un nouvel indicateur de transition fiscale	107
3.4.3	Etat des lieux du processus de transition fiscale dans les Pays en développement	110
3.5	Obstacles à une réforme de transition fiscale et effets attendus des SARAs .	114
3.5.1	Principaux obstacles à une réforme de transition fiscale	114
3.5.2	Effets potentiels des SARAs sur les obstacles	116
3.6	Analyse économétrique des effets des SARAs sur la transition fiscale	119
3.6.1	Données	119
3.6.2	Modélisation	119
3.7	Résultats et interprétations	120
4	Echange d'informations douane-impôt dans une Administration de Recettes	
	Semi-Autonomie : cas de l'Office Togolais des Recettes (OTR)	131
4.1	Introduction	131
4.2	Un Office Togolais des Recettes pour une meilleure mobilisation des recettes fiscales	134
4.2.1	Contexte	134
4.2.2	Principales missions de l'OTR	136
4.3	Littérature sur l'échange d'informations et l'analyse miroir	138
4.3.1	Echange d'informations	138
4.3.2	L'analyse miroir	140
4.4	Forces, faiblesses et usages de l'analyse miroir	143
4.4.1	Forces et faiblesses de l'analyse miroir	143
4.4.2	Les usages de l'analyse miroir	145
4.5	Méthodologie	146
4.5.1	Données	146
4.6	Analyse des résultats	147

4.6.1	Evolution de l'activité économique et des recettes fiscales sur la période de 2014 à 2017	147
4.6.2	Evolution du nombre d'importateurs ayant ou non déclaré de chiffre d'affaires au Commissariat des impôts	149
4.6.3	Analyse des données des échanges extérieurs	152
4.7	Conclusion et recommandations	155
4.8	Annexes	157
	Bibliographie	11
	Liste des Illustrations	21
	Liste des Tables	23

LISTE DES ILLUSTRATIONS

2.1	Evolution du ratio des recettes fiscales totales rapportées au PIB en ASS de 1980 à 2010 / Source : Auteur à partir des données de Mansour(2014)	38
2.2	Evolution du ratio des recettes fiscales hors ressources naturelles rapportées au PIB en ASS de 1980 à 2010 / Source : Auteur à partir des données de Mansour(2014)	40
2.3	Résultats de base pour la Gambie, l’Afrique du Sud et la Zambie	51
2.4	Résultats de base pour le Malawi et la Tanzanie	52
2.5	Résultats de base pour l’Ethiopie, le Kenya, le Mozambique et l’Ile Maurice	53
2.6	Contrôle synthétique. vs Contrôle synthétique sans Biais (1)	67
2.7	Contrôle synthétique. vs Contrôle synthétique sans Biais (2)	68
2.8	Contrôle synthétique. vs Contrôle synthétique sans Biais (3)	69
2.9	Contrôle synthétique. vs Contrôle synthétique sans Biais (4)	70
2.10	Contrôle synthétique. vs Contrôle synthétique sans Biais (5)	71
2.11	Contrôle synthétique. vs Contrôle synthétique sans Biais (6)	72
3.1	Evolution comparée du ratio des recettes fiscales internes rapportées au PIB et des recettes tarifaires rapportées au PIB en Afrique Subsaharienne de 1980 à 2010	89
3.2	Evolution des recettes fiscales du Sénégal	92
3.3	Evolution des recettes fiscales du Maroc	107

- 4.1 Situation des prévisions et des réalisations des recettes budgétaires de 2014 à 2017 (en milliard de FCFA / Source : Auteur à partir des données de l'OTR 148
- 4.2 Contribution des différents commissariats aux recettes fiscales de 2014 à 2017 / Source : Auteur à partir des données de l'OTR 150

LISTE DES TABLES

2.1	Déterminants du succès des SARAs	58
2.2	Variables	64
2.3	Année d'adoption de la réforme	65
2.4	Evolution des recettes fiscales dans les pays à faible revenu	65
2.5	Evolution des recettes fiscales dans les pays à revenu moyen inférieur	66
2.6	Evolution des recettes fiscales dans les pays à revenu moyen supérieur	66
2.7	Résultats du Botswana, de l'Ethiopie, de la Gambie et du Kenya	73
2.8	Résultats du Lesotho, de la Mauritanie, du Mozambique et et du Malawi	74
2.9	Résultats du Rwanda, de la Sierra Leone, de la Tanzanie et de l'Ouganda	75
2.10	Résultats de l'Afrique du Sud et de la Zambie	76
3.1	Fréquence de la transition par région	111
3.2	Fréquence de la transition par niveau de revenu	111
3.3	Probabilité de transition par région	112
3.4	Probabilité de transition par niveau de revenu	113
3.5	Résultats de base	121
3.6	Impact des SARAs par niveau de démocratie	122
3.7	Impact des SARAs selon le niveau de corruption	123
3.8	Impact des SARAs en fonction du niveau de revenu	125
3.9	Impact des SARAs selon la situation géographique	126

4.1	Variables	149
4.2	Evolution du nombre d'importateurs ayant ou non déclaré de chiffre d'affaires au CI de 2014 à 2017	151
4.3	Valeur des importations mises à la consommation par circuit de 2015 à 2017 (en milliard de FCFA)	153
4.4	Récapitulatif des déclarations et des valeurs des importations et des exportations (en millions de \$ US)	154
4.5	Valeur totale des exportations et des importations mises à la consommation en 2016 et 2017 (en million de \$ US)	155
4.6	Répartition des contribuables ayant déclaré un chiffre d'affaires supérieur ou inférieur à la valeur des importations mises à la consommation en 2016 et 2017 / Source : Auteur à partir des données de l'OTR	158
4.7	Evolution du nombre de contribuables payés par le Trésor Public ayant ou non déclaré leur chiffre d'affaires au CI de 2014 à 2016 / Source : Auteur à partir des données de l'OTR	158
4.8	Estimation de la perte de recette de TVA sur la période 2014-2016 (en milliard de FCFA) / Source : Auteur à partir des données de l'OTR et de la DGBF	158