

INTRODUCTION

Le Bénin comme la plupart des pays du monde, est confronté à toutes les formes de résistance à l'impôt et en particulier à la fraude fiscale. Le système fiscal béninois étant déclaratif, il revient au contribuable de souscrire régulièrement ses déclarations et de payer ses impôts. La portée juridique de ces déclarations est qu'elles bénéficient d'une présomption d'exactitude et de sincérité, car l'Administration doit tenir pour valables les déclarations tant qu'elle n'a pas d'éléments pour mettre en doute leur exactitude ou leur sincérité.

Du fait que ces déclarations bénéficient d'une présomption d'exactitude, l'impôt peut être éludé dans certaines circonstances, totalement ou partiellement par le contribuable. Ainsi, l'administration fiscale se réserve le droit de contrôler les déclarations souscrites afin de corriger les éventuelles erreurs et sanctionner les mauvais comportements. A cette fin, le législateur a prévu divers mécanismes de contrôle et des dispositions de répression à l'encontre des contribuables indécents. En dépit de ces mesures, on constate que la mission de mobilisation des ressources fiscales au Bénin se trouve compromise par la mauvaise foi et l'opposition à l'impôt des citoyens qui n'ont qu'un souci permanent : celui d'échapper à la charge fiscale. La fraude fiscale se généralise, se modernise et ses manifestations de plus en plus complexes et subtiles deviennent incontrôlables. Les efforts de l'administration fiscale ne semblent pas aller au rythme de l'évolution de la fraude.

C'est face à l'importance de la situation que nous avons engagé des travaux de recherche en vue d'apporter notre contribution à l'amélioration du système de lutte contre la fraude fiscale au Bénin.

Il s'agit d'étudier les manifestations de la fraude fiscale, d'identifier ses causes et de chercher des approches de solutions. C'est dans cette perspective que nous avons choisi de réfléchir sur le thème : « **contribution à la réduction de la fraude**

en matière de fiscalité intérieure au Bénin : cas de la TVA » qui sera traité en trois (03) chapitres à savoir :

- présentation de la structure d'accueil et problématique de recherche
- revue de littérature et démarche méthodologique
- présentation des résultats de recherche.

CHAPITRE I : PRESENTATION DE LA STRUCTURE D'ACCEUIL ET PROBLEMATIQUE DE RECHERCHE

Dans ce chapitre, nous nous emploierons d'abord à décrire la DGI de façon générale, et plus particulièrement les structures que nous avons pu visiter dans le cadre de notre stage pratique de fin de formation et après à la présentation de notre problématique de recherche.

Section 1 : Cadre contextuel de l'étude

La présente section nous permettra de mieux cerner les réalités de la structure chargée de la fiscalité intérieure au Bénin, l'actuelle Direction Générale des Impôts (DGI) et de présenter les structures que nous avons visitées.

PARAGRAPHE 1 : Présentation du cadre institutionnel de l'étude : la DGI

Il sera présenté ici, le cadre institutionnel qu'est la Direction Générale des Impôts (DGI).

La DGI est l'une des directions techniques du Ministère de l'Économie, des Finances et des programmes de dénationalisation (MEFPD). Sa présentation se fera successivement à travers son historique, ses attributions et sa structure organisationnelle.

I-Historique et attribution de la DGI

A-Historique de la DGI

Du 1^{er} aout 1960 jusqu'en 1968, l'organisation des services des impôts a été caractérisée par l'existence de deux services : les Services des Contributions Directes (SCD) et le Service de l'Enregistrement des Domaines et du Timbre (SEDT). Par décret n°215/PR/FMAE du 26 juin 1967, le SCD est devenu Direction des Impôts (DI). Quelques mois plus tard, le SEDT a été transformé en Direction des Domaines de l'Enregistrement et du Timbre (DDET). C'est au cours de l'année 1968 que s'est réalisée la fusion des deux directions qui

a donné lieu à la création de la Direction Générale des Impôts (DGI) dont les reines furent confiées à M. Barnabé OGAN BADA, en qualité de Directeur des Impôts par arrêté n° 334/PR/MEF du 02 novembre 1968 ; sa confirmation en qualité de Directeur Général des Impôts n'ayant été consacrée que par le décret n° 73/291 du 08 septembre 1973. Cette Direction qui était chargée de l'assiette, de la liquidation et du contentieux de l'impôt a vu sa mission s'affirmer davantage par le transfert en 1989 de la fonction du recouvrement de la Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique (DGTCP) à la DGI aux termes de la décision-loi n°89-007/ANR/CP du 13 avril 1989, chargeant la DGI du recouvrement des impôts et portant création des Recettes des Impôts (RI). Cette décision-loi fut amendée et approuvée par la loi n° 89-008 du 12 mai 1989. Ce n'est qu'en 1993 que la DGI a été érigée en Direction Générale des Impôts et des Domaines (DGID) aux termes du décret n° 93-44 du 11 mars 1993.

B-Attribution de la DGI

Aux termes des dispositions de l'arrêté n°112/MEF/DC/SGM/DGID du 17 février 2009 portant attributions, organisation et fonctionnement de la Direction Générale des Impôts et des Domaines (DGID), la DGID a pour attributions :

- la détermination de l'assiette, la liquidation, le contrôle et le contentieux de tous les impôts et taxes prévus au Code Général des Impôts (CGI) ;
- le recouvrement et le reversement au trésor public des impôts et taxes ainsi que des redevances domaniales et des taxes annexes ;
- la conservation foncière, des hypothèques et autres droits fonciers ;
- la gestion du domaine privé de l'État ;
- l'élaboration des comptes administratifs et de gestion de l'ensemble de son réseau comptable et leur transmission au receveur général des finances, en vue de leur mise en examen par la chambre des comptes de la cour suprême.

II- Organisation de la DGI

En tant que direction technique du MEFPD, la DGI dispose en son sein de structures bien organisées, en vue d'accomplir la mission à elle assignée. Au nombre de ces structures il y a lieu de citer :

- le cabinet de la DGI qui est un cadre d'action permanent de la DGI est composé du Directeur Général des Impôts, du Directeur Général Adjoint des Impôts, de l'assistant du Directeur Général des Impôts et d'un secrétariat administratif ;
- les directions centrales à savoir : l'Inspection Générale des Services (IGS), la Mission Fiscale des Régimes d'Exception (MFRE), le Centre de Formation Professionnelle des Impôts (CFPI), la Direction de la Gestion des Ressources (DGR), la Recette Nationale des Impôts (RNI), la Direction de la Législation et du Contentieux (DLC) et la Direction de l'Information et des Etudes (DIE) ;
- les directions techniques ou opérationnelles à compétence nationale à savoir : la Direction des Grandes Entreprises (DGE), la Direction des Domaines de l'Enregistrement et du Timbre (DDET), la Direction Nationale de Vérifications et d'Enquêtes Fiscales (DNVEF) et la Direction des centres des Impôts des Moyennes Entreprises (DCIME) ;
- les directions techniques ou opérationnelles à compétence territoriale à savoir : la Direction du Centre des Impôts de Dantokpa et des Autres Marchés (DCIDAM), la Direction Départementale des Impôts de l'Atlantique et du Littoral (DDIAL) située à Cotonou, la Direction Départementale des Impôts de l'Atacora et de la Donga (DDIAD) située à Natitingou, la Direction Départementale des Impôts du Mono et du Couffo (DDIMC) située à Lokossa, la Direction Départementale des Impôts du Borgou et de l'Alibori (DDIBA) située à

Parakou, la Direction Départementale des Impôts de l'Ouémé et du Plateau (DDIOP) située à Porto-Novo et la Direction Départementale des Impôts du Zou et des Collines (DDIZC) située à Bohicon.

PARAGRAPH 2 : Présentation du cadre physique et environnemental de l'étude

Il sera présenté successivement ici, le cadre physique et le cadre environnemental de l'étude.

I- Présentation du cadre physique de l'étude

Cette partie est destinée à la présentation de la Direction des Grandes Entreprises (DGE), de la Direction du Centre des Impôts des Moyennes Entreprises du Littoral (DCIME) et de la Direction Nationale de Vérifications et d'Enquêtes Fiscales (DNVEF).

A- Attributions et organisation de la Direction des Grandes Entreprises(DGE)

1- Attributions

Conformément à l'arrêté n°018/MEF/DC/SGM/ DGID/DLC du 1er février 2011 fixant les limites du chiffre d'affaires des régimes d'imposition, la DGE s'occupe de la gestion des entreprises dont le chiffre d'affaires annuel hors taxes est supérieur à trois cent millions (300.000.000) de francs CFA, quelle que soit la nature de leurs activités. Elle a pour attributions :

- ✓ l'assiette, la liquidation, le contrôle, la confection des états de dégrèvements d'office et le recouvrement des impôts et taxes dont sont redevables sur le territoire national, les grandes entreprises ;
- ✓ l'étude et le suivi de dossiers spécifiques ou techniques sur instruction du Directeur Général des Impôts et des Domaines.

2- Organisation

La DGE comprend deux Services d'Assiette (SA1 et SA2), un Service de Contrôle Fiscal (SCF) et la Recette Principale des Impôts (RPI).

✓ Les Services d'Assiette sont chargés :

- de l'assiette et de la liquidation de l'ensemble des impôts d'Etat et taxes assimilées dont sont redevables les grandes entreprises ;
- de la gestion de l'acompte sur impôt assis sur les bénéficiaires et autres acomptes assimilés ;
- des contrôles formels, sur pièces et ponctuels ainsi que la gestion physique des dossiers ;
- de la confection des états de dégrèvement d'office ;
- du suivi des créations, suspensions et fermetures d'entreprises en liaison avec le service informatique.

✓ Le Service du Contrôle Fiscal est chargé de :

- la vérification limitée ou générale de la comptabilité des entreprises dont les dossiers sont gérés par la DGE ;
- la vérification de la situation fiscale personnelle des dirigeants et des associés des entreprises relevant de sa compétence ;
- la confection des états de dégrèvement d'office.

✓ La Recette Principale des Impôts a pour attributions :

- le recouvrement des impôts et taxes gérés par la DGE ;
- la gestion des crédits d'impôts ;
- l'établissement des états de cotes indûment imposées et des cotes irrécouvrables.

La recette principale des impôts comprend une division caisse, une division comptabilité et statistiques, une division du recouvrement et du contentieux et une division des recettes d'ordre. Le Receveur Principal des

Impôts est assisté d'un fondé de pouvoir. Il anime les activités du service et met en œuvre les actions en recouvrement (relance, poursuites des contribuables etc.).

B- Attributions et organisation de la direction des Centres des Impôts des Moyennes Entreprises (DCIME)

1- Attribution

Créée par arrêté n°1223/MEF/DC/SGM/DGID/DGR du 23 septembre 2005, la Direction des Centres des Impôts des Moyennes Entreprises DCIME est une direction technique à compétence nationale de la DGID. Elle s'occupe de la gestion des entreprises dont le chiffre d'affaires annuel hors taxes est compris entre quarante millions (40.000.000) de francs CFA et trois cent millions (300.000.000) de francs CFA exclus quelle que soit la nature de leurs activités, conformément à l'arrêté n°018/MEF/DC/SGM /DGID/DLC du 1^{er} février 2011 fixant les limites du chiffre d'affaires des régimes d'imposition. Elle a pour attributions :

- ✓ l'assiette, la liquidation, le contrôle et le recouvrement des impôts et taxes dont sont redevables les moyennes entreprises ;
- ✓ l'instruction des réclamations ou des recours gracieux et la confection des états de dégrèvement d'office ;
- ✓ l'établissement des cotes irrécouvrables et des cotes indûment établies ;
- ✓ l'étude et le suivi de dossiers spécifiques ou techniques, sur instruction du Directeur Général des Impôts et des Domaines.

2- organisation

La DCIME comprend les Centres des Impôts des Moyennes Entreprises (CIME) et la cellule informatique. On distingue trois (03) CIME à savoir : le CIME Littoral, le CIME Atlantique et le CIME Borgou. Seul le CIME Littoral fera l'objet de notre étude. Il dispose de trois (03) Services d'Assiette (SA1, SA2 et SA3), d'un (01) Service de Contrôle Fiscal et d'une (01) Recette des Impôts (RI).

- ✓ Les Services d'Assiette du CIME-Littoral sont chargés :
 - de l'assiette et de la liquidation des impôts d'Etat dont sont redevables les moyennes entreprises relevant de leurs compétences respectives ;
 - de la gestion de l'acompte sur impôt assis sur les bénéfiques et autres acomptes assimilés ;
 - des contrôles formels, sur pièces et ponctuels ainsi que du suivi des dossiers des contribuables ;
 - de la confection des états de dégrèvement d'office ;
 - de l'instruction des réclamations et des recours gracieux ;
 - du suivi des créations, suspensions et fermetures d'entreprises en liaison avec le service informatique.
- ✓ Le Service de Contrôle Fiscal est chargé :
 - de la vérification limitée ou générale de la comptabilité des entreprises dont les dossiers sont gérés par la DCIME ;
 - la vérification de la situation fiscale personnelle des dirigeants et des associés des entreprises dont les dossiers sont gérés par la DCIME ;
 - l'instruction des réclamations et des recours gracieux ;
 - la confection des états de dégrèvement d'office.
- ✓ La Recette des Impôts du CIME-Littoral

Elle a pour attributions :

- le recouvrement des impôts et taxes gérés par le CIME-Littoral ;
- la gestion des crédits d'impôts ;
- la confection des états des cotes indûment imposées et des états de cotes irrécouvrables ;
- l'instruction des réclamations et des recours gracieux.

Le receveur, en sa qualité de comptable public, exerce l'action en recouvrement appropriée à l'encontre des contribuables retardataires, défaillants ou récalcitrants. Il est assisté d'un fondé de pouvoir.

C- Attributions et organisation de la Direction Nationale de Vérifications et d'Enquêtes Fiscales (DNVEF)

1) Attributions

La DNVEF a pour attributions :

- ✓ l'orientation de la politique du contrôle fiscal de la DGID ;
- ✓ l'élaboration du programme de vérification ;
- ✓ le suivi de la mise en œuvre de la programmation du contrôle fiscal ;
- ✓ l'appui technique aux services ;
- ✓ l'analyse des résultats du contrôle fiscal ;
- ✓ les recherches, les enquêtes et les investigations à but fiscal ;
- ✓ la mise en œuvre de toutes les procédures de contrôle.

2) organisation

La DNVEF comprend deux services : la Brigade d'Enquêtes Fiscales (BEF) et la Brigade de Vérifications et d'Intervention Rapide (BVIR).

- La BEF a pour attributions :

- ✓ la recherche et le traitement des informations de recoupement auprès des administrations et institutions ou structures assimilées et des opérateurs économiques (entreprises privées ou publiques) ;
 - ✓ le suivi des entreprises qui se déclarent sans activité ;
 - ✓ la mise en évidence des systèmes de fraudes sur le chiffre d'affaires ;
 - ✓ la recherche des contribuables qui se maintiennent à tort sous un autre régime fiscal que le leur ;
 - ✓ l'appui tactique aux services d'assiette, de contrôle ou de recouvrement ; la restitution des informations collectées et traitées aux services d'assiette ;
 - ✓ l'élaboration du programme de vérifications de comptabilité et de situation fiscale personnelle par l'étude et l'enrichissement des propositions des autres services de la DGID ;
 - ✓ la mise en œuvre de toutes les procédures d'urgence que nécessitent certaines enquêtes.
- La BVIR est chargée de :
- ✓ la vérification de comptabilité des entreprises dont les dossiers ne sont pas gérés par les directions ayant un service de contrôle fiscal ;
 - ✓ la vérification de la situation fiscale personnelle des contribuables dont les dossiers ne sont pas gérés par les directions ayant un service de contrôle fiscal ;
 - ✓ la mise en œuvre diligente des procédures de contrôle que requièrent les résultats de certaines enquêtes conduites par la Brigade d'Enquêtes Fiscales ;
 - ✓ l'exploitation des résultats de certains contrôles réalisés avec les services des douanes ;
 - ✓ l'instruction des réclamations contentieuses et des recours gracieux ;

- ✓ la confection des états de dégrèvement d'office.

II- Présentation du cadre environnemental de l'étude

Nous présenterons ici le microenvironnement et le macro environnement de l'étude.

A- Le microenvironnement

Le microenvironnement désigne l'ensemble des acteurs qui influencent l'activité de la structure. Nous avons ici les usagers, les fournisseurs et les directions connexes. Ces différents acteurs seront respectivement présentés.

1) Les usagers de la DGI

Les contribuables assujettis aux divers impôts et taxes sont considérés ici comme les usagers de la DGI. Ils peuvent être soit des personnes physiques, soit des personnes morales exerçant des activités commerciales ou non, industrielles ou non, ou qui sont des propriétaires terriens ou non etc. On peut assimiler les usagers à la clientèle qui regroupe l'ensemble des consommateurs réels ou potentiels qui s'approvisionnent auprès d'une structure. La DGI considère ses usagers comme des partenaires et ces derniers sont redevables des impôts et taxes mis à leur charge et dont ils doivent s'acquitter.

2) Les fournisseurs de la DGI

Ce sont des tierces personnes physiques ou morales qui approvisionnent les différentes structures de la DGI ; autrement dit les fournisseurs sont les prestataires de services ou des personnes qui fournissent des équipements à la DGI. Ils dotent la DGI de matériels nécessaires pour l'accomplissement de ses tâches. La DGI dispose d'environ soixante-deux (62) fournisseurs dont environ vingt-quatre (24) prestataires de services et trente-huit (38) fournisseurs d'équipements. Les prestataires de services sont des entreprises qui

s'occupent de la maintenance et de l'entretien des biens meubles et immeubles de la DGI. A titre d'illustration nous avons l'établissement AMD Multiservices ; DATA SERVICES ; AFRIQUE Gestion et Global Logistik Work. Ces différents prestataires de services sont retenus à partir de la procédure de passation des marchés publics.

En ce qui concerne les fournisseurs d'équipements, ce sont des entreprises qui fournissent des biens d'équipement ou de fonctionnement à la DGI. Nous avons par exemple l'établissement BUSINESS Africa et le Group TFPP. Notons que les équipementiers sont aussi retenus suite à la procédure de passation des marchés publics.

3) Les directions connexes de la DGI

Il faut noter que la DGI est l'une des trois (03) régies financières dont dispose le Bénin. Les deux (02) autres sont la Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique (DGTCP) et la Direction Générale des Douanes et Droits indirects (DGDDI). Ces deux directions sont en relation avec la DGI. La DGTCP est chargée de payer les fournisseurs de la DGI lorsqu'il s'agit d'un marché public et de retenir à la source les impôts dont ils sont redevables pour le compte de la DGI. Elle retient aussi à la source l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques dans la catégorie des traitements et salaires (IRPP /TS). La DGDDI quant à elle, recouvre plusieurs impôts au cordon douaniers pour le compte de la DGI. Elle collabore également avec la DGI à travers les activités de Mission Fiscale des Régimes d'Exception (MFRE) en matière d'octroi des exonérations aux contribuables c'est-à-dire aux usagers.

B- Le macro-environnement

Le macro-environnement regroupe ici les environnements financiers, économiques, sociaux et administratifs.

✓ L'environnement financier

Il s'agit du financement des activités de la DGI, de l'origine et de la destination des fonds d'équipement et de roulement. En effet, la DGI est une structure du MEFPD. La prévision de ses dépenses est intégrée dans celle du ministère lors de l'élaboration du projet de loi de finances.

Cependant, en dehors du budget général de l'Etat qui lui permet de couvrir ses charges, la DGI a une autre source de financement propre. Il s'agit du fonds spécial d'équipement qui est financé par une partie des frais de commandement et de saisie.

✓ L'environnement économique

L'activité principale de la Direction Générale des Impôts (DGI) est essentiellement marquée par le recouvrement des impôts et taxes assimilées. Il s'agit d'une activité de service public assurée par l'administration publique pour la couverture des dépenses de l'Etat, des collectivités territoriales et des établissements publics. Toutes ces activités sont classées dans le secteur public selon la classification économique.

✓ Les environnements social et administratif

- L'environnement social

La Direction Générale des Impôts (DGI) est animée par des agents techniques recrutés par l'Etat. Ce sont des fonctionnaires de diverses catégories reliés par des liens hiérarchiques qui assurent les différentes missions de l'administration fiscale. Il importe de souligner qu'en dehors des fonctionnaires (Agents Permanents de l'Etat), il existe des agents contractuels et temporaires.

- L'environnement administratif

Sur le plan administratif, la DGI est liée au MEFPD. Rappelons qu'en son sein, elle est dotée de différentes directions à savoir : le cabinet, les directions centrales, les directions techniques à compétence nationale et les directions techniques à compétence territoriale.

Section 2 : problématique de la fraude fiscale, objectifs et intérêt de l'étude

Nous présenterons dans cette section la problématique de la fraude fiscale, nos objectifs ainsi que l'intérêt de notre étude.

PARAGRAPHE 1 : Problématique de la fraude fiscale.

Depuis les temps immémoriaux, les groupes sociaux ont été confrontés au lancinant problème des dépenses à effectuer pour la survie et la continuité du groupe. Pour fonctionner, toute société a besoin des ressources susceptibles de couvrir des besoins collectifs. Ces ressources pour l'Etat béninois tout comme pour la plupart des pays en voie de développement, sont pour l'essentiel basées sur la fiscalité. En effet, l'Etat dans la recherche des ressources nécessaires pour une bonne exécution de sa politique budgétaire, a institué le paiement d'impôt par les citoyens.

L'impôt, contribution du citoyen aux charges de l'Etat, a pour particularités principales un caractère obligatoire et l'absence de contrepartie directe. La logique de l'imposition implique donc une notion de contrainte, l'impôt étant prélevé par voie d'autorité. De même le contribuable ne peut prendre connaissance précise de l'utilisation qui est faite des fonds collectés. La tentation est alors grande de se soustraire au paiement des sommes dues, reportant ainsi la charge de l'imposition sur les autres contribuables.

La problématique de la fraude fiscale est à l'image d'un phénomène complexe. Elle apparaît comme une limite au pouvoir d'imposer et implique la confrontation des contribuables et de l'administration fiscale. En contrariant la collecte des

ressources fiscales, elle constitue un sujet d'inquiétude pour l'Etat. En effet, la fraude fiscale génère un important manque à gagner pour l'Etat ; ce qui occasionne une baisse des recettes fiscales ; entraînant ainsi un déséquilibre budgétaire. Elle contrarie aussi la répartition équitable du fardeau du financement public entre les contribuables en accroissant la charge de ceux qui demeurent honnêtes. Ceux-ci en se jugeant victimes de l'injustice fiscale ont un ressentiment très marqué à l'égard de l'impôt et un désir sournois de se livrer également à la fraude. Le désir de frauder tendant à se généraliser, il se produit donc une réaction en chaîne. La fraude fiscale en se généralisant, entraîne davantage une baisse des recettes fiscales et accentue le déséquilibre budgétaire.

En somme, la fraude fiscale contrarie à la fois l'efficacité et l'équité de la collecte des ressources fiscales. Enfin, elle traduit aussi les lacunes du contrôle qu'exerce l'administration fiscale sur les contribuables et témoigne de la méconnaissance des moyens par lesquels ceux-ci éludent l'impôt.

A la suite des entretiens que nous avons eus avec le chef de la BEF de la DGI monsieur AGOSSOU G., la fraude ces dernières années a pris une ampleur considérable et surtout en matière de la TVA. Ce qui justifie le choix de la TVA dans le cadre de notre étude. Face à cette ampleur de la fraude, il urge de prendre des mesures radicales pour une lutte efficace contre la fraude fiscale. C'est pour répondre à cette urgence que nous avons engagé nos travaux de recherches sur le thème : « contribution à la réduction de la fraude en matière de fiscalité intérieure au Bénin : cas de la TVA ». Il s'agira pour nous d'identifier les causes de la fraude fiscale, afin de proposer les moyens efficaces pour sa réduction voire son éradication. Ainsi donc, nous nous sommes posé la question centrale suivante : comment réduire la fraude fiscale intérieure au Bénin ? De cette question centrale découle les questions spécifiques ci-après :

- Quelles sont les causes de l'insuffisance du contrôle fiscal ?
- Quel est le niveau d'applicabilité des sanctions prévues par le CGI pour punir la fraude fiscale ?

PARAGRAPHE 2 : Objectifs et intérêt de l'étude

I. Objectifs

L'objectif visé dans le choix de notre thème est de contribuer à la réduction de la fraude fiscale intérieure. Il s'agira pour nous d'identifier le phénomène de la fraude à travers ses causes et manifestations en vue de proposer des moyens efficaces pour sa réduction voire son éradication.

De notre revue de littérature nous avons retenu quelques stratégies contraignantes pouvant combattre la fraude fiscale, parmi lesquelles, l'intensification du contrôle fiscal. En effet selon les auteurs étudiés les contrôles fiscaux peuvent être d'important stimulant à l'honnêteté en matière fiscale. Ainsi l'on pourrait déduire que l'absence ou l'insuffisance du contrôle fiscal serait à l'origine de la fraude fiscale. En effet sans le contrôle fiscal, les sommes dissimulées ne seront pas révélées. Combattre la fraude fiscale revient donc à résoudre le problème de l'insuffisance du contrôle fiscal.

Mais l'on ne saurait résoudre un problème sans connaître les causes se trouvant à l'origine de ce dernier. Ainsi notre premier objectif spécifique sera donc d'identifier les causes de l'insuffisance du contrôle fiscal.

Or la mise en œuvre du contrôle fiscal exige des moyens humains sans lesquels il ne pourra être exécuté. Ainsi l'on pourrait alors déduire que le manque de moyens humains ou l'insuffisance du personnel affecté au contrôle serait à l'origine de l'insuffisance du contrôle fiscal. D'où notre première hypothèse, formulée comme suit 'L'insuffisance du personnel affecté au contrôle explique l'insuffisance du contrôle fiscal. '

Un autre moyen dissuasif pouvant combattre la fraude selon les mêmes auteurs est l'application de sanctions dissuasives en cas de détection de fraude. En effet le contrôle à l'issue duquel la fraude détectée n'est pas sanctionnée ne saurait dissuader le contribuable. Ainsi pour que le contrôle fiscal combatte véritablement la fraude fiscale, il faut nécessairement que la fraude détectée soit punie alors on pourrait déduire que le phénomène de la récurrence de la fraude serait dû au non

application rigoureuse de sanctions requises pour punir la fraude. Ainsi notre second objectif spécifique sera de déterminer le niveau d'applicabilité des sanctions prévues par le CGI pour punir la fraude, ceci sous l'hypothèse que les sanctions prévues par le CGI pour punir la fraude ne sont pas rigoureusement appliquées.

Nous reprenons ci-dessous nos objectifs et hypothèses

✓ **Objectif général**

Réduire la fraude en matière de fiscalité intérieure au Bénin

✓ **Objectifs spécifiques**

O₁ : identifier les causes de l'insuffisance du contrôle fiscal

O₂ : déterminer le niveau d'applicabilité des sanctions prévues par le CGI pour punir la fraude.

✓ **Hypothèses**

H₁ : L'insuffisance du personnel affecté au contrôle explique l'insuffisance du contrôle fiscal,

H₂ : Les sanctions prévues par le CGI pour punir la fraude fiscale ne sont pas rigoureusement appliquées.

II. Intérêts de l'étude

L'intérêt de notre étude est de permettre au fisc d'une part, d'avoir d'amples informations sur les motivations des contribuables en matière de fraude fiscale ainsi que sur les diverses manières dont ils procèdent pour échapper à l'impôt ; et d'autre part de prendre des mesures adéquates pour une meilleure administration de l'impôt.

Elle permettra aussi d'avoir en valeur monétaire une idée sur l'ampleur de la fraude, et par conséquent une idée sur le manque à gagner qu'elle génère pour l'Etat.

Elle permettra enfin d'avoir des informations utiles permettant de savoir dans quelle mesure faut-il renforcer les moyens existants de lutte contre ce phénomène.

CHAPITRE 2 : LA REVUE DE LITTERATURE SUR LA FRAUDE FISCALE ET DEMARCHE METHODOLOGIQUE.

Nous présenterons dans ce deuxième chapitre, la littérature sur la fraude fiscale et la méthodologie à adopter pour l'atteinte de nos objectifs.

Section 1 : Revue de littérature.

Au Bénin comme par ailleurs dans le monde, la fiscalité constitue pour l'Etat un moyen privilégié pour la mobilisation des ressources nécessaires au financement de ses dépenses. Or les besoins en ressources fiscales de l'Etat associé à l'impossibilité d'instaurer une contribution volontaire des individus aux charges étatiques font de la fraude fiscale un phénomène au financement par l'impôt ; lequel phénomène devrait être appréhendé et éradiqué. L'Etat garant du pouvoir de décision fiscale est, via son administration fiscale, l'organisateur de la perception des sommes dues et l'instigateur du contrôle, et constitue de ce fait une victime bien peu ordinaire d'un délit, banalisé puisque qualifié de « SPORT NATIONAL » (BAZART C. 2001). La fraude fiscale, transgression de la loi fiscale ne peut donc être analysée indépendamment de l'action de contrôle que mène l'administration fiscale pour s'assurer de la sincérité des déclarations souscrites par les contribuables.

L'objectif de cette revue de littérature est de faire le tour d'horizon des études qui ont été effectuées sur le phénomène de la fraude fiscale. Il s'agira pour nous de faire une analyse aussi bien sur le plan théorique que sur le plan empirique des comportements individuels de résistance à l'impôt ; et de l'action de contrôle que mène l'administration pour aller à l'encontre de ces infractions. Mais avant une clarification des concepts utilisés pour désigner ces comportements de déviance, s'avère nécessaire.

PARAGRAPHE 1 : Clarification des concepts de fraude fiscale et d'évasion fiscale

D'une manière générale la fraude fiscale est un acte de mauvaise foi accompli dans le vil dessein de nuire aux intérêts d'autrui. Mieux elle consiste en un ensemble de procédés, de machinations, d'agissements élaborés et savamment mis en œuvre pour contourner les règles régissant une matière. C'est ainsi que nous pouvons observer des fraudes sur produits (Tromperie sur la matière, l'origine, la qualité et la quantité des marchandises) ; des fraudes sur documents (faux et usage de faux) ; des fraudes fiscales etc.

La fraude fiscale traduit le réflexe habituel du contribuable qui se croit surimposé et qui de ce fait cherche par tous les moyens pour éluder à l'impôt. Elle est définie comme « une infraction à la loi fiscale ayant pour but d'échapper à l'imposition ou d'en réduire les bases » (MELH L. 1959).

Toute fois MELH distingue dans l'action frauduleuse un élément matériel et un élément intentionnel. L'élément matériel est évidemment essentiel. Il n'y a pas de fraude si la base se trouve inférieure à son montant réel du fait de l'application même des dispositions légales ou d'un accord conclu avec l'administration fiscale (évaluation forfaitaire) sur la base d'éléments d'appréciation exacte fournis par le contribuable. Si l'élément intentionnel manque (si l'insuffisance, l'erreur ou l'omission ont été commises de bonne foi); on ne peut retenir la notion de fraude. Dans cette situation en cas de découverte, le contribuable encourra probablement une pénalité fiscale beaucoup moins sévère quand la bonne foi n'est pas reconnue.

La notion de fraude est élargie en tenant compte du fait que « la fraude fiscale embrasse tous les gestes matériels, toutes les opérations comptables, tous les actes juridiques, toutes manœuvres et combinaisons auxquelles ont recouru des contribuables ou des tiers pour se soustraire à l'application des impôts et des contributions » (ROSIER C.1936). Par contre la fraude fiscale implique nécessairement une violation à la loi fiscale en vue d'échapper totalement ou

partiellement à l'impôt voire en vue d'obtenir les remboursements auxquels on n'a pas droit (DASSESE M. et MINNE P., 1996). Ce qui veut dire que non seulement le contribuable échappe à l'impôt mais aussi il se fait rembourser par des sommes auxquelles il n'a pas droit ; ce fait se traduit dans la pratique par la constitution des crédits d'impôt fictif.

A côté de la fraude il y a l'évasion fiscale qui est la manifestation évidente de la « manipulation » de la loi fiscale par le contribuable (MARGAIRAZ A., 1997). Le contribuable parvient à échapper à l'impôt sans pour autant violer la loi fiscale. Pour cela il va lire attentivement les textes fiscaux et va donc profiter du vide juridique ou se servant de nombreuses possibilités qui lui sont offertes au plan sous régional et international. On peut tout simplement dire que dans l'évasion fiscale le contribuable donne l'impression de respecter les textes fiscaux. Ainsi l'évasion fiscale est un essai de se soustraire à l'impôt dans les limites de la loi. Elle se manifeste lorsque certains avantages en nature ne sont pas taxés ou le sont faiblement, lorsque le changement de régime juridique d'une entreprise lui (contribuable) permet des gains fiscaux ou lorsque l'utilisation maximale des postes du bilan réduit à néant ses bénéfices, aussi quand les législations nationales dissemblables permettent des transferts de fonds. Il s'agirait donc d'une fraude légale.

On constate donc qu'il est prétentieux de vouloir opposer les deux concepts de fraude et d'évasion fiscale. Une approche certes schématique pourrait être celle-ci: L'évasion se définirait par rapport à l'utilisation de moyens légaux pour échapper à l'impôt alors que la fraude résulterait de pratiques illégales au regard du droit fiscal.

Elles constituent toutes deux des comportements qui ont pour finalité la contestation du pouvoir fiscal c'est-à-dire le refus à l'impôt. C'est la raison pour laquelle il est important pour l'Etat de lutter contre ces phénomènes qui entravent la mobilisation des recettes fiscales, afin d'accroître le rendement fiscal.

PARAGRAPHE 2 : Les travaux réalisés sur la fraude fiscale

Nous présenterons ici les approches d'analyse théorique et empirique sur la fraude fiscale.

I- Approche d'analyse théorique sur la fraude fiscale

Historiquement ancienne, la fraude fiscale n'a pourtant fait l'objet de l'attention des économistes qu'assez récemment. En témoigne l'absence de référence à ces comportements dans les principaux ouvrages fondamentaux traitant de la fiscalité ou des finances publiques.

L'attention portée à la fraude fiscale par les auteurs américains est à rapprocher de la réflexion menée autour du déficit budgétaire. A côté de l'alternative classique de réduction des dépenses publiques, ou encore l'augmentation du prélèvement fiscal, pour résoudre ce problème le gouvernement REAGAN, avança l'idée de la réduction du « tax gap »¹.

La fraude fiscale revenait au centre de la scène politique et animait la recherche.

Des modèles ont été proposés dans le cadre de l'analyse des réponses comportementales à la taxation, notamment les comportements d'évasion et de fraude fiscale. Le cadre d'analyse permettant d'aborder ces questions se fonde sur une approche en termes d'utilité espérée et d'aversion au risque des contribuables.

L'étude de la décision de fraude est initiée par le travail d'ALLINGHAM M.G. et SANDMO A. (1972). Leur modèle traite d'un fraudeur « pur » dénué de scrupule et calculateur qui cherche à maximiser l'espérance de l'utilité associée à la loterie fiscale.

1

Le « Tax gap » représente la différence entre les revenus imposables tels qu'ils sont déclarés à l'administration et une mesure équivalente fournie par d'autres organismes, notamment la comptabilité nationale, Cité par C. BAZART dans son article: «les comportements de fraude fiscale: le face-à-face administration fiscale-contribuable, » Cahier n°1. 06.22, Juin 2001

Les hypothèses d'imposition proportionnelle du revenu déclaré associée à une pénalité portant sur le revenu dissimulé correspondent aux hypothèses fondatrices du modèle.

ALLINGHAM M.G. et SANDMO A. considèrent donc que l'individu cherche à maximiser son utilité espérée dans le cas d'une imposition proportionnelle du revenu déclaré (x) au taux constant (t), avec une pénalité (q) portant sur le revenu dissimulé ($I-x$), (I) étant le revenu réel du contribuable et U la fonction d'utilité du type « Von Neumann Morgenstern » qui traduit l'aversion au risque de l'individu.

On a l'utilité espérée (EU) :

$$EU = (1 - p)U(Ind) + pU(Id)$$

Avec :

Ind le revenu disponible lorsque le contribuable n'est pas découvert dans son action de fraude et

Id le revenu disponible à l'issue du contrôle fiscal du contribuable ; soient

$$Ind = I - tx \quad \text{et} \quad Id = I - tx - q(1 - x)$$

On a alors:

$$EU = (1 - p)U(I - tx) + pU[I - tx - q(1 - x)] \quad (1)$$

Les conditions du premier et du second ordre pour un maximum correspondent respectivement aux équations suivantes:

$$-t(1 - p)U'(Ind) - (t - q)pU'(Id) = 0 \quad (2)$$

$$D = t^2(1 - p)U''(Ind) + (t - q)^2pU''(Id) \quad (3)$$

L'expression (3) notée D est négative du fait de la concavité de la fonction d'utilité traduisant l'aversion au risque de l'individu. Les conditions d'existence d'une solution intérieure sont supposées réunies. Il est alors possible de déterminer l'impact de mouvement dans le taux d'imposition sur le revenu déclaré. Ainsi en appliquant le théorème de l'enveloppe et en différenciant l'équation (2) par rapport à t on a :

$$\frac{dx}{dt} = \frac{xt(1-p)U'(Ind)[A(Ind)-A(Id)]}{D} + \frac{(1-p)U'(Ind)+pU'(Id)}{D} \quad (4)$$

Avec A(Ind) et A(Id) les indices d'aversion absolue au risque, soient :

$$A(Ind) = -\frac{U''(Ind)}{U'(Ind)} \quad \text{Et} \quad A(Id) = -\frac{U''(Id)}{U'(Id)} \quad \text{avec}$$

$U' > 0$ et $U'' < 0$

Les deux termes qui constituent le membre de droite de l'expression (4) correspondent respectivement à l'effet revenu et à l'effet substitution. L'effet de substitution est négatif, alors que l'effet revenu est de signe positif sous l'hypothèse de décroissance de l'aversion absolue au risque. Les deux effets agissent donc dans de sens opposés ; ce qui empêche de conclure quant à la nature du lien entre l'élévation du taux d'imposition et l'évolution du revenu déclaré.

L'effet de substitution est négatif car toute élévation de l'imposition rend la fraude plus attrayante en termes de gains. A l'opposé une élévation du taux d'imposition réduisant les ressources du contribuable accroît sa sensibilité au risque et en conséquence le conduit à réduire sa fraude.

Cette indétermination fut levée par YITZHAKI S., qui dès 1974 considère le problème de la fraude dans un cadre similaire à celui décrit par ALLINGHAM M. G. et SANDMO A., mais où la pénalité notée \bar{q} porte spécifiquement sur l'impôt éludé $(I - x)$. En effet, l'effet de substitution est ainsi amené à disparaître. Le changement dans le schéma de pénalisation modifie alors les

conditions du premier et du second ordre, on a :

$$EU = (1 - p)U(I - tx) + pU[I - tx - \bar{q} t(I - x)]$$

Avec $\bar{q} > 0$ et $Ind = I - tx$ mais $Id = I - tx - \bar{q} t(I - x)$

Alors les conditions pour obtenir un maximum seront :

$$t[-(1 - p)U'(Ind) + p(\bar{q} - 1)U'(Id)] = 0$$

$$\bar{D} = t^2[(1 - p)U''(Ind) + p(\bar{q} - 1)U''(Id)] < 0$$

En procédant de manière analogue au paragraphe précédent et sous l'hypothèse de décroissance de l'aversion absolue au risque, l'effet de l'imposition est décrit par :

$$\frac{dx}{dt} = - \frac{[t(1 - p)U'(Ind)\{x[A(Id) - A(Ind)]\} + \bar{q}(I - x)A(Id)]}{\bar{D}} > 0$$

Ce résultat s'interprète en soulignant le lien direct entre l'impôt et la fraude, qui, à une élévation de l'imposition fait correspondre une déclaration empreinte de plus d'honnêteté. Cependant il faut mettre en exergue ici l'effet conjugué d'une élévation du taux d'imposition donc d'une élévation proportionnelle de la sanction encourue pour fraude. Ce dernier décourage la pratique de la fraude.

Notons que les effets dissuasifs des instruments de contrôle tels que la probabilité de détection et le taux de pénalité, dont disposent l'administration fiscale ont pu être mis en lumière sans ambiguïté dès le travail D'ALLINGHAM et SANDMO. En différenciant l'équation (2) par rapport au taux de pénalité, il est possible de détacher l'effet d'une augmentation de cette dernière sur la décision de la fraude.

On a:

$$\frac{dx}{dq} = \frac{-(I-x)(t-q)U''(Id) - pU'(Id)}{D} > 0 \quad (5)$$

Cette équation qui est positive traduit donc que toute augmentation de la pénalité favorise l'honnêteté dans la déclaration. Le même résultat est obtenu avec l'intensification des contrôles c'est-à-dire, l'effet dissuasif de l'augmentation de la fréquence des contrôles, comme en témoigne l'équation suivante :

$$\frac{dx}{dp} = \frac{[-tU'(Id) + (t-q)U'(Id)]}{D} > 0 \quad (6)$$

Pour (KOSKELA E. 1983), augmenter les pénalités en cas de détection ou multiplier les contrôles sont des moyens alternatifs pour combattre la fraude fiscale. Il fournit une étude sur les substitutions possibles sous l'hypothèse d'imposition linéaire progressive. Puis il en déduit que lorsque le coût de contrôle est faible, augmenter le niveau de la sanction en diminuant la probabilité de détection génère une réduction de la fraude fiscale. A l'image de (CHRISTIANSEN V. 1980), KOSKELA E. prône donc l'efficacité d'une combinaison répressive alliant des pénalités conséquentes et une probabilité de détection raisonnable.

(SANDMO A. 1981) et (KOSKELA E. 1983) précisent que plus de progressivité dans la pénalisation réduit sans ambiguïté la fraude fiscale.

A leur tour, (LANDSKRONER Y., PAROUSH J., SWARYJ. 1990) évaluent l'impact d'une double pénalisation proportionnelle à la fois à l'impôt éludé et au revenu non déclaré. Sous l'hypothèse de décroissance de l'aversion absolue au risque, ils obtiennent une diminution de la fraude.

Les auteurs (JUNG Y.H., SNOW A., TRANDEL G.A. 1994), ont étudié le comportement de fraude dans un modèle bi sectoriel qui permet de considérer que les individus fondent en partie leur décision d'offre de travail sur les opportunités de fraude.

Leurs résultats sont cohérents avec les conclusions antérieures notamment celles liées à la portée dissuasive des actions menées par l'administration fiscale. Cette

modélisation se basait sur l'hypothèse d'une imposition proportionnelle, remplacée par une imposition progressive en 1999 par (SNOW A. et TRANDEL G.A.). Sous cette hypothèse ils arrivent au résultat selon lequel l'économie souterraine s'étend sous l'effet d'une élévation du taux d'imposition ou d'une accentuation de la progressivité du prélèvement.

II- Approche d'analyse empirique sur la fraude fiscale.

Les études empiriques consacrées au sujet de la fraude ont voulu tester les résultats issus de la recherche théorique.

L'analyse de (CLOTFELTER C.T. 1983) fut l'une des premières à reposer sur les données issues des résultats du TCMP² de 1969. Les principales conclusions issues de ce travail avancent que le niveau de revenu disponible après acquittement de la dette fiscale, mais aussi les taux marginaux d'imposition ont un effet important et négatif sur la déclaration fiscale. Ce lien est confirmé en 1992 par (WAHLUND R.) qui concentre également son étude sur l'influence des taux marginaux d'imposition sur le comportement de la fraude fiscale. Il explique que des taux d'imposition élevés accentuent l'aversion de l'individu à l'impôt. La fraude est alors perçue moins sévèrement ; ainsi l'individu sera enclin à saisir des opportunités de fraude. Ces deux auteurs contredisent alors (YITZHAKI S. 1974).

Pour (WITTE R.D.et WOODBURY 1985) les contrôles fiscaux peuvent être d'important stimulant à l'honnêteté en matière fiscale ; ce qui rejoint les résultats théoriques. Leur étude confirme également que la perception qu'on les contribuables de leur gouvernement, leur ressentiment même, constitue un facteur clé dans la décision de fraude des individus.

L'étude menée par (DUBIN J.A.et WILDE L.L.1988) porte essentiellement sur l'impôt fédéral sur le revenu aux Etats Unis. Ces auteurs fournissent une analyse de processus de sélection de l'autorité fiscale américaine afin de

² « Tax Compliance Measurement Program »

déterminer si des éléments socio-économiques en constituent la base. Ils démontrent alors que toute augmentation de ressources de l'administration fiscale implique une recrudescence des contrôles toutes catégories de contribuable confondues.

En 1988 (BERON K., TAUCHEN H.V., WITTEA.D.), analysent les effets de l'action répressive sur les deux formes alternatives de fraude : la fraude par sous déclaration des revenus et la fraude par majoration des diverses déductions autorisées. Ils signalent que pour toutes les classes, une intensification des contrôles favorise une juste déclaration des revenus. Toutefois la fréquence des contrôles à une efficacité accrue en ce qui concerne la juste déclaration des déductions par rapport à celle des revenus, et ceci essentiellement pour les classes moyennes.

Les auteurs (DUBIN J.A. GRAETZ M.J.et WILDE L.L. 1990), se sont concentrés sur l'effet des procédures de contrôles sur la déclaration personnelle de l'impôt sur le revenu. Leur étude visait d'une part à établir le résultat théorique selon lequel le contrôle à posteriori des déclarations présente l'avantage de décourager les comportements fiscaux déviants ; et d'autre part à préciser le rôle du contrôle dans le processus de la collecte fiscale, notamment en dissociant ces effets directs et indirects sur le revenu. L'effet dissuasif du contrôle est parfaitement confirmé.

Ces analyses ci-dessus font ressortir le fait que les politiques spécifiques de contrôle sont efficaces. Cependant ces politiques doivent répondre aux deux exigences.

La première est que ces actions doivent cibler les catégories de contribuables les plus susceptibles à frauder et la seconde concerne l'efficacité même de ces actions répressives. Ces actions doivent être menées avec compétence afin que la fraude soit décelée et punie car la décision des contribuables est influencée par les valeurs passées du contrôle.

La pression fiscale étant la principale cause avancée à la fraude fiscale ou

du moins la plus médiatisée, (FRIEDLAND N., MAITAL S. et RUTEMBERG A.), examinaient déjà en 1978 les réactions des sujets à des modifications dans les taux d'imposition, les pénalités et la fréquence des contrôles. A l'issue de ce travail, les auteurs confirmèrent tout comme (ALM J., JACKSON B.R. et Mc KEE M.) en 1992 que l'élévation des taux d'imposition accentuait la fraude fiscale contredisant à nouveau les résultats de (YITZHAKI S. 1974). Ils corroborèrent également l'effet dissuasif des procédures de contrôles ; ainsi que des pénalités sur les comportements déviants. De plus (FRIEDLAND N., MAITAL S., et RUTEMBERG A.) aboutirent à la conclusion que des pénalités conséquentes ont un effet dissuasif bien plus important que des contrôles plus fréquents. Cette appréciation sera reprise et confirmée par la suite par les travaux de (CHRISTIANSEN V. 1980).

L'iniquité du système fiscal est une autre cause retenue à la fraude par certaines études. Ainsi n'est-il pas possible de déterminer si la perception de l'iniquité engendre l'accentuation du phénomène de la fraude ou si elle constitue simplement un moyen de justifier ce comportement illégal (FALKINGER, 1988).

(SPICER M.W. et BECKER L.A. 1980) ont mis l'accent sur l'importance des sentiments d'iniquité sur les agissements des contribuables. L'hypothèse centrale de leur étude stipule que les contribuables qui participent à la loterie fiscale et pensent être victime d'injustice, développent un sentiment de colère qui augmente l'utilité marginale associée à l'action de fraude. A l'opposé, lorsque le contribuable bénéficie, ou croit bénéficier, de l'iniquité du système d'imposition c'est un sentiment de culpabilité qui l'habite et le pousse, parce que l'utilité marginale de la fraude diminue, à acquitter avec plus d'honnêteté son revenu. De manière similaire la fraude d'un groupe particulier de contribuables peut découler du sentiment de bénéficier dans une moindre proportion que le reste de la population des transferts gouvernementaux (BECKER W., BUCHNER H., SLEEKING J. 1987).

(ALM J., JACKSON B.R. et Mc KEE M. 1992) intègrent les dépenses

publique au jeu fiscal afin de déterminer si la perception d'une contrepartie au paiement des impôts incite à une déclaration plus juste des revenus. L'offre de bien public augmente l'acceptation de l'impôt et donc une régularité en matière fiscale. Mieux, pour ces auteurs, lorsque les contribuables se prononcent par le vote sur l'utilisation qui devrait être faite des impôts collectés, l'acceptation de l'imposition est améliorée et symétriquement l'ampleur de la fraude s'amenuise. Ainsi donc la sensation de recevoir quelque chose en contrepartie de l'impôt joue un rôle qui favorise l'acceptation de l'impôt. Néanmoins l'augmentation ne se fait pas de manière linéaire, ce qui laisse à penser que ce moyen d'action est lui aussi d'une portée limitée lorsqu'il s'agit de favoriser une déclaration honnête des revenus.

L'auteur (SPICER M.W.) a avancé l'idée que la fraude des uns était liée à la fraude des autres. Lorsqu'un contribuable est conscient que de nombreux autres contribuables fraudent, il sera plus enclin à éluder à son tour, tout ou partie de sa dette fiscale.

Les auteurs (COLLINS J.H. et PLUMLEE R.D. 1991) se sont intéressés au processus de sélection de déclaration à contrôler, en intégrant dans la simulation des stratégies de sélection des déclarations non aléatoires. Trois différentes formes d'audits sont alors introduites : un procédé standard d'audit aléatoire, un système de point limite ou de seuil, et un schéma d'audit conditionnel. Les résultats obtenus sont cohérents avec les attentes des auteurs. Conformément à l'intuition, l'expérience démontre que la stratégie d'audit aléatoire est celle qui dégage les résultats les moins bons en termes de régularité fiscale. Cette dernière est maximale lorsqu'une stratégie d'audit conditionnelle est menée. En effet une stratégie de vérification dans laquelle la probabilité de contrôle dépend de l'histoire du contribuable en matière de fraude permet d'atteindre un bien meilleur niveau de régularité fiscale à coût constant. De plus cette stratégie ne reviendrait pas plus chère que la stratégie de vérification aléatoire comme l'ont démontré (LANDSBERGER M. MEKIJSO I. 1982). En outre les études théoriques ont étudié les différentes techniques de sélection de déclaration qui concordent avec

les études empiriques de (COLLINS J.H.et PLUMLEER.D. 1991).

En effet (REINGANUM J.F. et WILDE L.L.1985) démontrent sous l'hypothèse de neutralité au risque des agents, et d'imposition forfaitaire que la stratégie aléatoire de sélection est bien moins efficace que la stratégie de détermination de point limite. Cette stratégie génère dans le cas de modèle de REINGANUM et WILDE une régularité fiscale totale.

Enfin (SPICER M.W., HERO R.E. 1985), et (WEBLEY P. 1980) soulignent le caractère durable des effets de contrôle fiscal. En effet, l'effet dissuasif implique que ceux des contribuables qui ont déjà été soumis à un audit fourniront postérieurement à cela, des déclarations relativement plus justes.

A l'issue de ces analyses empiriques, nous notons la grande diversité des attitudes fiscales. En outre les principales conclusions issues de ces analyses se présentent comme suit :

- ❖ les individus déclarent un revenu moindre quand le taux d'imposition augmente ;
- ❖ une augmentation de la pénalité augmente la juste déclaration ;
- ❖ des contrôles plus fréquents favorisent la déclaration honnête des revenus;
- ❖ l'honnêteté diminue dans le cas où les individus ont le sentiment d'être traités d'une manière injuste par rapport aux autres ;
- ❖ la décision de déclaration est prise en même temps que la décision d'offre de travail ;
- ❖ les individus paient plus d'impôt quand ils sont face à un programme public qu'ils ont sélectionné et qu'ils savent bénéficier d'un soutien très rependu ;
- ❖ les individus paient plus d'impôt quand ils reçoivent quelques chose en contrepartie ;
- ❖ quelques contribuables paient des impôts car ils sont convaincus que le fait de tricher est mal.

De ces points essentiels nous pouvons déduire quelques causes se trouvant à

l'origine des comportements de déviance en matière fiscale. Il s'agit :

- ❖ du taux d'imposition élevé ;
- ❖ d'insuffisance du contrôle fiscal
- ❖ d'absence de sanctions dissuasives et de contrepartie à l'impôt et
- ❖ de l'injustice fiscale ou d'inégalité des contribuables devant l'impôt.

Ces différentes causes sont d'ailleurs confirmées par les appréciations de (MARGAIRAZ A. 1997).

Comme des éléments de nature psychologique mais aussi sociale expliquent en partie les actes de fraude, des auteurs se sont efforcés d'apporter des réponses d'ordre psychologique aux comportements déviants en complément de la politique répressive traditionnelle. Leurs travaux présentent deux alternatives à la pénalisation monétaire, connues sous la dénomination de sanctions informelles et de stratégies positives.

Les sanctions informelles s'opposent aux sanctions formelles, civiles (amendes) ou pénales (peines de prisons), par le rôle prépondérant donné à la honte et à la culpabilité. En effet il est possible d'illustrer les sanctions informelles par la possibilité, de publier le plus souvent au niveau local, le nom de ceux qui n'ont intentionnellement pas acquitté la totalité de leur dette fiscale, et ce afin qu'ils soient confrontés à la désapprobation de leur proches, (VIOLETTE G.R.1989) et (HASSELDINE D.J. et KAPLAN S.E., 1992).

Les stratégies positives, ou appels à la conscience, répondent au contraire à la finalité généraliste de modification des croyances individuelles concernant la moralité de la fraude fiscale. Elles ne constituent pas la contrepartie d'un acte délictuel, mais repose sur la communication. Ces dernières seront alors axées sur l'explication des conséquences au plan de la collectivité des actes de fraude, (SCHWARTZ R.D.et ORLEANS S. 1967).

(HASSELDINE D.J. et KAPLAN S.E. 1992), stipulent que les bénéfices

tirés de ce type de mesure doivent être attendus à long terme. Lorsqu'elles portent directement sur les effets néfastes de la fraude et des comportements déviants, elles constituent un appel à la conscience en ce sens que les contribuables devraient être amenés à accepter la nécessité d'acquitter le montant de leurs impôts.

En revanche (GRASMICK H.G. et SCOTT W.J. 1982) mettent en garde contre la divulgation de l'ampleur de la fraude car, à côté de l'iniquité, une seconde source de motivation au comportement de minimisation de la charge fiscale consiste en un effet d'imitation. Dès lors une communication de cette mesure pourrait amener des contribuables jusque-là honnêtes à frauder s'ils déduisent de cette information que la fraude est généralisée.

(ROSSI P.H. et GRASMICK H. 1985) ont très tôt souligné les effets pervers potentiels d'une telle action. Pour ces deux auteurs, dans le jeu psychologique qui régit l'échange entre les contribuables et l'administration fiscale, un tel appel moral risquerait d'être interprété comme un signe de faiblesse de la part de l'administration fiscale. Les contribuables pouvant penser que ce type d'action est le reflet de l'absence de moyens contraignants alternatifs et efficaces pour encourager l'honnêteté lors de la déclaration.

(TITTLE C.R. et ROWE H.R. 1973) revoient également l'apport de (SCHWARTZ R.D. et ORLEANS S. 1967) en indiquant qu'une mise en application hésitante des appels à la conscience peut encourager la fraude au lieu de l'amenuiser. En outre l'autorité fiscale devrait rester consciente de la capacité d'adaptation conséquente qui caractérise les fraudeurs. Ceci est confirmé par (Rossi P.H. et GRASMICK H. 1985) qui pensent que les contribuables peuvent développer des stratégies de neutralisation de ces sentiments de culpabilité.

(THURMAN 1991) et (RIGGS 1984), affirment que l'effet dissuasif associé au sentiment de culpabilité disparaît dès lors que la complexité de la loi fiscale rend toute déclaration exacte quasiment inaccessible, la loi fiscale favorise de manière ostensible certains groupes plus que d'autres, une fraude fiscale de grande ampleur est sans importance aux yeux du gouvernement, l'inflation rend la fraude«

nécessaire », le manque occasionnel de régularité fiscale est accepté donc acceptable ; par rapport à un comportement de fraude fréquent et donc habituel, le gaspillage de fonds opérés par le gouvernement justifie le sous paiement de l'impôt. En conséquence diverses autres études (HITE P.A. 1989) ont proposé de compléter ces stratégies. Elles prônent les avantages d'une stratégie promotionnelle devant renouveler l'image de l'administration fiscale. Elles précisent l'importance de l'information des contribuables dans la dynamique fiscale.

Le travail de KAVULA M.G. a soulevé l'inégalité découlant de l'application de la loi fiscale comme cause de la fraude fiscale en République Démocratique du Congo.

Cette étude a souligné également que la conjoncture économique et le refus des contraintes sont aussi à l'origine de la fraude.

Dans l'environnement béninois l'accent a été mis sur la mauvaise gestion des recettes fiscales qui se traduit par les "cols blancs" et les détournements opérés au sommet de l'Etat (ADJAKA H. 2000). Ce travail suggère qu'il faut une meilleure répartition des recettes fiscales et montre que l'incivisme fiscal est dû à l'indifférence de l'opinion publique face à la fuite devant l'impôt.

En 2006, (TINHOUETIN B.) soulève que le problème de l'incivisme fiscal a pour origine le poids de l'informel, le manque de volonté des contribuables et le comportement des agents de l'administration fiscale. Ces facteurs expliquent également l'écart entre les valeurs théoriques et les réalisations de certains impôts comme la TVA et l'IS.

Les effets néfastes de la fraude et de l'évasion fiscale au regard, aussi bien de l'économie, de la justice que de la morale ont été abordés par (GBAGUIDI S. 1985).

Cette étude a montré les méfaits de la fraude tant au niveau national qu'international.

Au plan national elle évoque la diminution des rendements des ressources

de l'Etat, l'atteinte de la justice sociale, et les irrégularités de la concurrence parfaite sur le marché des biens et services. A l'international ces méfaits de la fraude impliquent des conflits socioéconomiques et politiques entre plusieurs Etats.

D'autres travaux (AKINTCHO C. et KANKOLE W.M.1988) ont proposés des moyens de lutte contre la fraude fiscale dans le cadre de la fiscalité intérieure. Pour ces auteurs la double sanction et pénalité prévue par le CGI serait un moyen dissuasif pour amenuiser la fraude fiscale au Bénin.

En élargissant le champ de recherche sur les origines de la fraude fiscale, (MASSINANDE D. 2006) atteste que, le manque d'assainissement de l'environnement fiscal et douanier, l'absence de comptabilité informatisée justifie l'inefficacité des administrations financières. Pour ce faire il préconise qu'il faut renforcer le contrôle sur pièce ; améliorer la sélectivité du contrôle fiscal externe qui permet d'éviter par exemple les crédits permanents de TVA et les reports à nouveau déficitaires sur plusieurs années.

Enfin, la concentration à outrance des structures chargées des enquêtes fiscales ; l'absence d'orientation des enquêtes fiscales vers les données susceptibles de favoriser l'examen de la situation fiscale personnelle sont des causes se trouvant à la base du phénomène de la fraude fiscale (GANDJI B. 2006). A cet effet elle suggère qu'il faut déconcentrer les structures d'enquêtes fiscales pour leur bonne couverture du territoire, et mettre en place les moyens d'action et d'intervention.

Section 2 : démarche méthodologique.

Nous présenterons dans cette section l'ensemble des démarches à suivre et des méthodes à utiliser pour l'atteinte de nos objectifs.

PARAGRAPHE 1 : Données à collecter et techniques de collecte.

I- Données à collecter et population d'étude.

A- Données à collecter.

Les données à collecter regroupent les informations que véhiculent chacune de nos hypothèses. Les données relatives à l'hypothèse 1 sont le nombre de dossiers programmés pour le contrôle, le nombre de dossiers effectivement contrôlés et le nombre d'inspecteurs vérificateurs affectés au contrôle.

Le montant de l'impôt dissimulé et le montant de la pénalité correspondante sont celles relatives à l'hypothèse 2.

Ces différentes données seront recueillies sur une période de trois (03) ans (2012 à 2014). Pour mieux comprendre les résultats de l'analyse de ces données d'autres informations (qualitatives) utiles seront recueillies grâce aux entretiens directs qui seront réalisés avec les inspecteurs des impôts.

B- Population d'étude.

Notre population d'étude est constituée par les gestionnaires des dossiers des services d'assiette, et des inspecteurs vérificateurs du service de contrôle fiscal de la DGE ; et du chef service de la BEF.

II- Techniques de collecte des données.

Nous nous sommes basés sur la recherche documentaire et des entretiens directs.

A- Recherche documentaire.

Elle nous a consisté à passer en revue les travaux qui ont été réalisés sur le phénomène de la fraude fiscale. A cet effet nous avons consulté dans les bibliothèques de l'Ecole Nationale d'Administration et de Magistrature (ENAM) et de la Faculté des Sciences Economiques et de Gestion (FASEG) les mémoires et ouvrages relatifs au sujet. De même quelques documents fiscaux ont été consultés sur place dans les locaux de la DGI. Aussi faut-il reconnaître que les

recherches sur l'internet ont été d'un grand apport pour notre travail.

B- Entretiens directs.

Des entretiens directs ont été réalisés avec la population ci-dessus définie pour avoir des compléments d'informations relatives aux données définies pour les hypothèses. Ils sont réalisés au moyen d'un guide d'entretien (ANNEXE 1) qui a soulevé entre autres des questions relatives aux difficultés liées à la mise en œuvre du contrôle fiscal et aux sanctions appliquées en cas de détection de fraudes.

PARAGRAPHE 2 : Outils et méthodes d'analyse des données.

I- Outils d'analyse.

Nous avons utilisés des tableaux pour la présentation des données.

II- Méthodes d'analyse.

Nous avons adopté une méthode d'analyse explicative des données basée sur le coefficient de corrélation entre les variables dont la formule se présente comme suit :

$$r = \frac{cov(xi, yi)}{\partial x \times \partial y}$$

Pour l'hypothèse 1 nous allons d'abord montrer l'insuffisance du contrôle fiscal par la confrontation du nombre de dossiers à contrôler et le nombre de dossiers contrôlés avec l'utilisation du taux de réalisation comme indicateur. Nous allons ensuite étudier le lien qu'il y a entre le nombre de dossiers contrôlés noté (y) et le nombre d'inspecteurs affectés au contrôle noté (x) ; ceci à travers le calcul du coefficient de corrélation. Ainsi donc si :

-Si r tend vers 0, il n'existe aucun lien de causalité entre les deux variables x et y .

-si $-0,5 < r < 0,5$ il n'y a pas de véritables relations linéaires entre les deux variables x et y .

-si r tend vers -1 , les deux variables sont en relation étroite ; à l'accroissement de l'une correspond une diminution de l'autre.

-si r tend vers 1 il existe une relation étroite entre les deux variables x et y . A un accroissement de x correspond un accroissement de y .

Il y a corrélation linéaire lorsque la valeur absolue de r tend vers 1 .

Pour la vérification de l'hypothèse 2 il s'agira pour nous de voir si l'intégralité de l'impôt dissimulé est frappée de pénalité. Autrement dit, il s'agira pour nous de vérifier s'il existe un lien de causalité entre l'impôt dissimulé et la pénalité correspondante ceci par le calcul du coefficient de corrélation linéaire dont la formule est notée ci-dessus.

CHAPITRE 3 : PRESENTATION DES RESULTATS DE RECHERCHE.

Ce chapitre sera consacré à la restitution des résultats de nos investigations, à l'analyse des données et à l'approche de solutions pour une lutte efficace contre la fraude fiscale.

Section 1 : Entretiens et analyse des données

Cette section sera présentée en deux paragraphes dont le premier paragraphe intitulé le dépouillement des entretiens et le second paragraphe nous parle de la présentation et analyse des données.

PARAGRAPHE 1 : Dépouillement des entretiens

Les entretiens réalisés nous ont permis de recueillir certaines informations relatives aux données définies pour les hypothèses. Toutefois nous avons été confrontés à la réticence des chefs services à nous fournir les statistiques demandées ; argumentant sur le fait de la sensibilité de ces données et du secret professionnel.

Au cours de ces entretiens nous avons soulevé entre autre des questions relatives aux difficultés liées à la mise en œuvre du contrôle fiscal et aux sanctions appliquées en cas de détection de fraude. En effet nous avons pu identifier les difficultés qui s'opposent à la mise en œuvre d'un contrôle suffisant et efficace. Ces difficultés sont surtout liées aux moyens requis pour la réalisation du contrôle, dont l'insuffisance est mise en cause. Il s'agit notamment du personnel affecté au contrôle et du matériel roulant sans lequel il ne peut y avoir descente du gestionnaire ou de l'inspecteur sur le terrain.

En effet tous les inspecteurs interviewés ont incriminé l'insuffisance du personnel affecté au contrôle et du matériel roulant comme difficulté majeure rencontrée lors du contrôle fiscal. L'insuffisance du matériel roulant amène les inspecteurs à se déplacer souvent sur le terrain avec leur propre véhicule, mais ceux-ci n'ont pas en retour une dotation suffisante en carburation.

Pour mieux se rendre compte de l'insuffisance du personnel affecté au contrôle, il nous faudrait des analyses basées sur des statistiques d'une période de

trois (03) ans au moins; sur le personnel affecté au contrôle, sur le nombre de dossiers à contrôler, et sur le nombre de dossiers contrôlés.

Mais faute de disponibilité de ces statistiques au niveau des services d'assiettes, nous avons concentré nos analyses sur les quelques données chiffrées recueillies au niveau du service du contrôle fiscal (SCF).

Rappelons que Le SCF s'occupe de la vérification générale de la comptabilité qui porte sur trois ans c'est-à-dire sur trois exercices (délai de prescription).

Le même problème d'insuffisance de moyens se pose au niveau de la BEF qui a pour mission d'apporter un appui technique aux services chargés du contrôle fiscal.

L'abstinence des contribuables de donner suite aux injonctions du fisc en cas de demande de renseignements ou la non disponibilité de ceux-ci est une autre difficulté rencontrée lors du contrôle, sur laquelle tous les inspecteurs interviewés sont unanimes. Mais des mesures punitives sont prévues à cet effet pour ces contribuables. Ainsi un contribuable qui s'abstient de donner suite aux demandes de renseignements de la part des inspecteurs se voit infliger une sanction.

Une autre difficulté mais pas des moindres est l'influence que subissent les inspecteurs de la part des autorités politiques. En témoigne 60% des inspecteurs interviewés. En effet l'ingérence des autorités politiques dans la gestion des dossiers des contribuables, qui ne peut être prouvée avec des données chiffrées est une réalité ; bien regrettable. Car cette dernière porte entorse au principe d'égalité des contribuables devant l'impôt et crée ainsi une situation d'inégalité de ceux-ci devant l'impôt.

Pour finir avec les difficultés notons que les conditions de travail des inspecteurs ne sont pas les mieux désirés. En effet ils occupent des bureaux exigus qui, de plus manquent d'aération. A ces conditions de travail s'ajoutent les risques auxquels ils sont exposés dans l'exercice de leur métier. En effet les inspecteurs

sont pour les contribuables des ennemis de qui ils subissent toute sorte de menace notamment des menaces de mort. Mais au regard de ces risques aucune mesure n'est prise à leur endroit pour les inciter au travail.

Lorsqu'au cours du contrôle les infractions fiscales commises par les contribuables sont mises en évidence, elles entraînent l'application des sanctions prévues par le CGI. Ces sanctions en cas d'insuffisance ou d'omission des éléments de la base imposable dépendent de la bonne ou de la mauvaise foi du contribuable.

Au cas où le contribuable est de bonne foi les droits rappelés sont assortis d'une pénalité de 20%. Par contre le taux de pénalité est de 40% lorsque le contribuable est de mauvaise foi, et de 80% lorsqu'il est établi qu'il a mis en œuvre des intentions frauduleuses. Ainsi pour appliquer un taux de pénalité de 40% ou de 80% il faut préalablement avoir prouvé la mauvaise foi du contribuable. A la question de savoir comment la bonne ou la mauvaise foi du contribuable est-elle prouvée tous les inspecteurs ont tenu préciser que la bonne foi du contribuable se présume (c'est-à-dire que le contribuable qui souscrit à sa déclaration est présumé de bonne foi), et que l'appréciation de sa mauvaise foi est laissée à la discrétion de l'inspecteur.

Pour apprécier l'efficacité des sanctions appliquées en cas de détection de fraude, il faut mettre en évidence l'effet de ces dernières sur le comportement des contribuables à l'encontre de qui ces sanctions ont été appliquées. Ainsi à la question de savoir si les contribuables qui ont été punis pour cas de dissimulation présentent-ils des déclarations conformes à la réalité de leurs activités, tous les inspecteurs interviewés s'accordent que certains de ces contribuables se ressaissent dans leurs agissements frauduleux, mais d'autres changent de stratégies de fraude. Ce comportement des contribuables qui consiste à changer de stratégies de fraude, pose le problème de dissuasion des sanctions appliquées.

En effet si les sanctions appliquées étaient dissuasives elles devraient amener tous les contribuables à se ressaisir dans leurs agissements frauduleux.

PARAGRAPHE 2 : Présentation et analyse des données.

I. Présentation et analyse des données relatives à l'hypothèse 1

A. Les données relatives à l'insuffisance du contrôle fiscal

Le tableau n°1 ci-dessous indique l'évolution dans le temps du taux de réalisation du contrôle externe.

Tableau n°1 : **Evolution du taux de réalisation du contrôle externe**

Années	2012	2013	2014	totaux
Eléments				
Prévisions	137	151	143	431
Réalisations	63	69	78	210
Taux (%)	45,98	45,70	54,55	-

Source : SCF /DGE/DGI

L'examen de ce tableau nous fait ressortir que le taux de réalisation du contrôle externe a connu une augmentation sur la période de 2012 à 2014. En effet il passe de 46% en 2012 à 55% en 2014.

Le taux moyen de réalisation est de 49%. Ce qui signifie que sur 100 dossiers programmés pour le contrôle, seulement 49 sont contrôlés. Ce faible taux de réalisation traduit l'insuffisance du contrôle fiscal dont nous recherchons la cause.

B. Les données relatives aux causes de l'insuffisance du contrôle

Le tableau n°2 ci-dessous présente l'évolution du nombre de dossiers contrôlés et du nombre d'inspecteurs vérificateurs affectés au contrôle.

Tableau n°2: Evolution du nombre de dossiers contrôlés et du nombre d'inspecteurs vérificateurs affecté au contrôle

Années	2012	2013	2014
Eléments			
Réalisations	63	69	78
Nombre d'inspecteurs	7	8	9

Source : SCF/DGE/DGI

Il apparait que le nombre d'inspecteurs affectés au contrôle a connu une augmentation sur la période de 2012 à 2014. En effet de 7 inspecteurs en 2012 il passe à 9 inspecteurs en 2014, soit un accroissement de 29%. Sur la même période on observe également une augmentation du nombre de dossiers contrôlés qui passe de 63 dossiers en 2012 à 78 dossiers en 2014 soit un accroissement de 24%.

De l'analyse comparative de l'évolution du nombre d'inspecteurs et celle du nombre de dossiers contrôlés, observée sur la période de 2012 à 2014, nous pouvons à priori affirmer que le nombre d'inspecteurs passant à 9 en 2014, a contribué à une amélioration des opérations de contrôle.

Ce lien supposé, entre le nombre d'inspecteurs et le nombre de dossiers contrôlés sera vérifié à travers les indicateurs d'appréciation présentés dans le tableau n°3.

Tableau n°3 : calcul des indicateurs relatifs à l'hypothèse 1

Années	xi	yi	xi yi	xi ²	yi ²
2012	63	7	441	3969	49
2013	69	8	552	4761	64
2014	78	9	702	6084	81
Total	210	24	1695	14814	194
Moyenne	70	8			
Cov (xy)	15				
Var(x)	114				
Var(y)		2			
R	0.993399				

Source : résultats du traitement des données recueillies

Il ressort du tableau n°3 que $r = 0,993399$. Ce qui signifie que r est significativement proche de 1.

Ainsi le nombre de personnel affecté au contrôle explique significativement le nombre de dossiers contrôlés. En effet un nombre suffisant de dossiers contrôlés résulte d'un nombre suffisant de personnel affecté au contrôle.

En conséquence l'insuffisance du nombre d'inspecteurs vérificateurs affecté au contrôle entraîne l'insuffisance du contrôle fiscal.

II. Présentation et analyse des données relatives à l'hypothèse 2

Le tableau n°3 ci-dessous présente l'évolution de la TVA dissimulée et celle de la pénalité correspondante.

Tableau n°4: **Evolution de la TVA dissimulée et de la pénalité correspondante**

Années / Eléments	2012	2013	2014	Moyenne
TVA dissimulée	5048441399	6254046563	213692342	3838726768
pénalité	1928504614	2632953603	83340013	1548266077

Source : RPI/DGE/DGI

L'examen de ce tableau fait ressortir que de 2012 à 2013 la TVA dissimulée a connu une augmentation et passe de 5048441399 en 2012 à 6254046563 en 2013. On observe également une augmentation des pénalités correspondantes qui de 1928504614 en 2012 passe à 2632953603 en 2013. De 2013 à 2014 la TVA dissimulée a diminué et passe à 213692342 ainsi que les pénalités qui passent à 83340013. Sur la période de 2012 à 2014 la TVA moyenne dissimulée est de 3838726768 pour une pénalité moyenne de 1548266077.

L'analyse comparative de l'évolution de la TVA dissimulée et celle des pénalités correspondantes témoignent bien d'une corrélation positive entre la TVA dissimulée et la pénalité correspondante (c'est-à-dire que toute augmentation ou diminution de l'impôt fraudé s'accompagne d'une augmentation ou diminution de la pénalité correspondante). Ainsi l'on pourrait dire que tout l'impôt dissimulé est-il frappé de pénalité ? Qu'en est-il exactement ? Le tableau n°4 présente les indicateurs d'appréciation.

Tableau n°5 : **calcul des indicateurs relatifs à l'hypothèse 2(en milliard de francs)**

Années	xi	yi	xi yi	xi ²	yi ²
2012	5,048441	1,928504	9,735939	25,486757	3,719128
2013	6,254046	2,632954	16,466615	39,113091	6,932447
2014	0,213692	0,083340	0,017809	0,045664	0,006946
Total	11 ,516179	4,644798	26,220363	64,645512	10,658521
Moyenne	3,838726	1,548266			
Cov (xy)	8,390256				
V(x)	20,438060				
V(y)		3,467138			
r	0,999599				

Source : résultats du traitement des données recueillies

Il ressort du tableau n°4 que $r = 0,999599$. Ce qui signifie que r est significativement proche de 1. Alors l'impôt dissimulé explique significativement la pénalité correspondante.

Ainsi, l'impôt dissimulé est pris en compte dans le calcul de la pénalité correspondante. Autrement dit l'intégralité de l'impôt dissimulé est frappé de pénalité.

Section 2 : vérification des hypothèses et approches de solutions

Il s'agira pour nous dans cette section de vérifier nos différentes hypothèses et de proposer des approches de solution pour une lutte efficace contre la fraude fiscale.

PARAGRAPHE 1 : vérification des hypothèses et synthèse des résultats

I. Vérification des hypothèses

Après l'analyse des résultats nous pouvons statuer sur la vérification des hypothèses.

H₁ : L'insuffisance du personnel affecté au contrôle explique l'insuffisance du contrôle fiscal.

Des résultats relatifs à l'hypothèse 1 il ressort que le nombre de dossiers contrôlés est fonction du nombre d'inspecteurs vérificateurs affectés au contrôle. Ainsi un nombre suffisant de dossiers contrôlés résulte d'un nombre suffisant d'inspecteurs affectés au contrôle. Par conséquent l'insuffisance du personnel affecté au contrôle entraîne l'insuffisance du contrôle fiscal.

Notre hypothèse se trouve ainsi confirmée

H₂: Les sanctions prévues par le CGI pour punir la fraude fiscale ne sont pas rigoureusement appliquées.

Avec les résultats relatifs à l'hypothèse 2, nous tirons comme conclusion que l'impôt dissimulé explique significativement la pénalité correspondante.

Ainsi la fraude détectée à l'issue du contrôle est punie.

Ceci infirme notre hypothèse

II. Synthèse des résultats

La littérature sur la fraude fiscale montre que le contrôle fiscal est un instrument dissuasif pouvant combattre celle-ci. En effet, étant la contrepartie du système déclaratif sur lequel repose la fiscalité béninoise, le contrôle fiscal permet au fisc d'obliger les contribuables (de mauvaise foi) à accomplir leurs devoirs fiscaux dans le respect des lois et règlements ; et de faire respecter le principe d'égalité des citoyens devant l'impôt. Mais malheureusement le contrôle fiscal est handicapé dans sa mise en œuvre par un manque cruel de personnel dont celui disponible n'arrive à boucler que 49% des dossiers programmés par an.

Ce faible taux de réalisation du contrôle fiscal génère un important manque à gagner pour l'Etat, car le contrôle fiscal est mise en œuvre dans un délai (délai de prescription) à l'expiration duquel la loi interdit toute action de contrôle. En effet tout dossier programmé pour le contrôle au cours d'une année et qui n'est pas contrôlé est atteint par la prescription (à concurrence du plus ancien exercice du délai de prescription). Ainsi pour un taux de réalisation de 49%, 51% des dossiers programmés pour le contrôle sont atteints chaque année par la prescription (à concurrence du plus ancien exercice du délai de prescription), et le fisc ne pourra plus de ce fait mener des opérations de contrôle sur cet exercice même si ces dossiers sont soumis au contrôle l'année qui suit celle pour laquelle ils sont programmés pour le contrôle.

Aussi le contribuable qui sait qu'il a dissimulé tout ou partie de ses revenus et qui n'a pas subi un contrôle peut persister dans cet acte. Cette insuffisance du contrôle qui n'entraîne que le contrôle de quelques-uns seulement des contribuables crée ainsi une inégalité dans la mesure où tous les contribuables ne subissent plus la même pression de la part du fisc. Ceci contrarie ainsi le principe d'égalité des contribuables devant l'impôt, et pourrait avoir pour conséquence l'entrée dans l'informel des contribuables qui subissent le contrôle si ces derniers se jugent victimes d'injustice fiscale.

Cette insuffisance du contrôle fiscal dont la cause incriminée est l'insuffisance du personnel, trouve également sa source dans l'insuffisance des moyens matériels notamment le matériel roulant. Pour s'en convaincre, notons que le SCF de la DGE a un seul véhicule de pool. Or la DGE est à compétence nationale, et doit à cet effet faire aussi des investigations dans les zones reculées. Dès lors si une équipe de contrôle se déplace sur le Nord (par exemple) avec le seul véhicule, les autres équipes sont au bureau sauf s'ils utilisent leur propre véhicule. Cette situation ne permet pas toujours la célérité qu'il faut dans le travail. Aussi utiliser son propre véhicule pour faire entrer de l'argent dans la caisse de l'Etat ne peut mettre l'inspecteur à l'abri des tentatives de corruption. Ainsi les fonds qui doivent entrer

dans la caisse en porteront certainement un coup.

Pour renforcer le contrôle fiscal la Direction Nationale de Vérification et d'Enquêtes Fiscales a été mise en place avec la mission d'apporter un appui technique aux services chargés du contrôle fiscal. Elle abrite en son sein la Brigade d'Enquête Fiscale qui est chargée de la mise en œuvre des enquêtes fiscales pour bien appréhender la matière imposable. Au niveau de cette structure l'exécution des tâches n'est pas sans difficultés. Ces difficultés sont surtout liées aux moyens humains et matériels disponibles pour le travail, dont l'insuffisance est mise en cause.

Dans ces conditions l'efficacité attendue dans l'exécution des tâches ne sera pas obtenue. Ceci ne leur permettra pas d'apporter l'appui qu'il faut aux services chargés du contrôle fiscal.

Pour atteindre donc l'objectif visé par le contrôle fiscal il faut adapter les moyens requis à l'ampleur des tâches qui incombent aux services qui en ont la charge.

De ce qui précède, l'on pourrait dire que le contrôle fiscal est une condition nécessaire pour combattre la fraude fiscale. Mais elle n'est pas suffisante si la fraude détectée n'est pas punie. Ainsi pour que le contrôle fiscal soit véritablement un instrument dissuasif pouvant combattre la fraude fiscale, il faut nécessairement que la fraude détectée soit punie.

En effet dans l'hypothèse que tout le revenu dissimulé par le contribuable est découvert à l'issue du contrôle, si ce n'est que l'impôt dû sur le revenu dissimulé qui lui est exigé, celui-ci peut persister dans son acte de dissimulation et ce par des moyens de plus en plus perfectionnés, dans l'espoir que pour les contrôles à venir tout ce qu'il aura à dissimuler ne soit pas totalement appréhendé. Mais si en plus de ce qu'il doit sur le revenu dissimulé, il lui est exigé une somme supplémentaire pour sanctionner son acte, ceci peut tout de même l'amener à faire preuve d'honnêteté dans ses prochaines déclarations. Ainsi, il est nécessaire que la fraude détectée soit punie.

Soulignons que la sanction pour fraude doit non seulement être effective, mais aussi dissuasive. En effet il faut que le taux de pénalité à appliquer en cas de détection de fraude soit tel que le contribuable (fraudeur) sente le poids de la pénalité pour pouvoir se ressaisir dans ses agissements frauduleux.

Même s'il est prouvé d'après les résultats relatifs à l'hypothèse 2 que la fraude détectée est sanctionnée, le caractère dissuasif de cette sanction reste controversé.

En effet le taux de pénalité n'étant pas fixe, dépend de la bonne ou de la mauvaise foi du contribuable. Or l'appréciation de la bonne foi du contribuable est laissée à la discrétion de l'inspecteur. Il va s'en dire donc que le taux de pénalité dépend de l'aptitude de l'inspecteur à qualifier tel ou tel acte de bonne ou de mauvaise foi.

L'appréciation de la foi du contribuable étant subjective, un acte qu'un inspecteur peut qualifier de mauvaise foi peut être un acte de bonne foi pour un autre et vice versa. Ainsi la sanction n'aura pas toujours son caractère dissuasif. Et là ; l'objectif de dissuasion visé par cette dernière ne sera pas atteint.

PARAGRAPHE 2 : Approches de solutions pour une lutte efficace contre la fraude fiscale

I. Suggestions

Pour une lutte efficace contre la fraude fiscale, il est urgent de trouver de solutions adéquates à la résolution des problèmes spécifiques liées à la problématique de la fraude. L'insuffisance du contrôle fiscal dont la cause principale est l'insuffisance du personnel, constitue sans doute un handicap à une lutte efficace contre la fraude fiscale. Pour y solutionner nous proposons le renforcement du contrôle fiscal. Renforcer le contrôle fiscal consistera pour l'Etat d'adapter les moyens requis à l'ampleur des tâches qui incombent aux services chargés de la mise en œuvre du contrôle fiscal, ainsi que les services

affiliés. Ce renforcement passera par l'augmentation de l'effectif du personnel affecté au contrôle, et du matériel roulant sans lequel il ne peut y avoir descente de l'inspecteur sur le terrain.

Une chose est d'augmenter l'effectif du personnel, mais une autre est de mettre à sa disposition les moyens sans lesquels il ne peut se rendre sur le terrain. Ainsi il serait opportun d'assurer la disponibilité en nombre suffisant des moyens de transport.

En effet un (1) seul véhicule de pool pour neuf (9) inspecteurs, qui sont appelés à travailler sur tout le territoire national est insuffisant. Et ceci n'est pas sans conséquences financières néfastes pour l'Etat. Et pour cause?

Si un inspecteur est au bureau faute de véhicule alors que le travail doit s'effectuer sur le terrain, ceci ne garantit guère l'atteinte du rendement attendu de son travail. Ou bien, si l'inspecteur utilise son propre véhicule, alors qu'il n'a même par la dotation suffisante en carburant, il voudra s'approvisionner en carburant sur les fonds à encaisser par l'Etat. Il voudra aussi amortir son véhicule sur ces mêmes fonds. Il va s'en dire que l'inspecteur ne sera plus donc à l'abri des " négociations de redressement". Ainsi le contribuable (fraudeur) qui tente toujours de corrompre l'inspecteur aura toutes les chances de réussir, dans sa tentative. Et s'il réussit le montant des redressements notifiés ne sera plus ce qu'il devrait être. Il en découlera donc un manque à gagner pour l'Etat. Il apparaît donc nécessaire d'augmenter le matériel roulant pour mettre l'inspecteur à l'abri de toute tentative de corruption, laquelle tentative, si elle est réussie ne fait qu'encourager le contribuable dans ses agissements frauduleux.

Le même problème d'insuffisance du personnel et du matériel roulant se pose au niveau des services d'assiette qui ont en charge le contrôle sur pièce (CSP) et le contrôle ponctuel (CP). Ce problème comme nous venons de le

développer ne saurait permettre d'obtenir le rendement attendu dans l'exécution des tâches assignées à ces services. Il est donc nécessaire de doter ces services des moyens humains et matériels requis pour le travail.

La Brigade d'Enquête Fiscale (BEF) est aussi confrontée au même problème. Or l'efficacité du contrôle fiscal dépend de l'efficacité dans l'exécution des tâches qui incombent à ce service. En effet un contrôle, à l'issue duquel tout le revenu dissimulé par le contribuable n'est pas découvert, ne saurait le dissuader. Or ce service est habilité à recouper les éléments de la base imposable. Il est donc nécessaire voire indispensable de pourvoir ce service des moyens nécessaires pour l'accomplissement de sa mission.

L'efficacité du contrôle dépend aussi de la sanction à appliquer en cas de détection de fraude. En effet un contrôle à l'issue duquel la fraude détectée n'est pas sanctionnée ne saurait dissuader le contribuable. Ainsi la sanction est une condition nécessaire à la pleine efficacité du contrôle fiscal. Et pour que la sanction garantisse au contrôle toute son efficacité, elle doit être dissuasive. Or le taux de pénalité à appliquer en cas de fraude, tel qu'il est déterminé ne saurait toujours dissuader le contribuable, car résultant d'une appréciation subjective. Pour assurer à la sanction son caractère de dissuasion il urge donc de corriger la détermination du taux de pénalité de son subjectivisme. Cette dernière ne doit pas dépendre de l'aptitude de l'inspecteur à qualifier tel ou tel acte de bonne ou de mauvaise foi.

A cet effet nous proposons une uniformisation d'appréciation des actes de bonne ou de mauvaise foi afin que l'appréciation ne diffère pas d'un inspecteur à un autre.

II. Opérationnalisation des solutions proposées

La réalisation d'un contrôle suffisant et efficace comme une mesure efficace pour lutter contre la fraude fiscale est subordonnée à la mise en œuvre

d'un certain nombre de mesures sans lesquelles la fraude ne saurait être totalement éradiquée. Ces mesures sont liées au niveau de l'imposition, à la finalité de l'impôt, et à l'inégalité des contribuables devant l'impôt, qui sont aussi présentés comme des causes de la fraude fiscale.

En effet si le contribuable est contraint pas le contrôle à déclarer tous ses revenus et que l'impôt qu'il acquitte constitue pour lui un lourd fardeau du fait des taux d'imposition élevé ou que l'impôt qu'il acquitte n'est pas bien géré ou qu'il se sent victime d'une injustice fiscale ; il peut développer des stratégies de fraude pour mettre l'administration fiscale dans l'impossibilité d'accéder à la totalité du revenu dissimulé. Alors le contrôle n'aura plus l'effet dissuasif attendu sur le contribuable. Ainsi à côté du contrôle qui doit être suffisant et efficace, il faut aussi prendre des mesures favorables à l'honnêteté dans la déclaration. Et pourquoi des mesures par rapport au niveau de l'imposition, à la finalité de l'impôt, et à l'inégalité des contribuables devant l'impôt ? Et quelles sont ces mesures ?

En effet le contribuable, évoluant dans un environnement caractérisé par des contraintes économiques tel que l'inflation où il n'arrive pas à subvenir pleinement à ses besoins, ne peut consentir à l'impôt que s'il n'est capable de supporter celui mis à sa charge du fait des taux d'imposition élevés. A cet effet il faut qu'il y ait une révision périodique des taux d'imposition en tenant compte de la conjoncture économique La révision à la baisse cette année des taux d'imposition est une mesure salubre, qui compte tenu de la conjoncture économique, peut se répéter allègerait la charge au contribuable.

Le contribuable qui consent à l'impôt et l'acquitte ne peut jamais accepter que cet impôt soit gaspillé ou détourné de sa finalité, préalablement définie par les décideurs. Ainsi une chose est d'alléger la charge fiscale au contribuable; une autre est d'utiliser à bon escient l'impôt qu'il paie du fait de cet allègement. Il faut alors une gestion saine et transparente des impôts collectés, et la

réalisation des projets auxquels ces impôts sont affectés devrait être effective dans les meilleurs délais. Car tout projet qui traîne dans sa réalisation ‘‘consomme’’ plus d’argent qu’il n’en faut, et ce du fait de l’inflation qui grève les prix des matières requises pour sa réalisation. Et plus les projets requièrent plus d’argent, plus les contribuables seront sollicités. Ainsi l’impôt leur sera plus alourdi. Incapable de pouvoir le supporter, ils ne peuvent chercher qu’à y échapper.

De même la trahison des dirigeants qui se traduit par l’utilisation de l’impôt à d’autres fins ne peut qu’accentuer l’aversion du contribuable à l’impôt. En effet l’impôt étant détourné de sa finalité, il n’y aura plus une adéquation entre l’impôt payé par le contribuable et les services fournis par les décideurs. Ceci ne peut donc inciter le contribuable à déclarer tous ses revenus. Il faudrait alors que les auteurs et co-auteurs des détournements de deniers publics subissent la rigueur de la loi et que les fonds détournés retournent dans la caisse de l’Etat.

Aussi le contribuable qui consent à l’impôt et l’acquitte ne peut accepter que, dans le même temps des autorités politiques s’ingèrent dans la gestion des dossiers de certains contribuables laquelle ingérence dispense ceux-ci de tout ou partie de l’impôt à payer. Le contribuable qui se sent victime de cette injustice ne peut chercher qu’à échapper à l’impôt, et ce pour deux raisons. Primo l’impôt lui devient cher à payer, car la lourde charge de l’Etat qui devrait être répartie entre tous les citoyens est laissée à la charge de quelques-uns d’eux seulement. Secundo il n’a plus l’avantage compétitif par rapport à ceux-là qui sont dispensés de l’impôt à payer, car cette situation d’inégalité crée une concurrence déloyale qui lui fait perdre sa compétitivité. Il est donc nécessaire que l’Etat veille à ce que tous les citoyens contribuent à la couverture de ses charges, qu’ils soient politiciens ou non. A cet effet l’Etat doit faire voter une loi interdisant l’immixtion des autorités politiques dans la gestion des dossiers des contribuables.

Au regard des risques qu'encourent les inspecteurs, il est aussi indispensable que l'Etat prenne des mesures incitatives à leur endroit. D'abord l'Etat se doit de les mettre dans de bonnes conditions de travail et d'encourager les travaux en heures supplémentaires. Il devra ensuite prévoir pour eux des primes de risque, quitte à les inciter au travail.

L'application des solutions proposées avec la mise en œuvre de ces mesures le tout associé à une lutte sincère et acharnée contre la corruption nous apparaît comme une mesure efficace pour combattre la fraude fiscale.

Conclusion

La fiscalité constitue sans nul doute un moyen privilégié pour la mobilisation des ressources nécessaires au financement des dépenses de l'Etat. Au Bénin la mobilisation des recettes fiscales est fondée sur un système déclaratif où le contribuable lui-même liquide l'impôt à payer. L'asymétrie d'information propre à un tel système donne déjà une première opportunité de fraude au contribuable dans la mesure où celui-ci a la possibilité de déclarer tout ou partie de ses revenus. Ainsi la mobilisation des recettes fiscales est compromise par cet incivisme des citoyens, qui pour diverses autres raisons n'ont qu'un souci permanent ; celui d'échapper à l'impôt.

La fraude fiscale est un mal qui affecte sérieusement les finances publiques et constitue ainsi un frein au développement. Il est donc urgent de prendre des mesures radicales à l'encontre de ce mal.

La présente étude nous a permis d'identifier des moyens dissuasifs pouvant la contraindre, à savoir les contrôles fiscaux et l'application de sanctions dissuasives en cas de détection de fraude.

Malheureusement, au Bénin le contrôle fiscal est handicapé par l'insuffisance des moyens requis pour sa mise en œuvre. Ce qui ne permet pas sa suffisance. Aussi les sanctions appliquées en cas de détection de fraude, telles qu'elles sont déterminées ne garantissent pas toujours l'objectif de dissuasion visé par ces dernières. Ce qui n'assure pas l'efficacité du contrôle. Alors, pour que le contrôle fiscal combatte véritablement la fraude, il faut qu'il soit suffisant et efficace. La suffisance du contrôle suppose la disponibilité en nombre suffisant des moyens requis pour sa mise en œuvre, et son efficacité tient surtout à l'application de sanctions dissuasives en cas de découverte de fraude.

Le niveau de l'imposition, la finalité de l'impôt, et l'inégalité des contribuables devant l'impôt, étant aussi présentés comme des causes de la fraude fiscale, il est nécessaire voire indispensable que l'Etat :

- ✓ allège la charge fiscale au contribuable, et ce au moyen d'une révision périodique des taux d'imposition en tenant compte de la conjoncture économique ;
- ✓ assure une gestion saine et transparente des impôts collectés ;
- ✓ applique rigoureusement des sanctions requises à l'encontre des auteurs et co-auteurs des détournements de deniers publics ;
- ✓ veille à ce que tous les citoyens contribuent à la couverture de ses charges, qu'ils soient politiciens ou non. A cet effet il peut faire voter une loi interdisant l'immixtion des autorités politiques dans la gestion des dossiers de certains contribuables, laquelle immixtion dispense ceux-ci de tout ou partie de l'impôt à payer.

La mise en œuvre de ces différentes mesures, accompagnée d'une lutte sincère et acharnée contre la corruption constitue à notre humble avis la thérapie appropriée pour une lutte efficace contre la fraude fiscale.

Bibliographie

Ouvrages

- ✓ ALLINGHAM, M.G., SANDMO. A, [1972], « Income tax evasion: a theoretical analysis »; Journal of Public Economics. 1, pp.323-338, dans MODERN PUBLIC FINANCE I, pp.50-65.
- ✓ ALM, J., [1988a], “Complain cost costs and the tax avoidance-tax evasion decision”, Public Finance Quarterly.16 (1) pp.31-66
- ✓ ALM. , J., [1988a], “Uncertain tax politics, individual behavior, and welfare”, American Economic Review. 78(1) pp.237-245
- ✓ ALM, J., M.C CALLIN, [1990], “Tax avoidance and tax evasion as a joint portfolio choice”, Finances Publiques, 45 (3), pp.191-200.
- ✓ ALM, J JACKSON, B. R., Mc KEE, M, [1992], “Estimating the determinants of taxpayer compliance with experimental data”, National Tax Journal, 45, pp.107-114
- ✓ ALM, J JACKSON, B. R., Mc KEE, M., [1993], “Fiscal exchange, collective, collective decision institutions and tax compliance”, journal of Economic Behavior and Organization, 22 (3), pp.285-303.
- ✓ BECKER, W., Buchner, H., SLEEKING, S., [1987], “The impact of public expenditures on tax evasion: an experimental approach”, Journal of Public economic, 34, pp.243-252.
- ✓ BERON, K., TAUCHEN. H. V & WITTE A. D., [1988], « A structural equation model of tax compliance and auditing” WORKING PAPER SEIRS, n°2556, National Bureau of Economic Research.
- ✓ CHRISTIANSEN, V., [1980], “Two Comments ox Tax Evasion”, Journal of Public economics, 13, pp.389-393
- ✓ CLOTEELTER, C. T., [1983], “Tax evasion and tax rates: an analysis of individual return”, The Review of Economic and Statistics, 63 (3) pp.363-373.
- ✓ COLLINS, J.H., MURPHEY D., PLUMLEE, R.D., [1991], “The taxpayer’s labor and reporting decision: the effect of audit schemes” the Accounting Review, 66, pp.559-576.
- ✓ DASSESSE M.et MINNE P. « Droit fiscal ; principes généraux et impôts sur le revenu », 4è éd, Bruxelles 1996
- ✓ DUVERGER M. « éléments du droit fiscal »;paris puf 1970
- ✓ DUBIN, J., A. GRAETZ, M., WILDE, L. L., [1990], “The effects of audit

- rates on the federal individual income tax, 1977-1986, "National Tax Journal, 43, pp.395-409.
- ✓ DUBIN, J., GRAETZ, M., UDELL, WILDE, L. L., [1992], "The demand for tax return preparation services", The review of Economics and Statistics, 75, pp.75-82
 - ✓ FALKINGER, J., [1988], "Tax evasion and equity: a theoretical analysis", Finances Publiques, 43. Pp.388-395
 - ✓ FRIEDLAND, N., MAITAL, S., RUTENBERG, A., [1978], "A simulation study of income tax evasion", Journal of Public economic, 10, pp.107-116
 - ✓ GRASMICK H. G., SCOTT. W. J., [1982], "Tax evasion and mecanisme of social control: A comparison with grand and petty theft", Journal of economic Psychology, 2, pp.213-230.
 - ✓ HASSELDINE, D. J., KAPLAN, S.E. [1992], The effect of different sanction communications in hypothetical taxpayer compliance: policy implication from NEW- Zealand", Finances publiques 44, pp.45-60
 - ✓ HITE P. A. [1987] "a positive approach to taxpayer compliance" Public Finance, 44, pp 249-267.
 - ✓ JUNG, Y. H., SNOW A., TRANDEL, GA., [1994], "Tax evasion and the size of the underground economy" Journal of Public Economic, 54 pp.391-402.
 - ✓ KOSKELA, E., [1983], "A note on progression, penalty schemes and tax evasion", Journal of public economic, 22, pp.127-133.
 - ✓ KOSKELA, E., [1983], "On the shape of tax schedule the probability of detection and the penalty as deterrents to tax evasion", Finances Publiques, p.70-80.
 - ✓ LANDSBER GER M., MEIKIJSON, I., [1982], "Incentives generating state dependent penalty schemes", Journal of Public Economics, 19, p 333-353.
 - ✓ LANDSKRONER, Y. PAROUTH j. ET SWARD, J., [1990]" Tax evasion and portfolio decisions", Public Finance, 45 (3), p.409-422.
 - ✓ LONG, S., SWINGEN, J., [1987] "An approach to the measurement of tax law complexity", Journal of the American Taxation Association, pp.22-36.
 - ✓ MARGAIRAZ A. « La fraude fiscale et ses succédanés, Comment on échappe à l'impôt», Lawsanne, SI 1997,
 - ✓ MEHL L. « Science et techniques fiscales », Collection « Thémis » Presses Universitaires de France tome1, 1959,
 - ✓ NGAOSYVATHN Pheniphautr « Rôle de l'impôt dans les pays en voie de développement », tome 1 et tome 2

- ✓ REINGANUM, J. F. WILDE, L.L., [1985], "Income tax compliance in a principal agent framework", *Journal of public Economics*, 26, pp.1-18
- ✓ REINGANUM, J. F. WILDE, L.L., [1986], "Equilibrium verification and reporting policies in a model of tax compliance", *International Economic review*, 27, pp.739-760.
- ✓ ROSIER C. « l'Impôt » Edition Montaigne Paris, 1936
- ✓ ROSSI, P. H., GRASMICK, H., [1985] »Appeals within our social structure that can enhance voluntary compliance », in *Conference on Tax Administration Research*, Internal Revenue Service. Washington, pp.79-115.
- ✓ SCHWARTZ, R. D., ORLEANS, S., [1967], "On legal sanctions", *University of Chicago Law REVIEW*, pp.274-30.
- ✓ SPICER, M. W., BECKER, L. A. [1980], "Fiscal inequity and tax evasion: an experimental approach", *National Tax Journal*, 33.pp 171-175.
- ✓ SPICER, M.W., HERO, R.E., [1985], "Tax evasion and Heuristics: A research note", *Journal of Public economics*, 26, pp.263-267.
- ✓ SPICER, M.W. THOMAS, J. E. [1982], "Audit probability and the tax evasion decision: An experimental approach", *Journal of Economic Psychology*, 2, pp.242-245
- ✓ TADDEI B. « la fraude fiscale » librairie technique, paris 1974
- ✓ TAUCHEN H. WITTE, A., [1986] "Economies models of how audit policies affect voluntary compliance *National Tax Journal*, 39, pp.39-45
- ✓ THURMAN Q. C, St John, C., RIGGS, L.R., [1984], "Neutralization and tax deviance: How effective would a moral appeal be in improving to tax laws", *Law and Policy*, 6, pp.309-327.
- ✓ TITTLE, C.R., ROVE, A.R., [1973], "Moral appeal, sanction threat, and deviance: An experimental test" *Social Problem*, 20, pp 488-498.
- ✓ VIOLETTE G. R. [1992], "Effectis of communicating sanction on taxpayer compliance". *Journal of the American Tax Association*, 11, pp.92-104.
- ✓ WAHLUND, R., [1992], "Tax changes and economic behavior: The case of tax evasion", *Journal of economic Psychology*, 13, pp.657-677.
- ✓ WEBLEY P. [1980], "Audit probabilities and tax evasion in a business simulation" *Economics Letters*, 25, pp.267-270.
- ✓ WITTE R. D., WOODBURY, [1985], "The effects of tax laws and tax administration on tax compliance: the case of the US individual income tax", *National Tax Journal*, 30 (38), pp.1-13.
- ✓ YITZHAKI. S. [1974]. "A Note on Income Tax Evasion: A Theoretical

Analysis”, Journal of Public Economics, pp.201-202.

Mémoires

- ✓ AKINTCHO C. et Wilfried KANKOLE M. « Appréhension et répression de la fraude fiscale en République du Bénin » ENA, 1988, cycle II
- ✓ ADJAKA Hermine « problématique de la réticence des contribuables béninois face à leurs obligations fiscales » ENA, 2005, cycle I
- ✓ TINHOUEIN Bernadette « la problématique de l’incivisme fiscal en RB » ENA, 2006, cycle II
- ✓ MASSINANDE Djimasté « contribution à la mise en œuvre de contrôle mixte de la DGID et de la DGDDI en vue de la lutte contre la fraude et l’évasion fiscale en RB » ENA, 2006, cycle I

- ✓ GBAGUIDI Solange « la fraude et l’évasion fiscale en matière d’ICAI au Bénin », ENA 1985, cycle II
- ✓ KAVULA MWANANGANA Ghislain « Problématique de la fraude fiscale sur le développement de la République Démocratique du Congo ». université de KINSHASSA (2006)

Autres documents

- ✓ Recueil de textes fiscaux du Bénin édition 2014

Articles

- ✓ Cécile Bazart « les comportements de fraude fiscale : le face-à-face contribuable-administration fiscale », Cahier n°01.06.22, Juin 2001.

ANNEXES

ANNEXE 1 : Guide d'entretien

Dans le cadre de la rédaction de notre mémoire de fin de formation, nous, Etudiants BOUTE Victorien et BONOU Rozaire vous prions de répondre à nos préoccupations. Nous vous remercions et vous rassurons de la stricte confidentialité des informations collectées.

1- Quelles sont les difficultés qui s'opposent à la mise en œuvre d'un contrôle suffisant et efficace ?

- Insuffisance du personnel affecté au contrôle
- Insuffisance des moyens matériels
 - Matériel roulant
 - Matériel informatique
 - Autres matériels
- Autres difficultés

2- Comment la bonne ou la mauvaise foi d'un contribuable est-elle prouvée, en cas d'acte de dissimulation constaté dans sa déclaration ?

3- Quel est le comportement des contribuables, qui pour avoir dissimulé les éléments de la base imposable ont été punis conformément aux sanctions prévues par le CGI pour punir ces actes : Présentent-ils ultérieurement à cette punition des déclarations conformes à la réalité de leurs activités ?

- Ils se ressaisissent dans leurs agissements frauduleux
- Certains se ressaisissent, mais d'autres changent de stratégies de fraude.

4- Que dites-vous de l'ingérence des autorités politiques dans la gestion des dossiers des contribuables ?

5- Quels sont les risques auxquels vous êtes exposés dans l'exercice de vos activités ?

6- Y-a-t-il des mesures incitatives prises à votre endroit ?

ANNEXE 2 : Organigramme de la DGID

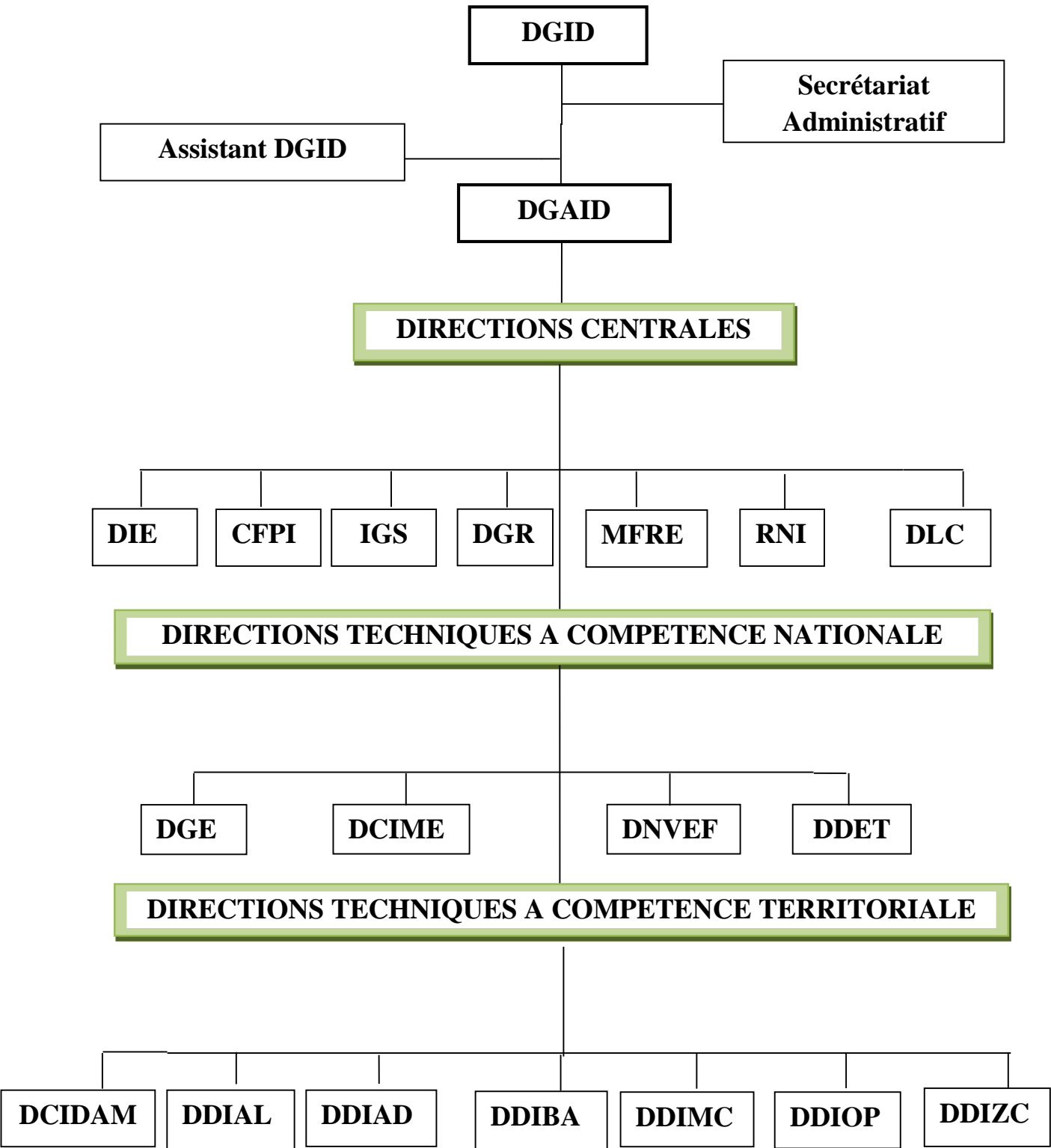


TABLE DES MATIERES

AVERTISSEMENT.....	i
SOMMAIRE.....	ii
REMERCIEMENTS.....	iii
DEDICACES.....	iv
LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS.....	vi
LISTE DES TABLEAUX.....	viii
GLOSSAIRE DE L'ETUDE.....	ix
INTRODUCTION.....	01
Chapitre 1 : Présentation de la structure d'accueil et problématique de recherche.....	03
Section 1 : Cadre contextuel de l'étude.....	03
Paragraphe 1 : Présentation du cadre institutionnel de l'étude :	
la DGI.....	03
I- Historique et attributions de la DGI.....	03
A- Historique de la DGI.....	03
B- Attributions de la DGI.....	04
II- Organisation de la DGI.....	05
Paragraphe 2 : Présentation du cadre physique et environnemental de l'étude.....	06
I- Présentation du cadre physique de l'étude.....	06
A- Attributions et organisation de la DGE.....	06
1) Attributions.....	06
2) Organisation.....	07
B- Attributions et organisation de la DCIME.....	08
1) Attributions.....	08
2) Organisation.....	09

C- Attributions et organisation de la DNVEF.....	10
1) Attributions.....	10
2) Organisation.....	10
II- Présentation du cadre environnemental de l'étude.....	12
A- Le micro-environnement.....	12
1) Les usagers de la DGI.....	12
2) Les fournisseurs de la DGI.....	12
3) Les directions connexes de la DGI.....	13
B- Le macro-environnement.....	13
Section 2 : Problématique de la fraude fiscale, objectifs et intérêt de l'étude.....	15
Paragraphe 1 : Problématique de la fraude fiscale.....	15
Paragraphe 2 : Objectifs et intérêt de l'étude.....	17
I- Objectifs.....	17
II- Intérêt de l'étude.....	18
Chapitre 2 : La revue de littérature sur la fraude fiscale et démarche méthodologique.....	19
Section 1 : Revue de littérature.....	19
Paragraphe 1 : Clarification des concepts de fraude fiscale et d'évasion fiscale.....	20
Paragraphe 2 : Les travaux réalisés sur la fraude fiscale.....	22
I- Approche d'analyse théorique sur la fraude fiscale.....	22
II- Approche d'analyse empirique sur la fraude fiscale.....	27
Section 2 : Démarche méthodologique.....	35
Paragraphe 1 : Données à collecter et techniques de collecte.....	36
I- Données à collecter et population d'étude.....	36
A- Données à collecter.....	36
B- Population d'étude.....	36

II- Techniques de collecte des données.....	36
A- Recherche documentaire.....	36
B- Entretiens directs.....	37
Paragraphe 2 : Outils et méthode d'analyse des données.....	37
I- Outils d'analyse.....	37
II- Méthode d'analyse.....	37
Chapitre 3 : Présentation des résultats de recherche.....	39
Section 1 : Entretiens et analyse des données.....	39
Paragraphe 1 : Dépouillement des entretiens.....	39
Paragraphe 2 : Présentation et analyse des données.....	42
I- Présentation et analyse des données relatives à l'hypothèse 1.....	42
A- Les données relatives à l'insuffisance du contrôle fiscal.....	42
B- Les données relatives aux causes de l'insuffisance du contrôle fiscal.....	43
II- Présentation et analyse des données relatives à l'hypothèse 2.....	44
Section 2 : Vérification des hypothèses et approches de solutions.....	47
Paragraphe 1 : Vérification des hypothèses et synthèse des résultats.....	47
I- Vérification des hypothèses.....	47
II- Synthèse des résultats.....	47
Paragraphe 2 : Approches de solutions pour une lutte efficace contre la fraude fiscale.....	50
I- suggestions.....	50
II- Opérationnalisation des solutions proposées.....	53
CONCLUSION.....	56
BIBLIOGRAPHIE.....	58
ANNEXES.....	62
TABLE DES MATIERES.....	64