« Motiver » et « chicoter » : l'économie politique de la pression fiscale en Afrique subsaharienne [1]

Marc Raffinot *

L'ajustement structurel a connu des résultats inégaux dans les pays d'Afrique subsaharienne (ASS). Mais après une vingtaine d'années, il apparaît que l'objectif de croissance de la pression fiscale est sans doute l'un des plus difficiles à atteindre. En fait, la pression fiscale dans les années quatre-vingt-dix était souvent inférieure à celle qui prévalait dix ans plus tôt [Chambas, 1994 : 17-21 ; Jacquemot, Raffinot, 1993 : 297-299]. Au Sénégal, par exemple, la pression fiscale était légèrement inférieure en 1990 à ce qu'elle était en 1973, après avoir atteint un sommet en 1980, juste avant la période d'ajustement structurel.

Les causes de cet échec global sont nombreuses et relèvent en partie du dilemme de base qui consiste à vouloir à la fois retrouver l'équilibre budgétaire et libéraliser l'économie (ce qui se traduit notamment par une réduction des droits et taxes sur les importations). Dans un autre registre, certains auteurs ont mis l'accent sur le manque de légitimité d'un prélèvement qui se situe dans le prolongement direct du système colonial, sans fournir en contrepartie de services réels à la population [Fotsing, 1995 ; Hugon 1999].

Cet article traite un autre aspect de la question. Il étudie la manière dont le dispositif institutionnel en place facilite ou bloque la collecte des impôts et taxes. C'est pourquoi, dans un premier temps, l'accent est mis sur le rôle des agents des administrations publiques chargées du recouvrement des recettes fiscales, agents qui peuvent s'opposer de manière active ou passive aux décisions du gouvernement. Dans un deuxième temps, il convient de décrire précisément le cadre incitatif dans lequel se situe leur action. Ensuite, nous décrirons la prise en compte de ces agents et des arrangements qui doivent être passés avec eux, qui est de nature à modifier les conceptions courantes en macroéconomie sur la prévision des recettes budgétaires. Enfin, nous présenterons brièvement l'impact des réformes menées dans le cadre de l'ajustement structurel sur le système incitatif.

---

* Université Paris-IX-Dauphine, EURIsCO, chercheur associé à Cipre/Dial.

1 Je remercie Jean-Yves Moisseron, Régis Mahieu, Philippe Bernard, Jérôme Wittwer ainsi que Jean-François Gautier pour leurs suggestions constructives sur une version antérieure de ce papier. Bien entendu, je reste seul responsable des erreurs qui subsistent.

Gouvernants et administration publique : le mendiant aveugle et son gros bâton

Il est fréquent de raisonner en économie ou même en économie politique comme si l'État était une entité à laquelle pourrait être attribuée une volonté, ou du moins un objectif de maximisation. Longtemps, on a considéré que l'État visait le bien-être collectif (dictateur bienveillant), quel que soit le sens que l'on attribuait à cette expression. L'école du *Public Choice* a développé une vision plus conforme à celle de l'économie néoclassique, postulant une recherche d'avantages « individuels » par les dirigeants ou la bureaucratie. Toutefois, les analyses appliquées doivent se fonder sur une approche plus fine du fonctionnement interne de l'État. Il est bien sûr possible de rendre l'analyse très complexe, en tenant compte, par exemple, du rôle des organisations financières internationales (IFIs). On sait en effet que le FMI se charge d'impulser des réformes fiscales lorsqu'il le juge nécessaire. Par ailleurs, Tanzi [2000 : 448-449] distingue au niveau national trois niveaux : le gouvernement, les directeurs de l'administration publique (*top bureaucrats*) et les agents publics « de base » (*employees*). L'analyse menée ici partira d'une simple distinction entre les « gouvernants » d'une part et l'« Administration publique » d'autre part, de manière à garder les choses aussi simples que possible.

Nous désignons ici par « gouvernants » les personnes qui détiennent les pouvoirs de décision finale en matière de définition du système budgétaire et d'allocation des ressources publiques. Ce pouvoir peut être despotique ou d'origine démocratique. Le terme « Administration publique » désigne différents corps de l'État. Le corps qui nous intéresse ici plus particulièrement est celui qui est chargé de collecter les impôts et taxes. Il est principalement composé de la Douane et des Impôts (avec prédominance de la Douane dans les économies africaines).

Ce corps est directement chargé du prélèvement des ressources publiques, en fonction d'un dispositif fiscal établi, avec l'aide éventuelle de corps plus directement répressifs. Pour augmenter les prélèvements dans le cadre établi, les gouvernants sont donc dans l'obligation d'inciter (« motiver ») les agents de ce corps spécialisé et éventuellement de les punir (« chicoter » suivant l'expression imagée d'origine coloniale en vigueur en Afrique de l'Ouest).

Nous considérerons ici le cas le plus fréquent en Afrique, dans lequel ce corps spécialisé est constitué d'agents salariés de l'État. Pour fréquente qu'elle soit, cette situation n'est pas la seule possible. Historiquement, ces services étaient souvent privés, notamment en France sous l'ancien régime. Le système établi après la Révolution française conserve d'ailleurs des traces importantes de cette situation antérieure, comme l'a montré Théret [1991] en analysant la situation des trésoriers payeurs généraux en France. Dans certains pays en développement comme le Bangladesh, le système d'affermage des impôts a été adopté, mais à notre connaissance, cela n'a jamais été le cas en Afrique subsaharienne.

Asymétries d'information

La relation entre gouvernants et corps des agents collecteurs de recettes (désormais dénommés « douaniers » pour simplifier) sont des relations de salariat marquées par une asymétrie d'information importante.

Toute relation salariale se situe dans un contexte d'asymétrie d'information, mais celle-ci est plus ou moins prononcée. Elle est faible dans le cas des travaux répétitifs suffisamment standardisés pour éliminer pratiquement toute initiative de la part du travailleur. Elle est très importante lorsqu'on ne peut observer directement les travaux réalisés, ni même le type d'activités réellement menées durant le temps de travail.

C'est pourquoi l'asymétrie d'information est particulièrement forte, d'une manière générale, dans le cas du travail administratif des agents de l'État. Dans le cas des douaniers, l'asymétrie d'information est très grande. Il est difficile pour les dirigeants de savoir quels sont les efforts effectivement réalisés pour identifier les fraudeurs. Il est également difficile de savoir quel genre d'accords est passé avec ces fraudeurs. Comme le notent Casanegra et Bird [1992 : 10] : « *Governments in some developing countries have little day to day control over tax officials, little knowledge of what they do, and, furthermore, no easy way to obtain some knowledge.* » De manière encore plus profonde, il est même difficile de savoir quel est le système fiscal qu'ils appliquent. Tanzi [2000] insiste sur ce point, en montrant que l'échec des réformes fiscales est souvent dû au fait qu'elles ne sont pas appliquées par les agents du fisc (ou au contraire, appliquées de manière « trop » zélée, trop tatillonne de manière à ralentir les opérations). Il cite à cet égard le compte rendu par Arthuis [1998] de son expérience à Bercy, ce qui illustre en passant le fait que les problèmes que nous évoquons se rencontrent aussi dans les pays industrialisés, sous des formes différentes et affaiblies.

L'asymétrie d'information est particulièrement forte dans les pays africains. Les gouvernants ne connaissent pas précisément les évolutions de l'assiette des impôts et taxes, ni celles du dispositif de collecte réellement mis en œuvre. En effet, la base taxable peut varier rapidement d'une année sur l'autre, en fonction d'aléas climatiques ou autres. Les économies d'ASS sont marquées par une forte instabilité, même si celle-ci n'est pas aussi importante qu'on le suppose généralement [Hugon, Géronimi, 1995].

Cette asymétrie d'information est renforcée par la faiblesse du suivi conjoncturel, qui permettrait de suivre, au moins de manière approchée, l'évolution de l'assiette. Dans beaucoup de pays d'ASS, le recueil de données conjoncturelle est extrêmement sommaire. Elle se limite le plus souvent aux prix (et les indices de prix ne sont même pas toujours disponibles). Les données sur l'activité économique du secteur moderne sont souvent très lacunaires. Quand elles existent, le système de suivi par échantillon constant qui est généralement utilisé présente des biais systématiques qui sont rarement corrigés.

Plus encore, les systèmes africains de collecte des impôts s'apparentent à la « cueillette », en ce sens que les contribuables ne sont pas systématiquement répertoriés et que très peu effectuent des déclarations spontanées. En fait, seules les grandes entreprises, très visibles, ne peuvent échapper à l'impôt. La présence d'un secteur informel considérable est également une source de complexité dans la gestion des systèmes fiscaux et dans l'analyse des variations des recettes. Elle modifie les caractéristiques classiques des systèmes fiscaux. La TVA, par exemple, perd ainsi son caractère de neutralité [Gautier, 1999].

De plus, les « douaniers » disposent de possibilités assez nombreuses pour manipuler le dispositif réglementaire, pas nécessairement pour en tirer directement

avantage. En Afrique subsaharienne, cette possibilité de manipulation est très importante. Lors des réformes fiscalo-douanières impulsées par le FMI à la fin des années quatre-vingt, il a souvent été constaté que chaque grande entreprise disposait en fait pratiquement d'un tarif douanier spécial, résultant de multiples compromis historiques datant parfois d'avant l'indépendance (ce qui était notamment le cas des concessions forestières et minières au Gabon).

En outre, les systèmes fiscaux africains sont marqués par l'existence de nombreuses exonérations. Celles-ci concernent par exemple les importations liées à l'aide publique extérieure, aux importations des organisations non gouvernementales (ONG), de certaines entreprises publiques, des diplomates, etc. D'autres enfin sont accordées *intuitu personæ*. Tout cela peut représenter une partie très importante de l'assiette. En ce qui concerne les seules taxes sur les importations, le montant des exonérations variait entre 28 et 288 % des montants recouvrés à la fin des années quatre-vingt [Jacquemot, Raffinot, 1993 : 302; Contamin, 1999 : 211]. Le FMI a cherché à combattre ce fléau en faisant inscrire en recettes (virtuelles) le montant des exonérations, ou en demandant à ce que les taxes soient payées dans un premier temps, et remboursées par la suite. Mais la difficulté à gérer ces systèmes ainsi que le peu de motivation des administrations ont généralement conduit à les abandonner.

Enfin, l'asymétrie d'information tient encore aux multiples réformes du système fiscal. Depuis le début de l'ajustement structurel, les systèmes ont subi de multiples transformations (introduction de la TVA, changements de taux, simplification des tarifs douaniers, modifications de ceux-ci sous la pression des IFIs ou dans le cadre des unions douanières, etc.).

En conséquence, il est pratiquement impossible pour les gouvernants de savoir si le montant des recettes observé résulte de variations de la base taxable, de la modification de structure de cette base (entre produits exonérés ou non), de la faible activité des agents ou d'une variation de la corruption. Il leur est également difficile de savoir quelle est exactement la façon dont l'effort de collecte est relié à leur rémunération officielle. Une raison, développée par Mookherjee [1998] sur le plan théorique, concerne l'existence de seuils : une augmentation de la rémunération officielle des douaniers, par exemple, aura des résultats différents suivant que l'incitation à la fraude demeure ou que l'on franchit le seuil qui fait préférer le respect de la loi. Une autre raison tient à la multiplicité des types d'agents. Le fait de parler d'un « corps chargé du recouvrement », pour simplifier, ne peut cacher les difficultés d'user à ce niveau d'une abstraction du type « agent représentatif ». Il semble cependant qu'en pratique, les forces qui poussent à la collusion soient suffisamment fortes pour que l'on puisse assimiler le corps à un agent unique.

Hiérarchies et châtiments

Cette asymétrie d'information pourrait sans doute être surmontée par un contrôle étroit des agents, mais cela se révèle soit impraticable, soit terriblement coûteux. La mise en place d'un contrôle systématique de la valeur en douane et de la qualité des produits importés par des sociétés privées a été tentée dans le cadre des ajustements structurels en ASS. Le coût est extrêmement élevé, et les résul-

tats ne sont généralement pas considérés comme très probants, en partie du fait de l'opposition passive des administrations. De plus, contrôler les contrôleurs est un problème bien réel. Chambas [1994 : 137] met l'accent sur la nécessité de restaurer l'autorité hiérarchique dans les corps d'agents du fisc. Mais il semble que les directeurs se comportent plutôt comme des chefs traditionnels, c'est-à-dire davantage comme des porte-parole de leurs subordonnés que comme les représentants des gouvernants. Chambas [1994] ainsi que Bird et Castanegra [1992] indiquent certaines pistes d'amélioration possible de l'intégrité des systèmes de prélèvement fiscaux. L'accent est mis le plus souvent sur la simplification des procédures, des tarifs, etc. Cependant, cette simplification n'a pas toujours donné les résultats escomptés en matière de réduction de la corruption, comme le rapportent Bahl et Martinez-Vasquez [1992 : 83] à propos de la Jamaïque et du Guatemala. Pour que la simplification des procédures entre en vigueur, il faut que les douaniers appliquent le nouveau dispositif et qu'ils ne le compliquent pas lors de l'application (ce qui se produira immanquablement si cette simplification lèse leurs intérêts). Le fait de faire entrer de telles simplifications dans les pratiques des douaniers est donc une partie du problème, non sa solution.

Les gouvernants disposent néanmoins d'un certain nombre de moyens pour sanctionner (« chicoter ») les agents des corps de collecte des recettes. Ils peuvent notamment procéder à de nouvelles affectations, nommer des personnes qui leur sont liées aux postes clés ou affecter certains récalcitrants à des postes dépourvus de possibilités d'enrichissement rapide (comme la direction des statistiques douanières, par exemple). Les agents de recouvrement accordent une certaine efficacité à ce type de sanctions. Comme nous le déclarait un douanier burkinabè : « Quand on reçoit une lettre [du ministre pour nous dire que le montant des recettes douanières est insuffisant], on serre. »

Mais le maniement de ces sanctions est délicat [Hibou, 1996 : 153-162], notamment du fait d'un fort esprit de corps. Ce type de travail suppose un certain degré de technicité, qui leur confère un pouvoir de résistance, au moins passive. Une grève des douaniers peut remettre en cause la capacité des gouvernants à agir, compte tenu de l'extrême tension de la trésorerie publique. De plus, l'issue d'une épreuve de force est hautement incertaine. Les douaniers, en Afrique, soulignent fréquemment qu'ils forment un corps « en armes ». Diverses anecdotes circulent sur des affrontements armés, parfois mortels, entre douaniers et militaires (ces derniers pratiquant parfois la contrebande pour leur compte individuel ou collectif).

La lutte contre les trafiquants (réels ou supposés) disposant de moyens puissants, comme les trafiquants de drogue, est d'ailleurs un argument fort pour réclamer (et obtenir) un armement effectif important auprès des agences de coopération étrangères.

Motiver : les systèmes d'incitation

L'asymétrie d'information qui marque la relation salariale et la nécessité vitale pour les dirigeants d'assurer une bonne collecte des recettes publiques conduit à mettre en place des systèmes d'incitation particuliers pour les agents chargés du recouvrement ou de la gestion des fonds publics. Des systèmes de ce type existent

dans les pays industrialisés, sous une forme ou sous une autre. Ce sont par exemple des primes en cas de saisie de produits de contrebande (voire un partage des montants collectés) ou des primes liées aux redressements effectués. Dans certains cas, les primes sont proportionnelles aux montants collectés.

En Afrique subsaharienne, de tels systèmes existent. Il s'agit en partie d'un héritage de la période coloniale. Pour autant que l'on puisse en juger, les résultats ne paraissent pas très probants. Cela peut s'expliquer par le fait que les rémunérations prévues ne sont pas très attractives, mais aussi par le fait qu'il est souvent aléatoire en Afrique subsaharienne d'attendre des restitutions de la part du Trésor, fort souvent très peu liquide. Il y a des exceptions. Dans le cas de Madagascar [Gautier, 2001 : 116], la pénalité générée par les redressements est partagée dans la proportion de 25 % pour l'État, 75 % pour les agents de l'État (50 % pour le vérificateur et 25 % versés à un fonds commun des fonctionnaires des régies financières). Les agents des régies sont intéressés aux recettes, mais dans une proportion bien inférieure (0,5 à 5 %). Il en résulte que 71 % de la rémunération globale des agents des régies financières provient de l'intéressement au contrôle. Ce qui incite les agents à faire en sorte… que les contribuables fraudent.

Les problèmes générés par ce type de rémunération ne sont pas spécifiques à l'Afrique. La Cour des comptes française a d'ailleurs dénoncé les primes substantielles dont bénéficient les receveurs des douanes, primes qui ont survécu à la disparition d'une grande partie des recettes correspondantes depuis la constitution du grand marché européen : « Ce système étrange, qui institue une sorte de droit à percevoir ces montants, quelles que soient la manière de servir des intéressés et leur charge de travail dans le poste, ne s'appuie sur aucun des principes qui régissent la fonction publique » [*Le Monde*, 25 avril 2001 : 6]. Le personnel est alors géré de manière à réaliser une répartition plus ou moins égalitaire de la cagnotte ainsi constituée.

Mais cela laisse de côté l'aspect purement politique de la pression fiscale. Les dirigeants (le gouvernement) doivent pourtant faire très attention à ce que la pression fiscale ne dépasse pas le seuil du tolérable s'ils veulent garder le pouvoir [2]. Il convient donc de pousser les collecteurs de taxes à exercer une pression suffisante pour dégager des revenus, mais sans que cette pression ne retourne la population contre le pouvoir. Cela suppose une gestion fine de la pression fiscale. L'équilibre est particulièrement difficile lorsqu'une part importante des revenus dans le secteur informel est générée par une forme ou une autre de fraude fiscale (revente de voitures d'occasion par exemple). Les dirigeants ne peuvent alors réduire la fraude fiscale qu'en prenant le risque de mécontenter une partie importante de la population socialement vulnérable. De plus, certains contribuables, et non des moindres, sont proches des gouvernants. Ils peuvent alors utiliser cette proximité pour échapper aux impôts. Une version plus sophistiquée de l'approche esquissée ici devrait donc intégrer cette contrainte d'accumulation de capital social par les dirigeants.

---

2 C'est un problème qui se pose aux dirigeants chinois confrontés à de véritables révoltes anti-impôts dans les campagnes [*Le Monde*, 22-23 avril 2001 : 4]. Comme on le sait, dans un autre contexte, c'est aussi l'origine de la révolution américaine contre la métropole britannique.

Contrats et arrangements

Que résulte-t-il de la situation qui vient d'être décrite ? Une formalisation aussi simple que possible dans le cadre « principal/agent » de la théorie des contrats permettra de fixer les idées. Ce rapide détour théorique permettra d'analyser la façon dont se fixent en pratique les arrangements entre gouvernement et régies financières.

Cadre incitatif et théorie des contrats

La situation qui vient d'être décrite, comme la plupart des relations salariales, peut aisément être formalisée dans le cadre de la théorie des contrats (principal/agent). Les gouvernants tiennent ici la place du principal, et le corps des douaniers celui de l'agent. La formalisation peut évidemment prendre des formes plus ou moins sophistiquées. À notre connaissance [3], les formalisations existantes sont surtout centrées sur la relation agent de collecte-contribuable, de manière à étudier les questions de corruption (parmi une littérature très abondante, notons les contributions de Besley et McLaren [1990], Daubrée [1994; 1995]; une synthèse est proposée par Mookherjee [1998]). La question que nous étudions y est liée, mais elle s'en distingue cependant. L'accent est mis sur les relations entre le gouvernement et ses agents.

Nous supposerons que les agents, grâce à leur effort noté e, génèrent un certain montant de revenus (taxes et autres) $y(e)$. Ces revenus sont déterminés par l'effort des douaniers, le système fiscal et un aléa de densité de probabilité $f(y)$. Ces revenus sont normalement partagés entre le gouvernement et le corps des douaniers suivant une clé de répartition a. Les modèles qui viennent d'être évoqués portent essentiellement sur la détermination de cette clé a. Nous la supposerons ici fixe dans un système fiscal donné, dans la mesure où les modèles évoqués permettent de déterminer le comportement des fraudeurs et de déterminer l'effort optimal, qui peuvent alors être considérés comme donnés.

– En ce qui concerne *le gouvernement*, l'objectif du principal peut être décrit comme la maximisation de la part $(1 - a)\, y$ qui lui revient, déduction faite de la rémunération w des agents (*équation 1*). Cette approche est très générale, puisqu'elle peut correspondre aussi bien à un souci des autorités d'améliorer les services publics ou, au contraire, d'un désir d'enrichissement personnel. Mais la formulation de l'équation (1) suppose une différence entre les gouvernants et la bureaucratie. Comme on le sait, cette dernière est supposée viser un objectif de maximisation de ses dépenses (donc des revenus) et non du « surplus », différence entre les recettes et le « coût de production de ces recettes ».

$$Max \int_y \left[(1-a)\, y(e) - w \right] f(y, e)\, dy \qquad (1)$$

3 Je remercie Jean-François Gautier d'avoir attiré mon attention sur le document de travail de Dabla-Norris [2001], qui présente un modèle de corruption à trois « étages » (gouvernement, régies financières et secteur privé).

Les autorités gouvernementales sont dans l'incapacité d'observer y et a. Elles n'observent que ce qui revient dans les caisses du Trésor, soit $(1\text{-}a)\,y$. Nous supposerons qu'elles autorisent en fait les douaniers à conserver tacitement une partie des revenus non reversés (elles « ferment les yeux », comme dans le cas de la taxation « sauvage » des transports publics). Cela implique aussi que, contrairement à la plupart des modèles, on ne prend pas en compte les frais éventuels d'inspection qui permettraient de confondre les douaniers fraudeurs. En fait, ces contrôles étant généralement totalement inefficaces du fait de la généralisation de la corruption, ils sont inutiles.

Mais le gouvernement cherche à s'assurer un revenu plus ou moins stable, en prenant comme référence le niveau des reversements atteints l'année précédente, ou dans les bonnes années par le passé. Ce niveau sera noté R^*, et la sanction qui touchera les douaniers dépend de la différence entre R^* et $(1\text{-}a)\,y$.

Il faut de plus que les agents soient incités à demeurer dans la fonction publique, ce qui suppose que leur revenu global y déduction faite de l'équivalent monétaire de leur effort e, noté $c(e)$, et du coût en termes d'utilité de la sanction éventuelle soit supérieur à leur revenu alternatif u^*. Cette contrainte de participation s'écrit donc :

$$\int_y \left[u\left(a\,y(e) - w\right) - v\left(R^* - (1-a)\,y(e)\right) \right] f(y,e)\,dy - c(e) \geq u^* \qquad (2)$$

Cette contrainte ne s'interprète pas de la même manière en ASS ou dans les pays industrialisés ou d'autres pays en développement. Dans ces derniers, il faut souvent payer correctement cette catégorie de fonctionnaires car ils peuvent trouver des emplois lucratifs, notamment comme conseillers fiscaux. Schlemenson [1992] mentionne cette contrainte dans le cas de l'Argentine. Dans le cas de l'ASS, il est vraiment difficile de trouver un emploi mieux rémunéré (toutes formes de revenu prises en compte) que celui de douanier. C'est plus discutable en ce qui concerne les agents des impôts. Très rares, quelques agents ont cependant franchi le pas de s'installer à leur compte comme conseillers fiscaux. Leur clientèle est essentiellement formée d'entreprises multinationales.

– *En ce qui concerne le corps des collecteurs d'impôts et taxe*, l'objectif des agents peut être retracé comme une maximisation de leur propre utilité (supposée séparable) sous contrainte d'effort e. La condition de premier ordre est retracée par l'équation (3).

$$\int_y \left[u\left(a\,y(e) - w\right) - v\left(R^* - (1-a)\,y(e)\right) \right] f_e'(y,e)\,dy - c'(e) = 0 \qquad (3)$$

L'équation (3) simplifie beaucoup la réalité, de manière à ne pas compliquer excessivement la discussion. Néanmoins, dans le cas de l'ASS, il serait probablement pertinent de prendre en compte un certain degré d'« altruisme », au moins limité aux agents de l'État. Dans le contexte africain, il est en effet douteux que l'on puisse faire abstraction de la pression communautaire [Mahieu, 1990], qui

conduit à prendre en considération le bien-être d'autres individus (par altruisme ou par crainte). Cela se produit notamment lorsque les recettes publiques sont tout juste suffisantes pour assurer la paye des fonctionnaires. Dans ce cas, des pressions s'exercent sur les corps chargés du recouvrement des recettes pour qu'ils « fassent un effort » pour leurs « frères » agents de l'État plus mal situés qu'eux par rapport au circuit financier. On peut observer de tels phénomènes au Niger, par exemple, un pays où le niveau de la collecte des impôts et taxes demeure très faible. Mais ce dernier terme pourrait aussi représenter le cas d'un douanier « républicain », soucieux d'améliorer le bien-être de ses concitoyens en permettant un accroissement de la fourniture de services publics (ce qui augmente alors aussi son bien-être propre, en tant que consommateur de biens publics).

Dans le cadre réduit de cet article, on ne considérera pas explicitement les problèmes de fraude. Comme nous l'avons noté, ceux-ci ont été largement étudiés et constituent un problème différent de celui qui est traité ici. Pour l'objet que nous poursuivons, il suffira de considérer que la fraude est une pratique existante, qui rapporte un certain niveau de revenu à dispositif fiscal donné.

Les trois équations qui précèdent forment un système qui décrit le problème auquel est confronté le principal : son objectif, la contrainte de participation et la contrainte d'incitation. La résolution du système conduit à la solution tout à fait standard représentée par l'équation (4).

$$\frac{1}{\left[u'\left(a\,y\left(e\right)+w\right)-v'\left(R^{*}-\left(1-a\right)y\left(e\right)\right)\right]}=\lambda+\mu\,\frac{f_e'}{f} \qquad (4)$$

Cette équation montre que la rémunération de l'agent devrait être rendue contingente au montant des recettes. Cela devrait être d'autant plus net que le rapport f'/f est élevé. Ce rapport traduit l'information qui est véhiculée par le montant des recettes en ce qui concerne l'effort fourni par les douaniers. L'équation (4) montre aussi que le gouvernement dispose en fait d'un trop grand nombre d'instruments. En théorie, une participation à la totalité des montants recouvrés grâce aux redressements effectués pourrait suffire à assurer une collecte maximale des recettes publiques. Les modèles antérieurs mettent d'ailleurs en lumière des résultats analogues, en montrant que l'accroissement de la part reversée aux agents en cas de redressement fiscal peut permettre d'éliminer la fraude, si cette part dépasse un certain seuil.

Dabla-Norris [2000 : 18] construit un modèle plus général, en prenant notamment en considération l'impact de la corruption sur l'activité du secteur privé (donc la base taxable). Elle montre que, lorsque l'inspection est inefficace (ce qui est le cas, nous semble-t-il, le plus pertinent en ASS), il peut être optimal pour le gouvernement de fermer les yeux sur la corruption et de fixer les salaires à un niveau aussi bas que possible. Dans ce cas, théoriquement, il peut être intéressant pour le gouvernement de passer à un système d'affermage, qui revient à mettre aux enchères la rente extraite par les douaniers.

Arrangements pratiques

En pratique, du fait de cette asymétrie d'information, les gouvernants africains préfèrent souvent négocier avec les corps de collecte des recettes le montant de celles-ci. Il en résulte des arrangements plus ou moins sophistiqués. Les « douaniers » peuvent être autorisés à conserver collectivement une partie de leurs recettes (partie souvent dénommée « taxe statistique »). Ces revenus sont généralement affectés à l'amélioration des conditions de travail (bureaux, véhicules, etc.), ce qui souligne l'importance de l'esprit de corps et signale un comportement conforme à la théorie économique de la bureaucratie (maximisation des dépenses courantes). Les arrangements consistent aussi, pour les dirigeants, à fermer les yeux sur la « privatisation » plus ou moins discrète d'une partie des activités des agents.

La rémunération publique étant généralement jugée insuffisante en Afrique subsaharienne, les agents de l'État sont parfois également « motivés » par des agents privés. Les entreprises (publiques ou privées), qui jugent par exemple que la contrebande est insupportable, sont amenées à négocier avec les agents de l'État une rémunération spéciale liée à certaines actions (par exemple, la saisie de produits de contrebande sur les marchés), rémunération spéciale souvent complétée par la mise à disposition de matériel adapté.

Les compromis que les gouvernements d'Afrique subsaharienne passent avec leurs administrations peuvent se lire également au niveau de la constitution de rémunérations privées de la part des agents de l'État (« taxation sauvage » ou « petite corruption »). Aucun effort n'est jusqu'à présent venu à bout des multiples barrages routiers qui permettent aux agents de la douane, de la police, des corps de vérification vétérinaires, etc., des ressources généralement beaucoup plus importantes que leur rémunération officielle. Ce système est même parfois institutionnalisé (Côte-d'Ivoire, Bénin), avec la constitution de sociétés de droit privé chargées de convoyer les véhicules moyennant paiement d'une rémunération forfaitaire, ultérieurement répartie entre les « ayants droit » de la fonction publique.

Il est rare que de tels accords soient rendus publics, mais cela se produit parfois. Le journal zaïrois *Nzadi* relate ainsi dans sa livraison du 9 au 15 avril 1991 :

> « … L'objectif d'élargissement de l'assiette fiscale et de maximisation des recettes passe impérativement par la mise en place d'un personnel performant. Or qui dit personnel performant pense nécessairement personnel motivé. Entre autres pour le soustraire de la tentation d'entrer en collusion avec les mauvais contribuables qui recourent à la corruption des agents du fisc pour obtenir une réduction frauduleuse du montant à payer à l'État. C'est pourquoi l'ancien directeur général des Contributions nous a dit sa détermination de gérer avec parcimonie les 5 % des recettes réalisées et qui lui sont ristournées par le Trésor, en vue d'assurer le fonctionnement de ses services. Ainsi donc, en dehors d'une substantielle augmentation salariale et de la réduction de la tension entre salaires, les négociations entre la haute direction et les agents de la DCG ont également débouché sur l'assurance des soins médicaux par les formations médicales publiques (la voie des formations privées a été écartée à la suite des nombreux abus constatés) et pharmaceutiques, une meilleure couverture des frais de transport. La Direction a par ailleurs pris l'engagement de faire accélérer par le ministère des Finances la liquidation de la plus-value, c'est-à-dire les sommes réalisées par l'administration fiscale au-dessus de la barre fixée par l'État et sur lesquelles la CGC a droit à 10 %. L'ambiance était donc des plus cordiales ce jour-là entre M. Baguli et son adjoint Manegabe d'un côté et les représentants des travailleurs conduits par M. Kalonji Ngoy Adomis de l'autre, et il y avait de quoi. »

Prévisions et réalisations

La prévision des recettes fiscales est généralement présentée comme un exercice purement technique, de nature macroéconomique. C'est ainsi, en particulier, que cette prévision est présentée dans les documents du FMI qui exposent la démarche pratique de la programmation financière [Daumont *et alii*, 1999] – même si le travail de Tanzi [2000] montre que le rôle crucial des services fiscaux est bien reconnu par le FMI. Dans une optique différente, c'est aussi le cas dans les travaux français d'élaboration des « budgets économiques » [Bernard, Cossé, 1974; Raffinot, 1988; ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, 1997]. Dans les deux cas, la prévision passe essentiellement par une projection de l'activité économique et par l'application d'un ou plusieurs taux de pression fiscale apparente sur différentes assiettes ou assiettes de substitution. Ces taux sont supposés constants à court terme, à moins que des modifications du dispositif fiscal ne soient introduites.

Ce qui vient d'être dit montre que c'est sans doute là une méthodologie pertinente dans les pays industrialisés, mais certainement beaucoup moins adaptée dans les pays à faible revenu. Comme nous l'avons montré, la pression fiscale en ASS peut varier fortement en fonction de l'effort de recouvrement des agents, qui disposent d'une forte latitude à cet égard. Cela explique sans doute que la pression fiscale apparente (le rapport entre les impôts recouvrés et un agrégat représentatif de l'assiette) y soit souvent fort instable [Bleaney, Gemmell, Greenaway, 1995]. Il est donc délicat en ASS de fonder des prévisions macroéconomiques sur une constance de la pression fiscale, même à court terme. C'est sans doute une explication du fait que la plupart du temps, les prévisions de recettes font une large place aux prévisions des diverses régies financières, pourtant établies de manière très peu sophistiquée. Il s'agit en général de simples prolongations des tendances observées, rectifiées pour tenir compte des modifications du dispositif fiscal, mais sans la moindre prise en compte des modifications probables de l'activité économique.

Les particularités de la collecte des taxes en ASS évoquées plus haut peuvent se lire au niveau de la relation entre les prévisions réalisées par les régies financières et les réalisations de recettes fiscales. On peut supposer en effet que des prévisions réalisées de façon traditionnelle, prolongeant les tendances observées dans le passé, devraient se traduire par les prévisions tantôt supérieures et tantôt inférieures aux réalisations, en tout cas par des taux de recouvrement (rapport entre les prévisions et les réalisations) très fluctuants.

Les deux graphiques suivants présentent le rapport entre prévisions et réalisations pour les principaux postes de recettes publiques au Bénin (*figure 1*) et au Burkina Faso [Coulibaly, 1995] (*figure 2*). Ils montrent que les taux de recouvrement sont singulièrement réguliers. Les prévisions sont systématiquement trop élevées, ou au contraire trop faibles, avec un rapport entre prévisions et réalisations assez stable. Cela semble indiquer que la prévision des recettes n'est pas un effort pour préciser un niveau « probable » compte tenu de l'incertitude, mais plutôt l'indication du montant que les services s'engagent à prélever.

Plus précisément, deux stratégies paraissent envisageables pour les douaniers, une fois qu'ils ont déterminé le montant de recettes qu'ils envisagent de reverser au Trésor. La première consiste à s'engager pour un niveau qu'ils supposent

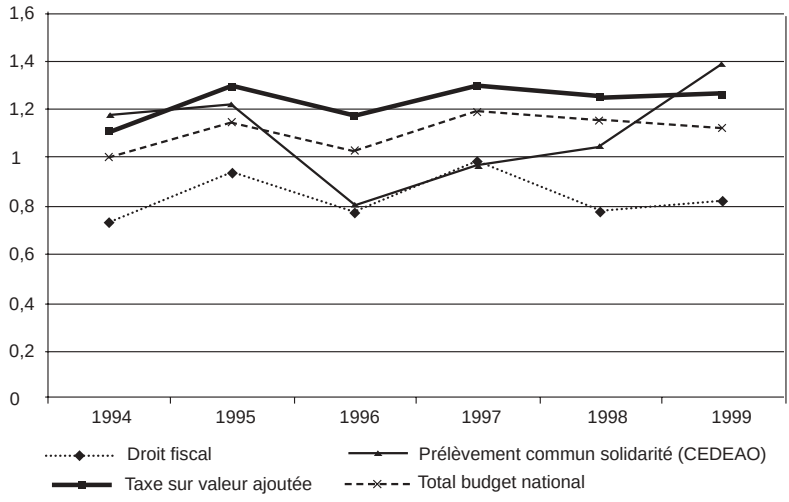
sous-évalué. Leur effort en est minimisé, et cela leur permet de passer pour performants à peu de frais, tout en conservant un montant élevé de revenu parallèle. Cette stratégie ne peut être combattue que si les gouvernants disposent de signaux non ambigus sur la situation de la base taxable. Cela souligne encore une fois l'enjeu crucial qu'est l'information conjoncturelle.

L'autre stratégie consiste à afficher des niveaux de prévision très élevés, mais totalement irréalistes. Cet effet d'annonce est généralement reçu favorablement par les pouvoirs publics et par les organisations internationales qui élaborent souvent des programmes excessivement optimistes. Bien entendu, les douaniers doivent s'attendre à devoir justifier les piètres résultats obtenus par la suite. Mais, lorsque l'asymétrie d'information est vraiment très forte, il est toujours possible de trouver une excuse plus ou moins plausible. Dans la mesure où la stratégie se traduit par une surévaluation continue (disons, par exemple, de 20 %) par rapport à une projection « réaliste », on observe alors un rapport à peu près constant entre prévisions et réalisations.

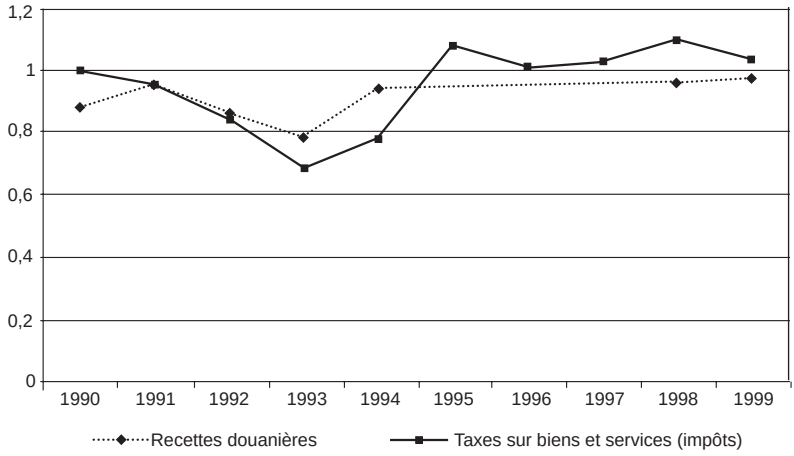
Tout cela évidemment suppose que le choix stratégique ne soit pas modifié chaque année. Il y a au moins une raison de le supposer. La première stratégie paraît la plus « naturelle » en ce qu'elle minimise l'effort et permet un dépassement valorisant des objectifs. La seconde ne serait donc adoptée que sous la contrainte, et notamment dans le cas d'une pression extérieure exercée par le FMI. Cela en fait une stratégie « continue » dans la mesure où les programmes d'ajustement se sont succédé en ASS durant des périodes très longues.

Les deux graphiques illustrent divers aspects du choix stratégique. La régularité du premier graphique (Bénin) ne se retrouve pas dans le second. Cela s'explique essentiellement par le fait que le second graphique (Burkina Faso) comprend la période de la dévaluation, qui a entraîné un double phénomène : une année (1993) d'attentisme suivie d'une année (1994) de grande incertitude sur ce que pourrait être l'évolution des recettes.

Graphique 1 – Taux de recouvrements/prévisions de certaines recettes publiques (Bénin)



Graphique 2 – Taux de recouvrement (recouvrements/prévisions) (Burkina Faso)



L'éléphant dans le magasin de porcelaine : ajustement structurel et compromis institutionnels

Les interventions du FMI dans le champ fiscal dans le cadre des programmes d'ajustement structurel ont bouleversé les méthodes traditionnelles et les compromis politiques longuement négociés. L'éléphant est ainsi entré dans le magasin de porcelaine, sans que son intention primitive soit de remettre en cause systématiquement tout ce qui existait auparavant. Mais les réformes multiples des dispositifs fiscaux ont eu des répercussions considérables sur la façon de travailler des agents de recouvrement, sur leur système d'incitation et sur leur rémunération (qui n'a pas totalement échappé aux mesures d'austérité).

Depuis le début des années quatre-vingt, les politiques d'ajustement structurel menées par le FMI ont visé à rééquilibrer les finances publiques. Le volet le plus connu concerne la réduction des dépenses publiques, mais il s'accompagne toujours d'un souci d'accroître une pression fiscale jugée insuffisante. La méthode préconisée est presque partout identique : réduction des taux nominaux (pour réduire l'effet « désincitatif » sur la création des revenus), mais élargissement de l'assiette [Jacquemot, Raffinot, 1993] et vérification des valeurs en douane par des agences de surveillance privées, mesures auxquelles il convient d'ajouter sur le plan organisationnel la création d'une cellule chargée du recouvrement des impôts sur les grandes entreprises.

La question de la rémunération des agents est abordée, mais surtout de façon négative : il s'agit d'éviter que les services chargés du recouvrement ne fassent les frais de la réduction des dépenses publiques. Ainsi, par exemple, le programme d'ajustement structurel (PAS) appliqué au Burkina Faso à partir de 1991 (un des plus tardifs en ASS) comprenait dès le début des conditions liées à une réforme fiscale : introduction de la TVA, étude de la taxation du secteur informel. Sur le plan organisationnel, les programmes d'ajustement structurel du Burkina

Faso insistent d'abord sur « la réorganisation du ministère des Finances, de manière à assurer une plus grande efficacité dans l'exécution du budget, son contrôle et son suivi ». En septembre 1993, est créé le service spécialisé chargé du recouvrement des impôts des grandes entreprises. Ce n'est que plus tard (janvier 1996) que le PAS mentionne la « réorganisation des agents de recouvrement » en tant que telle.

Mais les programmes ne vont pas jusqu'à promouvoir l'idée d'un véritable changement de système de rémunération, incluant une large part de restitution des sommes récupérées, ou simplement de substantielles augmentations de salaires. Cela s'explique en partie par les dangers d'extension à l'ensemble de la fonction publique. Mais il faut tenir compte également des incertitudes qui pèsent sur ce type de réforme. Mookherjee [1998] montre notamment que, si la réforme n'est pas radicale, elle risque, à l'inverse, d'augmenter le niveau de la corruption.

Ne pas prendre en compte la réforme du système de rémunération peut conduire à élaborer des mesures qui ne seront pas correctement mises en œuvre et qui peuvent faire échouer le processus d'ajustement par manque de ressources publiques (ou déboucher sur un endettement extérieur supplémentaire).

Un des impacts importants de ces réformes concerne la fonction d'effort $c(e)$. Il est en effet raisonnable de supposer que cette fonction dépend positivement du nombre de contribuables, ou du moins du nombre de dossiers à traiter.

Or, le processus d'ajustement, en réduisant les niveaux nominaux de taxation, rend plus pénible le travail de collecte de taxes. Dire que l'on élargit l'assiette suppose généralement que l'on doit faire face à un plus grand nombre de contribuables, de dossiers, etc. L'effort est également accru par le fait qu'on modifie les systèmes, d'où un coût d'apprentissage. De plus, les réformes peuvent également réduire les gains et les possibilités de gains résultant de la corruption. La simplification des tarifs rend la corruption plus difficile, par manque de zones d'ombres. Elle accroît donc également l'effort nécessaire pour atteindre un niveau de gain donné pour les agents de recouvrement.

Tout cela montre que les PAS ont très probablement exercé un effet dépressif sur la motivation des agents chargés de la collecte, et donc sur la pression fiscale. Mookherjee [1998] montre de plus que les réformes en ce domaine ne peuvent réussir à éliminer que si elles ont une ampleur suffisante pour permettre de franchir des seuils. Comme les réformes en matière de rémunération des agents ont toujours été des plus timorées dans le cadre des PAS, il n'est pas étonnant que les difficultés de recouvrement persistent.

*

La pression fiscale dépend pour une part non négligeable du système d'incitation des agents chargés du recouvrement des impôts et taxes. Cela est particulièrement vrai en Afrique subsaharienne, où existe une très forte asymétrie d'information entre les dirigeants (« le gouvernement ») et les agents de recouvrement des impôts et taxes. Dans ces conditions, le gouvernement ne peut guère faire mieux que de négocier avec les agents un montant forfaitaire de taxes qui seront reversées au Trésor.

Cela explique que les prévisions de recettes réalisées par les régies financières à partir de méthodes traditionnelles (prolongation des tendances) ne soient pas forcément de plus mauvaise qualité que celles qui sont réalisées sur la base de méthodes macroéconomiques analogues à celles qui sont utilisées dans les pays industrialisés. On constate souvent en effet une surprenante adéquation entre prévisions de recettes réalisées par les régies financières et les réalisations.

Cela explique aussi en grande partie le fait que les réformes introduites par les programmes d'ajustement structurel sous la pression du FMI n'aient pas réussi à produire une augmentation significative et durable des taux de pression fiscale. Ces réformes, en effet, portent surtout sur le dispositif fiscal en tant que tel (introduction de la TVA, modification des tarifs douaniers, etc.) sans prendre systématiquement en compte le système incitatif et l'organisation des systèmes fiscaux et douaniers.

Bibliographie

Arthuis J. [1998], *Dans les coulisses de Bercy, le cinquième pouvoir*, Paris, Albin Michel.

Bahl R., Martinez-Vasquez [1992], « The Nexus of Tax Administration and Tax Policy in Jamaica and Guatemala », in R.M. Bird, M. Casanegra de Jantscher, *Improving Tax Administration in Developing Countries*, chapitre 3.

Bernard Y., Cossé P.-Y. [1974], *L'État et la Prévision macroéconomique*, Paris, Berger-Levrault, coll. L'Administration nouvelle.

Besley T., McLaren J. [1990], « Taxes and Bribery: the Role of Wage Incentives », *The Economic Journal*, 103 (416): 119-141.

Bird R.M., Casanegra de Jantscher M. [1992], *Improving Tax Administration in Developing Countries*, Washington, D.C., IMF.

Bleany M., Gemmel N., Greenaway D. [1995], « Tax Revenue Instability, with Particular Reference to Sub-Saharan Africa », *The Journal of Developing Studies*, 31 (6): 883-902.

Casanegra de Jantscher M., Bird R.M. [1992], « The Reform of Tax Administration », in R.M. Bird, M. Casanegra de Jantscher, *Improving Tax Administration in Developing Countries*, chapitre 1.

Chambas G. [1994], *Fiscalité et Développement en Afrique subsaharienne*, Paris, ministère de la Coopération, Economica.

Contamin B. [1999], « La libéralisation financière en Côte-d'Ivoire,: une politique sous conditions », in J.-M. Gastellu, J.-Y. Moisseron, G. Pourcet, *Fiscalité, Développement et Mondialisation*, chapitre 9.

Coulibaly S. [1995], *Liens entre les différentes recettes budgétaires et leurs assiettes*, ministère de l'Économie, des Finances et du Plan, Ouagadougou, GTZ.

Dabla-Norris E. [2000], *A Game-Theoretic Analysis of Corruption in Bureaucracies*, IMF working paper, WP/OO/106, Washington, D.C.

Daubrée C. [1994], « Analyse microéconomique des marchés parallèles et de la fraude documentaire, avec référence aux économies africaines », *Revue économique*, 45 (2): 165-192.

Daubrée C. [1995], *Marchés parallèles et Équilibres économiques, expériences africaines*, Paris, L'Harmattan.

Daumont R., de Zamaróczy M., Callier Ph., Ziller B. [1999], *Programmation financière, Méthodes et Applications à la Tunisie*, Washington, Institut du FMI.

Das-Gupta A., Mookherjee D. [1998], *Incentives and Institutional Reform in Tax Enforcement, an Analysis of Developing Countries Experience*, Delhi, Oxford University Press.

Fotsing J.-B. [1995], *Le Pouvoir fiscal en Afrique*, Paris, LGDJ.

Gastellu J.-M., Moisseron J.-Y., Pourcet G. [1999], *Fiscalité, Développement et Mondialisation*, Paris, Maisonneuve et Larose.

GAUTIER J.-F. [1999], « Les paradoxes de la TVA dans un PED : l'illustration de l'industrie malgache », *Revue Tiers Monde*, XL (157) : 187-211.

GAUTIER J.-F. [2001], *Réformes fiscales et Comportement de fraude : une taxe optimale pour les licornes ?*, thèse, Paris-IX-Dauphine.

HIBOU B. [1996], *L'Afrique est-elle protectionniste ? Les chemins buisonniers de la libéralisation extérieure*, Paris, Karthala, coll. Les Afriques.

HUGON Ph. [1999], « La réforme fiscalo-douanière dans le contexte de l'ajustement de change au Cameroun et au sein de la Cemac », in J.-M. Gastellu, J.-Y. Moisseron, G. Pourcet, *Fiscalité, Développement et Mondialisation*, chapitre 8.

HUGON Ph., GÉRONIMI V. [1995], « Instabilité des recettes d'exportation et changements de trajectoires des économies africaines. Éléments d'analyse statistique », in Ph. Hugon, G. Pourcet, S. Quiers-Valette, *L'Afrique des incertitudes*, Paris, Puf, coll. Tiers Monde, IEDES : 18-39.

JACQUEMOT P., RAFFINOT M. [1993], *La Nouvelle Politique économique en Afrique*, Vanves, Edicef.

MAHIEU F.-R. [1990], *Les Fondements de la crise économique en Afrique*, Paris, L'Harmattan.

MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE, DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE [1997], *30 Ans de prévision et de conseil*, Paris, Les Éditions de Bercy, coll. Colloques.

MOOKHERJEE D. [1998], *Incentive Reforms in Developing Country Bureaucracies : Lessons from Tax Administration*, Annual Bank Conference on Development Economics 1997 : 103-125.

RAFFINOT M. [1988], *Statistiques, Prévisions et Politique économique. Systèmes d'information pour la politique économique dans les pays en développement*, Paris, ministère de la Coopération, coll. Méthodologie.

SCHLEMENSON A. [1992], « Organizational Structure and Human Resources in Tax Administration », in R.M. Bird, M. Casanegra de Jantscher, *Improving Tax Administration in Developing Countries*, chapitre 10.

TANZI V. [2000], « Rationalizing the Government Budget, or why Fiscal Policy is so Difficult », in A.O. Krueger (ed.), *Economic Policy Reform, the Second Stage*, chapitre 12, Chicago & London, University of Chicago Press.

THÉRET B. [1991], « Le système fiscal français libéral du XIXe siècle : bureaucratie ou capitalisme », *Études et Documents*, III.