

# LE SYSTEME FISCAL DU BENIN ET LE SOUS-DEVELOPPEMENT

Weheline A. Agumon\*

**Résumé** : Le système fiscal du Bénin est un système essentiellement déclaratif. Il apparaît complexe et dense à cause des multiples règles qui le régissent, et qui ne sont pas assez compréhensibles pour le commun des contribuables. Le système fiscal est important pour les Etats en général et pour un Etat en développement comme le Bénin en particulier, du fait de la mobilisation des recettes publiques qu'il permet.

**Abstract** : The tax system of Benin is essentially declarative. It appears complex and dense because of the multiple rules that run it. These rules aren't understandable enough for the taxpayers. The tax system is relevant for the states especially for a Third World country like Benin due to the mobilization of the public incomes that it allows.

## INTRODUCTION

« Le système fiscal représente un assemblage hétéroclite d'imposition, sans aucune unité »<sup>1</sup>. L'efficacité et l'équité sont des finalités traditionnelles qui lui sont assignées.

Le système fiscal du Bénin est essentiellement déclaratif et comporte un ensemble d'impôts, au profit du budget Général de l'Etat et des budgets des collectivités territoriales. Il se compose, de la fiscalité de porte régie par le Code des douanes et de la fiscalité intérieure régie par le Code Générale des Impôts. Le présent travail, portera sur la fiscalité intérieure en vigueur au Bénin.

Trois types de prélèvements principaux, meublent cet aperçu du système fiscal béninois. Il s'agit notamment de l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques (IRPP), de l'Impôt sur les Sociétés (IS) et des impôts sur la consommation.

Les impôts sur la consommation sont notamment la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA); les taxes ad valorem que sont : la taxe spécifique unique sur les produits pétroliers, la taxe sur les tabacs et cigarettes, la taxe sur les boissons, la taxe sur la farine de blé, la taxe sur les produits de parfumeries et de cosmétiques, la taxe sur les huiles et corps gras alimentaires, la taxe sur le thé.

Lorsqu'on considère la classification juridique de l'impôt, une pléthore d'impôts existe. En effet, la classification juridique est relative au mode de perception de l'impôt. L'impôt peut être perçu par voie de rôle, il s'agit des impôts directs; ou par l'intermédiaire de personnes physiques ou morales assujettis, c'est le cas des impôts indirects. Les autres impôts

\* Mme Weheline AGUMON est doctorante en droit public, à l'Université d'Abomey-Calavi en République du Bénin. Email : aweheline@yahoo.fr.

1 L. TROTABAS, *Les finances publiques et les impôts de la France*, Armand Colin, 1953, p. 186.

directs sont : la taxe sur les véhicules de sociétés; le versement patronal sur salaires; les droits d'enregistrement, de timbre et de publicité foncière. Quant aux autres impôts indirects, il s'agit de la taxe unique sur les contrats d'assurance, la taxe sur les activités financières, la taxe sur les jeux de hasard. La loi de finances pour la gestion 2017, au Bénin, a institué une taxe sur les exportations des matières premières et des produits agricoles non transformés, la taxe sur l'exportation de la ferraille<sup>2</sup>. Aussi, cette loi a-t-elle institué la taxe sur les véhicules à moteur, des taxes sur des ressources du sous-sol<sup>3</sup>.

Il existe également, des impositions directes et indirectes, perçues au profit des collectivités territoriales. Les impôts directs locaux sont notamment, la contribution foncière des propriétés bâties et non bâties, la patente, la licence, la taxe professionnelle unique, la taxe foncière unique, la taxe sur les armes à feu. Les impôts indirects à la disposition des communes<sup>4</sup> sont en l'occurrence, la taxe de pacage, la taxe sur les pirogues motorisées et barques motorisées, la taxe sur les spectacles, la taxe sur la vente des boissons fermentées de préparation artisanale, la taxe sur les locaux loués en garni, la taxe sur la publicité, la taxe sur les taxis de villes de deux à quatre roues, la taxe de développement local.

Cet aperçu exhaustif des différents impôts en vigueur au Bénin révèle la densité de son système fiscal. Au Sénégal, le système fiscal n'est pas souple non plus<sup>5</sup>. Il y existe, des impôts d'Etat directs<sup>6</sup>, des impôts d'Etat indirects<sup>7</sup> et des impôts locaux<sup>8</sup>. Le système fiscal français, est l'un des plus lourds d'Europe. Selon l'édition 2013 de *Taxation Trends in the European Union*, publiée par Eurostat<sup>9</sup>, le montant total des impôts et des cotisations sociales s'élève à 43,9% du Produit Intérieur Brut (PIB) en France, derrière le Danemark (47,7%), la Suède (44,3%), et la Belgique (44,1%). C'est en Lituanie que cette proportion est la plus faible, avec 26%. Le fisc français prélève particulièrement le capital, avec un taux de 44,4%, quand celui-ci est seulement de 5,5% en Lituanie, 22% en Allemagne et

2 Loi N°2016-33 du 26 décembre 2016, portant loi de finances pour la gestion 2017.

3 Il s'agit en l'occurrence du marbre, des lingots d'or et des pierres précieuses.

4 L'application des impôts indirects locaux cités, est laissée à la latitude du conseil communal, qui les établira après une délibération.

5 Loi n° 212-31 du 31 décembre 2012 portant Code général des impôts du Sénégal.

6 IRPP, IS, Taxe sur les excédents de provision techniques, la contribution globale foncière, la contribution globale unique, des retenues à la source sur des revenus, la contribution forfaitaire à la charge des employeurs, la taxe sur les contrats d'assurance, la taxe sur les véhicules et engins, la taxe spéciale sur les voitures particulières des personnes morales, la taxe de plus-value immobilière, les droits d'enregistrement, les droits de timbre, les droits de publicité foncière.

7 La TVA au Sénégal, (le taux est de 18%, il est réduit à 10% pour les prestations d'hébergement et de restauration fournie par les établissements d'hébergement touristique agréés); la Taxe sur les activités financières; les taxes spécifiques telles que la taxe sur les boissons et liquides alcoolisés, la taxe sur le café, la taxe sur le thé, la taxe sur les corps gras alimentaires, la taxe sur les tabacs, la taxe sur les véhicules de tourisme, la taxe sur les produits cosmétiques, la taxe pour les produits pétroliers.

8 L'impôt du minimum fiscal, la taxe représentative de l'impôt du minimum fiscal, la contribution foncière des propriétés bâties et non bâties, la surtaxe sur les terrains non bâtis ou insuffisamment bâtis, la patente, la licence, la taxe sur les armes à feu.

9 Eurostat est l'office statistique de l'Union européenne.

28,9% en moyenne dans les pays de la zone euro. Concernant les revenus du travail, selon *Le Figaro*, qui cite *l'étude annuelle Paying taxes, "avec un taux d'imposition global de 64,7%, la France est l'un des Etats au monde qui taxent le plus, leurs petites et moyennes entreprises. La moyenne mondiale s'établit à 43,1% et la France est le second pays le plus cher en Europe pour les entreprises, derrière l'Italie (65,8%)"*. Hormis ces différentes statistiques, le système fiscal français est constitué des impôts sur le revenu<sup>10</sup>, des impôts à finalité sociale<sup>11</sup>, des impôts sur la dépense<sup>12</sup>, des impôts sur le patrimoine<sup>13</sup>, les taxes et participations dues par les employeurs sur le montant global des salaires, l'impôt de solidarité sur la fortune, la taxe sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par des entités juridiques, les impôts directs locaux<sup>14</sup>, les autres taxes locales<sup>15</sup>, les taxes additionnelles, les taxes spéciales d'équipement.

Le système fiscal des Etats étudiés dénote d'une complexité, qui laisse apparaître leur volonté de taxer tout type de revenu. Cette situation est révélatrice de la densité des systèmes fiscaux aussi bien dans les Etats développés que dans les Etats sous développés.

Le 20 janvier 1949, dans un discours, le président des États-Unis Harry TRUMAN, emploie pour la première fois le mot « sous-développé ». Le sous développement a une origine éminemment politique<sup>16</sup>. Dans le contexte de la guerre froide, il était indispensable pour les Etats-Unis de faire accepter par leurs alliés, l'idée d'une aide des Etats riches aux Etats pauvres, pour ne pas favoriser les mouvements communistes en Asie, en Afrique et en Amérique latine. En effet, la pauvreté à travers la maladie, l'analphabétisme et la faim, que connaissait une partie importante de l'humanité, n'était pas un phénomène nouveau.

10 Il s'agit de l'impôt sur les sociétés; de l'impôt sur le revenu dans les catégories des bénéfices industriels et commerciaux, des bénéfices non commerciaux, des Bénéfices agricoles, des revenus fonciers, des traitements et salaires pensions et rentes viagères, des revenus de capitaux mobiliers, et des gains en capital.

11 Les impôts à finalité sociale sont la contribution sociale généralisée (CSG), la contribution pour le remboursement de la dette sociale (CRDS), le prélèvement social de 2,2 % et la contributions additionnelles a ce prélèvement, la contribution salariale sur les gains de levée d'options sur titres et les gains d'acquisition d'actions gratuites, la contribution des bénéficiaires de retraites chapeaux, la contribution sociale sur les bénéfices des sociétés (CSB), la contribution sociale de solidarité des sociétés.

12 Il s'agit de la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) et des droits d'accises. Le taux normal de la TVA en France est 19,6%. Il existe des taux réduits de 5,5 % pour entre autres, la plupart des produits alimentaires ou agricoles, de certains produits destinés à la consommation animale, des médicaments non remboursables, des livres, des opérations immobilières réalisées dans le cadre de la politique sociale ainsi que de certaines prestations de services. Aussi, Des taux particuliers sont-ils en vigueur dans les départements d'outre-mer (Guadeloupe, Martinique, Réunion) et en Corse.

13 Ils concernent les droits d'enregistrement et des droits de timbre.

14 Il s'agit de la taxe foncière sur les propriétés bâties, la taxe foncière sur les propriétés non bâties, la taxe d'habitation, la contribution économique territoriale.

15 Les autres taxes locales sont les taxes additionnelles et les taxes spéciales d'équipement.

16 Encyclopédie Larousse en ligne, consultée en novembre 2014.

Selon l'approche libérale, le sous-développement est une phase transitoire, un retard de développement<sup>17</sup>. Les économistes du développement vont à l'encontre de cette approche libérale, en démontrant que les facteurs défavorables à la croissance et générateurs de sous-développement, ne s'éliminent pas aisément. Il existerait des cercles vicieux de la pauvreté, liés à la croissance démographique, à l'étroitesse du marché de consommation et à la faiblesse du cycle épargne-investissement.

En effet, la définition du sous-développement est complexe. Ce concept peut être appréhendé comme la situation d'un Etat, caractérisé par la médiocrité du niveau de vie moyen, auquel il est associé, une forte croissance de la population, une répartition particulière des divers secteurs de l'économie. Ce qui se traduit notamment, par une faible consommation alimentaire, des problèmes de malnutrition et de famine, une faible espérance de vie, une forte fécondité et une mortalité infantile élevée, une sous-médicalisation, un taux élevé d'analphabétisme, un secteur rural très important.

Le concept de sous-développement a été largement utilisé après la Seconde Guerre mondiale pour désigner les Etats pauvres, par opposition aux Etats riches, industrialisés et développés<sup>18</sup>. Il a ensuite semblé péjoratif, ce qui a entraîné l'utilisation d'autres expressions telles que, 'pays en voie de développement', 'pays dépendants', 'pays du tiers-monde'<sup>19</sup>, 'pays de la périphérie', 'pays du Sud'<sup>20</sup>. Ces Etats sous-développés connaissent aujourd'hui des situations bien différentes. Les situations les plus favorables sont rencontrées avec le groupe des Etats émergents, le groupe des Etats en transition, et le groupe des Etats appelés « à revenus intermédiaires » par les institutions internationales.

Le groupe des Etats émergents a une croissance économique sérieusement amorcée avec une croissance du P.I.B. et des exportations de produits manufacturés, une augmentation des flux internationaux de capitaux. Cependant il demeure vulnérable aux crises financières. Il s'agit en l'occurrence de l'Argentine, du Brésil, de la Turquie.

Les Etats en transition regroupent des Etats d'Europe centrale et orientale, ainsi que certains Etats africains ou asiatiques qui passent d'une économie étatisée et centralisée à une économie de marché ouverte aux échanges. Il s'agit en guise d'exemple : de la Croatie, de l'Azerbaïdjan, du Belarus.

Le groupe des Etats appelés « à revenus intermédiaires », par les institutions internationales, est disparate. Ce groupe est constitué des Etats exportateurs de pétrole tels que le Congo et le Nigeria et des Etats dont la situation est proche de celle des pays émergents comme l'Indonésie.

17 W.W. ROSTOW, *Les étapes de la croissance économique*, cité dans l'encyclopédie Larousse en ligne.

18 D. PERKINS, *Economie du développement*, Bruxelles, De Boeck, 2012, p.27.

19 Le concept de « tiers monde » a été inventé en 1954 par Alfred SAUVY, dans une interview accordée à « France observateur ».

20 J.-M. FONTAINE, *Mécanismes et politiques de développement économique*, Paris, Cujas, 1994, p. 15.

Les situations les moins favorables, sont au niveau du groupe des 'Pays les Moins Avancés' (PMA). Les 'pays les moins avancés' (PMA) correspondent à une catégorie définie par la Conférence des Nations unies sur le Commerce et le Développement (CNUCED)<sup>21</sup>, constituée à partir de plusieurs critères. Lors du dernier examen de la liste des PMA en mars 2012, le critère du revenu par habitant<sup>22</sup>, le critère du capital humain<sup>23</sup> et le critère de vulnérabilité économique<sup>24</sup>, sont les trois critères qui ont été utilisés. Le groupe des P.M.A, recensait 25 Etats à sa création par les Nations unies en 1971, en compte 49 en mars 2012, dont environ une trentaine en Afrique. Une sous-catégorie, celle des « Pays Pauvre Très Endetté », a été créée par le G7 en 1996, pour rééchelonner, voire annuler la dette de ces Etats. Le Bénin est classé parmi les PMA, il appartient aussi à la sous-catégorie des PPTe.

Il convient de noter que trente six Etats d'Afrique sur quarante quatre dans le monde figurent dans les pays à faible développement humain<sup>25</sup>. Toutefois, seulement trois Etats ont été retirés de la liste des PMA, il s'agit du Botswana en décembre 1994, du Cap-Vert en décembre 2007 et des Maldives en janvier 2011<sup>26</sup>. Une amélioration du système fiscal du Cap-Vert, a entre autres mesures, permis à cet Etat d'être retiré de la liste des PMA.

Le système fiscal, peut être appréhendé comme un instrument de la politique publique. Quels sont les caractères du système fiscal dans un Etat sous développé? Requierit-il l'assentiment des personnes assujettis à l'impôt?

L'examen de ces questions conduit à révéler la place centrale qu'occupe le système fiscal dans l'Etat, en dépit des critiques dont il fait l'objet. Le Bénin est l'Etat retenu dans le

21 Conférence des Nations unies sur le commerce et le développement, Rapport 2013 sur les Pays les Moins Avancés, Nations Unies, Mars 2012, p. xiii.

22 Le critère du revenu par habitant est fondé sur une estimation moyenne du Revenu National Brut par habitant effectuée sur trois ans; avec un seuil de 992 dollars pour être ajouté à la liste des PMA, et un seuil de 1190 dollars pour en être retiré.

23 Le critère du capital humain fait intervenir un indice composite (l'indice du capital humain) basé sur les indicateurs : de nutrition (pourcentage de la population sous-alimentée), de santé (taux de mortalité infantile), scolarisation (taux brut de scolarisation dans l'enseignement secondaire), et d'alphabétisation (taux d'alphabétisation des adultes).

24 Le critère de vulnérabilité économique fait intervenir un indice composite basé sur les indicateurs suivants : chocs naturels (indice d'instabilité de la production agricole, et part de population victime de catastrophes naturelles), chocs commerciaux (indice d'instabilité des exportations de biens et services), exposition physique aux chocs (part de la population vivant dans des zones de faible élévation), exposition économique aux chocs (part de l'agriculture, de la sylviculture et de la pêche dans le Produit Intérieur Brut, et indice de concentration des exportations de marchandises), Petite taille économique (taille de la population en logarithme), éloignement économique (indice d'éloignement).

25 Programme des Nations Unies pour le Développement (PNUD), Rapport sur le développement humain en Afrique 2016, Danemark, 2016, p.3.

26 Conférence des Nations unies sur le commerce et le développement, Rapport 2013 sur les Pays les Moins Avancés, op.cit, page introductive.

cadre de cette étude, toutefois l'évocation de systèmes fiscaux d'autres Etats, a été faite en vue d'avoir une idée de leur contexture.

Faire croiser le système fiscal et le sous-développement au Bénin, consiste nécessairement à montrer d'une part, le caractère sacré du système fiscal (I), à travers la mobilisation légitime des ressources publiques (A) et le pôle attractif pour l'investissement (B); Et d'autre part à évoquer les controverses dont fait l'objet le système fiscal du Bénin (II), à travers les effets péjoratifs de certaines fiscalisations (A) et la désaffectation que ceux-ci suscitent chez les contribuables (B).

## A. Un système fiscal sacré

Les prélèvements fiscaux en vigueur dans un Etat donnent un aperçu de son système fiscal. Il est nécessaire pour tout type d'Etat, en ce sens qu'il est pourvoyeur de ressources publiques. Selon Gaston JEZE : « *Il y a des dépenses publiques, il faut les couvrir* »<sup>27</sup>. L'impôt en tant que composant du système fiscal, à travers les ressources publiques qu'il génère, permet à l'Etat d'assurer le règlement de ses dépenses qui sont de plus en plus croissantes. Dans ce cadre, une mobilisation légitime des ressources publiques (A) s'opère, tout en portant une attention particulière à l'investissement (B).

### I. Une mobilisation légitime des ressources publiques

Les besoins des populations sont de plus en plus croissants et font évoluer le rôle de l'Etat<sup>28</sup>, dans les sociétés contemporaines. L'intervention publique devient une exigence et passe par un accroissement des recettes fiscales (2) dont les modalités sont assurées par la Direction Générale des Impôts (DGI) au Bénin (1).

#### 1. L'effectivité des modalités de l'impôt

L'assiette, la liquidation, le recouvrement, le contrôle et le contentieux de l'impôt, constituent les modalités de l'impôt. Ces différentes étapes de la fiscalisation sont assurées par la DGI, qui est une régie financière du Ministère chargé des finances. Outre son rôle traditionnel de collecte des recettes fiscales, le Fisc est chargé de mettre en œuvre la législation fiscale en vigueur dans l'Etat. Le recouvrement de l'impôt était avant 1989 confié à la Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique. Les institutions de Bretton Woods ont recommandé que cette fonction soit assurée par la DGID dans le contexte de la mise en œuvre des Programmes d'Ajustements Structurels, dans le souci d'atteindre l'efficacité financière.

27 G. JEZE, cité par M. DUVERGER, *Finances publiques*, Paris, Puf, 1978, p. 15.

28 C. SINNASSAMY, *Finances Publiques*, Paris, Bréal, 2016, p.10.

La DGI a une mission financière, socio-économique et politique. La mission financière est la plus importante et la plus reconnue. Elle consiste à procurer des ressources financières à l'Etat en vue de la couverture des charges publiques. La DGI exécute une partie importante du budget de l'Etat en recettes, en réalisant les prévisions budgétaires qui lui sont assignées. La mission socio-économique consiste à orienter l'économie par le biais de la fiscalité en usant de taxations incitatives ou dissuasives. La mission politique de la DGI est de renforcer la crédibilité de l'Etat vis-à-vis des Partenaires Techniques et Financiers, à travers la réalisation des objectifs macro-économiques. Le niveau des recettes qu'elle réalise conditionne le niveau des décaissements des prêts, dons ou aides mis à la disposition de l'Etat par les institutions de Bretton Woods, que sont la Banque Mondiale et le Fonds Monétaire International. Pour accomplir ses missions, la DGI dispose de sept directions centrales, de quatre directions techniques à compétence nationale, et de sept directions techniques à compétence territoriale<sup>29</sup>. Cette direction générale paraît bien organisée, à travers des structures centrales et déconcentrées, en vue d'une couverture fiscale du territoire nationale, mieux, d'un accroissement des recettes publiques.

## 2. Le renforcement obligatoire des recettes fiscales

Une meilleure mobilisation des recettes fiscales est inéluctable, parce que de nombreux Etats en développement ont besoin de recettes supplémentaires, pour réduire la pauvreté et améliorer leurs infrastructures. Le renforcement du système fiscal, constitue à cet effet l'un des principaux défis, que doivent relever les Etats en développement.

Ces derniers savent que pour bâtir une économie prospère, attirer les entreprises, créer des emplois et éradiquer la pauvreté, ils doivent renforcer leurs capacités, étoffer leurs infrastructures, lutter contre la corruption et instaurer des systèmes financiers transparents. Ils doivent aussi, à l'échelle mondiale, combattre les flux financiers illégaux et réduire l'impact des paradis fiscaux, afin de préserver leurs ressources déjà limitées.

Les recettes fiscales jouent un rôle crucial pour atteindre ces objectifs. Un cadre budgétaire stable et prévisible favorise la croissance et, à plus long terme, réduit la dépendance face à l'aide au développement. La fiscalité est aussi liée à la bonne gouvernance, car les systèmes fiscaux sont un vecteur d'amélioration des relations entre l'Etat et la société, et de renforcement de la responsabilité de cet Etat à l'égard des citoyens.

Une fiscalité efficace, rentable, conforte la qualité de la Gouvernance, à travers des services sociaux de qualité et en quantité offerts aux populations. Le droit de prélever des recettes fiscales et de les redistribuer, est un élément clé de la souveraineté et de la légitimité des Etats et, par conséquent, un préalable à la bonne gouvernance. L'amélioration des systèmes fiscaux en Afrique, va au-delà de l'obtention de taux d'imposition compétitifs. Et a pour but de réaliser un accord entre une structure solide de gouvernance fiscale et l'amélio-

29 H. FOUODOU, *Réflexion pour une gestion efficace du contrôle de la TVA au CIME-Atlantique*, Mémoire du cycle I, Ecole Nationale d'Administration et de Magistrature (ENAM), 2013, p. 8.

ration de la mobilisation des ressources publiques. Pour ce faire, il s'agira de renforcer les capacités de l'administration fiscale, de promouvoir une culture de paiement spontané de l'impôt, de fiscaliser le secteur informel; étapes nécessaires pour élargir l'assiette de l'impôt.

Aussi, la mondialisation est favorable à la libéralisation des échanges internationaux, ce qui pourrait induire une érosion des recettes douanières. Cette perte de recettes doit être compensée par une meilleure collecte de l'impôt sur le marché intérieur. Dans ce cadre, l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA), a adopté un programme de transition fiscale<sup>30</sup>, qui est en cours de mise en œuvre. Les recettes intérieures mobilisées<sup>31</sup> par la DGID, devront à moyen et long terme, être la première source durable de financement public. En dépit des objectifs qui lui sont assignés, une attention particulière doit être accordée aux investisseurs.

## *II. Un pôle attractif pour l'investissement*

Un système fiscal efficace doit contribuer à mettre en place un environnement propice aux investissements privés étrangers et nationaux. Il détermine le contexte dans lequel se font les échanges. Pour ce faire, l'Etat élabore des avantages fiscaux, afin de rendre la fiscalité favorable aux investisseurs.

### *1. Les concessions fiscales exorbitantes*

Au Bénin, les avantages fiscaux sont contenus dans, la loi sur le régime général sur la Zone Franche Industrielle (ZFI)<sup>32</sup>, le Code des investissements<sup>33</sup>, et d'autres textes réglementaires.

En ce qui concerne la zone franche, les avantages fiscaux sont destinés aux entreprises de production industrielle à vocation exportatrice et les entreprises de services dont les prestations, sont destinées exclusivement aux entreprises industrielles agréées au régime de la ZFI. Toutefois, à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2009, le champ d'application de la ZFI a été élargi à certaines sociétés de services, telles que les sociétés des Technologies de l'Information et de la Communication (TIC), les centres d'appels, et aux holdings d'institutions financières et bancaires.

30 Décision n° 10/2006/CM/UEMOA portant adoption du programme de transition fiscale au sein de l'UEMOA.

31 De 1994 à 2014, la part des recettes mobilisées par la DGI dans les recettes totales s'élèvent environ à 30% de recettes totales du Bénin, selon des données obtenues à la Direction Générale des Affaires Economiques.

32 Loi n° 2005-16 du 08 septembre 2005 portant régime général de la Zone Franche Industrielle en République du Bénin.

33 Loi n°90-002 du 09 mai 1990 portant Code des investissements.



Les avantages fiscaux dont disposent entre autres ces entreprises éligibles au régime du ZFI sont, l'exonération de l'IS pendant les 10, 12 ou 15 premières années d'exercices, la réduction de l'IS de 20% à compter de la 11<sup>ème</sup>, 13<sup>ème</sup>, ou 16<sup>ème</sup> année, la réduction du VPS à 4% pendant les cinq premières années d'exercice, l'exonération de la TVA sur des livraisons de produits et des prestations de services pendant la durée de l'agrément, l'exonération de l'impôt sur les propriétés bâties et non bâties et de la patente pendant une période de 10 ans à compter de la date de signature de l'agrément.

Le Code des investissements détermine les régimes privilégiés et les avantages fiscaux des entreprises concernées. Aussi, renseigne-t-il sur la durée d'exploitation pour tous les régimes qui peut varier entre 5 ans, 7 ans ou 9 ans. Le régime « A » s'applique aux petites et moyennes entreprises, dont le programme d'investissement est compris entre 20 millions et 500 millions. Le régime « B » s'applique aux grandes entreprises, avec un programme d'investissement compris entre 500 millions et 3 milliards. Le régime « C » s'applique à de très grandes entreprises, dans la mesure où leur investissement est supérieur à trois milliards de franc CFA. Les entreprises éligibles à ces régimes, sont exemptées de l'IS pendant la période d'exploitation. Le régime « D » est relatif aux investissements lourds compris entre 50 milliards et 100 milliards. Les entreprises éligibles à ce régime sont exonérées de l'IS, du VPS sur les salaires du personnel expatrié, de la patente, de la contribution foncière des propriétés bâties et non bâties. Le régime « E » concerne les investissements structurants, ils sont supérieurs ou égal à 100 milliards de francs CFA. Les avantages fiscaux liés à ce régime, sont négociés entre le Gouvernement et les investisseurs. Ces conditions font l'objet d'une convention approuvée par décret en Conseil des Ministres.

Il existe des régimes d'exception<sup>34</sup> qui bénéficient de l'exonération de la fiscalité indirecte intérieure, notamment de la TVA et des droits d'accises. Ces régimes d'exonération concernent les marchés publics à financement extérieur; l'importation des intrants agricoles, semences, et appareils phytosanitaires; les marchés privés conclus par les Représentants diplomatiques, les organisations régionales et internationales ainsi que certaines organisations non gouvernementales ayant conclu des accords de siège avec le Bénin; les marchés publics financés sur fonds propres par des institutions publiques et par certaines entreprises ou offices disposant d'un texte d'agrément; les marchés conclus dans le cadre du bénéfice d'un régime privilégié du Code des investissements; les accords particuliers conclus entre l'Etat et les entreprises privées.

Aussi, le Gouvernement dans sa quête de simplification des régimes fiscaux destinés aux petites entreprises, par dérogation aux dispositions de l'article 156 du CGI, l'IS dû par les sociétés nouvelles régulièrement créées est réduit de 25% au titre de la première année d'activités; 25% au titre de la deuxième année d'activités; et 50% au titre de la troisième année d'activités.

34 Arrêté n°212/MF/DI portant régime fiscal des Marchés publics à financement extérieur. Arrêté MPI relatif à toutes les exonérations.

Les exonérations citées ci-dessus, ne sont pas négligeables, ce qui justifie la recommandation de suppression de certaines d'entre elles, par le FMI. Toutefois, elles ne restent pas sans effet sur les finances publiques.

## 2. La portée incitative des facilités fiscales

Les incitations, le traitement préférentiel de types spécifiques d'investissement, se généralisent de plus en plus en Afrique subsaharienne. En 1980, environ 40 % des Etats à faible revenu d'Afrique subsaharienne, offraient des trêves fiscales, alors qu'en 2005 le pourcentage était de 80%. Le gouvernement du Bénin fait de la promotion d'un climat favorable à l'entreprise et à l'investissement, une de ses priorités. Les avantages fiscaux ont des impacts aussi bien positifs que négatifs sur les finances de l'Etat.

Les allègements fiscaux prônés par la politique fiscale du Bénin, vise à stimuler l'auto-emploi des jeunes, et à accroître les investissements directs étrangers ou nationaux. S'acquitter de sa dette fiscale constitue un casse-tête pour le contribuable béninois, et encore plus, pour tout type d'entrepreneur. La mise en place de facilités fiscales par le Gouvernement, vise à inciter les jeunes désireux d'entreprendre, de ne plus craindre la fiscalité comme obstacle à leur projet de création de valeur ajoutée.

Ces méthodes, sont des mesures qui n'augmentent pas les recettes fiscales à court terme, mais demeurent importantes pour la légitimité et le renforcement du système fiscal. Par le biais de l'investissement, l'efficacité du système fiscal et la croissance économique peuvent être atteintes. L'investissement est conçu comme un placement de capitaux en vue de la création de richesse. Il ne fait pas de doute que son effectivité est liée à un flux important de capitaux, qui serait forcément le bienvenu dans tout Etat en général et dans un Etat sous-développé comme le Bénin en particulier. En effet, ces capitaux ont une influence positive sur les finances publiques et l'économie nationale. L'investissement enrichit le circuit économique, à travers les achats de produits et de services, la création d'emploi, qui sont nécessaires à la bonne exécution du projet d'entreprise.

La mise en service d'une entreprise éligible au code des investissements au Bénin, permet à au moins cinq employés béninois d'occuper des postes permanents dans la structure, selon le régime en question<sup>35</sup>.

Cependant, les incitations peuvent être difficiles à maîtriser : les zones franches, par exemple, ne sont pas toujours des zones hermétiques, bien contrôlées. Des produits bénéficiant d'exonérations fiscales peuvent être introduits sur le marché intérieur, de manière frauduleuse; ce qui est contraire à la concurrence.

Si la possibilité d'un traitement préférentiel existe, cela pourrait conduire à une invitation aux requêtes, aux négociations, voire à la corruption. Les gouvernants sont très souvent en contact avec les investisseurs, qui sous la contrainte ou non, peuvent leur donner des pots de vin, pour une facilitation de leurs investissements.

35 Art. 38 de la loi N° 90-002 du 09 mai 1990 portant Code des Investissements.

Lorsque des Etats entrent en concurrence, pour attirer les investisseurs, ils peuvent collectivement se faire du tort. Les trêves fiscales sont des exonérations temporaires, des impôts sur les sociétés et des impôts indirects. Elles sont considérées par beaucoup comme une forme d'incitation à l'investissement qui peut être mal conçue, et expose de ce fait le système fiscal à des dangers considérables. Les Politiques, dans leur quête d'attirer le maximum d'investisseurs, peuvent se laisser aveugler par le montant élevé de l'investissement, au point de sacrifier le système fiscal. Des concessions fiscales énormes, érodent les recettes de l'Etat, qui représentent une part importante des recettes publiques, nécessaires pour faire face aux besoins croissants des populations. Ces dernières, dans les Etats sous développés, demeurent sceptiques à l'efficacité du système fiscal.

## B. Un système fiscal controversé

L'impôt, composante du système fiscal, est une source de financement de l'Etat. Toutefois, la majeure partie de la population des Etats sous-développés, végètent dans la paupérisation<sup>36</sup>. Cette situation favorise la controverse populaire, sur l'utilisation des recettes publiques générées par le système fiscal. Ce qui laisse les populations perplexes, en matière de paiement de l'impôt. Cette hésitation s'explique, par les effets péjoratifs entraînés, du fait du prélèvement effectué (A) et de la déviance fiscale qui s'ensuit (B).

### I. Les effets péjoratifs engendrés

L'impôt est un prélèvement pécuniaire requis des contribuables par une personne morale de droit public, dont la contrepartie n'est pas directe, en vue de la couverture des charges publiques. Il est parfois une source d'incompréhension chez les contribuables (1) et peut paraître indolore, sournois (2).

#### 1. L'hétérogénéité de l'impôt sur le revenu

L'impôt sur le revenu est assis sur la richesse, en d'autres termes sur la richesse produite par le capital ou le travail du contribuable. Il vise à répartir la charge publique selon l'activité individuelle des contribuables. L'impôt sur le revenu, par son caractère direct, participe à l'équilibre du système fiscal, face aux impositions indirectes. Aussi par ce caractère, fait-il prendre conscience au citoyen de sa qualité de contribuable.

Au Bénin, le système fiscal a connu en 2011<sup>37</sup>, une réforme qui distingue désormais le mode d'imposition du revenu des personnes physiques, de celui des personnes morales à travers l'institution de l'IRPP et de l'IS.

36 C. COTTARELLI, *Mobilisation des recettes dans les pays en développement*, Département des Finances Publiques, Fonds Monétaire International, 2011, p. 8.

37 Loi n°2010-46 portant loi de finances pour la gestion 2011.

Le législateur béninois a défini 5 (cinq) catégories différentes de revenus qui composent le revenu global imposable à l'IRPP. Il s'agit des revenus fonciers; des bénéfices industriels, commerciaux, artisanaux et agricoles (BIC); des traitements et salaires; des bénéfices non commerciaux (BNC); des revenus des capitaux mobiliers. Cette juxtaposition d'impôts répond à des règles bien précises. Mise en application en France en 1960, elle a été instituée au Bénin après une recommandation du FMI.

Hormis cet aspect composite de l'IRPP, il existe des modalités d'imposition par foyer fiscal. L'IRPP porte sur le revenu net global dont a disposé le foyer fiscal au cours de l'année civile. Il tient compte des propriétés et des capitaux que possèdent les membres du foyer fiscal; des professions qu'ils exercent, des traitements et salaires dont ils jouissent ainsi que des bénéfices de toutes opérations lucratives auxquelles ils se livrent. Le législateur a déterminé les dérogations au foyer fiscal, qui consistent en des impositions séparées des membres de la famille. Il s'agit notamment de la femme mariée sous un régime autre que le régime légal; les enfants célibataires mineurs sur demande du contribuable (chef de famille), quand ils ont des revenus propres provenant de leur propre travail ou d'une fortune indépendante de celle du chef de famille; les enfants rattachés à son foyer fiscal, bien que n'étant plus à sa charge.

Ces éléments cités ci-dessus, sont susceptibles de créer la confusion et l'incompréhension<sup>38</sup> chez les contribuables. Ce qui le rend dépendant des agents du fisc, dans la mesure où cette non maîtrise des textes fiscaux, peut être source de redressement fiscal.

Il est opportun d'attirer l'attention sur l'IS, qui paraît simple en tant qu'impôt proportionnel, avec un taux de 25% pour les entreprises industrielles, et un taux de 30% pour les entreprises non industrielles. Cependant des difficultés d'ordre pratique relèvent de la détermination du bénéfice imposable, en matière d'évaluation de l'assiette dudit impôt. Les entreprises appartenant au secteur formel n'accordent pas souvent leurs violons avec les agents du fisc, en ce qui concerne les impôts sur le revenu. Ce qui est justifié par les redressements dont elles font souvent l'objet.

La réalisation d'une réforme fiscale répond à des données complexes. Face à la multiplicité des facultés contributives, opter pour un impôt uniforme est impossible. Cependant, il est impérieux de concilier cette hétérogénéité de l'impôt sur le revenu à la simplicité technique. Qu'en est-il de l'effet produit par l'impôt sur la dépense sur les contribuables?

## 2. L'effet insidieux de l'impôt sur la dépense

L'impôt sur la dépense est un impôt perçu sur la consommation. Deux formes d'impôts sur la dépense sont à distinguer, les impôts spécifiques et l'impôt général sur la dépense. Les impôts spécifiques frappent des produits précis, il s'agit notamment des taxes ad valorem. Quant à l'impôt général sur la dépense, il frappe l'ensemble des produits, il s'agit de la

38 M. BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, Paris, LGDJ, 2016, p.53.

TVA. L'impôt sur la dépense est assis sur les jouissances que procure la possession de revenus.

Les taxes ad valorem sont assises sur les importations ou cessions effectuées à titre onéreux ou à titre gratuit sur le territoire national, des produits retenus par le législateur béninois. Il s'agit en l'occurrence des produits pétroliers, des tabacs et cigarettes, des boissons, de la farine de blé, des produits de parfumeries et de cosmétiques, des huiles et corps gras alimentaires. Les taux desdites taxes sont appliqués à la valeur en douane des produits, majorée des droits et taxes, à l'importation, à l'exception de la TVA. En régime intérieur, ces taux sont appliqués au prix de vente sortie-usine, à l'exclusion de la TVA. Cette situation traduit une politique fiscale plus exigeante sur certains produits, qui connaissent de ce fait une augmentation de leur prix de vente.

Au Bénin, le taux de la TVA est de 18%, il frappe les produits de consommation courante, tandis que les exportations de produits taxables sont exonérées de TVA par application du taux de 0%. La TVA étant un impôt indirect, un individu réalisant une opération de commerce, calcule la TVA récupérable encore appelée déductible, payée en amont à ses fournisseurs. Sur le prix de revient relatif à la vente de marchandise qu'il effectue par la suite, il calcule la TVA brute encore appelée collectée ou facturée, que supporte le dernier consommateur. De cette TVA brute, le commerçant déduit pour alimenter sa caisse, la TVA récupérable qu'il avait payée en amont à ses fournisseurs. Toutefois il reverse une TVA nette au fisc<sup>39</sup>. Il ressort de ce procédé que la TVA est supportée par le dernier consommateur et ne reste pas sans effet sur son pouvoir d'achat. Il paraît indolore, car n'est pas directement perçu par le fisc, en d'autres termes, il n'est pas perçu par voie de rôle, mais par l'intermédiaire de redevables. Aucun contribuable ne paie directement la TVA au Fisc. De ce fait, il ne le ressent pas. Toutefois, cet impôt, en dépit de son importance pour l'Etat, contribue à la cherté des produits de consommation. Ce qui dans un Etat sous-développé, entraîne une réduction du pouvoir d'achat en douceur, des personnes les plus pauvres. Cependant les plus riches consommeront plus et seront *de facto* plus taxées. On assiste à une juxtaposition d'impôts indirects pour certains produits de consommation, qui peut être néfaste au bien-être des populations.

Par ailleurs, les dépenses ne croissent pas toujours en proportion des richesses. Les familles nombreuses, caractéristique générale des Etats sous-développés, peuvent se refuser certaines dépenses, ce qui peut prendre l'aspect d'un refus de l'impôt, à leur insu. Dans la pratique la consommation est fonction du revenu perçu et ne peut en temps normal, l'excéder. Les contraintes liées au système fiscal peuvent favoriser la fuite devant l'impôt.

## II. La désaffection fiscale manifeste

La complexité du système fiscal et l'arbitraire éventuel des décisions issues du contrôle fiscal, encouragent les phénomènes liés à la fraude, à la corruption. Dans ce cadre, les contri-

39 Ministère des finances, *Livre blanc sur la fiscalité*, Cotonou, 1998, p. 59.

buables fuient l'impôt en usant de différents stratagèmes (1), pis encore, ils vont trouver refuge dans les paradis fiscaux (2).

### 1. La normalisation de l'évitement de l'impôt

L'évitement de l'impôt consiste à fuir l'accomplissement de son devoir fiscal. C'est une forme de résistance à l'impôt, qui se traduit par la fraude fiscale et l'évasion fiscale<sup>40</sup>.

La fraude fiscale est l'action de soustraire illégalement, tout ou une partie de la matière imposable sur laquelle doit être assis l'impôt. Elle est la concrétisation de la volonté du contribuable, de dissimuler des revenus ou un capital que l'impôt doit frapper. Elle se distingue de l'évasion fiscale en ce sens que cette dernière est le fait d'échapper à l'impôt sans transgresser la lettre de la loi. Le contribuable qui fait de l'évasion fiscale, se sert des règles contenues dans le CGI et de leurs lacunes pour soustraire une matière imposable. Ces modes d'évitement de l'impôt ont pour objectifs de minorer l'impôt à payer. Dans un Etat sous-développé comme le Bénin, les chefs d'entreprises, dans un souci de maximisation effrénée de leur profit, utilisent tous les moyens pour y parvenir. La fraude et l'évasion fiscale sont entre autres, des instruments auxquels ils ont recours dans ce cadre.

En guise d'exemple, en matière de fraude fiscale, la majeure partie des chefs d'entreprise ne déclare pas la totalité des bénéfices qu'ils réalisent. Aussi en matière de TVA, la TVA à reverser, concernant les opérations de commerce et celles liées aux opérations avec l'Etat, va souvent alimenter la caisse de l'entreprise, au lieu d'être reversée au fisc. En matière d'évasion fiscale, il convient de rappeler que la loi de finances pour la gestion 2009 exonérait les entreprises nouvellement créées du paiement de l'I/BIC. Il s'est avéré dans la pratique, que la durée de vie des entreprises était devenue d'un an, en vue d'être une nouvelle entreprise sous un nouveau nom, l'année qui suit. Face à cette fuite devant l'impôt, la loi de finances pour la gestion 2012, a réparti cette exonération sur 3 ans; en ce sens l'IS dû par les sociétés nouvelles régulièrement créées est réduit de : 25% au titre de la première année d'activités; 25% au titre de la deuxième année d'activités; et 50% au titre de la troisième année d'activités<sup>41</sup>. Aussi le marchandage fiscal, régissant les liens entre le fisc et les redevables de l'impôt, peut donner lieu à une évasion fiscale.

On assiste à une généralisation de l'évitement de l'impôt, qui n'est pas mal vu dans les Etats sous-développés. Au contraire cela dénoterait de l'intelligence avérée du contribuable fraudeur. Cette déviance à l'impôt fausse toute l'application des lois fiscales, dont est garante la DGI au Bénin. Dans un tel contexte, une suspicion permanente des agents du fisc est effective et constante, au cours des différents types de contrôles fiscaux réalisés.

Cet incivisme fiscal patent, ne favorise pas la mobilisation accrue des recettes publiques, pourtant capitale pour un Etat sous-développé comme le Bénin. Des individus échappent ainsi à l'impôt et fausse le rôle de redistribution opéré par l'Etat. Aussi l'élargis-

40 M. LEROY, *La sociologie de l'impôt*, Paris, Puf, 2002, p. 79.

41 Loi n° 2011-43 du 27 Décembre 2011, portant loi de finances pour la gestion 2012, p. 8.

sement de l'assiette tant espéré a du plomb dans l'aile. En effet, le Bénin connaît des difficultés à fiscaliser le secteur informel, car il n'est pas évident de l'appréhender. Les contribuables prétendent utiliser à tort, la fraude et l'évasion fiscale, pour améliorer leur situation financière.

La condamnation morale de la fraude est très peu marquée dans les Etats sous-développés. Le sacrifice fiscal, l'obligation morale et sociale de payer l'impôt, ne sont pas des concepts qui sont pris en considération dans les Etats sous-développés. Cette fuite devant l'impôt, peut avoir ses démembrements au niveau international, par le truchement des paradis fiscaux.

## 2. Les paradis fiscaux, un refuge véreux

« Les paradis fiscaux sont des Etats qui en général, pour attirer les capitaux étrangers, ont une fiscalité plus favorable que celle du reste du monde, alliée souvent à des mesures connexes. On y trouve d'ordinaire un faible niveau d'imposition, l'absence d'informations fiscales vis-à-vis de l'extérieur, un contrôle des changes inexistant ou très faible et la pratique du secret bancaire. L'OCDE s'efforce d'encadrer leur action »<sup>42</sup>. Il s'agit d'une fraude qui revêt un caractère international. En effet, elle consiste pour une entreprise multinationale, à localiser une partie importante de ses profits dans des Etats où la pression fiscale<sup>43</sup> est faible. Pour ce faire, ces groupes de sociétés utilisent les prix de transfert. En ce sens, les prix des prestations de services ou des ventes artificiellement majorés, sont facturées aux entreprises situées dans des Etats à forte pression fiscale. Ce qui diminue leurs revenus au profit de ceux de la firme, ayant procédé à la facturation et se trouvant dans un Etat à faible pression fiscale.

Les paradis fiscaux donnent lieu à une concurrence fiscale dommageable, en offrant des garanties de confidentialité, des domiciles fictifs associés à des régimes d'imposition nulle, afin d'attirer des capitaux et des revenus qui devraient être imposés dans d'autres Etats.

Selon une étude de la Banque Mondiale, les Etats en développement perdent du fait de la fuite illicite des capitaux vers les paradis fiscaux, des sommes comprises entre 500 (cinq cent) et 800 (huit cent) milliards de dollars par an<sup>44</sup>. Bien que cette estimation soit approximative, elle révèle les montants colossaux en présence, qui aurait pu valablement financer le développement des Etats sous-développés. Et par ricochet ces fonds auraient pu améliorer le bien-être des populations des Etats sous-développés, au lieu d'entretenir leur paupérisation.

42 S. GUINCHARD, Th DEBARD, *Lexique des termes juridiques*, Paris, Dalloz, 20<sup>ème</sup> éd., 2013, p. 654.

43 Le taux de pression fiscale est le rapport des recettes fiscales sur le PIB (Produit Intérieur Brut) d'un Etat.

44 Une étude de la Banque Mondiale citée par M. PFISTER, *Une fiscalité orientée vers l'investissement et le développement : aperçu de quelques enjeux de politique fiscale en Afrique*, NEPAD-OCDE, Novembre 2009, p. 12.

Il ne fait pas de doute que les paradis fiscaux sont néfastes, pour les finances des Etats sous-développés, en ce sens, qu'ils les privent des avantages budgétaires de la croissance économique.

## CONCLUSION

Le système fiscal des Etats sous-développés en général, et celui du Bénin en particulier demeure complexe, par sa densité, par les multiples règles qui le régissent. Il constitue une source de financement de l'Etat, à travers des modalités de l'impôt assurée par la DGI. En matière d'investissement, des facilités non négligeables sont accordées aux investisseurs. Ce qui fait transparaître à moyen terme, un sacrifice du système fiscal au profit de l'afflux de capitaux étrangers ou nationaux.

Dans un système essentiellement déclaratif, comme celui du Bénin, le système fiscal est critiqué en raison des prélèvements effectués, qui diminuent le profit réalisé par le contribuable. Cependant il ne fait aucun doute que l'impôt est d'une importance capitale pour un Etat. Ne pas s'acquitter de sa dette fiscale, en usant de la fraude et de l'évasion fiscale au niveau interne, et de la fuite illicite des capitaux vers les paradis fiscaux au niveau international, sont des facteurs constitutifs de l'incivisme fiscal. Ce qui pourrait constituer, des obstacles au développement d'un Etat en développement, comme le Bénin.

A l'horizon 2020, la transition fiscale et les Accords de Partenariat Economique (APE), pourraient être mise en œuvre dans l'UEMOA, la CEDEAO et dans toute l'Afrique. En dépit de la controverse dont elles sont souvent l'objet, les recettes fiscales intérieures, mobilisées par la DGI, devraient être la source de financement la plus importante du budget général de l'Etat. Pour ce faire, un système fiscal moins complexe et incitatif, serait souhaitable.

## BIBLIOGRAPHIE

### OUVRAGES

- M. BOUVIER (dir), *Finances publiques*, Paris, LGDJ-Lextenso, 2017.
- M. BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, Paris, LGDJ, 2016.
- Encyclopédie Larousse en ligne, consultée en novembre 2014.
- J.-M. FONTAINE, *Mécanismes et politiques de développement économique*, Paris, Cujas, 1994.
- S. GUINCHARD, Th DEBARD, *Lexique des termes juridiques*, Paris, Dalloz, 20<sup>ème</sup> éd., 2013.
- G. JEZE, cité par M. DUVERGER, *Finances publiques*, Paris, Puf, 1978.
- M. LEROY, *La sociologie de l'impôt*, Paris, Puf, 2002.
- Ministère des finances, *Livre blanc sur la fiscalité*, Cotonou, 1998.
- D. PERKINS, *Economie du développement*, Bruxelles, De Boeck, 2012.
- W.W. ROSTOW, *Les étapes de la croissance économique*, cité dans l'encyclopédie Larousse en ligne consultée en novembre 2014.
- C. SINNASSAMY, *Finances Publiques*, Paris, Bréal, 2016.
- L. TROTABAS, *Les finances publiques et les impôts de la France*, Armand Colin, 1953.



## RAPPORTS ET MEMOIRE

Banque Mondiale, *Une fiscalité orientée vers l'investissement et le développement : aperçu de quelques enjeux de politique fiscale en Afrique*, NEPAD-OCDE, étude, citée par M. PFISTER Novembre 2009.

Conférence des Nations unies sur le commerce et le développement, Rapport 2013 sur les Pays les Moins Avancés, Nations Unies, Mars 2012.

C. COTTARELLI, *Mobilisation des recettes dans les pays en développement*, Département des Finances Publiques, Fonds Monétaire International, 2011.

H. FOUODOU, *Réflexion pour une gestion efficace du contrôle de la TVA au CIME-Atlantique*, Mémoire du cycle I, Ecole Nationale d'Administration et de Magistrature (ENAM), Bénin.

Programme des Nations Unies pour le Développement (PNUD), Rapport sur le développement humain en Afrique 2016, Danemark, 2016.

## TEXTES JURIDIQUES

Décision n° 10/2006/CM/UEMOA portant adoption du programme de transition fiscale au sein de l'UEMOA.

Loi N°2016-33 du 26 décembre 2016, portant loi de finances pour la gestion 2017.

Loi n°2011-43 portant loi de finances pour la gestion 2012.

Loi n°2010-46 portant loi de finances pour la gestion 2011.

Loi n° 212-31 du 31 décembre 2012 portant Code général des impôts du Sénégal.

Loi n° 2005-16 du 08 septembre 2005 portant régime général de la Zone Franche Industrielle en République du Bénin.

Loi n°90-002 du 09 mai 1990 portant Code des investissements.

Arrêté n°212/MF/DI portant régime fiscal des Marchés publics à financement extérieur.