



REPUBLIQUE DU BENIN

MINISTÈRE DE L'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR ET DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE

UNIVERSITÉ D'ABOMEY-CALAVI (U A C)



**ÉCOLE DOCTORALE DES SCIENCES JURIDIQUES, POLITIQUES ET
ADMINISTRATIVES**

MÉMOIRE POUR L'OBTENTION DU DIPLÔME
D'ÉTUDES APPROFONDIES (DEA)

OPTION : DROIT PUBLIC FONDAMENTAL

THEME :

**RÉFLEXION SUR LA RETENUE À LA
SOURCE DANS LE SYSTÈME FISCAL
BÉNINOIS.**

Réalisé et soutenu publiquement par :

LASSISSI Sèmiou Adéniyi

Sous la direction du :

**Professeur Nicaise MEDE,
Agrégré de Droit Public.
Université d'Abomey-Calavi**

S E P T E M B R E 2 0 1 7

L'argent¹ public est au cœur de « l'État de droit »² et de la démocratie »³. Dans une société démocratique, la transparence des finances publiques est un dû au peuple⁴ et ce point de vue fut celui de Michel BOUVIER lorsqu'il affirme que d'une part la nécessaire transparence des budgets et des comptes, d'autre part la responsabilisation des décideurs et des gestionnaires publics sont les deux axes fondamentaux des réformes des finances publiques contemporaines⁵.

Dans l'un de ses articles demeuré fameux, malgré son ancienneté⁶, le professeur Paul AMSELEK démontre que les finances publiques sont nées en même temps que l'État⁷. Or, l'État n'est rien d'autre qu'un certain niveau de l'organisation sociale. Ce niveau est celui qui vient après le clan et la tribu qui sont des structures si petites qu'une force publique de protection n'est pas nécessaire : elle est assurée par le groupe tout entier. Dès que le groupe atteint une certaine dimension, sa protection nécessite des moyens plus importants et pour les réunir, on a recours à une « *contribution commune* », quelle

¹ « ... la déesse des finances publiques, l'argent est la substance des finances publiques. » MEDE (N.), *Finances publiques, Espace UEMOA/UMOA*, Préface académique du professeur BOUVIER (M.), Dakar, Sénégal, 2016, édition L'Harmattan-Sénégal, p.36, 546 pages. Pour le Maréchal MONTECUCCULI (R.), l'argent est « l'instrument des instruments ; il sait enchanter l'esprit le plus sage et calmer la fureur des plus féroces », cité par MEDE (N.), op. cit. p. 36, 546 pages.

² CHEVALLIER (J.), *L'État de droit*, Paris, Montchrestien, 4ème Ed, 2003, pp. 9-14.

« L'État de droit a connu au cours de ces deux dernières décennies une étonnante promotion. Concept forgé par les juristes et l'usage des juristes, il paraît indissociable d'une certaine conception du droit et de l'Etat. L'Etat de droit présentait ainsi tous les aspects d'une théorie juridique contingente, liée à un contexte sociopolitique spécifique : les équivoques, voire les aprioris, sous-jacentes à cette théorie, enfin de compte passablement obscur. Tout Etat qui se respecte est désormais tenu de se présenter sous l'aspect avenant, de se parer des couleurs chatoyantes, de l'Etat de droit, qui est un label nécessaire sur le plan international ». (Le Bénin s'en est paré en adoptant la constitution du 11 décembre 1990). « L'Etat de droit est devenu la référence incontournable, un des attributs substantiels de l'organisation politique, au même titre que la démocratie avec laquelle il entretient des relations complexes : moyen de réalisation de l'exigence démocratique. L'Etat de droit est conçu comme un type particulier d'Etat soumis à un « régime de droit » : dans lequel l'Etat, le pouvoir ne peuvent user que des moyens autorisés par l'ordre juridique en vigueur, tandis que les individus disposent de voies de recours juridictionnelles contre les abus qu'il est susceptible de commettre ».

³ Préambule, Directive n°01/2009/CM/UEMOA du 27 mars 2009 portant Code de transparence dans la gestion des finances publiques au sein de l'Union Economique Monétaire Ouest Africaine (UEMOA).

⁴ En Afrique de l'Ouest, l'Union économique et monétaire a, depuis longtemps, adopté une directive sur la transparence dans la gestion des finances publiques (directive n° 02/2000/CM/UEMOA) du 29 juin 2000, abrogée et remplacée par la directive n° 01/2009/CM/UEMOA et son annexe du 27 mars 2009. Mais les comportements des administrations financières des Etats membres n'ont pas fondamentalement changé.

⁵ BOUVIER (M.), « Préface, un monde en transition : nouvelle gouvernance financière publique et nouveau contrat social », *la LOLF dans tous ses états*, sous la direction de Nicaise MEDE, éditions : centre des publications universitaires de l'Université d'Abomey-Calavi, Actes du colloque national des 13 et 14 février 2015, Cotonou, Bénin, p.9, 620 pages.

⁶ AMSELEK (P.), « Peut-il y avoir un Etat sans finances ? » In *Revue de droit public (RDP)*, 1983.

⁷ « L'histoire traditionnelle et les documents qui se précèdent au fur et à mesure que nous descendons le cours du temps semble lier assez nettement la création de d'Etats puissants à l'apparition et au développement de l'impôt » précisait ARDANT (G.), *Histoire de l'impôt*, Fayard, 1972 cité par BOUVIER (M.), ESCLASSAN (M-C.) et LASSALE (J-P), *Finances publiques*, Paris, France, 3è édition, L.G.D.J, 1996, p. 515, 782 pages.

que soit la forme que celle-ci peut prendre, qu'elle soit en prestations de services ou en nature ou enfin sous forme pécuniaire⁸ : l'impôt.

La tradition académique française dont nous sommes héritiers veut que l'étude de l'impôt soit un chapitre de la science des finances publiques. Sa vocation serait d'étudier les prélèvements obligatoires ou, plus exactement, les « impositions de toute nature » selon la formule de la Constitution Béninoise du 11 décembre 1990⁹. Le droit fiscal serait donc, le chapitre consacré aux ressources budgétaires notamment les ressources ayant un caractère de prélèvement obligatoire. Cela fait du droit fiscal une discipline centrée sur l'impôt.

Selon les théoriciens des finances publiques classiques, l'impôt « *est une prestation pécuniaire requise des particuliers par voix d'autorité à titre définitif et sans contrepartie en vue de la couverture des charges publiques* »¹⁰. Pour Michel BOUVIER, « *le principe de l'impôt paraît surtout aller de soi dans la mesure où il existe des dépenses d'intérêt général qu'il faut bien couvrir* »¹¹. Ainsi que le soulignait Gaston JÈZE « *il y a entre l'impôt et les dépenses, une relation tellement étroite que l'on peut dire que la dépense d'intérêt général est le fondement et la mesure de l'impôt moderne* »¹². L'impôt a donc un visage dont les facettes sont multiples. Il est comme un dieu Janus. Stéphanie DAMAREY n'a-t-elle pas affirmé que le droit fiscal se ramène aux règles et méthodes relatives à la détermination, au recouvrement et au contentieux des divers impôts¹³. En ce sens, le droit fiscal concerne exclusivement les recettes de l'État et celles des collectivités publiques. A l'origine du contrôle parlementaire¹⁴, l'impôt est un élément majeur de la vie en société. Comme l'ont

⁸ Cette origine militaire de l'impôt est confirmée par de nombreux auteurs historiens, par exemple, Gabriel ARDANT, *Histoire de l'impôt*, Fayard, deux tomes, 1972.

⁹ Article 98 « Sont du domaine de la loi les règles concernant : ... l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toute nature ... », constitution de la République du Bénin du 11 décembre 1990.

¹⁰ JÈZE (G.), *cour de finances publiques*, LGDJ, 1936, cité par DAMAREY (S.), « *Finances publiques* » Gualino éditeur, septembre 2006, Paris, France p.61 672 pages.

¹¹ BOUVIER (M.), ESCLASSAN (M.-C.) et LASSALE (J.-P.), *Finances publiques*, Paris, France, 3^e édition, L.G.D.J, 1996, p. 513, 782 pages.

¹² JÈZE (G.), *cour de finances publiques et de législation financière française*, Paris, Giard, 1932,

¹³ L'article 98 de la Constitution Béninoise du 11 décembre 1990, attribue compétence au législateur pour voter l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toute nature.

¹⁴ « C'est en brandissant le refus de l'impôt qu'on avait transformé des régimes, c'était en refusant ouvertement qu'on avait fait des révolutions, c'était en associant politique et finances publiques qu'on avait, non sans peine, construit les mécanismes de contrôle parlementaire ». Lire, P. BELTRAME, « Le consentement de l'impôt. Devenir d'un grand principe », in RFFP, n° 51, 1995, p. 80.

souligné avec d'autres Louis TROTABAS et COTTERET (J.-M.), « *l'histoire enseigne que nos institutions politiques sont fondées sur le consentement de l'impôt, c'est-à-dire sur l'intervention pratiquement nécessaire du Parlement, représentant les contribuables pour établir l'impôt* »¹⁵.

Consacré par plusieurs instruments juridiques, l'impôt est une obligation citoyenne pour tout contribuable en vue de la couverture des charges publiques¹⁶. Au plan international, les dispositions des articles 13 et 14 de la Déclaration des Droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789 affirment d'une part le principe de légalité fiscale et d'autre part celui d'égalité fiscale et de non discrimination. En effet, par son article 14 qui dispose que : « *Tous les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée* », la Déclaration exprime le consentement de l'impôt admis comme le socle du principe de légalité fiscale. Dorénavant, aucune levée d'impôt ne peut s'effectuer si elle n'a pas été préalablement décidée par l'assemblée représentative. Ainsi, la légitimité sociologique de ce prélèvement obligatoire est assurée. En son article 13 qui dispose que : « *Pour l'entretien de la force publique et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable. Elle doit être également répartie entre les citoyens en raison de leur faculté* », elle pose le principe de l'égalité devant l'impôt, un principe controversé qui, d'un point de vue juridique s'entend comme de l'égalité devant la loi fiscale et ce indépendamment de tout idéal de justice¹⁷. Au plan communautaire comme au plan interne, plusieurs instruments juridiques fondent la nécessité, la légalité et la légitimité de l'impôt. Seul l'État, personne morale souveraine, a la compétence de créer ou de supprimer un impôt par décision du parlement, décision prise en la forme législative. Le souci de performance budgétaire en vue de rendre possible l'optimum de bien-être partagé que le discours dominant nommé improprement développement et dont les liens de

¹⁵ TROTABAS (L.) et COTTERET (J.-M.), *Droit fiscal*, Dalloz, 1970, cité par BOUVIER M., ESCLASSAN M.-C. et LASSALE J.-P., op. cit., p. 531, 782 pages.

¹⁶ Article 33 de la Constitution du 11 décembre 1990, « Tous les citoyens de la république du Bénin ont le devoir de travailler pour le bien commun, de remplir toutes leurs obligations civiques et professionnelles, de s'acquitter de leurs contributions fiscales ».

¹⁷ BOUVIER M., ESCLASSAN M.-C. et LASSALE J.-P., op. cit., p. 536, 782 pages.

causalité avec la démocratie politique sont plus qu'incertains¹⁸ fait une place importante à l'Administration fiscale et plus particulièrement au service du recouvrement de l'impôt afin d'optimiser les recettes fiscales.

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

Beaucoup d'efforts ont été engagés pour pallier la faiblesse des ressources publiques des pays africains, mais jusqu'à la fin des années soixante-dix, la transposition de systèmes fiscaux étrangers a constitué un facteur majeur d'incohérence et de manque de pertinence de la fiscalité en Afrique. Dans le courant des années quatre-vingt, un effort sans précédent d'adaptation des systèmes fiscaux a été engagé. Ainsi, le rapport Thill a constitué une étape marquante au Bénin. Il proposait de mettre en œuvre un système fiscal moderne reposant notamment sur la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et d'adopter des règles fiscales aussi simples que possible afin d'en faciliter l'administration. Il était aussi préconisé de définir de manière rationnelle les compétences des différentes Administrations financières et de prévoir des modes de mobilisation de l'impôt compatibles avec les capacités administratives existantes¹⁹.

Conformément à un axe majeur des missions Thill, de nombreuses réformes menées en Afrique ont privilégié l'harmonisation des impôts cédulaires et l'utilisation intensive de la retenue à la source. Ainsi, des réformes ont été engagées pour élargir l'assiette de l'impôt, alléger des taux d'imposition initialement très élevés et simplifier le calcul de l'impôt.

¹⁸ Ambivalence du lien de causalité que souligne Pierre Boutros BOUTROS-GHALI (P. B. BOUTROS-GHALI *L'interaction démocratie et développement*, Paris, UNESCO, 2002) et qu'exprime aussi le prix Nobel d'économie (1998) Amartya (S) ; "Un pays ne doit pas être déclaré mûr pour la démocratie mais il doit plutôt parvenir à la maturité par la démocratie." (Amartya Sen, *La démocratie des autres. Pourquoi la liberté n'est pas une invention de l'Occident*. Paris, Payot, 2005). La maturité par la démocratie, ou la maturité par d'autres voies, l'option semble ouverte.

¹⁹ THYLL (J.), Rapport de synthèse de la mission « Fiscalité et ajustement structurel en Afrique francophone. », 1991 eds, inspecteur général des finances Paris, cité par CHAMBAS (G.) in « Afrique au sud du Sahara, mobiliser des ressources fiscales pour le développement », CERDI-ADETEF-MF, 2004, p. 9, 74 pages.

Dans un contexte dominé par les impératifs de réduction de la pauvreté (Stratégie de réduction de la pauvreté) et les Objectifs du Millénaire pour le Développement (OMD)²⁰, la question de la qualité de la gouvernance publique, plus exactement de la gouvernance financière publique devient le point axial des préoccupations des politiques et des gestionnaires. De ce point de vue, le nouveau cadre harmonisé des finances publiques devient la matrice de la renaissance du droit et de la gestion financière publique au service de la promotion économique et financière des États²¹.

La retenue à la source qui a toujours eu une place prégnante dans l'administration de l'impôt au Bénin, a pris un relief nouveau avec le transfert de la fonction de recouvrement de la Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique (DGTCP) à la Direction Générale des Impôts (DGI)²² consacré par la décision-loi n° 89-007 du 20 avril 1989²³ puis, du fait de l'entrée de ce pays dans l'ère démocratique annoncée par la conférence des forces vives de la nation de février 1990, dont l'un des impératifs majeurs demeure la mobilisation accrue des recettes fiscales. Considéré par le fisc comme un outil de mise en œuvre de la politique et des stratégies fiscales, porteur d'un effet de levier en vue de l'amélioration du rendement de l'impôt, la retenue à la source est, à tort ou à raison une source d'évasion fiscale et d'accumulation d'arriéré d'impôt.

Un regard dans les dédales de cette modalité de recouvrement des impôts et taxes fait apparaître clairement que le poids de la fiscalité dans les finances publiques et plus précisément dans la couverture des charges publiques au Bénin est d'une

²⁰MEDE (N.), « Réflexion sur le cadre harmonisé des finances publiques dans l'espace UEMOA », in *Revue Africaine des Sciences Juridiques*, n°1/2014 ; pp. 173-210.

²¹ « Les transformations de l'Etat contemporain s'inscrivent dans le cadre de l'essor d'une économie cognitive, c'est-à-dire une économie pour laquelle la connaissance, le savoir, la compétence, la créativité, sont essentiels. » lire BOUVIER (M.), *La LOLF dans tous ses états*, préface, « un monde en transition : nouvelle gouvernance financière publique et nouveau contrat social », sous la direction de Nicaise MEDE, éditions CPU de l'UAC, Cotonou, Bénin, p.15, 620 pages.

²² La Direction Générale des Impôts et des Domaines (DGID) est devenue Direction Générale des Impôts (DGI) depuis le transfert des affaires foncières et domaniales vers l'Agence Nationale du Domaine et du Foncier (ANDF) créée par la loi n°2013-01 du 14 août 2013 portant code foncier et domanial en République du Bénin. L'article 17 de la loi de finances portant gestion 2017 la confirmé comme suit « la dénomination « Direction Générale des Impôts et des Domaines » et le nom « Directeur Général des Impôts et des Domaines » figurant au code général des impôts sont remplacés dans tous les articles dudit code respectivement par « Direction Générale des Impôts » et « Directeur Général des Impôts ».

²³ Par cette loi le législateur a décidé du transfert de la fonction de recouvrement des impôts, droits et taxes à la direction des impôts. Cette loi a été amendée par la loi n°89-008 portant amendement et approbation de la décision-loi n°89-007 du 20 avril 1989.

importance indéniable et mérite une attention particulière²⁴. Dans l'optique de la gestion budgétaire axée sur la performance, la retenue à la source prête désormais une place plus importante à l'efficacité et l'efficacités dans la collecte et l'utilisation des ressources publiques.

La théorie financière classique héritée du constitutionnalisme occidental, attribue le pouvoir de décision en matière financière aux assemblées élues au suffrage direct des citoyens. Ce principe de consentement de l'impôt, qui pose la règle de l'exigence du peuple, à ne payer l'impôt qu'après l'avoir consenti au travers de ses représentants, reste l'affirmation la plus nette des libertés politiques et le fondement le plus essentiel des démocraties représentatives²⁵. La reddition des comptes étant inhérente à l'État de droit, on peut en déduire que le recouvrement fiscal, dont la retenue à la source n'est qu'un mode, est une obligation pour l'État et plus particulièrement pour l'Administration fiscale. Dans ce cadre, la problématique de l'acceptation de l'impôt, et par conséquent des modalités qui la favorisent, prend bien évidemment un intérêt renouvelé d'autant qu'elle s'inscrit dans un environnement idéologique peu favorable à l'impôt.

Le recouvrement de l'impôt consiste en l'ensemble des opérations qui permettent le passage de l'argent public de la poche du contribuable vers la caisse de l'État²⁶. Pour M. BOUVIER, recouvrer l'impôt c'est le percevoir²⁷. Plusieurs techniques ont été élaborées par le législateur pour faciliter la perception de l'impôt quelle que soit sa nature au nombre desquelles on peut citer la retenue à la source, un instrument fiscal moderne porteur d'une meilleure justice fiscale²⁸. En effet, technique de recouvrement, la retenue à la source est à l'origine une perception anticipée opérée pour le compte de l'État par un tiers payeur, à valoir sur l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés dû par le bénéficiaire à raison de ses revenus. Lorsqu'elle n'est pas libératoire, la

²⁴ Il s'agit pour nous d'un prisme d'analyse nécessaire à la compréhension du périmètre contextuel de la mobilisation des recettes fiscales.

²⁵ ATIOUKPE (A.), *Les pouvoirs financiers du Parlement au Bénin de 1990 à nos jours*, mémoire de DEA de droit public fondamental, soutenu à Abomey-Calavi en septembre 2012, p. 2, 124 pages

²⁶ LASSISSI (S. A.), *L'impôt, un ennui permanent, le cas des grandes entreprises au Bénin*, UE, Berlin, Allemagne, 2011, p. 43, 128 pages.

²⁷ BOUVIER (M.), *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, Paris, France, 8^e édition, L.G.D.J, 2007, p. 40, 249 pages.

²⁸ DAMAREY (S.), *Finances publiques*, Paris, France, Gualino éditeur, septembre 2006, p. 75, 672 pages.

retenue à la source ouvre droit à un crédit d'impôt d'égal montant imputable sur l'impôt sur le revenu ou sur l'impôt sur les sociétés et est susceptible de remboursement lorsqu'elle excède l'impôt dû par le contribuable. Cette perception est largement partagée des auteurs du dictionnaire Fiduciaire (Fiscal), «*Une perception anticipée libératoire ou à faire valoir sur l'impôt sur les sociétés ou sur l'impôt sur le revenu des personnes physiques dont sera redevable le bénéficiaire à raison de ces revenus*»²⁹. Dans une autre acception, la retenue à la source est «*...une technique de perception de l'impôt sur le revenu, consistant à obliger le débiteur d'une somme qui est imposable chez le contribuable à opérer sur celle-ci une retenue qu'il reversera lui-même au fisc. Retenue qui représente un acompte qui s'impute sur l'impôt global dont le contribuable sera redevable au titre de cette année ou qui libère définitivement celui-ci*»³⁰.

Il apparaît, au vu de ces définitions que la retenue à la source à l'origine, a porté sur l'impôt sur le revenu ou tout au moins sur les impôts directs. Telle fut en tout cas l'usage initial en France, pays inspirateur du Bénin et qui, en Europe figure parmi les pionniers de cette technique³¹.

La dure réalité de la récession économique de la fin des années 80 avec son corollaire de contraintes budgétaires marquées par des tensions de trésorerie aigües³², « l'inculture » et la délinquance fiscale ont milité pour une extension de cette technique à d'autres catégories de prélèvement dont les droits indirects et certaines taxes parafiscales. La TVA, impôt à très fort rendement, fut principalement visée dans le contexte béninois.

Dans un cas comme dans l'autre, le problème se pose moins de la nécessité de l'institution de cette technique ou du statut de la personne autorisée à opérer la retenue

²⁹ Dictionnaire Fiduciaire (Fiscal), Ed Laviguerin, 1993.

³⁰ « Lexique des termes juridiques », Paris, 13^{ème} édition, Dalloz, 2001, p490 et s.

³¹ Ce système a déjà été expérimenté en France et supprimé par RAMADIER (P.). Dès 1940, un impôt cédulaire sur les traitements et salaires était perçu par le biais d'un prélèvement mensuel effectué par l'employeur. Ce système, mis en place par décret-loi du 10 novembre 1939, a disparu en 1948 lire DAMAREY (S.), op. cit. p. 76, 672 pages.

³² MEKONGO (J-M.), *Les Retenues à la source dans le système fiscal camerounais*, thèse de doctorat en droit 2005, p12 et s.

(en dehors de l'armée)³³ que de la capacité réelle de cet outil à mobiliser de manière optimale les recettes fiscales dues à l'État.

Au cours de ces dernières années, la retenue à la source a connu un développement tel qu'on peut considérer qu'elle s'impose, dorénavant, comme une branche principale du système fiscal béninois.

En outre, cette modalité de recouvrement pose des problèmes délicats au nombre desquels se trouve le transfert des coûts de gestion liés vers les entreprises (redevables) et l'accès du redevable légal aux informations personnelles des contribuables³⁴.

L'impôt retenu à la source est reversé au trésor public au moyen de déclaration du redevable légal. Cette voie de compte rendu, suscite la mise en œuvre du contrôle fiscal et suppose un déploiement important du personnel.

En effet, le contrôle fiscal constitue le corollaire logique et nécessaire des systèmes déclaratifs d'impôt³⁵. La liberté déclarative ainsi accordée aux contribuables repose essentiellement sur la confiance laissée à ces derniers³⁶. Il est dévolu à l'Administration fiscale le droit de contrôler l'exactitude des déclarations souscrites, de rappeler l'impôt dû lorsque les montants déclarés sont inférieurs aux montants réellement dus et de sanctionner ceux qui ne respectent pas leurs obligations fiscales³⁷. Bien que les éléments indiqués par le contribuable soient présumés exacts, il n'en demeure pas moins que des erreurs, involontaires ou non, puissent s'y glisser³⁸. Selon le dictionnaire de finances publiques de Jacques PERCEBOIS et d'Alain EUZEBY, le contrôle fiscal est le contrôle assuré par l'Administration fiscale et qui porte sur les déclarations faites au titre de l'impôt sur le revenu, de l'impôt sur les sociétés et de la taxe sur valeur ajoutée (TVA)³⁹. Le contrôle de l'impôt ou contrôle fiscal a pour but de

³³ La loi n'a pas exclus l'armée de la qualité de redevable légal, dans la pratique elle est un bon collecteur mais un mauvais payeur et s'oppose intelligemment au contrôle régulier de l'impôt.

³⁴ Cette position est bien partagée par le conseil des impôts français dans son rapport 2000 consacré aux impôts sur le revenu, lire DAMAREY (S.), op. cit. p. 75, 672 pages.

³⁵ BOUVIER (M.) et ESCLASSAN (M-C.), *L'administration fiscale en France*, Que sais-je, Paris, PUF, 1988, p. 42

³⁶ Le contribuable est présumé de bonne foi.

³⁷ MIGUEL (P.), *Réflexion sur les moyens d'investigation de l'Etat à la détection de la fraude fiscale* », mémoire de DESS option droit des affaires et fiscalité, décembre 2010, p. 7

³⁸ BOUVIER (M.) et ESCLASSAN (M-C.), op. cit, p. 46.

³⁹ EUZEBY (A.), ABEN (J.) et PERCEBOIS (J.), *Dictionnaire de finances publiques*, Paris, Armand Colin, 1995, p. 48.

vérifier que les déclarations souscrites par les contribuables sont régulièrement souscrites et fidèlement établies. Ce contrôle est très étendu puisqu'il intervient normalement à l'égard de l'ensemble des personnes soumises à l'obligation de déclaration⁴⁰. Le contrôle fiscal est par excellence, un outil de l'Administration fiscale destiné à s'assurer que chaque contribuable s'acquitte de manière sincère et honnête de sa contribution à la couverture des charges publiques selon sa capacité contributive réelle. Le contrôle fiscal Béninois comme celui Français caractérise un cas non classique de bureaucratie en sociologie des organisations : le compromis entre le rendement et la négociation se combine dans une logique organisationnelle qui place le vérificateur fiscal, le contrôleur fiscal en position d'acteur central du système fiscal⁴¹ déclaratif. Le contrôle fiscal a un effet psychologique dissuasif sur le contribuable et participe à la réduction de l'évasion fiscale et de la fraude en ce sens qu'il craint les répressions qui peuvent en découler⁴².

Au regard des avantages incontestables ainsi que des inconvénients que soulèvent ce mode de recouvrement, nous avons choisi de le mettre au centre de nos recherches à travers le thème : « **Réflexion sur la retenue à la source dans le système fiscal béninois** ».

Au vu « *des maladies infantiles* »⁴³ qui sont infligées aux finances publiques africaines par ceux qui sont chargés de la gérer, parfois sous la poussée des citoyens eux-mêmes et qui leur est fortement préjudiciable, les études sont nombreuses qui décrivent combien la corruption⁴⁴ a un impact négatif sur elles et le développement du continent en général puis sur le Bénin en particulier. Il reviendra à cette étude de

⁴⁰ GROSCAUDE (J.) et MARCHESSOU (P.), *Procédures fiscales*, Paris, Dalloz, 1998, p. 95.

⁴¹ LEROY (M.), *La sociologie de l'impôt*, Que sais-je, Paris, PUF, 2002, p. 26

⁴² MOUZON (R.), *Le contrôle fiscal des sociétés*, Paris, Litec, 1990, p. 2.

⁴³ Selon l'expression de DIARRA Eloi. Il s'agit aussi de maladies contagieuses. Infantiles, parce qu'elles naissent très vite après les indépendances, comme si ceux qui ont lutté, parfois au risque de leur vie, voulaient se payer rapidement des services rendus ; contagieuses, parce qu'elles se sont très vite répandues d'un pays à l'autre. Elles sont nombreuses et variées ; on peut en citer quelques unes comme la corruption, le détournement, le gaspillage, le manque de transparence dans les questions financières que les administrations africaines ont gardé de l'héritage colonial un penchant prononcé pour le secret et l'hermétisme sur les questions relatives aux finances publiques....

⁴⁴ Encore faut-il dire que les conceptions sur cette notion sont si variables qu'on s'y perd parfois. Si le terme peut signifier une perversion, une dégradation, un pourrissement ou une perte de sens moral, il convient de retenir ici le sens de trafic d'influence et des formes diverses et variées d'abus de pouvoir. On évalue à des centaines de milliards les sommes perdues pour le développement en Afrique du fait de la corruption : 150 milliards d'euros en 2011 selon le Centre africain de formation et de recherche administrative pour le développement.

relever, de décrire avec minutie toutes les formes de maladies dont souffrent la retenue à la source et son contrôle dans le système fiscal béninois si l'on veut l'en guérir ou tout au moins la soulager en analysant la portée théorique et pratique de cette retenue à travers les règles juridiques qui le fondent et l'encadrent. Le recouvrement de la santé se faisant au prix d'un juste diagnostic, vu que la question fiscale n'est pas que l'apanage des seuls juristes⁴⁵, il sera donc difficile par cette modeste contribution qui ne porte que l'analyse théorique et pratique du nébuleux squelette juridique qui soutient la retenue à la source et son contrôle de parvenir à lui faire recouvrer totalement sa santé.

La dégradation des équilibres budgétaires allant croissant, les esprits sont totalement centrés sur la maîtrise de la dépense, la réduction des déficits et plus récemment la mobilisation des ressources fiscales⁴⁶ : l'impôt. Une étude de la retenue à la source tient du postulat d'une recherche « *performancielle* » de cette dernière. Il en résulte que le poids des faits en vient à dominer des décisions prises au coup par coup et dans l'urgence tout en essayant parfois de se donner une légitimité théorique par référence à des doctrines restées largement prisonnières d'idées qui se sont sédimentées depuis la fin du XVIII^e siècle⁴⁷. Un nouveau modèle institutionnel et politique devra être imaginé, un modèle dessiné autour d'une structure financière qui ne sépare pas, mais intègre les choix du partage de la dépense publique et de l'impôt, ce dernier étant lui-même fondé sur l'articulation de deux conceptions de la justice, distributive et redistributive ou encore de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur la consommation.

Aujourd'hui, il apparaît aux yeux de tous comme inéluctable de rechercher à travers le droit, comment optimiser la collecte des impôts internes sans pour autant verser dans l'harcèlement fiscal du contribuable. La justice fiscale ne peut se réaliser que dans la mesure où, par le biais des normes juridiques l'on encadre l'activité de l'Administration fiscale et plus précisément la retenue à la source et son contrôle

⁴⁵ Elle relève aussi bien de l'économie, de la science de gestion, de la psychologie, de la sociologie, de l'économie politique, de la science politique ... etc.

⁴⁶ BOUVIER (M.), « Inventer un nouveau modèle financier public pour retrouver le sens du collectif », RFFP, N°117-Février 2012, éditorial.

⁴⁷ ESCLASSAN (M-C.), op. cit, p. 199.

fiscal, au travers de normes juridiques qui laissent moins de place au pouvoir discrétionnaire de l'Administration et à l'asymétrie de l'information dans l'activité de contrôle.

Pour répondre à cette préoccupation, il paraît idoine d'opter pour un plan bipartite en commençant par passer aux peignes fins la nébuleuse enveloppe normative qui fonde et encadre la retenue à la source au Bénin (**première partie**) tout en ayant un regard sur les pratiques administratives dans le domaine et finir par des perspectives d'amélioration de la retenue à la source et de son contrôle dans le système fiscal (**deuxième partie**).

« *Ce sont les besoins financiers qui ont été à l'origine de l'État moderne* »⁴⁸ observait J. Schumpeter. Les finances publiques modernes ont acquis une très grande importance dans la vie économique et sociale des nations. D'origine régaliennne, le pouvoir fiscal est au cœur de la formation de l'État et de ses mutations. Il permet au fisc de traduire la loi fiscale par des actes individuels d'imposition susceptibles d'exécution forcée, d'exercer un contrôle grâce à la mise en œuvre de moyens d'investigation dont le déclenchement est inconditionnel, d'infliger directement des sanctions à finalité réparatrice tout autant que répressive.

Tout ce qui paralyse la fiscalité le fait autant pour les finances publiques. C'est ainsi qu'au Bénin la dégradation du système fiscal resté longtemps en déphasage avec les réalités socio-économiques, constitue l'une des causes de la grave détérioration des finances publiques de la période allant de 1983 à 1988 (avant la conférence nationale des forces vives de la nation). Cette situation qui s'explique entre autres raisons par le fait que la législation fiscale béninoise, en dépit de quelques efforts d'adaptation, demeure une survivance de l'héritage fiscal Français. À en croire M. LEBRUN, « *il n'existe pas de produit fiscal livrable clefs en main* »⁴⁹. Ainsi, la fiscalité doit refléter avant tout, une culture économique et sociale. Tout impôt, même inspiré de modèles répandus dans le monde, doit d'abord être national et ce point de vue fut celui de B. VINAY lorsqu'il précisait que « *le régime fiscal doit inévitablement être adapté aux structures existantes, tant aux structures économiques qu'aux structures sociales auxquelles il doit s'appliquer* »⁵⁰. Il va s'en dire que l'efficacité de toute réforme visant l'amélioration des recettes fiscales au Bénin doit dépendre de la finesse du degré de modernisation ou d'adaptation de la législation à la culture économique et sociale béninoise⁵¹.

L'accroissement du volume des activités de l'État crée un certain nombre de charges dont la couverture nécessite d'importantes ressources. En effet, l'exécution

⁴⁸ SCHUMPETER (J.), « la crise de l'Etat fiscal », in *Impérialisme et classe sociales*, Minuit, 1972, cité par BOUVIER (M.), ESCLASSAN (M-C.) et LASSALE (J-P), op. cit., p.17, 782 pages.

⁴⁹ Cf. communication écrite de LEBRUN (M.), « Introduction de la TVA », Dialogue au centre de recherches et d'étude des dirigeants des administrations fiscales CREDAF, juillet 1988, France, p.6.

⁵⁰ VINAY (B.), « fiscalité, épargne et développement », journal n°5, 1989, p.48.

⁵¹ Comme l'indiquait le professeur MEDE (N.), « Il faut l'accommoder à la sauce béninoise, l'endogéniser », in *la LOLF dans ses états*, op. cit., p. 22, 620 pages.

des dépenses de fonctionnement et d'investissement exige beaucoup de moyens financiers. À cet égard, la mise en place de techniques nouvelles devant booster la mobilisation des recettes fiscales s'inscrit dans les préoccupations majeures des pouvoirs publics. Dans le cadre des solutions efficaces à la crise économique et financière des années 80, le législateur béninois a mis en place un certain nombre de dispositifs dont le but essentiel était d'améliorer la trésorerie de l'État. C'est ainsi que le système de la retenue à la source qui s'est révélé efficace, notamment en matière d'impôts sur les revenus salariaux a été progressivement étendue à d'autres impôts.

La généralisation des prélèvements à la source à tous les impôts et taxes (directs et indirects) s'est traduite au fil du temps par une amélioration sensible de la procédure de recouvrement mais a engendré des ennuis au fisc. Ainsi, l'Administration fiscale tout en jouissant d'un pouvoir avéré (**chapitre I**), n'arrive qu'à exercer un pouvoir limité sur le terrain (**chapitre II**).

CHAPITRE I : UN POUVOIR AVÉRÉ

La retenue à la source est une procédure qui se caractérise par une certaine promptitude dans le recouvrement. Les difficultés liées au recouvrement de certaines impositions, l'irrégularité des rentrées fiscales dans le temps, la situation critique de la trésorerie et dans une moindre mesure la confection massive des rôles et avertissements (avis d'imposition) ont conduit à l'adoption progressive de cette disposition fiscale qui s'aligne derrière celle de la procédure initiale de recouvrement. Encore appelée système de stoppage à la source, elle se présente sous forme de précomptes et s'applique aux impôts payables sans émission préalable de rôle. Ce système s'est révélé d'un bon rendement fiscal parce que le prélèvement des droits s'effectue au moment où se produit le fait générateur de la dette fiscale. L'exigibilité des droits dans ce cas étant immédiate, les retenues doivent en principe faire l'objet d'un reversement spontané selon une périodicité définie par la réglementation en vigueur.

La mise en œuvre de la retenue à la source ne pouvant se faire qu'à la faveur des moyens d'ordre juridique dévolus à l'Administration fiscale par le droit positif de chaque État, elle se fait à travers des normes internes et internationales qui définissent la référence matricielle en la matière. Ainsi, le fisc se fonde sur des règles de droit qui se résument aux normes internes du stoppage à la source de l'impôt (Section 1) et aux normes « *externes* » dudit mécanisme (Section 2)

SECTION 1 : LES NORMES INTERNES

Au rang des normes internes, nous avons notamment la constitution, les lois, les manuels de procédures et les dispositions d'ordre réglementaire.

En matière de retenue à la source, l'essentiel des fondements s'articule autour du Code Général des Impôts (CGI), des lois de finances, des décrets et arrêtés du ministre des finances, de même que les circulaires et notes de service du Directeur Général des Impôts (DGI).

De manière générale, l'on peut présenter le cadre normatif de la retenue à la source en deux blocs, d'une part les normes à valeur constitutionnelle (Paragraphe 1) et d'autre part les normes à valeur législative et infra-législative (Paragraphe 2)

Paragraphe 1 : Les normes à valeur constitutionnelle

Le consentement à l'impôt⁵² assure la légitimité sociologique de ce prélèvement obligatoire. Sur ce point, le consentement de l'impôt s'entend du vote par les représentants de la nation de la contribution publique, tandis que le consentement à l'impôt s'entend d'une adhésion sociale⁵³.

Pour P. BELTRAME, « le principe du consentement à l'impôt est un droit naturel, inaliénable et sacré »⁵⁴ et à ce titre le consentement à l'impôt est entendu comme l'un des fondements de la démocratie. Au Bénin, ce consentement se fait par la représentation nationale constituée en une Assemblée Nationale conformément aux dispositions *constitutionnelles*. Selon Jean-Michel BLANQUER, il faut distinguer dans l'ordre constitutionnel, les normes constitutionnelles proprement dites, des normes " déduites " sans qu'il n'établisse une hiérarchie entre les divers éléments du bloc de constitutionnalité⁵⁵. Cette distinction s'applique particulièrement en droit budgétaire puisque, au bloc de constitutionnalité⁵⁶ tel qu'il est défini par le Conseil constitutionnel français s'est intégrée, comme norme de référence, la loi organique relative aux lois de finances⁵⁷.

⁵² Exprimé par l'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 27 août 1789.

⁵³ DAMAREY (S.), *Finances publiques*, Gualino éditeur, EJA, 2006, Paris, France, pp. 61-62, 672 pages.

⁵⁴ BELTRAME (P.), « Le consentement de l'impôt. Devenir d'un grand principe », in RFFP, n°51, 1995, pp.81-89.

⁵⁵ DEBARD (T.), *Dictionnaire de Droit Constitutionnel*, Paris, Ellipses, 2^{ème} édition, 2007, pp. 40-41.

⁵⁶ Le professeur DEBARD Thierry entend, par bloc de constitutionnalité une expression doctrinale désignant l'ensemble des normes qui fondent le contrôle de constitutionnalité opéré par le conseil constitutionnel. Ce « bloc » inclut naturellement le dispositif constitutionnel, mais englobe également le préambule de la constitution, ... Dès sa décision des 17, 18, et 24 juin 1959 (« règlement de l'Assemblée nationale ») ... Forgé à partir de la notion de bloc de légalité, l'expression bloc de constitutionnalité (FAVOREU (L.), « bloc de constitutionnalité », in DUHAMEL (O.) et MENY (Y.) (dir.), *Dictionnaire constitutionnel*, Paris, PUF, 1992, p. 87.). Plus précisément, le bloc de constitutionnalité découle d'une « conception extensive de la Constitution » (FAVOREU (L.), « Le principe de constitutionnalité. Essai de définition d'après la jurisprudence de Conseil Constitutionnel », op. cit., pp. 33-48). Il rassemble l'ensemble des textes auxquels se réfère le juge constitutionnel dans le cadre de sa mission de contrôle de constitutionnalité. Il constitue en somme le socle de ses décisions (LENOIR (N.), « Le métier de juge constitutionnel », *Le Débat*, n° 114, mars-avril 2001, p. 185.)

⁵⁷ BLANQUER (J.-M.), « Bloc de constitutionnalité ou ordre constitutionnel », in Mélanges J. Robert, Montchrestien, 1998, p. 227, in mémoire de ATIOUKPE (A.), *Les pouvoirs financiers du parlement au Bénin de 1990 à nos jours*, 2011-2012, p. 20, 147 pages.

Par analogie le « bloc de constitutionnalité » se compose des normes constitutionnelles proprement dites (A) et des normes " déduites " (B).

A- Les normes constitutionnelles proprement dites

Aux termes de la loi n°90-32 du 11 décembre 1990 portant Constitution de la République du Bénin, il est établi un État de droit où la séparation des pouvoirs législatif, exécutif et judiciaire est une réalité. Cette Constitution fait de l'impôt une obligation pour chaque citoyen. En son article 33⁵⁸, la Constitution énonce clairement le principe du recouvrement des impôts et taxes. On peut donc dire que le paiement de l'impôt est un devoir constitutionnel de chaque citoyen béninois. Conformément aux dispositions des articles 96⁵⁹ et 98 alinéa 7⁶⁰ de ladite Constitution, l'impôt et ses modalités de recouvrement ne peuvent être établis qu'en vertu de la loi. La retenue à la source étant un mode de recouvrement consistant à faire prélever son montant par un tiers payeur, se trouve donc être une exigence absolue pour garantir l'accomplissement par tous les contribuables, de leur devoir fiscal (paiement de l'impôt) et garantir la couverture des charges publiques. Ayant en charge la mobilisation des recettes fiscales, le rôle que joue l'Administration fiscale est essentiel pour la survie de l'État de droit⁶¹.

L'Administration fiscale apparaît comme l'organe investi de mettre en œuvre la procédure du recouvrement des impôts et dont le tiers payeur délégataire⁶² est le garant de l'efficacité de la retenue à la source. Ainsi, aux normes constitutionnelles proprement dites s'ajoutent les normes déduites.

⁵⁸ Article 33 « Tous les citoyens de la République du Bénin ont le devoir de travailler pour le bien commun, remplir toutes leurs obligations civiques et professionnelles, de s'acquitter de leurs contributions fiscales », Constitution du 11 décembre 1990, de la République du Bénin.

⁵⁹ Article 96 « L'Assemblée vote la loi et consent l'impôt », Constitution du 11 décembre 1990, de la République du Bénin.

⁶⁰ Article 33 de la Constitution du 11 décembre 1990, de la République du Bénin.

⁶⁰ Article 98 « Sont du domaine de la loi, les règles concernant : ... L'assiette, le taux et les modalités du recouvrement des impositions de toute nature ... », Constitution du 11 décembre 1990, de la République du Bénin.

⁶¹ GIRAULT (Y.), « L'ambition de la réforme fiscale dans les Etats en transition », in Politiques et management public, vol. 14 n° 1, 1996. Numéro spécial – « la mutation des administrations publiques de l'Europe centrale et orientale », pp. 89-108.

⁶² Cette expression désigne le redevable investi du pouvoir de stopper à la source, le montant de l'impôt dû et, de le reverser au fisc. Le pouvoir de recouvrer les impôts et taxe appartenant à l'administration fiscale, cette dernière le délègue à un tiers payeur en matière de la retenue à la source.

B- Les normes déduites

Le juge constitutionnel béninois affirme sans ambages : « ... *la jurisprudence de la Cour constitutionnelle fait ... partie intégrante du bloc de constitutionnalité [...]. En conséquence, ... toute violation par commission ou par omission de ladite jurisprudence équivaut à une violation de la Constitution* »⁶³. Par analogie, le contentieux fiscal relevant de la compétence du juge administratif de la Cour Suprême rend des arrêts rendus par la juridiction administrative partie intégrante du bloc de légalité fiscale. Si l'activisme du juge constitutionnel n'est plus à démontrer, le juge administratif et le juge de la chambre des comptes quant à eux sont moins actifs que le juge constitutionnel. En matière fiscale très peu d'arrêts sont rendus. La cour constitutionnelle étant garant de la constitutionnalité des lois, se refuse de connaître du contrôle de la légalité⁶⁴, laissant ainsi au juge de la Cour Suprême de se prononcer sur cette question. Comme le juge constitutionnel, « *les décisions de la Cour Suprême ne sont susceptibles d'aucun recours. Elles s'imposent au pouvoir exécutif, au pouvoir législatif, ainsi qu'à toutes les juridictions* »⁶⁵. Il faudrait noter qu'en matière de recours contre le fisc pour raison de l'appréciation des conditions d'application de certains textes fiscaux, l'on peut citer la décision DCC n°14-020 du 11 février 2014⁶⁶ par laquelle la cour constitutionnelle se déclare incompétente. Selon la cour la demande soumise à son appréciation relève du contrôle de légalité, que la cour, juge de la constitutionnalité et non de la légalité, ne saurait connaître. On peut également évoquer la décision DCC n°97-045 des 14 mai, 12 et 13 août 1997⁶⁷ par laquelle la

⁶³ Décision DCC n°09-087 du 13 août 2009 de la cour constitutionnelle du Bénin ; LUCHAIRE (F.), « De la méthode en droit constitutionnel », R.D.P., n° 2, 1981, p. 288, considère aussi que la jurisprudence fait partie des matériaux que le juge constitutionnel doit réunir pour son contrôle. Cependant, il précise qu'il s'agit certes d'un matériau très précieux, mais il doit intervenir à titre de renseignement et non à titre de norme obligatoire.

⁶⁴ Décision DCC n°08-083 du 13 août 2008, Décision DCC n° 08-049 du 20 mai 2008.

⁶⁵ Article 131 de la Constitution du 11 décembre 1990.

⁶⁶ La décision DCC n°14-020 du 11 février 2014 fait suite à la demande monsieur Serge Roberto PRINCE AGBODJAN de reprocher à l'article 34 alinéa 3 du CGI de ne pas être conforme à la constitution en raison de l'inégale répartition des banques sur le territoire national. Or, cette insuffisance est largement comblée par les services postaux présents dans la quasi-totalité des communes du Bénin.

⁶⁷ Décision DCC n°97-045 des 14 mai, 12 et 13 août 1997 de la cour constitutionnelle fait suite à la requête de monsieur Sven PEDERSEN, directeur général de la société Textiles Bougainville, de nationalité Danoise assisté de maître Alfred POGNON, Avocat qui défère au contrôle de constitutionnalité de la décision administrative de retrait et de la rétention de son passeport prise par le Receveur Principal des Impôts du Champ de Foire à Cotonou et exécutée par le Directeur Général de la Police Nationale en vertu des dispositions de l'article 1145 alinéa 3 du CGI. En se fondant sur les dispositions de l'article 121 alinéa 2 de la constitution, la cour déclare l'article 1145 alinéa 3 du CGI contraire à la constitution et le retrait et la rétention du passeport de monsieur Sven PEDERSEN sont arbitraires et constituent une violation de la constitution.

cour constitutionnelle déclare d'une part que l'article 1145 alinéa 3⁶⁸ du CGI est contraire à la constitution et d'autre part que le retrait et la rétention du passeport de monsieur Sven PEDERSEN sont arbitraires et constituent une violation de la Constitution. Selon la cour, l'article 1145 alinéa 3 du CGI porte sur l'exercice d'une liberté publique et il y a lieu de se prononcer d'office. Que l'article 1145 alinéa 3 du CGI apporte effectivement une restriction à la liberté d'aller et de venir mais n'épuise pas la mission confiée au législateur par la constitution à savoir celle de gérer ladite restriction dans son intégralité ; que de surcroît, il renvoie au pouvoir réglementaire une matière qui ne relève pas du domaine de celui-ci ; que dès lors l'article 1145 alinéa 3 est contraire à la Constitution.

Paragraphe 2 : Les normes à valeur législative et infra-législative

La plupart des pouvoirs de recouvrement des impôts et taxes et de la retenue à la source de l'Administration fiscale se trouvent consacrés à travers le Code Général des Impôts (CGI), le Livre des Procédures Fiscales (LPF), les lois de finances, les décrets, les arrêtés et les notes de service de l'Administration fiscale. De manière générale, on les regroupe en blocs constitués par les normes à valeur législative (A) et par les normes à valeur réglementaire (B).

A- Les normes à valeur législative

D'un point de vue législatif, l'essentiel de la retenue à la source est contenu surtout dans le CGI⁶⁹ et les lois de finances de l'année.

Au Bénin, la retenue à la source trouve ses appuis législatifs dans les articles 168 à 194 du CGI relatifs aux impôts directs d'État et taxes assimilées ainsi qu'aux taxes parafiscales ; dans l'article 230 du CGI relatif à la TVA et par similitude aux

⁶⁸ Article 1145 alinéa 3 du CGI, « Nul ne peut quitter, même provisoirement, le territoire s'il ne justifie de la régularité de sa situation fiscale tant vis-à-vis des services d'assiette que des services de recouvrement des impôts. Un décret fixe les conditions d'application de la présente disposition. »

⁶⁹ Loi n° 64-35 du 31 décembre 1964 portant codification des droits, impôts et taxes fiscales d'enregistrement, de timbre, de publicité foncière et hypothécaire et sur les revenus des capitaux mobiliers (j.o.r.d. du 31 mars 1965).

autres impôts indirects d'État⁷⁰. Ces dispositions institutionnalisent le mécanisme de la retenue à la source de l'acompte sur impôt assis sur les bénéfiques (AIB), sur les paiements effectués par les associations et organismes divers, de l'impôt sur les bénéfiques des prestataires non domiciliés au Bénin, sur les traitements et salaires, sur les revenus fonciers, sur les revenus des capitaux mobiliers⁷¹ ainsi que des modalités d'assiette, de liquidation et de recouvrement des cotes dues. L'article 168 du CGI dispose qu' « *il est institué un acompte sur impôt assis sur les bénéfiques (AIB) exigible sur : les marchandises importées, ... ; les achats commerciaux en régime intérieur auprès d'importateurs, de producteurs et de revendeurs effectués à titre onéreux dans un but commercial ...; tous les paiements faits aux prestataires de services par les organismes de l'État, ... ; tous les paiements faits aux prestataires de services par les entreprises privées assujetties à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés , et dont le chiffre d'affaires annuel est égal ou supérieur au seuil fixé par arrêté du ministre chargé des Finances ...* »⁷² ; l'article 170 du CGI précise le taux applicable comme suit : « *l'acompte sur impôt assis sur les bénéfiques est de : 1% de la valeur en douane majorée de l'ensemble des droits et taxes exigibles, à l'exception de la TVA, en ce qui concerne les importations de marchandises réalisées par les entreprises immatriculées à l'Identifiant Fiscal Unique ; 1% du prix toutes taxes comprises, à l'exception de la TVA, en ce qui concerne les achats commerciaux en régime intérieur et les prestations de services réalisés par les entreprises immatriculées à l'Identifiant Fiscal Unique ; 5% du prix toutes taxes comprises, à l'exception de la TVA, en ce qui concerne les achats commerciaux en régime intérieur et les prestations de services réalisés par les entreprises non immatriculées à l'Identifiant Fiscal Unique.* »⁷³ et l'article 173 du CGI indique l'application de la retenue à la source comme suit : « *l'acompte sur impôt assis sur les bénéfiques est perçu pour le compte de la Direction Générale des Impôts (DGI). Il est retenu à la source,*

⁷⁰ Les différents articles définissant le mode de recouvrement des impôts indirects d'Etat ont fait simplement de renvoyer à l'article 230 du CGI relatif au mode de la retenue à la source de la TVA. Ces articles sont les suivants : 256 bis, 260 bis, 265 bis nouveau, 270 bis nouveau, 275 nouveau, 280 nouveau, 280 nouveau-5, 280 nouveau-II, 280 nouveau-I6.

⁷¹ Les revenus des capitaux mobiliers comportent deux catégories : les revenus des dépôts et cautionnement et les revenus des valeurs mobilières, in Recueil de textes fiscaux du Bénin, Fisc Consult Sarl, 2016, p. 118.

⁷² Article 168 du CGI, op. cit., p. 111.

⁷³ Article 170 du CGI, Idem.

... »⁷⁴. De la lecture croisée de ces trois articles, on voit bien se dégager l'autorisation faite au tiers payeur de prélever à la source le montant de l'AIB dû.

En matière de traitements et salaires, la retenue à la source trouve son fondement dans les articles 180, 181 et 182 du CGI qui disposent respectivement que « *toute personne physique ou morale qui paie des sommes imposables au Bénin est tenue d'opérer pour le compte du Trésor Public, la retenue de l'impôt...* » ; « *... l'impôt est prélevé à la source pour le compte du budget national au moment des paiements des traitements, émoluments, salaires et rétributions accessoires, ...* » ; « *... le montant correspondant aux retenues faites à la source doit être présenté au guichet de la Recette des Impôts compétente, accompagné d'une déclaration fiscale ...* ». La lecture croisée de ces trois articles, confirme la thèse d'autorisation faite à un tiers payeur de prélever à la source le montant de l'impôt dû et de le reverser à la Recette des Impôts compétente, au moyen d'une déclaration fiscale.

En matière de TVA, l'article 230 du CGI, dispose que « *pour toutes les opérations de fournitures ou de livraison à l'État, aux collectivités territoriales et aux sociétés, établissements et offices de l'État, la taxe n'est exigible qu'au moment du paiement du prix de la marchandise ou du service ; le montant dû est retenu à la source par le service chargé du paiement, au taux fixé par arrêté du Ministre chargé des finances*⁷⁵ *et en vigueur lors du visa du marché ou du contrat* ». Les comptables publics prennent appui sur cette disposition du CGI pour opérer la retenue à la source de la TVA facturée.

La loi de finances de l'année est aussi un instrument privilégié pour l'Administration fiscale en ce sens qu'elle comporte plusieurs dispositions afférentes aux impôts et à leur recouvrement (paiement). En outre, c'est par le truchement de la loi de finances de l'année que le CGI et le LPF sont toilettés chaque année. L'importance de la loi de finances initiale trouve son illustration en se référant à l'autorisation de percevoir les impôts et taxes. Cette autorisation est donnée en deux

⁷⁴ Article 173 du CGI, op. cit., p. 112

⁷⁵ L'arrêté n°004/MDCB-MDEF/MDCB/DC/SGM/DGID du 24 janvier 2007 portant fixation du pourcentage de la TVA retenue à la source sur les opérations de fournitures ou de livraison à l'Etat et aux collectivités territoriales vient fixer en son article 2, à 40% le montant de la TVA facturée retenue à la source.

temps : le parlement établit l'impôt⁷⁶. En effet, l'article 98 de la Constitution attribue compétence au législateur pour voter l'assiette et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures. Puis, chaque année, en Loi de finances initiale, le parlement autorise la perception des impôts et taxes par l'article premier de cette loi⁷⁷. Enfin, la loi de finances portant gestion 2012 réaffirme le système de la retenue à la source de la TVA en y introduisant quelques améliorations (modifications) et celle rectificative portant gestion 2016 supprime l'alinéa 2 de l'article 182 du CGI et modifie les alinéas 1 et 3 du même article pour spécifier le mode de paiement des retenues opérées, le guichet du comptable devant recevoir les paiements et la forme dans laquelle les paiements doivent être faits⁷⁸. La loi de finances portant gestion 2017 élargit le domaine de la retenue à la source à d'autres impôts et taxes⁷⁹. Ainsi, cette modalité ou encore procédure spéciale de recouvrement des impôts et taxes prend une place prépondérante dans les prérogatives de l'Administration fiscale et s'illustre comme un bon outil de mobilisation de recettes *fiscales*.

B- Les normes réglementaires

L'Administration fiscale dispose d'un pouvoir réglementaire pour essayer de rendre applicables de son mieux les textes fiscaux aux fins de parvenir à une plus grande couverture des charges publiques. L'on note à cet effet, plusieurs normes réglementaires. Dans le cadre de la retenue à la source ainsi que des impositions y relatives, nombreux sont les arrêtés et notes de service pris par le gouvernement. Ainsi, l'arrêté n°004/MDCB-MDEF/MDCB/DC/ SGM/DGID du 24 janvier 2007 portant fixation du pourcentage de la TVA retenue à la source sur les opérations de fournitures ou de livraison à l'État et aux collectivités territoriales vient fixer en son article 2, à

⁷⁶ « La Constitution fait du parlement le dépositaire exclusif du pouvoir de consentir l'impôt », cité par Nicaise MEDE, *Finances publiques. Espace UEMOA/UMOA*, op. cit. p. 102, 546 pages.

⁷⁷ Article I^{er} « sous réserve des dispositions de la présente loi, continueront d'être opérées pendant 2017, conformément aux dispositions législatives et réglementaires en vigueur : 1- la perception des impôts et taxes, rémunération des services rendus par l'Etat, produits et revenus affectés à l'Etat ; 2- la perception des impôts et taxes, produits et revenus affectés aux collectivités locales, aux établissements publics et organismes divers dûment habilités... », Loi de finances portant gestion 2017, n°2016-33 du 26 décembre 2016.

⁷⁸ Loi n°2016-14 du 20 juillet 2016 portant loi de finances rectificative pour la gestion 2016 ;

⁷⁹ Loi n°2016-33 du 26 décembre 2016 portant loi de finances pour la gestion 2017, cette loi modifie l'article 176 du CGI et étend le domaine de la retenue à la source aux bénéficiaires non commerciaux (BNC) réalisés au Bénin par les non nationaux ; les produits perçus par les inventeurs au titre soit de la concession de licences d'exploitation de leurs brevets, soit de la cession ou de la concession de marques de fabriques, procédés ou formules de fabrication ; ainsi que les produits de droit d'auteurs perçus par les écrivains ou compositeurs ou par leurs héritiers ou légataires.

40%⁸⁰ le montant de la TVA facturée retenue à la source⁸¹. L'insuffisance de ces mesures d'encadrement de la procédure de la retenue à la source, nous permet d'apprécier aussi d'autres normes externes.

SECTION 2 : LES NORMES « EXTERNES »

L'impôt n'est pas imperméable à l'intégration des économies et à la mondialisation des échanges qui se développent de nos jours⁸². La question fiscale qui était jadis le domaine de la manifestation de la souveraineté des États est aujourd'hui confrontée aux questions de l'interdépendance des économies entre nations au point de justifier la nécessité d'harmoniser les systèmes fiscaux des différents États⁸³. On peut donc retenir qu'en dehors des normes internes qui encadrent et fondent la retenue à la source, on note aussi l'existence de normes d'origine externe qui organisent la procédure de la retenue à la source, une prérogative de l'Administration fiscale. Aussi, à côté des normes communautaires (Paragraphe 1) existent-ils des normes conventionnelles (Paragraphe 2).

Paragraphe 1 : Les normes communautaires

Avec l'entrée en vigueur du traité de l'Union Économique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA), on est passé de la génération des traités de type inter-étatique à la génération des traités de type supra-national⁸⁴. Le traité de l'UEMOA a consacré de manière expresse l'abandon d'une partie de la part des États et ce au profit des organes communautaires. Cet abandon de souveraineté va très loin dans la mesure où les organes communautaires ont aujourd'hui la faculté juridique de prendre des décisions auto-exécutoires (actes additionnels et règlements)⁸⁵ et qui de ce fait s'imposent directement à tous les États membres. S'il est évident que « *l'ordre juridique*

⁸⁰ Le taux était de 100% depuis l'institution de la retenue à la source de la TVA en 2003, il est ramené à 40% en 2008 pour contenir les inconvénients majeurs de la procédure de la retenue à la source.

⁸¹ Article 2 « Pour les opérations de fournitures ou de livraison à l'Etat et aux collectivités territoriales, la taxe retenue à la source lors du paiement du prix de la marchandise ou du service est égale à 40% de la TVA facturée », arrêté n°004/ MDCB-MDEF/MDCB/DC/SGM/DGID du 24 janvier 2007.

⁸² BOUVIER (M.), ESCLASSAN (M.-C.) et LASSALE (J.-P.), *Finances publiques*, Paris, France, 11^e édition, L.G.D.J., 2012, p. 833.

⁸³ Idem.

⁸⁴ GUEYE (T.), *L'incidence de l'Union Économique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA) sur les finances publiques des Etats membres*, thèse de doctorat soutenu à l'université de Paris I, le 07/04/2011, p. 44.

⁸⁵ Articles 42 et 46 du Traité Révisé de l'UEMOA

communautaire repose sur deux piliers, mis en lumière par la Cour de justice Européenne »⁸⁶, on peut retenir ainsi qu'en matière fiscale, les normes d'origine communautaire peuvent se répartir entre les normes directives (A) et les actes auto-exécutoires (B).

A- Les normes directives

L'article 43 du Traité Révisé de l'UEMOA dispose que « ... *les directives lient tout État membre quant aux résultats à atteindre ...* ». La directive constitue un acte de portée obligatoire et abstraite qui lie tous les États, quant au but à atteindre, mais qui allie à cette rigueur une certaine souplesse leur permettant de choisir, en fonction des impératifs de leur ordre juridique national, le moyen le plus adapté pour y parvenir.

La coordination fiscale dans l'espace UEMOA de la retenue à la source a débuté avec la directive n°07/ 2001/CM/UEMOA instituant un système d'acompte sur impôt dû au titre des bénéficiaires. Ce prélèvement qui constitue un minimum d'imposition des entreprises non assujetties au régime d'imposition réel contribue à maîtriser l'assiette fiscale des petites et moyennes entreprises. Elle détermine les modalités de prélèvement de l'IS par un acompte au taux de 3% sur les importations et sur les achats locaux. Ce taux est porté à 5% pour les entreprises non immatriculées à l'IFU. Cette directive a enfin le mérite de soumettre ce prélèvement à la procédure de la retenue à la source afin de faciliter sa collecte.

Ainsi, la procédure de la retenue à la source ne peut être mise en œuvre en marge des règles communautaires. Leur méconnaissance par les services compétents de l'Administration fiscale entraînerait une rupture de l'activité de recouvrement des impôts et taxes. Cette directive est complétée par une gamme variée d'actes réglementaires communautaires qui s'incorporent directement dans l'ordonnement juridique interne des États membres.

B- Les actes auto-exécutoires

⁸⁶Cf. les célèbres arrêts van Gend & Loos (Aff. 26/62, Rec. 1963, p. 6) et Costa C. Enel (Aff. 6/64, Rec. 1964, p. II41) sur l'applicabilité immédiate et la primauté du droit communautaire sur le droit national cité par RAEPENBUSH (S. V.), *Droit institutionnel de l'Union européenne*, 4^{ème} Ed, Collection de la faculté de droit de l'Université de Liège, p. 461, in op. cit., p. 22.

Le règlement, « est de loin la principale source dérivée, c'est à travers lui que s'exprime par excellence, le pouvoir législatif des communautés »⁸⁷. L'UEMOA a consacré cet acte dans l'article 43 de son Traité fondateur « *Les règlements ont une portée générale. Ils sont obligatoires dans tous leurs éléments et sont directement applicables dans tout État membre ...* ». Le règlement fixe les résultats à atteindre et prévoit parallèlement les moyens qu'il convient impérativement d'utiliser pour réaliser l'objectif fixé. Les règlements se caractérisent spécifiquement par leur application directe. Ils sont ainsi directement applicables dans tous les États membres.

Aux directives s'ajoutent donc les règlements communautaires en matière fiscale. Et le bon suivi rigoureux de même que leur bonne application facilite une bonne collecte des acomptes au moyen de la retenue à la source. Au nombre de ceux-ci, on peut retenir, le règlement n°08/CM/UEMOA portant adoption des règles visant à éviter la double imposition au sein de l'UEMOA et des règles d'assistance en matière fiscale du 26 septembre 2008 et le règlement n°005/2010/COM/UEMOA portant modalités d'application du règlement n°08/CM/UEMOA. Les textes d'orientation de l'harmonisation fiscale comprennent :

- le Programme d'harmonisation de la fiscalité indirecte intérieure adopté le 03 juillet 1998 par décision n°01/98/CM/UEMOA ;
- le Programme de transition fiscale adopté le 20 mars 2006 par décision n°10/2006/CM/UEMOA ;
- le Programme d'harmonisation de la fiscalité directe intérieure adopté le 16 décembre 2006 par décision n°16/2006/CM/UEMOA ;

La commission a opté pour un processus d'harmonisation plutôt que pour une coordination de l'impôt sur les bénéfices. L'approche adoptée, est présentée dans la décision n°16/2006/CM/UEMOA. Elle s'est faite en deux étapes : rapprocher au préalable les bases imposables définies dans les législations nationales, puis proposer un encadrement des taux de l'impôt concerné.

Dans le but d'éviter la double imposition, un traité a été adopté par le règlement 08/2008/CM/UEMOA. Le traité aborde les questions d'échange d'information entre

⁸⁷ ISAAC (G.), *Droit communautaire général*, Paris, Armand Collins, Collection Masson, 1983.

les Administrations fiscales et l'assistance mutuelle dans la collecte de l'impôt entre États membres. Ce traité multilatéral ne dispose que de l'échange d'information fiscale entre États membres pour le recouvrement des impôts sur le revenu et autres impôts couverts par le traité pour la première fois dans l'histoire de la coordination fiscale de l'Union. En dépit de ces règlements, on note l'existence d'accords et conventions fiscaux internationaux qui participent au cadre légal du fonctionnement de l'activité de recouvrement des impôts et taxes et particulièrement de la procédure de la retenue à la source en République du Bénin.

Paragraphe 2 : Les normes conventionnelles

Les conventions fiscales ont généralement pour objet d'éviter les doubles impositions qui pourraient résulter, pour les personnes dont le domicile fiscal est situé dans l'un des États contractants, de la perception simultanée ou successive dans cet État contractant. Selon Bernard CASTAGNEDE, la double imposition internationale est constituée lorsqu'un même contribuable se trouve atteint, au titre d'une même base imposable et d'une même période, par des impôts de nature comparable appliqués par deux ou plusieurs États, dans des conditions telles que la charge fiscale globale qu'il supporte s'avère supérieure à celle qui résulterait de l'intervention, dans des conditions de droit commun, d'un seul pouvoir fiscal⁸⁸. Ainsi, ces Administrations fiscales pourront se transmettre des renseignements d'ordre fiscal à leur disposition et qui sont utiles pour assurer l'établissement et le recouvrement régulier des impôts couverts par le champ d'application des conventions. Il existe aussi, en droit fiscal international des conventions d'assistance au recouvrement. On note parmi ces accords et conventions, ceux multilatéraux (A) et ceux bilatéraux (B).

⁸⁸CASTAGNEDE (B.), *Précis de fiscalité internationale*, 5^e édition, août 2015, collection dirigée par Bernard CASTAGNEDE et Daniel GUTMANN, Paris, France, p.8. Les éléments de cette définition caractérisent la double imposition internationale dite juridique, usuellement distinguée de la double imposition dite économique qui, n'ayant pas nécessairement d'aspect international, désigne l'application à une même matière imposable d'impôts successifs atteignant des contribuables distincts : les bénéfices des sociétés de capitaux, ainsi, sont d'abord atteints par l'impôt sur les sociétés au niveau de la société bénéficiaire, avant d'être taxés entre les mains des associés à raison des distributions effectuées.

A- Les accords et conventions multilatéraux

Il convient de souligner que deux Conventions fiscales multilatérales ont été signées par certains États de l'UEMOA parmi lesquels le Bénin. Il s'agit de la convention générale de coopération fiscale entre États membres de l'Organisation Commune Africaine, Malgache et Mauricienne (OCAM) signée à Fort-Lamy le 29 janvier 1971⁸⁹ et de la convention fiscale des États membres de la CEAO signée à Bamako le 29 octobre 1984.

La convention générale de coopération fiscale entre États membres de l'OCAM protège les assujettis des États membres par rapport aux impôts sur les revenus, contre la double imposition, institue les échanges d'informations entre États contractants de même que quelques règles relatives à la détermination et au recouvrement des impôts. Si l'article 14 de la convention de l'OCAM protège contre la double imposition, l'alinéa 2 de l'article 18 de ladite convention indique que « ... *chaque État contractant conserve le droit d'imposer par voie de retenue à la source, si la législation interne le prévoit, ...* ».

La signature d'une convention fiscale multilatérale entre États membres de l'UEMOA permet d'éviter les doubles ou multiples impositions des revenus de valeurs mobilières qui constituent un facteur d'immobilisation des investisseurs. A travers ces conventions fiscales, l'on peut prévoir une clef de répartition des prélèvements sur les revenus de valeurs mobilières entre État d'origine de l'investisseur et État du siège de l'entité distributrice. L'intérêt d'une telle clause est double car, elle permet à la fois de tenir compte des disparités économiques existantes entre États membres et d'atténuer les effets négatifs d'une concurrence fiscale entre eux.

S'agissant de la répartition des bases d'imposition, l'article 16 alinéa 1^{er} dispose que « *la répartition des bases d'imposition visée à l'article 14 est opérée par la société et notifiée par elle à chacune des Administrations fiscales compétentes, dans le délai qui lui est imparti par la législation de chaque État, pour déclarer les distributions de produits imposables auxquelles elle procède. À l'appui de cette répartition, la société fournit à chacune desdites Administrations, outre les documents qu'elle est tenue de*

⁸⁹ HOUNGUE (E.), *Recueil des textes fiscaux du Bénin*, Fisc Consult Sarl, Cotonou, Bénin, 2017, p.951, 1070 pages.

produire ou de déposer en vertu de la législation interne, une copie de ceux produits ou déposés auprès de l'Administration des autres États ». A l'alinéa 2, il est écrit que les difficultés ou contestations qui peuvent surgir au sujet de la répartition des bases d'imposition sont réglées, d'une commune entente, entre les Administrations fiscales compétentes. Et, qu'à défaut d'accord, le différend est tranché par la commission mixte prévue à l'article 41⁹⁰ de la Convention.

Cette convention institue les échanges d'informations entre États contractants, mais aussi le caractère secret des renseignements échangés.

Il est important de souligner qu'en ce qui concerne la convention fiscale CEAO, il existe des États membres de l'UEMOA qui n'ont jamais été membres de la CEAO à savoir le Togo et la Guinée Bissau.

B- Les accords et conventions bilatéraux

Comme l'a souligné un rapport de l'OCDE⁹¹, l'on se préoccupe « *en particulier, de la coexistence de régimes différents d'impôts sur les sociétés dans un monde où la globalisation des activités industrielles et commerciales s'est renforcée et où la plupart des obstacles non fiscaux aux mouvements internationaux de capitaux, de services et de technologies ont été abolis* ». Il renchérit que « *l'importance des considérations internationales dans la détermination des politiques fiscales nationales va s'accroître en particulier pour les économies de petites dimensions ouvertes à l'extérieur* » comme le Bénin.

Il faut noter que les conventions fiscales permettent principalement d'éviter la double imposition par l'octroi de crédits d'impôts avec imputation de l'impôt étranger sur l'impôt de l'État de résidence dans le cadre d'une coopération spécifique.

La Convention fiscale entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement de la République du Dahomey signée le 27 février 1975, entrée en

⁹⁰ Article 4I, I) « Tout contribuable qui prouve que les mesures prises par les autorités fiscales des Etats contractants ont entraîné pour lui une double imposition en ce qui concerne les impôts visés par la présente Convention, peut adresser une demande, soit aux autorités compétentes de l'Etat sur le territoire duquel il a son domicile fiscal, soit à celle de l'autre Etat. Si le bien fondé de cette demande est reconnu, les autorités compétentes des deux Etats s'entendent pour éviter de façon équitable la double imposition. 2) Les autorités compétentes des deux Etats contractants peuvent également s'entendre pour supprimer la double imposition dans les cas non réglés par la présente Convention, ainsi que dans les cas où l'application de la présente Convention donnerait lieu à des difficultés ou à des doutes ... »

⁹¹ L'imposition des bénéfices dans une économie globale, OCDE, 1991.

vigueur le 08 novembre 1977, interdit la double imposition⁹². Hormis la convention fiscale entre la France et le Bénin, il existe aussi la convention fiscale entre le Royaume de Norvège et la République Populaire du Bénin⁹³.

Cette convention comme la précédente, est un atout pour les investisseurs norvégiens sur le territoire national du Bénin. Elle reste aussi un instrument privilégié pour les services du fisc dans leurs activités de recouvrement et particulièrement pour l'utilisation de la retenue à la source comme système opératoire de prélèvement.

⁹² Cf. Article 15 Convention fiscale entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement de la République du Dahomey, « Lorsqu'une société ayant son domicile fiscal dans l'un des Etats contractants s'y trouve soumise au paiement d'un impôt frappant les distributions de revenus de valeurs mobilières et de revenus assimilés (produits d'actions, de parts de fondateur, de parts d'intérêt et de commandites, intérêts d'obligations ou de tous autres titres d'emprunt négociables) et qu'elle possède un ou plusieurs établissements stables sur le territoire de l'autre Etat contractant à raison desquels elle est également soumise dans ce dernier Etat au paiement d'un même impôt, il est procédé à une répartition, entre les deux Etats, des revenus donnant ouverture audit impôt, afin d'éviter une double imposition. » ...

⁹³Convention entre le royaume de Norvège et la République Populaire du Bénin en vue d'éviter les doubles impositions et l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée le 29 mai 1979, entrée en vigueur le 24 juin 1982.

CHAPITRE II : UN POUVOIR LIMITÉ

La retenue à la source telle que pratiquée au Bénin, est un système cohérent imaginé par le législateur pour contribuer aux objectifs de mobilisation optimale des recettes fiscales sans jouer négativement sur les intérêts des parties prenantes à savoir redevables légaux et redevables réels.

En réalité tout le monde c'est-à-dire tous les agents économiques, paient des impôts⁹⁴ au Bénin. Il s'agit des personnes physiques ou morales (exemple : les entreprises) qui participent à l'activité économique⁹⁵. Ainsi, le contribuable est celui à qui incombe la charge de payer l'impôt, il a la charge juridique de l'impôt et c'est en son nom que l'impôt est établi. Par contre, le redevable est celui à qui incombe la charge économique de l'impôt. Dans ce sens, il convient de distinguer le redevable légal de celui réel. En considérant, la TVA, le redevable est l'entreprise versant le montant de la TVA à la caisse du receveur des impôts, le contribuable étant le consommateur qui achète les produits ou services de cette entreprise à un prix incluant le montant de la TVA. Cette entreprise devrait être regardée comme un redevable légal pour avoir été désignée par la loi pour assurer la collecte de la TVA. Ainsi, le législateur délègue à certaines entreprises en raison de leurs chiffres d'affaires, le pouvoir de collecter auprès des contribuables, la TVA et de les reverser au receveur des impôts : il s'agit des redevables légaux.

En conséquence, la charge économique de l'impôt qui pèse sur eux résulte du pouvoir de collecter à eux délégué par la loi. Le redevable réel quant à lui est celui qui supporte la charge de l'impôt en lieu et place du contribuable. C'est le cas d'un enfant économiquement « fort » qui accepte de payer l'impôt foncier de l'immeuble de son père propriétaire dudit immeuble. L'enfant est désigné comme redevable réel et le père demeure le contribuable. Dans une autre situation comme celle créée par l'article 230 du CGI où, la loi délègue aux organismes publics le pouvoir de retenir à la source le montant de 40% de la TVA collectée par leurs fournisseurs des biens et services et de

⁹⁴ ARKWRIGHT (E.) et consorts, *Les finances publiques et la réforme budgétaire*, Paris, France, 5^e édition, collection vie publique, la documentation française, p. 35, 183 pages.

⁹⁵ « Les agents économiques payant des impôts sont appelés des redevables, tandis que les contribuables sont ceux qui supportent effectivement la charge de l'impôt. », ARKWRIGHT (E.), BŒUF (J-L.), COURREGES (C.), GODEFROY (S.), MAGNAN (M.), MAIGNE (G.), VAZQUEZ (M.), *Ibidem*, op. cit., p. 35, 183 pages.

le reverser à la caisse du receveur des impôts, ces organismes sont des redevables légaux et les fournisseurs des biens et services sont des redevables réels.

Enfin, le terme de contribuable « *recouvre un donné sociologique et juridique très complexe* »⁹⁶. Il existe une diversité de contribuables, des personnes morales, publiques ou privées, des personnes physiques, des salariés et des non-salariés, des « *gros* » et des « *petits* », des rétifs, des résignés et des « *civiques* », etc⁹⁷

L'élargissement de la retenue à la source à la TVA et aux droits d'accise, a amené le législateur à confier concurremment à l'État et à ses démembrements et aux sociétés, établissements et offices de l'État, leur collecte et leur reversement à la caisse de la Recette des Impôts.

Dans sa mise en œuvre, des inconvénients majeurs⁹⁸ de la procédure de la retenue à la source sont apparus mettant à l'épreuve les services fiscaux. Il s'agit pour l'essentiel de la méconnaissance du principe de la neutralité de la TVA ; des difficultés de trésorerie pour les entreprises ; des complications de gestion pour le fisc ; des conséquences importantes pour les finances publiques. Ainsi, l'Administration fiscale a ajusté son organisation pour mieux gérer les crédits d'impôt de plus en plus important, assurer leur remboursement sous certaines conditions par le Trésor public et pour maîtriser la fraude organisée des collecteurs indéliques. Ainsi, malgré la gestion administrative éprouvée de la retenue à la source (Section1), le fisc est confronté aux actions incongrues de certains redevables visant l'évasion et la fraude fiscales (Section2).

SECTION 1 : LA RETENUE À LA SOURCE EXERCÉE

Sur le plan opératoire, afin de garantir au Trésor le versement de l'impôt dû, le droit interne prévoit que certains revenus versés à des personnes physiques ou morales sous certaines conditions au Bénin supportent une retenue ou un prélèvement à la source. Le CGI y consacre tout un chapitre de vingt six articles allant de l'article 168 à

⁹⁶ MARTINEZ (J-C.) et DI MALTA (P.), *Droit fiscal contemporain*, Litec, 1986, cf. également MARTINEZ (J-C.), *Le statut de contribuable*, LGDJ, 1980.

⁹⁷BOUVIER M., ESCLASSAN M-C. et LASSALE J-P, op. cit., p. 548, 782 pages.

⁹⁸ Rapport du département des finances publiques du fonds monétaire international, « Renforcement de la mobilisation des recettes fiscales et douanières en République du Bénin », décembre 2015, Patrick FOSSAT, René OSSA, Gilles PARENT et Christian BREMEESCH, p. 31, 96 pages.

l'article 194 pour les impôts directs et l'article 230 pour la TVA.

Des conventions fiscales ont été conclues avec certains États. Ainsi, le domaine de la retenue à la source se trouve élargie à la fiscalité des non-résidents. La retenue à la source est présentée comme un instrument fiscal moderne porteur d'une meilleure justice fiscale⁹⁹. Ce qui justifie certainement qu'au cours de ces dernières années, la retenue à la source a connu un développement tel qu'on peut considérer qu'elle s'impose, dorénavant, comme une branche principale du système fiscal béninois¹⁰⁰.

Ainsi, cette présence remarquable de la retenue à la source dans le système fiscal béninois, amène plus d'un à s'interroger sur le domaine des impôts recouverts par cette technique (Paragraphe1) et les différents types de retenue à la source existant dans le système (Paragraphe2).

Paragraphe 1 : Le domaine des impôts recouverts

La technique de perception anticipée opérée pour le compte de l'État par un tiers payeur, à valoir sur l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés dû par le bénéficiaire à raison de ses revenus, a amené le législateur fiscal à indiquer expressément les impôts et taxes relevant du champ de ce mode opératoire de recouvrement. Ces impositions se rapportent à la fiscalité des résidents (A) et à la fiscalité des non-résidents (B).

A – La fiscalité des résidents

Les impositions relevant de la fiscalité des résidents et qui concernent la retenue à la source sont regroupées en deux catégories : les impôts directs (1) et les impôts indirects (2).

1- Les impôts directs

La retenue à la source à l'origine, a porté sur l'impôt sur le revenu ou tout au moins sur les impôts directs. Telle fut en tout cas l'usage initial en France, pays inspirateur du Bénin et qui, en Europe figure parmi les pionniers de cette technique¹⁰¹. Les impôts

⁹⁹ DAMAREY (S.), *Finances publiques*, Op. Cit. p. 75, 568 pages

¹⁰⁰ La loi de finance portant gestion 2017 élargie le domaine des impôts recouverts au moyen de la retenue à la source (article 176 nouveau, article 179 bis à sexies et article 194 nouveau du CGI), loi n°2016-33 du 26 décembre 2016.

¹⁰¹ « Ce système a déjà été expérimenté en France et supprimé par RAMADIER (P.). Dès 1940, un impôt cédulaire sur les traitements et salaires était perçu par le biais d'un prélèvement mensuel effectué par l'employeur. Ce système, mis en place par décret-loi du 10 novembre 1939, a disparu en 1948 » in *Finances publiques*, S. DAMAREY, op. cit. p.76, 672 pages.

directs concernés par la retenue à la source au Bénin sont : l'Acompte sur Impôt assis sur les Bénéfices (AIB), l'Impôt Progressif sur les Traitements et Salaires (IPTs), l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques (IRPP) dans la catégorie des revenus fonciers, l'Impôt sur les Revenus des Capitaux Mobiliers (IRCM), la Contribution spéciale sur les gains des jeux de hasard et le prélèvement des personnes non connues au fichier de la DGI.

- **Acompte sur Impôt assis sur les Bénéfices (AIB)**

L'Article 168 du CGI qui consacre l'AIB, l'a admis comme un acompte sur les bénéfices exigible sur les marchandises importées, les achats commerciaux en régime intérieur, tous les paiements faits aux prestataires de services par les organismes de l'État, les entreprises publiques et semi-publiques et tous les paiements faits aux prestataires de services par les entreprises privées assujetties à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés ayant atteint un certain seuil de chiffre d'affaires¹⁰². Certaines en sont affranchies par l'article 169 du même code. Sous réserve de ces exonérations, les modalités de liquidation des droits (AIB) dus notamment les taux et leur contexte d'application sont précisées par l'article 170¹⁰³ du CGI. Ainsi, il est prévu par le législateur le taux de 1% aux opérations ou sommes prévues à l'article 168 du CGI lorsque les entreprises concernées ou bénéficiaires desdites sommes sont immatriculées à l'IFU et de 5% dans le cas contraire. En outre, l'article 173¹⁰⁴

¹⁰² L'Article 168 du CGI dispose qu'« Il est institué un acompte sur impôt assis sur les bénéfices (AIB) exigible sur : 1 - les marchandises importées, y compris celles mises en régime suspensif, à l'exception des marchandises manifestées en transit et celles en transbordement ; 2 - les achats commerciaux en régime intérieur auprès d'importateurs, de producteurs et de revendeurs effectués à titre onéreux dans un but commercial ou présumé tel par un assujetti à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés ; 3 - tous les paiements faits aux prestataires de services par les organismes de l'Etat, les entreprises publiques et semi-publiques ; 4 - tous les paiements faits aux prestataires de services par les entreprises privées relevant de l'un des régimes du réel visés à l'article 28 du présent code », à jour de la loi de finances portant gestion 2017

¹⁰³ Article 170 du CGI « L'acompte sur impôt assis sur les bénéfices est de : 1- 1% de la valeur en douane majorée de l'ensemble des droits et taxes exigibles, à l'exception de la TVA, en ce qui concerne les importations de marchandises réalisées par les entreprises immatriculées à l'Identifiant Fiscal Unique ; 2- 1% du prix toutes taxes comprises, à l'exception de la TVA, en ce qui concerne les achats commerciaux en régime intérieur et les prestations de services réalisés par les entreprises immatriculées à l'Identifiant Fiscal Unique ; 3- 5% de la valeur en douane majorée de l'ensemble des droits et taxes exigibles, à l'exception de la TVA, en ce qui concerne les importations de marchandises réalisées par les entreprises non immatriculées à l'Identifiant Fiscal Unique ; 4- 5% du prix toutes taxes comprises, à l'exception de la TVA, en ce qui concerne les achats commerciaux en régime intérieur et les prestations de services réalisés par les entreprises non immatriculées à l'Identifiant Fiscal Unique ».

¹⁰⁴ Article 173 du CGI « L'acompte sur impôt assis sur les bénéfices est perçu pour le compte de la Direction Générale des Impôts (DGI). 1- Il est retenu à la source, d'une part, par la Direction Générale des Douanes et Droits Indirects (DGDDI), d'autre part, par les entreprises publiques et semi-publiques bénéficiaires de prestations de services et enfin par les entreprises privées bénéficiaires de prestations ou importateurs, producteurs et revendeurs qui vendent en gros ou demi-gros, et dont le chiffre d'affaires annuel est égal ou supérieur au seuil fixé par arrêté du ministre chargé des Finances ; 2 - l'acompte sur impôt assis sur les bénéfices facturé ou retenu à la source doit être déclaré et versé au guichet du receveur des Impôts au plus tard le 10 du mois suivant celui de sa facturation ou de son prélèvement ; 3 - la déclaration de l'AIB facturé ou retenu à la source doit mentionner le nom, l'adresse précise et le numéro

recommande le mode opératoire de la retenue à la source de l'AIB en ces termes « ... *Il est retenu à la source, d'une part, par la Direction Générale des Douanes et Droits Indirects (DGDDI), d'autre part, par les entreprises publiques et semi-publiques bénéficiaires de prestations de services et enfin par les entreprises privées bénéficiaires de prestations ou importateurs, producteurs et revendeurs qui vendent en gros ou demi-gros ...* ».

De même conformément aux dispositions de l'article 175 bis du CGI, les organisations non gouvernementales, les associations et organismes à but non lucratif nationaux et internationaux, les organismes d'aide au développement ainsi que les missions diplomatiques qui paient des sommes en rémunérations des prestations de services reçues ou financées par eux sont tenus d'effectuer une retenue aux taux de 1% ou 5% comme indiqué supra.

Enfin, il est fait obligation aux tiers payeurs de déclarer et de verser au guichet du receveur des Impôts au plus tard le 10 du mois suivant celui de la facturation ou du prélèvement de l'acompte sur impôt assis sur les bénéfices retenu à la source.

Des sanctions¹⁰⁵ sont prévues pour contraindre les tiers payeurs au respect des obligations d'opérer la retenue, de la déclarer et de la reverser à la caisse du receveur des Impôts.

d'immatriculation à l'IFU de l'assujetti ainsi que le montant de l'acompte sur impôt assis sur les bénéfices et celui de la somme toutes taxes comprises ayant donné lieu au prélèvement. »

¹⁰⁵ Cf. Articles 174 «1 - les sanctions prévues par les articles 347 à 352 du Code des Douanes s'appliquent en matière d'acompte sur impôt assis sur les bénéfices perçu au cordon douanier ; 2 - les sanctions prévues par l'article 263 nouveau du présent Code s'appliquent au contribuable qui a souscrit hors délai la déclaration de l'acompte sur impôt assis sur les bénéfices ou effectué hors délai le versement ; 3 - les importateurs, producteurs ou revendeurs, visés à l'article 168 du Présent Code qui n'ont pas effectué ou reversé la retenue à la source, sont passibles d'une amende égale au montant de la retenue non effectuée ou reversée ; 4 - le bénéficiaire de prestations de services qui n'a pas effectué ou reversé la retenue à la source, perd le droit de porter le montant de la (des) prestation (s) dans ses charges déductibles et est passible d'une amende égale au montant de la retenue non régulièrement déclarée. 5- les demandes de validation d'AIB payé au cordon douanier introduites hors délai sont passibles des sanctions prévues à l'article 1096 quater-a.2 du présent code » et 175 du CGI « Toute vente de biens ou de services doit faire l'objet d'une facture régulièrement établie. Toute personne morale ou physique qui effectue une vente de biens ou de services sans facture établie dans les conditions visées au premier alinéa ci-dessus est passible d'une amende fiscale égale au montant non facturé. En cas de récidive, l'amende fiscale est au moins égale à un million (1 000 000) de francs par facture non établie. Dans ce cas l'amende est appliquée cumulativement avec une fermeture administrative de trois mois. La fermeture administrative devient définitive si l'entreprise récidive deux fois. Lorsqu'il s'agit d'une entreprise dont les dirigeants sont de nationalité étrangère, l'interdiction de séjour en République du Bénin est faite à ces dirigeants cumulativement avec les sanctions ci-dessus visées. La procédure d'interdiction de séjour est mise en œuvre sur demande du ministre chargé des Finances. »

- **Impôt Progressif sur les Traitements et Salaires (IPTS)**

L'article 180 par contre impose à toute personne physique ou morale, dès lors qu'elle paie des sommes imposables au Bénin au titre des traitements et salaires, d'opérer pour le compte du Trésor Public, la retenue de l'impôt progressif sur les traitements et salaires (IPTS). Cette exigence de la loi est renforcée par le premier alinéa de l'article 181 du CGI qui dispose que « *l'impôt est prélevé à la source pour le compte du budget national au moment des paiements des traitements, émoluments, salaires et rétributions accessoires, lorsque l'employeur est domicilié ou établi au Bénin.* ».

De même, les contribuables domiciliés au Bénin, qui reçoivent de particuliers, d'Administrations, de sociétés ou d'associations domiciliés ou établis hors du Bénin, des traitements, émoluments, salaires et rétributions quelconques, sont tenus de souscrire spontanément, chaque mois, la déclaration de leurs revenus salariaux. Ils doivent calculer et reverser les retenues mensuelles correspondantes dans les mêmes conditions et délais que ceux imposés aux employeurs. Cette exigence de l'alinéa 2 de l'article précité fait coïncider en l'espèce la notion de tiers payeur (redevable légal) à celui du contribuable réel. Il est aisé de comprendre l'objectif poursuivi par le législateur, prélever l'impôt au moment de la paie des salaires c'est-à-dire au stade où le revenu est acquis. Cela favorise le respect spontané des obligations fiscales qui au demeurant permet des rentrées stables aux pouvoirs publics. Le caractère périodique des salaires souvent le mois, rend suffisamment compte de ce souci du législateur, l'impôt étant annuel. Toutefois, il peut arriver dans certains cas rares que la période retenue pour le paiement des salaires soit supérieure à l'année. Le principe de l'annualité de l'impôt oblige à ramener le prélèvement à l'année à partir de simple calcul mathématique pour déterminer l'assiette de l'IPTS correspondante. Ainsi, le mécanisme de la retenue à la source permet d'éliminer les risques liés au non-paiement de l'IPTS ou de *sous-évaluation des revenus* par les salariés notamment du secteur privé.

- **Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques (IRPP)/ Revenus fonciers (IRPP/RF)**

Poursuivant sa mission d'encadrement, le législateur fiscal a prévu une retenue à la source de l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques (IRPP) dans la catégorie des revenus fonciers. Le mécanisme mis en place consiste, pour les personnes morales, à retenir ou à stopper à la source, 10% du montant des loyers dus au propriétaire si le loyer mensuel est au moins égal à cinquante mille (50.000) FCFA¹⁰⁶. Cette disposition est limitée aux personnes morales de droit public ou de droit privé dès lors qu'elles ont loué un bien immobilier bâti ou non. Il s'agira pour elles de faire une ponction sur le loyer dû à hauteur de 10% et de reverser à la caisse du receveur des impôts au nom du propriétaire avec indication de la personne morale versante. Dans tous les cas, en ce qui concerne les locations consenties à l'État, les services du Trésor sont autorisés à précompter l'impôt sur le revenu au taux fixé à l'alinéa 1^{er} de l'article 183 du CGI sur les mandats émis pour le paiement des loyers. La direction générale du Trésor et de la Comptabilité Publique adressera à la Direction Générale des Impôts, dans les dix premiers jours de chaque trimestre, un relevé nominatif des retenues effectuées au cours du trimestre précédent.

Enfin, il faut préciser que cette retenue est acquittée spontanément dans les mois de janvier, avril, juillet et octobre de chaque année, pour les loyers échus au cours du trimestre précédent.

Ainsi, les propriétaires d'immeubles qui louent leurs immeubles sans faire connaître les revenus tirés de ces locations de l'Administration fiscale sont contraints à payer un impôt minimum sur le revenu foncier. Le niveau d'organisation¹⁰⁷ du fisc béninois ne lui permet pas encore d'avoir systématiquement l'information sur les mutations de jouissance effectuées.

¹⁰⁶ Article 183 du CGI, « Une retenue à la source égale à 10% du montant des loyers doit être prélevée par les locataires autres que les personnes physiques et reversée dans les conditions fixées ci-après, pour les loyers mensuels au moins égaux à 50 000 F CFA ... »

¹⁰⁷ Faible niveau d'informatisation des services

- **Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques (IRPP)/ Revenus des capitaux mobiliers (IRPP/RCM)**

Pour assurer une imposition minimum des revenus des capitaux mobiliers, la loi a soumis à la retenue à la source les montants de l'Impôt sur le Revenu des Valeurs Mobilières (IRVM) et de l'Impôt sur le Revenu des Capitaux (IRC), les deux formant l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques dans la catégorie des revenus des Capitaux Mobiliers (IRPP/RCM).

En ce qui concerne le revenu des créances, dépôts, cautionnements et comptes courants, l'article 184 du CGI met en demeure les banquiers ou sociétés de crédit de prélever à la source le montant de l'impôt sur le revenu des capitaux (IRC) dès l'inscription au crédit ou au débit d'un compte des intérêts ou autres produits payés par eux. Les revenus entrant dans la base du prélèvement à opérer sont constitués : - des créances hypothécaires, privilégiées et chirographaires, à l'exclusion de toute opération commerciale ne présentant pas le caractère juridique d'un prêt ; - des dépôts de sommes d'argent à vue ou à échéance fixe, quel que soit le dépositaire et quelle que soit l'affectation du dépôt ; - des cautionnements en numéraire ; - des comptes courants ; - des bons de caisse.

A cette base est appliqué le taux de 15%¹⁰⁸, pour obtenir le montant de l'IRC à stopper à la source. Il s'agit de retenues trimestrielles¹⁰⁹ effectuées courant mai, août, novembre et février de chaque année, déclarées et reversées à la caisse du receveur des impôts.

S'agissant des revenus des valeurs mobilières, l'article 191 du CGI précise que le montant du prélèvement est avancé par l'établissement financier. L'article 192 indique les revenus constitutifs de la base du prélèvement comme suit : « l'impôt est

¹⁰⁸ Cf. article 104 du CGI « Par dérogation aux dispositions des articles 9 et 138, l'impôt est calculé par application à la base d'imposition d'un taux de 15%. »

¹⁰⁹ Cf. Article 184 du CGI « 1 - L'impôt sur le revenu est dans tous les cas payé en numéraire, sur états, bordereaux ou déclarations dans les conditions, formes et délais fixés aux articles ci-après : L'impôt est acquitté sur bordereaux, lorsqu'il s'applique à des intérêts ou autres produits payés par des banquiers ou sociétés de crédit ou inscrits par eux au crédit ou au débit d'un compte. 2 - Les banquiers ou sociétés de crédit doivent tenir un registre spécial sur lequel sont indiqués dans les colonnes distinctes : a) le nom du titulaire de tout compte à intérêts passibles de l'impôt et, s'il y a lieu, le numéro ou matricule du compte ; b) le montant des intérêts taxables ; c) la date de leur inscription au compte. Le montant de l'impôt que doit acquitter le redevable est établi à la fin de chaque trimestre d'après les énonciations portées au registre spécial. »

versé : 1 - pour les obligations, emprunts et autres valeurs, dont le revenu est fixé et déterminé à l'avance, en quatre termes égaux, d'après les produits annuels afférents à ces valeurs ; 2 - pour les actions, parts d'intérêts, commandites et emprunts à revenus variables, en quatre termes égaux, déterminés provisoirement d'après le résultat du dernier exercice réglé et calculé sur les quatre cinquième du revenu s'il en est distribué. ... 3 - dans les vingt premiers jours des mois de janvier, avril, juillet et octobre de chaque année pour les lots et primes de remboursement mis en paiement au cours du trimestre précédent. ... 4 - pour les bénéfices et rémunérations diverses distribués aux membres des conseils d'administration des sociétés, compagnies ou entreprises, dans les vingt premiers jours des mois de janvier, avril, juillet et octobre de chaque année, pour les sommes mises en distribution au cours du trimestre précédent ; 5 - pour les remboursements ou amortissements totaux ou partiels, dans les trente jours qui suivent la mise en paiement de ces remboursements. Toutefois, si une demande d'exemption a été présentée, l'impôt n'est exigible qu'après qu'il aura été statué sur ladite demande. »

Une fois la base du prélèvement arrêtée, il lui est appliqué le taux de 15% pour obtenir le montant du prélèvement de l'IRVM dû à retenir à la source par les entreprises ou banquiers. Ce taux est réduit à 10% pour les produits des actions régulièrement distribués, à 7% pour les produits des actions régulièrement distribués par les sociétés cotées sur une bourse des valeurs agréées par le Conseil Régional de l'Épargne Publique et des Marchés Financiers au sein de l'UEMOA ainsi que pour les plus-values dégagées lors des cessions d'actions et perçues par des particuliers. Il existe d'autres taux réduits¹¹⁰ qui tiennent compte des subtilités de chaque revenu liées à la politique fiscale adoptée.

¹¹⁰ Cf. Article 89 du CGI « Le taux applicable est de 6% pour les revenus des obligations et pour les lots et primes de remboursements payés aux créanciers et aux porteurs d'obligations. Toutefois, le Gouvernement est autorisé à fixer par acte réglementaire un taux applicable inférieur à 6% lorsque les obligations ont une durée supérieure ou égale à cinq (5) ans et sont émises pour financer des investissements dans des secteurs prioritaires du programme de développement du Bénin. En ce qui concerne le produit des obligations émises par les Etats membres de l'UEMOA ainsi que celles émises par les collectivités publiques et leurs démembrements, ce taux est réduit à : 3% lorsque la durée des obligations est comprise entre cinq (05) et dix (10) ans ; 0% lorsque la durée des obligations est supérieure à dix (10) ans. Le taux applicable est de 5% pour les plus-values dégagées lors des cessions d'obligations.

- **Autres retenues à la source**

Deux prélèvements sont visés à ce niveau et sont institués par la loi de finances portant gestion 2017.

Primo : la Contribution Spéciale libératoire sur les gains versés aux gagnants des jeux de hasard. La loi prévoit un prélèvement fixé à 15% à retenir la source sur le montant des gains versés aux gagnants des jeux de hasard. La loterie Nationale et tout autre entreprise de jeux de hasard sont obligées depuis la prise de cette loi de retenir à la source le montant de ce nouveau prélèvement, de le déclarer et de le reverser à la caisse du receveur des impôts.

Secundo : le prélèvement sur les importations, les ventes et les prestations réalisées par les personnes physiques ou morales non connues au fichier des contribuables de la DGI.

Le montant de ce prélèvement est fixé à 10% du prix toute taxe comprise (TTC) et à 20% en cas de vente sous douane. Il s'agit de mesure nouvelle visant l'assainissement du secteur informel.

Enfin, le législateur vient une fois encore par cette loi montrer sa volonté de recourir à la technique de la retenue à source pour assurer une sécurisation de la mobilisation de recettes fiscales aux pouvoirs publics.

- **Retenue sur les paiements effectués par les associations et organismes divers**

Par l'article 176 bis du CGI, le législateur oblige les organisations non gouvernementales, les associations et organismes à but non lucratif nationaux et internationaux, les organismes d'aide au développement ainsi que les missions diplomatiques qui paient des sommes en rémunérations des prestations de services reçues ou financées à effectuer une retenue à la source égale à :

- 1% du montant des rémunérations toutes taxes comprises, à l'exception de la TVA versées aux entreprises et personnes immatriculées à l'IFU ;
- 5 % du montant des rémunérations toutes taxes comprises, à l'exception de la TVA versées aux entreprises et personnes non immatriculées à l'IFU.

En outre, les fournisseurs de biens et services immatriculés à l'IFU sont autorisés à faire valoir au niveau de l'Administration fiscale cette retenue conformément aux dispositions de l'article 171 du CGI.

Evidemment, le montant des prélèvements doit être déclaré et reversé à la caisse du receveur des impôts.

2- les impôts indirects

La dure réalité de la récession économique de la fin des années 80 avec son corollaire de contraintes budgétaires marquées par des tensions de trésorerie aigües¹¹¹, « *l'inculture* » et la délinquance fiscales ont milité pour une extension de cette technique à d'autres catégories de prélèvement dont les droits indirects et certaines taxes parafiscales. La TVA, impôt à très fort rendement, fut principalement visée dans le contexte Béninois. Le Bénin a introduit la retenue à la source de la TVA en 2003 au taux de 100%, ramené à 40%¹¹² en 2007 pour les bénéficiaires de marchés publics. Ainsi, l'article 230 du CGI dispose que « *pour toutes les opérations de fournitures ou de livraison à l'État, aux collectivités territoriales et aux sociétés, établissements et offices de l'État, la taxe n'est exigible qu'au moment du paiement du prix de la marchandise ou du service ; le montant dû est retenu à la source par le service chargé du paiement, au taux fixé par arrêté du Ministre chargé des finances et en vigueur lors du visa du marché ou du contrat* ».

En outre, intervient le cas de la retenue à la source de 100% de la TVA sur opérations réalisées avec les non résidents. En effet, les sommes versées aux personnes morales et aux personnes physiques n'ayant pas d'établissement stable au Bénin, et soumises à la TVA font l'objet d'une retenue à la source de 100% au titre de la TVA.

En dépit du foisonnement des textes fiscaux d'encadrement de la retenue à la source, la fiscalité des résidents se trouve dans certains cas confrontée aux effets des

¹¹¹ MEKONGO (J-M.), *Les Retenues à la source dans le système fiscal camerounais*, thèse de doctorat en droit 2005, p12 et s

¹¹² Cf. article 2 de l'arrêté n°044/MDCB-MDEF/MDCB/DC/SGM/DGID du 24 janvier 2007 portant fixation du pourcentage de la TVA retenue à la source sur les opérations de fournitures ou de livraison à l'Etat et aux collectivités territoriales.

accords et conventions signés par le Bénin avec certains États. Ce qui induit une fiscalité des non-résidents.

B – La fiscalité des non-résidents

La fiscalité des non-résidents, se rapporte aux personnes physiques ou morales de nationalité étrangère menant des activités imposables au Bénin alors qu'elles ne sont pas reconnues résidents au Bénin. Il se pose alors la question de savoir la législation applicable au revenu tiré des affaires réalisées au Bénin. A ce sujet plusieurs accords et conventions sont intervenus pour indiquer la législation applicable au cas par cas pour éviter des ennuis liés à la double imposition des mêmes revenus.

Si dans le domaine des impôts indirects notamment en ce qui concerne la TVA, le problème ne se pose pas en raison de sa neutralité, il faut reconnaître qu'en matière d'impôts directs le problème trouve sa solution au cas par cas. Lorsque l'on s'intéresse à la convention signée entre la République française et la République du Bénin, le fisc doit s'assurer d'abord si le revenu en cause est déclaré en France par l'entreprise bénéficiaire avant d'admettre sa déductibilité de la base imposable au plan national. Ainsi, aucune retenue à la source ne devra s'opérer sur cette catégorie de revenu, l'impôt y relatif n'étant pas dû au Bénin. La matière étant fortement encadrée, le fisc organise le suivi de l'entreprise pour qu'elle parvienne à avoir un établissement stable ou qu'elle désigne un représentant assujetti à la fiscalité nationale pour l'accomplissement des obligations fiscales.

L'article 176 du CGI, institue une retenue à la source de l'impôt sur les sommes payées aux prestataires de services non domiciliés en République du Bénin¹¹³. Tenant compte de cette convention les entreprises françaises non domiciliées au Bénin ne font pas l'objet de retenue sur les sommes perçues en rémunération d'une activité exercée au Bénin si elles apportent la preuve de la déclaration desdites sommes au fisc

¹¹³ Article 176 du CGI «Il est institué une retenue à la source sur les sommes payées aux prestataires de services non domiciliés en République du Bénin. Cette retenue concerne : a. les sommes versées en rémunération d'une activité exercée en République du Bénin dans l'exercice d'une profession non commerciale ; b. les produits de droits d'auteurs perçus par les écrivains ou compositeurs ou par leurs héritiers ou légataires ; c. les produits perçus par les inventeurs au titre, soit de la concession de licences d'exploitation de leurs brevets, soit de la cession ou concession de marques de fabriques, procédés ou formules de fabrication ; d. les sommes payées en rémunération des prestations de toute nature fournies ou utilisées en République du Bénin. »

français. Il en est de même, des États membres de l'UEMOA ayant régulièrement ratifié la Convention fiscale CEAO ainsi que de la Norvège. Comme il est montré à suffire, ces conventions constituent un atout pour les investisseurs français, norvégiens et des ressortissants des pays membres de l'UEMOA sur le territoire national du Bénin.

Pour les autres non-résidents, conformément à l'article 177 du CGI, le taux de la retenue est fixé à 25% pour les personnes physiques et à 30% pour les personnes morales. Il s'applique aux sommes versées après un abattement de 60%. Il en découle une application directe sans abattement préalable aux sommes versées des taux de retenue à la source de 10% pour les personnes physiques et de 12% pour les personnes morales.

Paragraphe 2 : Les différents types de retenue à la source

Les prélèvements stoppés à la source peuvent être classés en plusieurs types en fonction de l'usage que peut en faire le contribuable réel pour niveler ses impositions à venir. Ainsi, l'on peut considérer que le droit fiscal béninois distingue trois types de retenues à la source à savoir : les retenues imputables, libératoires et définitives.

Aussi, convient-il de rappeler qu'il existe dans le système fiscal béninois deux catégories de retenue à la source : la retenue à la source proprement dite et les acomptes¹¹⁴ ou avances¹¹⁵. Le régime fiscal des retenues à la source et celui des acomptes ou avances sont similaires. Néanmoins, le CGI dans ses dispositions relatives à l'IRPP et à l'IS, réserve le vocable acompte d'une part pour l'acompte de 25% à appliquer aux impositions de l'année n-1 et à faire valoir sur les impositions de l'année n, et l'acompte de la taxe sur les véhicules des sociétés (TVS) alors que, le vocable retenue à la source désigne toutes les autres retenues opérées par les tiers payeurs. Ainsi, ces différents types de retenues à la source sont classés suivant qu'il

¹¹⁴ Acompte signifie un paiement partiel effectué en règlement de la fraction exécutée d'une prestation convenue (en droit administratif) et un paiement partiel qui est imputé sur le montant de la dette (en droit civil), selon GUILLIEN (R.) et VINCENT (J.), *Lexique de termes juridiques*, Paris, Dalloz, 8^e édition, p. 6, 517 pages.

¹¹⁵ Avance signifie un paiement partiel effectué préalablement à l'exécution même fractionnaire d'une prestation convenue (en droit administratif), selon GUILLIEN (R.) et VINCENT (J.), *op. cit.*, p. 54, 517 pages.

s'agit de la retenue à la source proprement dite (A) ou de retenues à caractère d'acomptes ou d'avances (B).

A – La retenue à la source proprement dite

Bien que la généralisation du domaine d'application du mécanisme de la retenue à la source à différentes impositions rende difficile toute structuration des retenues à la source, l'on note trois types de retenues à la source opérées par des tiers payeurs. Sur ces trois types de retenues, deux ne sont pas reportables sur une quelconque imposition. Elles ne sont donc pas des acomptes ou avances sur impôts. En effet, tout paiement d'impôt admis comme un acquittement partiel d'un impôt par la loi ou un acte règlementaire est considéré par le fis comme un acompte effectué sur le montant de l'impôt dû au titre de l'exercice considéré. Or, l'avance suppose qu'au moment où le paiement partiel se fait, le montant de l'imposition sur laquelle elle viendrait s'imputer n'est pas connu. Dans les deux cas, le paiement réalisé vient en diminution de l'imposition due. Ainsi, l'on peut citer :

1- La retenue libératoire

La retenue à la source est libératoire lorsqu'elle libère le bénéficiaire du revenu de toute déclaration ou régularisation au titre de ce revenu. Tout se passe exactement comme si le montant du prélèvement retenu à la source est égal au montant réel de l'impôt dû. Le contribuable réel n'est donc plus obligé selon le système fiscal béninois d'accomplir une formalité de déclaration. Il est déchargé de toute obligation fiscale en dehors des renseignements à fournir à son employeur sur son foyer fiscal en ce qui concerne l'IRPP/TS. C'est d'ailleurs le cas de la retenue de l'impôt sur les traitements et salaires (IRPP/TS) en application de l'article 181 point 3 du CGI qui dispose que « ... les retenues opérées sont libératoires. ». C'est également le cas de la retenue à la source de l'impôt sur les bénéfices des prestataires non domiciliés au Bénin.

Ainsi, le salarié travaillant au Bénin et pour qui l'employeur s'est employé à retenir à la source l'IRPP/TS et le non-résident ayant fait l'objet de retenue à la source du

prélèvement requis, sont entièrement libérés de leurs obligations déclaratives et de paiement.

2- La retenue définitive

Le Code général des impôts rend la retenue des impôts sur le revenu des capitaux mobiliers (IRPP/RCM) définitive¹¹⁶. Dans ce registre se trouve l'impôt sur le revenu des dépôts et cautionnements (IRPP/RC) et l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (IRPP/RVM). Ils ont un régime similaire à celui de la retenue libératoire. Cette retenue est opérée par la personne qui paie ces revenus. Notion très proche de la retenue libératoire, la retenue est définitive lorsqu'elle s'applique à des intérêts versés à des personnes morales non soumises ou totalement exonérées d'impôt sur les sociétés. C'est le cas lorsqu'une collectivité locale (mairie) procède à un placement de fonds dans une banque. Les intérêts perçus à terme feront l'objet d'une retenue à la source de l'IRC qui en réalité est une retenue définitive en raison de ce que la collectivité en question n'est pas assujettie à l'IS.

B- Les retenues à caractère d'acompte ou d'avance

Au titre des impôts retenus à la source et ayant un caractère d'avance, le système fiscal béninois ne comporte que les retenues imputables. En réalité, la retenue à la source n'est en principe qu'une avance à valoir sur l'impôt qui sera effectivement dû lors de la liquidation ou au titre des acomptes provisionnels.

1- La retenue de l'Acompte sur Impôt assis sur les Bénéfices (AIB)

L'acompte sur impôt assis sur les bénéfices (AIB) en application de l'article 171 du CGI qui dispose que « l'acompte sur impôt assis sur les bénéfices est imputable sur les impôts dus au titre des bénéfices, par les assujettis relevant d'un régime réel d'imposition ainsi que sur les acomptes provisionnels au titre de ces mêmes impôts ... » est bien une retenue à caractère d'acompte. Les grandes et moyennes entreprises qui ont fait l'objet d'une quelconque retenue à la source d'AIB ont le droit de faire

¹¹⁶ Cf. Article 193 du CGI qui dispose que « ... La liquidation définitive a lieu dans les trente jours de la mise en distribution du dividende. »

valoir le montant des prélèvements après leur validation par l'Administration fiscale sur les impôts dus au titre des bénéficiaires. Ainsi, à chaque fois que l'AIB est retenu à la source, l'entreprise bénéficiaire est présumée avoir payé une partie de son impôt sur le revenu dû au titre de l'année considérée.

2- La retenue de l'impôt sur le revenu foncier

C'est également, le cas de la retenue à la source sur les revenus fonciers en application de l'article 183 alinéa 7 du Code général des impôts qui dispose que « la retenue visée au premier alinéa du présent article est imputable sur les impôts dus au titre de l'IRPP et de l'IS par les propriétaires, ainsi que les acomptes provisionnels payés au titre de ce même impôt, objet de l'article 1120 nouveau du même Code. ». Le législateur a décidé de réduire l'insécurité qui pèse sur l'impôt sur le revenu foncier en ordonnant à tout locataire privé ou public de saisir une partie des loyers dus (10%) et de la reverser à la caisse du receveur au profit de leur propriétaire afin de lui permettre d'en user à titre d'acompte sur ses impositions sur le revenu. Ainsi, il assure aux pouvoirs publics un minimum d'imposition en matière de revenu foncier.

3- La retenue pratiquée par les associations et organismes divers

Enfin, la retenue à la source sur les paiements effectués par les organisations non gouvernementales, les associations et organismes à but non lucratif nationaux et internationaux, les organismes d'aide au développement ainsi que les missions diplomatiques en rémunération des prestations de services reçues ou financées par eux constitue un acompte sur l'impôt sur le revenu des entreprises bénéficiaires à la seule condition qu'elles relèvent du régime *réel d'imposition*.

SECTION 2 : DES ACTIONS INCONGRUES DES REDEVABLES, UN HANDICAP AU CONTRÔLE ADMINISTRATIF

La retenue à la source étant, un mode de recouvrement de l'impôt consistant à faire prélever son montant par un tiers payeur (redevable légal), au moment du versement au contribuable réel des revenus sur lesquels porte l'impôt, son mécanisme de fonctionnement et son extension à la TVA ont amené certains redevables légaux à

organiser, la fraude¹¹⁷ et l'évasion¹¹⁸ fiscales. En effet, certains redevables légaux, précomptent les impôts et taxes et ne les reversent pas ou les utilisent à d'autres fins (Paragraphe 1) ou procèdent à des compensations complexes et difficiles à suivre sans diligenter un contrôle fiscal (Paragraphe 2).

Paragraphe 1 : La perfidie de certains redevables

Certains redevables légaux n'ont pas tardé à afficher des comportements perfides au mépris de toutes les règles fiscales visant à assurer le bon fonctionnement de la retenue à la source de l'impôt. En impôt sur le revenu comme en TVA, une fois le prélèvement retenu, ils se refusent de le reverser. Pour atteindre leurs fins, ils organisent la fraude et l'évasion fiscales et parfois s'opposent au contrôle de l'Administration fiscale.

Le phénomène comportemental développé par ces entreprises, pour se dérober du reversement au fisc, des prélèvements retenus à la source, ont atteint un degré de gravité extrême¹¹⁹ selon la nature du redevable légal : entreprises¹²⁰ (A) ou organismes publics (B).

A- Les entreprises redevables légales

Le comportement observé au niveau de ces entreprises est assez surprenant. Le rapport du Fonds Monétaire International (FMI) sur le « *renforcement de la mobilisation des recettes fiscales et douanières* » de décembre 2015, montre que certaines entreprises parmi les petites et moyennes entreprises (PME) minorent le montant des prélèvements retenus sur les déclarations mensuelles d'IPTS, d'IRCM et même d'AIB. Quelques grandes entreprises s'adonnent également à une telle

¹¹⁷ La fraude fiscale implique une volonté délibérée d'échapper totalement ou partiellement à l'impôt. La fraude est donc une violation du droit.

¹¹⁸ L'évasion fiscale (n'est pas une notion pénale) consiste à mettre à profit les lacunes de la législation ou à optimiser celle-ci jusqu'à l'extrême. La lutte contre ce phénomène ne peut résulter que de l'action du législateur et donc de l'évolution des textes légaux. L'évasion est donc un abus de droit, in, Levine P, *La lutte contre l'évasion fiscale de caractère international en présence et en l'absence de conventions fiscales internationale*, Paris LGDJ, 1998 - page 446.

¹¹⁹ Le degré de gravité extrême est admis ici comme le niveau le plus élevé de la volonté d'enfreindre à la loi fiscale

¹²⁰ Les entreprises concernées sont indifféremment privées ou publiques

pratique¹²¹. C'est à l'occasion de contrôles fiscaux que se révèlent ces cas que l'Administration fiscale corrige au moyen de redressements fiscaux. Des cas de non reversement de la totalité des prélèvements retenus sont parfois relevés en dépit des peines d'emprisonnement prévues par la loi en dehors des sanctions pécuniaires de type pénalité ou amende¹²².

En outre, du fait de la retenue à la source de la TVA, de nombreuses entreprises parmi les PME, s'estiment libérées de toute autre imposition, et s'abstiennent de déposer leurs déclarations fiscales. Ce qui peut expliquer l'importance du nombre de redevables qui ne déposent pas de déclarations fiscales ou qui déposent des déclarations néant¹²³. C'est toujours par le biais de contrôle fiscal, que l'Administration fiscale arrive à réparer le préjudice subi par le Trésor public. Or, les nouvelles règles de segmentation de la population fiscale ne sont pas appliquées de manière effective pour permettre aux services opérationnels de la DGI de mieux les contrôler. Un nombre trop important de contribuables (3 847) relevant normalement des directions départementales, continue d'être administré à la DGE et à la DCIME, empêchant ces deux structures de concentrer la totalité de leurs ressources sur les entreprises à véritable enjeu¹²⁴.

Avec l'assainissement des dossiers de la DGE¹²⁵, l'on note une forte concentration des moyennes entreprises dans les CIMEs et il se pose avec acuité le problème de leur suivi et contrôle. Conscientes de cette lacune de l'Administration fiscale, certaines de ces entreprises ne respectent plus assez souvent leurs obligations fiscales. Elles testent l'organisation fonctionnelle du fisc en s'abstenant de déposer ou en souscrivant des déclarations erronées. La réponse de l'Administration conditionne le type de comportement à afficher les échéances à venir. Le moins qu'on puisse dire,

¹²¹Rapport du département des finances publiques du fonds monétaire international, « Renforcement de la mobilisation des recettes fiscales et douanières en République du Bénin », op. cit. p. 33.

¹²² Les pénalités et amendes fiscales sont organisées par les articles I096 bis à I103 bis du CGI.

¹²³ Ibidem, op. cit. p. 33.

¹²⁴ Sur un portefeuille global de la DGE et la DCIME de 4890 en 2016, les dossiers conformes s'élèvent à 1043 contre 3847 non conformes soit un taux de non-conformité de 79% , selon les statistiques de DGI de janvier 2016, cité par TAPSOBA (J.), rapport du département des finances publiques du fonds monétaire international, « Renforcement de l'organisation de la DGI », février 2016, p. 8, 61 pages.

¹²⁵ Le relèvement du seuil du chiffre d'affaires relevant des grandes entreprises, se traduisant par la réduction du portefeuille de la DGE (481) permet une bonne administration des contribuables.

est qu'elles s'écartent du civisme fiscal en plaçant au plus profond de leurs actions la fraude. Sans exagérer, elles sont des centres voir des laboratoires de fraudes fiscales qui mettent à l'épreuve les services fiscaux en charge du contrôle.

B- Les organismes publics redevables légaux

Le comportement indélicat qu'affichent certains organismes publics se rapporte surtout à la TVA et à l'IPTS des agents conventionnés et autres, ne figurant pas au budget national. Une partie des organismes publics qui précomptent la TVA ne la reverse pas ou la reverse en partie avec retard et utilise la TVA retenue à la source pour leurs propres trésoreries ou à des fins inavouées. Dans le système fiscal béninois, deux organismes publics se sont illustrés comme mauvais payeurs en dehors des institutions de contre-pouvoir. Il s'agit principalement des forces armées béninoises notamment le génie militaire. De nos jours, ce corps professionnel des armées est de plus en plus sollicité dans l'exécution des constructions et travaux publics sur financement du budget national. A ce titre, il retient à la source la TVA collectée à hauteur de 40% auprès des sous-traitants (entreprises privées) et ne la reverse pas. Mieux, il s'oppose au contrôle par des dilatoires¹²⁶ et trafic d'influence. Vient par la suite le cas du centre national hospitalier et universitaire Hubert KOUTOUKOU MAGA (CNHU-KM). A ce niveau également, ce centre ne reverse pas la TVA qu'il retient à la source sur ses prestataires de services au motif que l'État ne lui paie pas le montant des soins fournis aux agents de l'État ainsi que ses subventions. A cet effet, il s'engage dans des compensations impossibles, difficiles à suivre sans diligenter un contrôle fiscal.

De tels agissements ne sont pas de nature à garantir à la retenue à la source son bon fonctionnement. Le contrôle fiscal vient donc corriger l'injustice apparente causée aux contribuables réels des impositions prélevées.

¹²⁶ Une pratique de report à l'infini pour raison par exemple d'absence répétée du responsable des opérations exécutées.

Paragraphe 2 : Le contrôle fiscal¹²⁷, la veille administrative

Le législateur fiscal béninois a opté pour un système fiscal déclaratif¹²⁸. Ainsi, chaque contribuable a l'obligation de souscrire sa déclaration fiscale conformément aux dispositions du CGI. Le contrôle fiscal constitue le corollaire logique et nécessaire du système déclaratif d'impôt¹²⁹. La liberté déclarative ainsi accordée aux contribuables repose essentiellement sur la sincérité présumée des déclarations souscrites. En contrepartie de cette possibilité qui est laissée au contribuable, il est dévolu à l'Administration fiscale, le droit de contrôler l'exactitude des déclarations souscrites, de rappeler l'impôt dû lorsque les montants déclarés sont inférieurs aux montants réellement dus et de sanctionner ceux qui ne respectent pas leurs obligations fiscales¹³⁰. Bien que les éléments indiqués par le contribuable soient présumés exacts, il n'en demeure pas moins que des erreurs involontaires ou non, puissent s'y glisser¹³¹. Le contrôle de l'impôt ou contrôle fiscal a pour but de vérifier que les déclarations souscrites par les contribuables sont régulièrement souscrites et fidèlement établies. Ce contrôle est très étendu puisqu'il intervient normalement à l'égard de l'ensemble des personnes soumises à l'obligation de déclaration¹³². En dépit des agissements des contribuables, le contrôle fiscal reste un outil de veille de l'Administration fiscale (A) bien que fortement influencé (B) dans sa mise en œuvre.

A- Le contrôle fiscal comme outil de Veille du fisc

Le contrôle fiscal est par excellence un outil de l'Administration fiscale destiné à s'assurer que chaque contribuable s'acquitte de manière sincère et honnête de sa

¹²⁷ Selon le « dictionnaire de finances publiques » de Jacques PERCEBOIS et d'Alain EUZEBY, le contrôle fiscal est le contrôle assuré par l'administration fiscale et qui porte sur les déclarations faites au titre de l'impôt sur le revenu, de l'impôt sur les sociétés et de la taxe sur valeur ajoutée (TVA). A. EUZEBY, J. ABEN, J. PERCEBOIS, *Dictionnaire de finances publiques*, Paris, Armand Colin, 1995, p. 48.

¹²⁸ système dans lequel le contribuable a le devoir de porter à la connaissance du fisc, l'ensemble de ses activités, le chiffre d'affaires réalisé, le revenu obtenu, les impôts collectés et dus ainsi que la liste des prestataires de service et des clients avec qui, il a composé, etc. Dans cet exercice, le contribuable liquide les différents impôts à paiement spontané et les reverse à la recette des impôts à la fin de chaque mois ou de chaque trimestre selon son régime d'imposition puis en fin d'exercice détermine le résultat comptable, procède à des réintégrations extracomptables pour obtenir le résultat fiscal et liquide l'impôt sur le revenu qu'il paie au même moment qu'il souscrit la déclaration fiscale d'IS

¹²⁹ BOUVIER (M.) et ESCLASSAN (M-C.), *L'administration fiscale en France*, Paris, Que sais-je, PUF, 1988, p. 42

¹³⁰ MIGUEL (P.), *Réflexion sur les moyens d'investigation de l'Etat à la détection de la fraude fiscale*, mémoire de DESS option droit des affaires et fiscalité, décembre 2010, p. 7

¹³¹ BOUVIER (M.) et ESCLASSAN (M-C.), op. cit, p. 46.

¹³² GROSCAUDE (J.) et MARCHESSOU (P.), *Procédures fiscales*, Paris, France, 4^e édition, juin 2007, Dalloz, P.103.

contribution à la couverture des charges publiques selon sa capacité contributive réelle. Il a un effet psychologique dissuasif sur le contribuable et participe à la réduction de l'évasion fiscale et de la fraude en ce sens qu'il craint les répressions qui peuvent en découler¹³³. Conçu pour mieux appréhender l'entreprise dans toutes ses dimensions, le contrôle fiscal est soit interne (1), soit externe (2) à l'Administration.

1- le contrôle fiscal interne

Le contrôle fiscal interne comporte, notamment en matière d'impôts sur les revenus et de taxes sur le chiffre d'affaires, deux phases complémentaires : le contrôle formel¹³⁴ et le contrôle sur pièces (CSP). Le contrôle formel recouvre l'ensemble des interventions ayant trait à la rectification des erreurs matérielles évidentes constatées dans les déclarations déposées, quelle que soit la catégorie d'impôt ou de taxe visée¹³⁵. Il s'exerce dès la réception par le service d'assiette des déclarations déposées par les contribuables et concerne l'ensemble des documents produits. Par contre, encore appelé contrôle de cabinet, le CSP consiste en un examen critique a posteriori et du bureau, de la cohérence des déclarations, de la situation fiscale des contribuables à l'aide de tous renseignements et documents tirés du dossier d'une part et des informations complémentaires demandées aux contribuables lui-même ou obtenues au près des tiers à l'occasion de l'exercice du droit de communication d'autre part. Après un contrôle sur pièces bien réalisé, l'on parvient à trois cas possibles : dans un premier cas, la situation est conforme et le dossier est classé ; dans le second cas, il existe des erreurs ou des insuffisances isolées et une notification de redressement est adressée au contribuable ; dans un troisième cas, il est mis en évidence une situation a priori incohérente nécessitant un examen approfondi voire des recherches extérieures. Dans un tel cas, le dossier est proposé au programme de contrôle fiscal externe (vérification de comptabilité). Ce type de contrôle est le plus usité par les services

¹³³ MOUZON (R.), *Le contrôle fiscal des sociétés*, Paris, Litec, 1990, p. 2.

¹³⁴ Le contrôle formel consiste en un examen de la qualité formelle des éléments déclarés et à rectifier les erreurs matérielles évidentes commises par le contribuable et susceptibles de bloquer la procédure d'imposition. Il ne s'agit pas d'un contrôle de la sincérité des déclarations.

¹³⁵ Lamy fiscal 2004, p 1296.

de gestion de l'impôt donc de la retenue à la source. L'enquête fiscale organisée par les services pour cerner au mieux le juste impôt au moyen du droit de communication, de demande de justification et parfois d'éclaircissement, peut paraître insuffisante et nécessiter des investigations approfondies en vue de prise de décisions¹³⁶ judiciaires.

2- le contrôle fiscal externe

Il s'exerce sous forme de contrôle ponctuel¹³⁷ ou de vérification générale¹³⁸. Prévu par l'article 1085 bis du CGI, le contrôle ponctuel (CP) est mis en œuvre lorsque les anomalies détectées ne remettent pas en cause la situation globale de l'entreprise ou permettent une exploitation rapide et ciblée. C'est un contrôle sur place dont la rapidité d'intervention permet de préserver efficacement les intérêts du Trésor public. Le CP porte soit sur un point spécifique de la situation fiscale de l'entreprise comme les opérations de TVA retenue à la source de telle période. Les impositions retenues à la source sont passées au peigne fin très souvent par ce contrôle parce que relevant des impôts à paiement spontané. En pratique, l'Administration contrôle l'ensemble des impôts dus au titre de l'année écoulée jusqu'au dernier mois ou trimestre échu à la date du contrôle. Par contre, le droit de vérification suppose, en principe de la part de l'Administration des impôts une confrontation des documents détenus par elle avec ceux détenus par le contribuable. Alors que, le droit d'investigation consiste en une collecte de renseignements, le droit de vérification oblige les agents de l'Administration à une recherche critique de conformité ou de cohérence des documents vérifiés. Il

¹³⁶ La décision ici s'entend l'acceptation ou le rejet de la preuve souscrite par le contribuable ou de l'opération qu'il a réalisé qui de facto conduit à la réduction ou à l'augmentation de la quotité de l'impôt à mettre à sa charge. Il s'agit d'un acte administratif indiquant la position du fisc face au sujet en cause. Dès la prise de la décision, la charge de la preuve est inversée et la responsabilité du contribuable est engagée. A ce titre le débat est contradictoire et le contribuable dispose d'un délai de trente (30) jours pour apporter la preuve de sa décharge.

¹³⁶ Il s'agit d'une habilitation de la décision de l'agent, habilitation faite sans une connaissance parfaite de la situation par manque d'informations.

¹³⁷ C'est une forme de contrôle sur place qui ne constitue pas une vérification de comptabilités (art. 1085 bis al I). En conséquence, les dispositions combinées des articles 1085 bis al I et R.I-c du LPF permettent de procéder, le cas échéant, à une vérification de comptabilité portant sur la même période

¹³⁸ « La vérification générale est définie comme un ensemble d'opérations qui a pour objet d'examiner la comptabilité d'une entreprise et de la confronter aux éléments d'exploitation et aux renseignements détenus par l'Administration afin de mesurer la sincérité et l'exhaustivité des déclarations souscrites. », GROSCAUDE (J.) et MARCHESSOU (P.), *Procédures fiscales*, Paris, France, 4^e édition, juin 2007, Dalloz, p. 155, 357 pages.

s'agit d'un contrôle approfondi. Longtemps circonscrite à la vérification de comptabilité, cette forme de contrôle a été étendue à l'examen de la situation fiscale des personnes physiques (ESFP). Dans la hiérarchie de contrôle, la vérification de comptabilité se trouve être l'étape suprême et sublime soit de réparation d'erreurs, d'omissions et de fraudes commises dans l'assiette ou la liquidation des impositions, soit de validation des dispositions législatives ou réglementaires consacrant les impositions en cause. Le contrôle fiscal qui de ce point de vue apparaît comme un véritable outil de veille au bon fonctionnement de la retenue à la source, se trouve parfois fragilisé par certains acteurs.

B- Le contrôle fiscal fragilisé

Parmi les organismes publics responsabilisés pour la retenue à la source, il y a certains qui résistent aux actions de l'Administration fiscale par pur dilatoire. Ils ne défèrent pas aux injonctions du fisc et se soustraient du tamis fiscal. Les institutions de la République qualifiées d'institutions de contre pouvoir sont, sous quelques réserves¹³⁹ toutes concernées par des agissements de nature à éviter le reversement des impositions retenues à la source à l'occasion de l'exécution de leur budget respectif. Il faut l'intervention des autorités au plus haut niveau de l'État (injonction du ministre en charge des finances) pour forcer le démarrage du contrôle fiscal. Tout se passe comme si elles sont affranchies du contrôle reléguant au second rang, la transparence¹⁴⁰ budgétaire. La mauvaise volonté des divers responsables de ces organismes publics rend le contrôle lent, pénible et dans certains cas inachevé. A cette résistance au

¹³⁹ Les autorités responsables des institutions impactent sérieusement le déroulement normal du contrôle par leur volonté qui se traduit dans les faits par les instructions qu'elles donnent à leurs hommes et parfois les séances périodiques qu'elles organisent pour suivre l'évolution desdits contrôles. Elles ont souvent la hantise de supporter l'impôt bien que techniquement elles n'en supportent pas. Elles ne font que collecter pour reverser dans la caisse de l'Etat.

¹⁴⁰ « La transparence peut être définie comme la démarche opératoire, se menant sur une base logique, technique et réglementaire, qui prépare et accompagne une action qui vise une fin déterminée, et dont les résultats de chaque étape peuvent faire l'objet d'une évaluation publique concluante, laquelle doit se dérouler sans entrave. Elle est une garantie de résultats conformes aux attentes des termes de référence qui définissent l'action ou l'activité. Sa permanence dans les pratiques de gestion, d'abord, réduit les suspicions et tensions qui peuvent naître au sein des acteurs de la gestion publique ou entre ceux-ci et les populations ou citoyens et, ensuite, développe une culture de la clarté et engendre un climat de confiance dans l'espace où se déroule l'action collective », A. NIANG, « transparence, gouvernance et développement local : enjeux et acteurs de la décentralisation », in SY (J. H.) (Sous dir), *Transparence budgétaire et décentralisation participative au Sénégal, Aide et transparence*, Dakar, 2004, pp. 3-70, in *La LOLF dans tous ses états*, op. cit. p. 70.

contrôle (1), s'ajoute l'asymétrie de l'information développée par les agents contrôleurs (2).

1- La résistance au contrôle fiscal

Avec l'élargissement de la retenue à la source à la TVA, le législateur amène de droit les organismes publics dans l'exécution de leur budget à retenir à la source la TVA sur leurs fournisseurs de biens et services¹⁴¹. Malheureusement, certains d'entre eux ne la reverse pas ou la reverse insuffisamment pour disposer du reste des sommes. L'analyse faite plus haut montre bien que seul le contrôle fiscal permet de rétablir l'ordre des choses afin de garantir le bon fonctionnement du système de la retenue à la source. Conscients, du rôle important que joue le contrôle fiscal, ces organismes publics au travers de leurs dirigeants développent des comportements qu'on pourrait qualifier d'«*obstacle au contrôle* ». Dès l'envoi de l'avis de passage ou de vérification, le chef est constamment absent du service et les agents sous ordres, refusent d'accompagner le processus de contrôle prétextant qu'ils ne sont pas autorisés par la hiérarchie à produire les pièces justificatives. Dans certains cas, avec la persévérance, l'on peut franchir cette étape d'autorisation après plusieurs mois et buter contre d'autres obstacles comme l'inorganisation des services où les documents sont pêle-mêle et remis au compte-goutte selon la volonté du chef. Or, le contrôle, admis comme la contrepartie du système déclaratif, ne devrait pas souffrir de ces allégations et manœuvres tendant à vider l'impôt de sa substance. Lorsque l'impôt n'arrive pas à atteindre ses missions, on se demande à quoi sert-il ? Mais, dans l'hypothèse où il est mal déterminé pour cause de refus à contrôle, la question serait de savoir s'il n'est pas interdit de ses missions. Dans un État de droit comme le Bénin, de telle pratique devrait être réprimandée avec la dernière rigueur.

¹⁴¹ Cf. article 230 du CGI qui dispose que « Pour toutes les opérations de fournitures ou de livraison à l'État, aux collectivités territoriales et aux sociétés, établissements et offices de l'Etat, la taxe n'est exigible qu'au moment du paiement du prix de la marchandise ou du service ; le montant dû est retenu à la source par le service chargé du paiement, au taux fixé par arrêté du Ministre chargé des finances et en vigueur lors du visa du marché ou du contrat ».

2- L'asymétrie de l'information¹⁴², un handicap du contrôle fiscal

L'Administration fiscale a atteint un degré d'insécurité fiscale sans pareil en raison de l'asymétrie de l'information existante. Des agents contrôleurs saisissent des occasions de fraude pour cacher des informations utiles à une évaluation conséquente de l'impôt à sa hiérarchie, aux fins de disposer de la rente informationnelle qui en découle.

La gestion de l'impôt relève de la compétence de l'Administration fiscale dont le premier responsable est le DGI nommé par décret pris en conseil des ministres sur proposition du Ministre en charge des Finances. Cette précision est nécessaire pour indiquer qu'il reçoit au fait délégation de pouvoir de gérer l'impôt de l'autorité publique politique qu'est le Ministre chargé de l'Économie et des Finances. A son tour, il délègue ce pouvoir à des cadres pour animer les services et principalement gérer l'impôt. La relation de délégation entre l'autorité administrative et le ou les délégataires (agent(s)), pour la gestion de l'impôt, évolue malheureusement en asymétrie d'informations. En réalité, la délégation peut être considérée comme une relation d'agence¹⁴³. En fait, « à chaque fois qu'un individu est tributaire des actions d'un autre, une relation d'agence émerge »¹⁴⁴. Cette asymétrie devient un problème d'agence, en particulier, lorsque les acteurs présentent des divergences d'intérêts. Dans le présent cas, l'autorité administrative est supposée rechercher l'intérêt général et l'inspecteur gestionnaire ou vérificateur qui devrait s'inscrire dans la même logique que l'agent principal rechercherait quant à lui la maximisation de son profit par

¹⁴² L'asymétrie d'informations correspond à l'idée que la même information n'est pas partagée par tous (ainsi, les dirigeants d'une société peuvent disposer de renseignements que n'ont pas les investisseurs) et que même si c'était le cas, la même information ne serait pas perçue de la même manière. Il n'est donc pas raisonnable de croire que l'information est à tout instant équitablement partagée. Elle est entre autres à la base de la théorie des signaux. Dans cette situation les parties signataires d'un contrat n'ont pas le même accès à l'information. Cette asymétrie est source d'aléa moral et d'anti sélection. On parle aussi d'information imparfaite dans une situation dite de « principal-agent » où l'agent possède l'information que le principal n'as pas.

¹⁴³ Une relation d'agence est « un contrat par lequel une ou plusieurs personnes (le principal ou les principaux) engagent une autre personne (l'agent) pour accomplir une action en leur nom, ce qui implique la délégation à l'agent d'un certain pouvoir décisionnel », JENSEN (M. C.), et al "Rights and Production Function: an Application to Labor-Management Firms and Codetermination", Journal of Business, 1979, vol.52 n°4 cf. cours du professeur Yvon PESQUEUX master Cotonou, 2010, p.39, in *l'impôt, un ennui permanent*, op. cit, p.40, 128 pages.

¹⁴⁴ PRATT (J.-W.) et al., 1991, « Principals and Agents an overview » in PRATT (J.-W) et ZECKAUSER (R.J.) (éds), "Principals and Agents : the structure of business", Harvard Business School Press, Boston, pp 99-129.

l'exercice d'une sorte de « *troc sur l'impôt* »¹⁴⁵. Nous nous trouvons donc en face des intérêts divergents voire contradictoires dans l'accomplissement d'un service public d'intérêt général. Ainsi, le comportement de l'agent fiscal face à la rente informationnelle vise la négociation avec les entreprises. Dans un tel contexte d'asymétrie d'informations, d'incertitude et de risque, nous supposons que la prise de décision de l'autorité administrative de s'engager, ou non, dans le mode de gestion déléguée pourrait faire intervenir la notion de confiance. En effet, il a été démontré que dans un tel contexte, la notion de confiance prend toute sa pertinence et peut devenir une variable essentielle au "bon déroulement d'un échange marchand risqué"¹⁴⁶. En *Droit*, des juristes ont démontré que la «*confiance mutuelle*» entre les parties serait au préalable présente à la formation du contrat¹⁴⁷. Enfin, compte tenu de l'asymétrie d'informations dans la gestion de l'impôt, qui entraîne l'ignorance des caractères personnels des agents, le DGI peut s'appuyer sur des signaux, comme le diplôme, et l'expérience pour sélectionner le bon agent. A tort ou à raison, le bon agent sera celui « *signalé* » par son diplôme et son expérience. Le choix opéré par le DGI, ne peut se révéler concluant que lorsqu'il exerce un droit de contrôle a posteriori sur les actions des agents délégués pour réduire cette asymétrie *agissante*.

¹⁴⁵ « L'inspecteur accepte de réduire la cote de l'impôt moyennant un présent et l'environnement fiscal est favorable à ce comportement qu'il développe », in *l'impôt, un ennui permanent*, op. cit, p. 40, 128 pages.

¹⁴⁶ GUENNIF (D.C.S.), *Incertitude, confiance et institution en échange marchand : recherche des fondements de la confiance et application au cas de la sous-traitance dans le secteur de la mécanique de précision*, Paris, 2000, Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, p. I3.

¹⁴⁷ ABENSOUR, 1988, in BAUDRY (B.), *Contrat, autorité et confiance : une étude des mécanismes de coordination dans la relation de sous-traitance*, Grenoble, (1993), Thèse de Doctorat en Sciences Economiques, IREPD.

Un regard dans les dédales du prélèvement à la source, montre qu'il comporte des exigences et contraintes pour le tiers payeur¹⁴⁸ (redevable légal) à savoir : la liquidation du montant de l'impôt à prélever en tenant compte des spécificités de chaque impôt puis, le reversement dudit montant à la caisse publique dans un délai défini par la loi. Son inobservation soumet le tiers payeur à des sanctions graves de nature à menacer son existence économique.

Instituée pour établir un minimum d'imposition des entreprises non assujetties au régime d'imposition réel et contribuer à maîtriser l'assiette fiscale des petites et moyennes entreprises¹⁴⁹, la retenue à la source, comporte des difficultés de gestion et de confidentialité des informations des contribuables. Ces problèmes inhérents à ce mode de recouvrement, opté par le législateur fiscal, sont entiers et méritent une attention particulière, dans la réduction de la fraude et l'évasion fiscales.

En effet, la décision du transfert de la mission de recouvrement des prélèvements obligatoires aux tiers payeurs implique pour ces derniers un coût de gestion lié à leur nouvelle attribution. Il s'agit du transfert d'une mission régaliennne financée par le budget national qui n'est pas accompagnée du financement du coût de gestion inhérent à sa mise en œuvre. C'est là une première vérité parlant de difficultés de gestion de la retenue à la source. Le silence de l'État sur la couverture de cette charge de gestion privée, est regardé comme un premier facteur du déséquilibre relationnel. Aussi, les informations personnelles relatives à la vie privée des contribuables nécessitent-elles une protection. Selon le Doyen CARBONNIER, c'est la « *sphère secrète d'où il [l'individu] aura le pouvoir d'écarter les tiers ..., le droit d'être laissé tranquille ...* »¹⁵⁰. Or, le tiers payeur est amené à être informé des données de la vie privée des contribuables dont il a la charge de prélever sur leur revenu l'impôt dû (cas de l'impôt sur les traitements et salaires). Le fait d'avoir connaissance des informations peut agir sur les relations professionnelles qui les lient créant ainsi, une insécurité de l'emploi,

¹⁴⁸ « Le prélèvement à la source de l'IR représenterait toutefois une charge pour les tiers payeurs et soulèverait des problèmes de confidentialité, car ils devraient connaître la situation particulière et familiale du contribuable pour calculer l'impôt dû. », ARKWRIGHT (E.) et consorts, *Les finances publiques et la réforme budgétaire*, Paris, France, 5^e édition, la collection découverte de la vie publique, la documentation française, 2009, 183 pages.

¹⁴⁹ Cf. Directive n°07/2001/CM/UEMOA, portant régime harmonisé de l'acompte sur impôt assis sur les bénéfices au sein de l'UEMOA du 26 novembre 2001.

¹⁵⁰ MORANGE (J.), *Les libertés publiques*, Que sais-je ?, Paris, France, 2007, puf, p. 57, 127 pages.

indépendamment de la divulgation desdites informations déjà protégée par le secret professionnel.

En outre, la mise en place de la retenue à la source de la TVA collectée, par les organismes publics, a introduit une insécurité dans le système de la retenue à la source. Aujourd'hui, le problème se pose moins de la nécessité de l'institution de cette technique ou du statut de la personne autorisée à opérer la retenue que de la capacité réelle de cet outil à mobiliser de manière optimale les recettes fiscales dues à l'État.

Face aux enjeux de mobilisations des recettes fiscales, il sera nécessaire d'imaginer un système cohérent où la retenue à la source contribue aux objectifs de mobilisation optimale des recettes fiscales sans jouer négativement sur les intérêts des parties prenantes à savoir redevables légaux, redevables réels et État.

Pour permettre à la retenue à la source comme mode de perception de l'impôt de répondre efficacement aux impératifs de mobilisation optimale des recettes et de bonne gouvernance fiscale, des suggestions réformistes sont formulées. Ainsi, cette deuxième partie du travail est articulée au tour des deux axes ci-après :

- un plaidoyer pour l'établissement des droits des redevables (**Chapitre I**) ;
- une perspective réformiste (**Chapitre II**).

CHAPITRE I : UN PLAIDOYER POUR L'ÉTABLISSEMENT DES DROITS DES REDEVABLES LÉGAUX

La perception de l'impôt est l'une des missions régaliennes de l'État qui nécessite l'intervention des agents notamment ceux de la DGI¹⁵¹, mobilisés pour le recouvrement des impôts et taxes¹⁵². « *Il faut que l'État soit obligé de recouvrer les ressources inscrites au budget, pour qu'il ne lui soit pas possible de faire des discriminations entre contribuables* » affirmait le professeur Michel BOUVIER¹⁵³. La retenue à la source comme mode de perception de l'impôt, permet à l'État de réduire considérablement d'une part le nombre de contribuables réels devant souscrire leur déclaration et payer le montant de l'impôt s'il n'était retenu à la source et d'autre part le nombre d'agents de la DGI commis aux tâches de recouvrement des impositions de ces contribuables réels. Cette baisse de l'effectif du personnel des Recettes des Impôts, devrait permettre à l'État de faire des économies. Une évaluation de cette économie peut se faire par exemple de manière linéaire à partir de la réduction des ouvertures de crédits¹⁵⁴ et du niveau d'exécution desdits crédits. En outre, la DGI organise des séances de formation et de sensibilisation des redevables légaux aux fins de leur permettre d'avoir la capacité nécessaire de jouer le rôle de « percepteurs privés »¹⁵⁵ qui leur est désormais dévolu par la loi. Ce transfert de compétence de l'État vers les entreprises privées implique également un transfert de charges de l'État vers ces entreprises. Cette nouvelle situation, ne devrait-elle pas amener l'État à redéfinir ces relations avec ces « percepteurs privés » dans un partenariat gagnant-gagnant ?

Or, dans le contexte actuel de sa mise en œuvre, la retenue à la source se trouve confronté à la fraude et à l'évasion fiscales qui l'empêchent d'étaler la plénitude de ses capacités de mobilisation de recettes fiscales à l'État. Cette perturbation du système de

¹⁵¹ BOUVIER (M.), ESCLASSAN (M-C.) et LASSALE (J-P), Op. Cit, p. 561, 782 pages.

¹⁵²« La valeur constitutionnelle du principe d'égalité devant la loi a été affirmé pour la première fois par le conseil constitutionnel à propos d'une disposition fiscale de la loi de finances pour 1974. Ce principe tient une place importante dans sa jurisprudence, et dans un certains nombre de décisions. Le conseil s'est référé expressément au principe d'égalité devant la loi fiscale. », FAVOREU (V. L.), PHILIP (L.), p. 276 et suivantes, cité par BOUVIER (M.), ESCLASSAN (M-C.) et LASSALE (J-P), Op. Cit, p. 175, 782 pages.

¹⁵³ BOUVIER (M.), ESCLASSAN (M-C.) et LASSALE (J-P), Op. Cit, p. 175, 782 pages.

¹⁵⁴« Toute autorisation de dépenses s'exprime dans le budget par ce qu'on appelle une « ouverture de crédits. Le crédit constitue donc une autorisation juridique de dépenser qui porte sur deux éléments : l'objet de la dépense et son montant », BOUVIER (M.), ESCLASSAN (M-C.) et LASSALE (J-P), Ibidem, 782 pages.

¹⁵⁵ Redevable légal

la retenue à la source n'est-elle pas une conséquence directe de l'absence d'équilibre relationnel entre l'État et les redevables légaux ? Aussi, cet équilibre est-il nécessaire entre les redevables légaux (employeurs) et les contribuables réels (salariés) ?

Pour approfondir ses préoccupations, ce chapitre envisage d'arpenter la gestion de la compétence déléguée (Section 1) et le traitement équitable des contribuables (Section 2) en vue de l'érection probable d'un droit des redevables légaux.

SECTION 1 : LES DROITS CACHÉS DE LA GESTION DE LA COMPÉTENCE DÉLÉGUÉE

L'idée de « *percepteurs privés* » ou de « *collecteurs privés* » qui vient du transfert de compétence étatique en matière de recouvrement des impôts et taxes aux entreprises privées, illustre la mission de collecte de l'impôt confiée à certaines entreprises qualifiées de redevables légaux par voie de retenue à la source. Selon la taille ou l'importance des affaires réalisées par ces entreprises notamment les grandes et moyennes entreprises, la retenue à la source est perçue comme une contrainte exigeant une réforme organisationnelle (structures, fonctions, informatique, etc.). Ainsi, les entreprises sont confrontées à l'actualisation de leurs logiciels, au recrutement de nouveaux agents et même à la mise en place d'un nouveau cadre de gestion pour intégrer dans le mécanisme de gestion de leur entreprise cette compétence à elles transmise par l'État dans le respect du principe de liberté en matière fiscale¹⁵⁶. Ainsi, la mise en œuvre correcte de ce mode de recouvrement exige d'une part des « percepteurs privés » de moyens supplémentaires de gestion, d'adaptation et de mise en conformité aux nouvelles dispositions fiscales régissant la retenue à la source et d'autre part une meilleure protection des informations personnelles des contribuables.

Il s'agit donc d'une compétence déléguée dont la gestion implique des coûts (Paragraphe 1) pour le redevable légal et met en insécurité les informations fiscales personnelles des contribuables réels (Paragraphe 2).

¹⁵⁶ « Le principe de liberté en matière fiscale s'entend de la liberté individuelle comme de la liberté du commerce et de l'industrie. Le principe de liberté figure à plusieurs reprises dans la Déclaration des droits de 1789 (art. 1, 2, 4, 5, 7, 10, 11 et 14) ... , il a valeur de principe constitutionnel », BOUVIER (M.), ESCLASSAN (M.-C.) et LASSALE (J-P), op. cit, p. 537, 782 pages.

Paragraphe 1 : Le transfert des coûts de gestion

Dans leur mission de « *percepteurs privés* » ou de « *collecteurs privés* », les redevables légaux doivent s'organiser pour assurer une application sans faille de la loi sur la retenue à la source. Dans cette perspective, ils doivent maîtriser les règles fiscales de détermination de l'assiette fiscale et de liquidation des impositions entrant dans le champ de la retenue à la source. Aucune erreur n'est tolérée, la sanction immédiate étant dans une moindre mesure la pénalité. Elle peut être couplée d'amende et même du refus de porter en charges déductibles les prestations ayant générées les impositions (AIB) non retenues à la source. La quasi-totalité des impôts d'État¹⁵⁷ étant concernée par le système de la retenue à la source, les redevables légaux ont l'obligation d'avoir une parfaite maîtrise des différentes règles d'application des divers impôts et taxes touchés par le système de la retenue à la source. Ainsi, la nécessité de recruter un ou plusieurs professionnels de la fiscalité, de mise en place d'un programme informatique ainsi que d'autres charges inhérentes à la gestion dudit transfert de compétence occasionnerait des coûts additionnels de gestion à la charge du redevable légal (A) du fait de la loi donc de l'État. N'est-il pas là une charge traditionnelle de l'État qui se trouve être portée par le redevable légal ? (B)

A- L'effectivité des coûts de gestion de la compétence déléguée

L'analyse du fonctionnement de certains impôts paraît nécessaire notamment celui de la TVA et de l'AIB (1), pour une meilleure visibilité de ces coûts (2).

1- L'analyse fonctionnelle de la TVA et de l'AIB dans le système de la retenue à la source

Il n'est plus besoin de préciser que les impôts de consommation sont à l'ordinaire essentiellement retenus à la source et font techniquement objet d'une déduction circulaire autant que le bien n'aura pas définitivement bouclé son cycle. Ainsi, si les impôts de consommation sont supposés grever les dépenses des citoyens, le

¹⁵⁷ Seuls les droits d'enregistrement ne sont pas expressément concernés par le système de la retenue à la source en République du Bénin.

mécanisme ordinaire aurait voulu que chaque consommateur déclare et paie les impôts dus pour chaque dépense effectuée. L'on s'imagine combien périlleux pour le fisc et harassant pour le contribuable aurait pu être ce schéma. D'où la technique de greffage sur la dépense de l'impôt dû, à charge pour le fournisseur de biens ou de services d'en déclarer et payer les sommes correspondantes. A ce niveau, la TVA dans son processus d'élaboration et de fonctionnement confère à l'assujetti-redevable une tâche non moins importante, celle de la collecte de la taxe à l'occasion de chaque fourniture de biens et de services. Conscient de l'importance de cette tâche, l'État en vient limiter les assujettis-redevables et organise le contrôle de leurs actions dans le cadre de cette mission déléguée.

En outre, le mécanisme de la retenue à la source déroge à la règle fonctionnelle de la TVA et renverse la charge de l'obligation de déclaration et de paiement pour la remettre sur le consommateur lui-même. Ce mode exceptionnel de perception de l'impôt, rend les consommateurs finaux que sont les organismes publics responsables de la retenue à la source de la TVA qu'ils étaient tenus de reverser à leurs fournisseurs de biens et services (clients). Ainsi, la retenue à la source de la TVA crée un deuxième niveau de « percepteurs privés » en dehors des entreprises privées. Le cas des ambassades et ONG est moins prononcé du fait de la mise en œuvre la procédure des MP à la mission fiscale des régimes d'exception (MFRE) chargée du suivi des dépenses fiscales occasionnées à l'État.

S'agissant de l'AIB, la règle de fonctionnement est plus stricte et reste globalement valable pour tous les impôts directs d'État relevant du champ de la retenue à la source. Le redevable légal détermine l'assiette de l'impôt et de la quotité à retenir à la source généralement par application d'un taux à la base imposable arrêtée puis dresse la liste des contribuables réels concernés. Enfin, il souscrit une déclaration des retenues à la source opérées et procède à leur reversement à la caisse du Receveur des Impôts.

En ce qui concerne les salariés, le régime de retenue à la source dispense la majorité des contribuables salariés de l'obligation de déposer une déclaration fiscale annuelle. Les employeurs doivent calculer les retenues à effectuer pour chacun de

leurs salariés, tout au long de l'exercice, en tenant compte de la situation personnelle de chaque salarié, à l'aide d'un barème à taux progressifs. Le montant de l'impôt progressif sur les traitements et salaires (IPTS) désigné aujourd'hui sous le vocal IRPP/TS, est donc payé à la fin de chaque mois par l'employeur.

2- Les coûts de gestion de la compétence déléguée, un fait de la puissance publique

De l'analyse fonctionnelle des impôts et taxes relevant du champ de la retenue à la source, il est certain que le redevable légal ne pourra exercer sa mission de « percepteur privé » sans un minimum d'organisation nécessitant des moyens financiers, humains, structurels et organisationnels. Ce qui forme un paquet non négligeable de charges que l'État fait indirectement supporter par le redevable légal pour l'avoir désigné comme tel dans la mise en œuvre du système. En effet, en application des dispositions de l'article 173 du CGI, *« l'acompte sur impôt assis sur les bénéficiaires ... est retenu à la source, d'une part, par la Direction Générale des Douanes et Droits Indirects (DGDDI), d'autre part, par les entreprises publiques et semi-publiques bénéficiaires de prestations de services et enfin par les entreprises privées bénéficiaires de prestations ou importateurs, producteurs et revendeurs qui vendent en gros ou demi-gros, et dont le chiffre d'affaires annuel est égal ou supérieur au seuil fixé par arrêté du ministre chargé des Finances ; ... il doit être déclaré et versé au guichet du Receveur des Impôts au plus tard le 10 du mois suivant celui de sa facturation ou de son prélèvement ; ... »*. Il s'agit bien d'une obligation assortie de sanctions consignée au point IV du chapitre IV intitulé les retenues à la source du premier titre : impôts directs et taxes assimilées du CGI. Le respect des obligations fiscales contraint les redevables légaux ou « percepteurs privés », à supporter des charges imprévues donc non engendrées par l'exploitation normale de leurs activités. Avec cette imposition de l'État, ces charges imprévues en amont, deviennent des charges incontournables, de gestion normale et même inhérentes à l'existence de l'entreprise. En définitive, la charge de la fonction de recouvrement est reportée sur les

contribuables avec des coûts supplémentaires induits sur l'exploitation¹⁵⁸. Par contre, l'État se retrouve en situation de réduction de ses charges liées à cette mission de recouvrement transférée aux redevables légaux. Malheureusement, ce transfert de mission régaliennne n'est pas suivi d'un transfert de moyens financiers et autres aides devant permettre aux entreprises de faire efficacement face aux charges qu'entraîne ledit transfert.

Si au siècle dernier, le gouvernement ne doit interférer dans la vie économique et sociale ni par des restrictions, ni par des privilèges, ni par des subventions¹⁵⁹, comme le disait si bien en 1850, Frédéric Bastiat « n'attendre de l'État que deux choses : liberté, sécurité »¹⁶⁰ l'on doit s'accorder aujourd'hui que l'État n'est plus réduit à ses compétences dites régaliennes. Il est appelé à concentrer « les capacités dont il dispose à l'exécution des missions qu'il peut et doit assumer. »¹⁶¹.

A- Le transfert des coûts de gestion, un facteur d'équilibre relationnel

La mission de stoppage des impositions à la source confiée aux redevables légaux par l'État, comporte des charges inhérentes qui traditionnellement étaient supportées par l'État, le maître d'orchestre de l'action en recouvrement des impôts et taxes. Si au nom de la toute puissance de l'État, le législateur a confié ce mode de recouvrement aux redevables légaux, il devrait faire suivre l'aide de l'État en vue de la couverture desdites charges. Ainsi, la mission de stoppage des impositions à la source va avec ses coûts de mise en œuvre et son transfert aux redevables légaux ne peut s'opérer sans celui de ses coûts de gestion. Malheureusement, le transfert est opéré sans celui des coûts de gestion. Dans le milieu fiscal, l'absence de ce dernier est admise comme la principale cause des fraudes et évasions fiscales enregistrées dans le

¹⁵⁸ YENOUSSE (N.), « le secteur informel et la modernisation de l'économie béninoise », Communication, Cotonou, Bénin, journal *Le messager des impôts*, année 2014, n°14, p. 8, 19 pages.

¹⁵⁹ MEDE (N.), *Finances publiques, Espace UEMOA/UMOA*, Dakar, Sénégal, 2016, édition L'Harmattan-Sénégal, p.53, 546 pages.

¹⁶⁰ Idem p. 53.

¹⁶¹ Banque mondiale, Rapport sur le développement dans le monde, l'État dans un monde en mutation, Washington, Banque mondiale, 1997, p.3, in MEDE (N.), *Finances publiques, Espace UEMOA/UMOA*, Op. Cit. p. 62, 546 pages.

système de la retenue à la source (1) et sa mise en place rétablirait l'équilibre relationnel entre l'État et les redevables légaux (2).

1- L'absence du transfert des coûts de gestion, une source de fraudes et d'évasion fiscales

Pour la promotion du civisme fiscal, les entreprises susceptibles d'apporter un rendement décisif dans la stratégie de mobilisation des recettes fiscales méritent un traitement spécial. En effet, pendant longtemps un accent a été mis sur les redevables légaux à travers des politiques de surveillance des obligations de déclaration et de paiement des impositions collectées, d'information, de programmation du contrôle fiscal et de recouvrement général. Les efforts de l'Administration fiscale étaient dirigés vers ces « *collecteurs privés* » aux fins de s'assurer du respect strict des obligations fiscales. Or, la nature a bien horreur du vide dit-on souvent. Les coûts de gestion occasionnés par ce travail supplémentaire qualifié de mission de retenue à la source étant laissés entièrement à leur charge, un plus grand nombre de ces « *collecteurs privés* » se livrent à la fraude et/ou à l'évasion fiscale pour se faire payer un service public non rétribué¹⁶². Les comportements peu civiques enregistrés çà et là dans les entreprises et qui sont à l'origine des redressements fiscaux confirment l'idée. La quasi-totalité des contrôles fiscaux aboutit à un redressement fiscal donc, à des cas de réparation des omissions, des erreurs commises dans l'assiette ou le calcul des impositions ou l'inobservation d'une disposition législative ou réglementaire. L'Administration fiscale, dans cette logique, contrôle les déclarations ainsi que les actes utilisés pour l'établissement des impôts, droits, taxes et redevances. Elle contrôle également les documents déposés en vue d'obtenir des réductions, restitutions ou remboursement d'impôt¹⁶³.

Cette position tranchée de l'État, exprimée au travers des actions de surveillance et de contrôle de l'Administration fiscale ne change pas la donne, bien au

¹⁶²« Le calcul du coût de gestion pour le contribuable constitue aujourd'hui l'élément le plus difficile à estimer, faute de données disponibles », projet du XXe rapport du conseil des impôts au président de la République sur le thème : « Les relations entre les contribuables et l'administration fiscale », présenté par le rapporteur général, M. Christophe STRASSEL, conseiller référendaire à la Cour des comptes, a été adopté au cours de la séance du 10 octobre 2002, p. 100, 294 pages.

¹⁶³ Cf. Article I085-A du CGI ;

contraire les contribuables décrivent la forte présence de l'Administration qui s'apparente à du harcèlement fiscal alors qu'au même moment ils subissent une concurrence déloyale orchestrée par une catégorie de contribuables évoluant en marge de la légalité. L'Administration fiscale elle-même peine à faire face à des objectifs de plus en plus ambitieux parce que calculés sur la base du produit intérieur brut (PIB) qui tient compte du secteur informel dont l'apport en matière de rendement fiscal est par nature résiduel¹⁶⁴. Et portant l'objectif principal de l'institution de la retenue à la source est d'appréhender une partie des revenus du secteur informel sous forme d'impôt¹⁶⁵. C'est donc une technique de fiscalisation de ce secteur. Pourquoi alors les pouvoirs publics refusent-ils de payer le prix¹⁶⁶ de tels services imposés aux « *percepteurs privés* » ?

2- Le nécessaire transfert des coûts de gestion pour le rétablissement d'un équilibre social perdu

Le paiement de ce prix dans son principe rétablirait l'équilibre relationnel entre l'État et les « *percepteurs privés* ». Chaque partie en tirerait profit dans un partenariat gagnant-gagnant. En réalité, il permettrait de mettre en confiance les redevables légaux et de tirer meilleur partie de leur capacité sans trop de contrainte.

Le transfert des coûts de gestion peut se faire de plusieurs manières et non forcément sous forme d'une subvention. Il s'agira de définir le mécanisme de prise en compte de ces coûts pour que les entreprises intéressées puissent se sentir payer pour les efforts supplémentaires qu'elles fournissent à l'État dans la lutte contre l'informel. Une telle décision contribuerait à réparer le préjudice subi par ces nombreux « *percepteurs privés* » et améliorer le civisme fiscal actuellement abusé. Mieux l'Administration fiscale se sentirait mieux dans ses tâches d'administration de l'impôt

¹⁶⁴SILEJO (A.), *la problématique de l'imposition du secteur informel immobilier au Cameroun*, mémoire de DESS en administration fiscale, Université de Douala, 2002.

¹⁶⁵« Les impôts et taxes reposent sur une assiette fiscale constituée essentiellement d'un pourcentage faible d'entreprises structurées et déclarées », cité par Nicaise MEDE, op. cit. p. 94, 546 pages.

¹⁶⁶« De nombreux paramètres peuvent en effet contribuer à son calcul, qui ne sont pas tous aisément accessibles avec une précision et une fiabilité suffisante... », Projet du XXe rapport du conseil des impôts au président de la République sur le thème : « Les relations entre les contribuables et l'administration fiscale », présenté par le rapporteur général, M. Christophe STRASSEL, conseiller référendaire à la Cour des comptes, a été adopté au cours de la séance du 10 octobre 2002, p. 101, 294 pages.

dont le recouvrement n'est que l'aboutissement heureux des travaux en amont d'assiette. Les déclarations déposées, les dépouillements effectués (recherche de la sincérité), la détermination de la base imposable et la liquidation de l'impôt ainsi que sa mise au rôle (établissement du titre de perception) seront réduits malheureusement à des peines perdues si les cotes émises ne sont pas recouvrées. En dehors de la résistance juridique à l'impôt émis, le contribuable peut organiser son insolvabilité en raison de l'intérêt qu'il porte à une telle pratique. Ainsi, il convient de l'associer à toute décision d'imposition pour obtenir un recouvrement aisé. Le transfert des coûts de gestion apparaît donc comme une réponse à la fraude fiscale¹⁶⁷. En tout état de cause, l'on est amené à penser que plus le sacrifice demandé au contribuable est énorme moins se trouve être sa part de contribution aux charges publiques.

Paragraphe 2 : La protection des informations des tiers

Les « percepteurs privés » dans la mise en œuvre des tâches de détermination de l'assiette et surtout de liquidation de l'impôt sont amenés à savoir plus sur les contribuables réels, ce qui peut impacter le rapport de travail. Ainsi, il est souhaitable que ces informations collectées sur les contribuables réels (1) soient protégées (2) par les pouvoirs publics.

A- La collecte des informations

Un employeur à charge de déterminer l'assiette, de liquider l'IRPP/TS de ses salariés et de les reverser à la caisse publique au plus tard le dix (10) du mois suivant celui au titre duquel la retenue a eu lieu est tenu de demander des informations personnelles nécessaires à l'accomplissement de sa tâche. Ainsi, les salariés également sont tenus de communiquer leur situation matrimoniale (marié ou non ou divorcé, nombre d'enfants à charge, les spécificités de chaque enfant, handicapé et autres), le montant des salaires du foyer fiscal (du conjoint (e), des enfants majeurs vivants au

¹⁶⁷« La fraude fiscale procède d'un antifiscalisme individuel dans la mesure où elle exprime le refus de l'impôt d'une personne physique ou morale sans que celle-ci n'ait d'autre objectif que de limiter le montant du sacrifice que lui demande l'Etat. », BOUVIER (M.), ESCLASSAN (M-C.) et LASSALE (J-P), op. cit, p. 551, 782 pages. Selon BELTRAME (P.), « l'impôt », La fraude constitue un acte délictueux que l'on peut définir comme une infraction à la loi commise dans le but d'échapper à l'imposition ou d'en réduire le montant, MA, 1987, cité par BOUVIER (M.), ESCLASSAN (M-C.) et LASSALE (J-P), op. cit, p. 551, 782 pages.

foyer fiscal) et les avantages en nature revenant à chaque membre du foyer fiscal. Les charges de famille n'étant attribuées qu'au seul chef de famille pour la liquidation de l'impôt, les femmes mariées sont considérées comme mariées sans enfants à charge, quelle que soit la profession du mari sauf renonciation expresse de ce dernier pour leurs impositions séparées.

En cas de revenu complémentaire, comme les loyers d'immeubles ou encore le bénéfice tiré d'autres exploitations tels le transport public de voyageurs et ou de marchandises, les prestations de services ou d'activités libérales, les informations ainsi collectées, peuvent impacter le rapport professionnel existant entre l'employeur et le salarié. Ainsi, les « *percepteurs privés* » se trouvent être un centre important d'informations privées à but fiscal. Ils communiquent soit en totalité soit partiellement lesdites informations au fisc en appui des prélèvements stoppés à la source et reversés à la caisse publique. Dans la mise en œuvre de sa mission de contrôle, l'Administration fiscale arrive à accéder à la plénitude des informations nécessaire à éclairer sa religion en vue de la détermination d'une imposition juste et transparente. Craignant les affres du fisc relativement aux chefs de redressements fiscaux, sanctionnant des procédures de contrôle enclenchées contre ceux d'entre eux présentant des incohérences ou incompréhensions relevées à l'examen de leurs déclarations fiscales, les « *percepteurs privés* » prennent soin de demander des informations suffisantes aux contribuables de leur fichier. Ainsi, ils détiennent d'eux des informations qui en dehors de son objectif qu'est la satisfaction des obligations fiscales, alimentent parfois un sentiment (par exemple de jalousie ou de haine) de mépris de nature à empoisonner le climat des affaires voire les relations professionnelles existantes.

B- La nécessaire protection des informations

Les activités du fisc sont placées sous le sceau du secret professionnel. La mission de la retenue à la source étant une mission déléguée aux « *percepteurs privés* », ces derniers sont par ricochet astreints à cette obligation. Toutefois, en raison du niveau moyen d'éducation de leur grande majorité, il serait utile de leur donner

l'information et de les former à cela dans le cadre de leur nouvelle mission. La DGI s'évertue à le faire dans la mesure de ses possibilités suivant deux creusets importants : la journée du contribuable (tous les vendredis les contribuables sont libres de s'informer sur leurs préoccupations auprès des services fiscaux) et le journal trimestriel d'information de la DGI (le messenger des impôts). De plus au lendemain de chaque loi de finances de l'année, l'Administration fiscale se livre à une campagne de sensibilisation et de communication des informations contenues dans la nouvelle loi ainsi que ses conséquences sur l'assiette, le recouvrement et le contentieux éventuel.

Lorsque l'information est collectée et sue de celui dont on redoute les réprimandes, l'on n'est plus dans l'hypothèse du secret professionnel dans la mesure où ce dernier ne communique aucune information à autrui. Ces informations personnelles aux contribuables réels comme les salariés, ont dû agir sur la subconscience des employeurs ou du tiers-payeur qui n'a pu résister ou s'en passer. Alors, il réagit en prenant une décision. Cette décision peut être favorable à l'agent (cas des décisions sociales) ou défavorable à l'agent. Dans ce dernier cas, les relations professionnelles prennent un coup qui peut aller à la démission ou au licenciement de ce dernier. Par conséquent, l'élément gênant en l'espèce est beaucoup plus l'information de l'employeur c'est-à-dire du « *percepteur privé* » qui pourrait en tenir compte dans ses prises de décisions.

Là encore, il urge de trouver un mécanisme de sécurisation des informations à communiquer aux « *percepteurs privés* » notamment les employeurs sans affecter leur rendement fiscal.

SECTION2 : LE TRAITEMENT ÉQUITABLE DES CONTRIBUABLES

La retenue à la source permet la « *saisie* » des impositions d'une catégorie des contribuables réels de la façon la plus complète possible. Il s'agit principalement des fonctionnaires de l'Administration publique et dans une moindre mesure des administrations privées. Par contre, les ouvriers et autres prestataires de services possèdent des revenus difficilement saisissables par le fisc. Bien d'autres catégories de contribuables ne souscrivent pas de déclaration et ne sont même pas inquiétés par le

fisc. Ainsi, l'on note une distorsion dans le traitement fiscal des salariés et des non salariés (Paragraphe 1) par manque d'accès à l'information sur ces derniers (Paragraphe 2).

Paragraphe 1 : La distorsion entre salariés et non salariés

Contrairement aux salariés, dont les revenus sont réguliers et facilement contrôlables tout au long de l'année, ceux des professions libérales, des artisans et des commerçants sont souvent erratiques et difficilement contrôlables par les services des impôts. Ainsi, le traitement fiscal des salariés pose moins de problèmes à l'Administration fiscale (A) contrairement à celui des non salariés qui fait penser à un paradis fiscal (B).

A- L'imposition des salariés, une Fiscalisation réussie

Les salariés n'ont pas le choix face au mode de recouvrement de la retenue à la source opté par l'État pour se faire payer dans les dix premiers jours de chaque mois sur les opérations réalisées les mois échus. L'on est dans le domaine d'application par excellence de la retenue à la source. L'employeur ayant utilisé les services du salarié s'engage à lui verser son salaire à la fin du mois. Et c'est seulement en ce moment que l'État lui demande de stopper à la source l'impôt dû par ce dernier et de le lui reverser. Cette technique trouve à s'appliquer avec la plus grande simplicité et garanti à l'État des recettes sûres. Lorsque l'État même se trouve être l'employeur, cette recette est entièrement sécurisée et ne soulève même pas de questions de contrôle contrairement aux salariés du secteur privé. Car, à ce niveau l'on note une baisse du niveau de sécurisation des recettes fiscales. Dans tous les cas, avec la technique de la retenue à la source, la fiscalisation des salariés pose moins de problèmes à l'Administration fiscale. En tout état de cause, la liquidation des impôts sur salaires du personnel de l'État est assurée automatiquement par un logiciel de gestion mis en place à cet effet à la direction du budget. La grille tarifaire du barème à taux progressif est fournie par la DGI (service de la législation) qui assure le paramétrage dudit logiciel pour une

systématisation des impositions des salaires à payer par le Trésor public. Ces mesures de sécurisation de l'impôt, rendent compte de la fiabilité du système de la retenue à la source des salariés du secteur public. Les efforts de contrôle fournis par l'Administration fiscale en cette matière (IRPP/TS) sont essentiellement orientés vers le secteur privé où le civisme fiscal reste abusé.

B- L'imposition des non salariés, une Fiscalisation en perte de vitesse

Le non salarié ne rentre dans le champ de la retenue à la source que lorsqu'il est en relation d'affaires avec un « percepteur privé » qui au moment de lui payer sa créance stoppe à la source les impositions dues par ce dernier. Bien que la retenue à la source soit un régime normal d'imposition au Bénin, le non salarié évolue dans son régime classique de base fondé sur la déclaration des affaires réalisées et des bénéfices tirés de ces affaires. Or, la souscription des déclarations des professionnels des activités libérales, des artisans et des commerçants est souvent erratique et difficilement contrôlable par les services des impôts. Dans le lot des déclarations souscrites, l'on note très souvent des déclarations « néants », « *créditrices* » ou « *de résultat négatif* » dont le nombre important indique la mauvaise fois de cette catégorie de contribuables et justifie la concentration des efforts de contrôle de l'Administration fiscale sur eux.

L'exemple des ouvriers est le plus frappant. Combien sont les ferrailleurs, maçons et coffreurs qui souscrivent leurs déclarations de revenus et paient leurs impôts sur le revenu ?

La retenue à la source n'ayant pas une emprise totale sur l'ensemble des revenus des non salariés, crée une distorsion dans le traitement fiscal des personnes physiques. Ces opérateurs économiques ne sont approchés que lorsqu'ils sont dans un lien d'affaires avec un « *collecteur privé* ». Aujourd'hui, même de bonne foi, l'ouvrier devra se formaliser (s'inscrire au registre du commerce dans un corps de profession et s'immatriculer à l'IFU) avant de souscrire ses déclarations fiscales. L'inorganisation

de ses hommes de « mains »¹⁶⁸ les confine à exercer dans l'informel. Un effort de fiscalisation des ouvriers reste à faire.

Paragraphe 2 : L'accès à l'information

Le plus grand nombre des non salariés évolue dans l'informel. Ils ne sont pas connus de l'Administration fiscale donc n'ont pas de numéro d'IFU. L'on note une absence de base de données sur la majorité de ces non salariés (A) et l'Administration devra rechercher par tous les moyens à les traquer (B).

A- Absence d'une base de données fiable

Deux catégories d'entreprises sont concernées par cette problématique. Les entreprises formelles et celles évoluant dans l'informel¹⁶⁹. Il est évident que pour les entreprises non formalisées l'Administration fiscale peine à avoir des informations sur elles. En dehors des entreprises évoluant dans l'informel, nombreuses sont celles qui se soustraient à l'obligation déclarative bien qu'elles soient connues de l'Administration fiscale. Ainsi, l'organisation actuelle de l'Administration fiscale ne lui permet pas de capter toutes les informations ou de chasser ces dernières (1) en vue de soulager le budget général de l'État (2).

1- Une organisation inadaptée

De nombreuses études portant sur le secteur informel font apparaître qu'il représente entre 40 et 60% du produit intérieur brut généré par les économies des pays en voie de développement¹⁷⁰. Les motivations du secteur informel vont des stratégies de pure survie adoptées par des individus n'ayant pas de travail au désir d'indépendance et de flexibilité dans l'organisation du travail. Dans certains cas, ces motivations visent des opportunités de gains vraiment rentables ou la poursuite

¹⁶⁸Les ouvriers ne vivent que des fruits de leurs mains, à partir du métier appris. Le produit final est obtenu après être façonné même s'ils sont assistés de machines, cette assistance est considérée comme une activité accessoire à celle principale de la façon dudit produit.

¹⁶⁹Plusieurs notions sont prêtées à ce concept. On parle indifféremment de secteur non enregistré, de secteur non officiel, de secteur non déclaré, d'économie souterraine, d'économie cachée, d'économie grise, d'économie parallèle, d'économie invisible, d'économie illégale, d'économie noire, d'économie occulte ou encore d'économie marginale.

¹⁷⁰ Ossa (R.), *Administrer l'impôt*, Iroko éditions, mai 2007, Yaoundé, Cameroun, page 59.

d'activités traditionnelles. Certaines unités préfèrent rester non déclarées ou non autorisées pour ne pas avoir à se conformer à tout ou partie de la réglementation et ainsi à réduire les coûts de production¹⁷¹. Que ce soit pour des raisons de survie (cas de la micro-entreprise) ou pour des raisons de simples égoïsmes (cas du secteur frauduleux), l'économie informelle a pour principale conséquence la faiblesse du prélèvement fiscal et la concurrence déloyale qui met en danger l'économie enregistrée. Il devient donc urgent pour l'Administration fiscale de se doter d'une panoplie de moyens pour lutter contre ce fléau. C'est au fait le travail dévolu aux services de base qui sont répartis sur l'ensemble du territoire national : les centres des impôts des petites entreprises (CIPE). L'organisation actuelle de ces centres ne leur permet pas de lutter efficacement contre le fléau. Le manque d'information est total et ces entreprises défient les services fiscaux jusque là incapables de les maîtriser. A titre illustratif, le revenu de certains ouvriers comme les maçons, les peintres bâtiments, les coffreurs et ferrailleurs échappe à l'impôt sur le revenu. Il en est de même de celui de certains artisans assujettis à la patente. Avec une organisation conséquente des services fiscaux, le problème devrait être réglé par la mise en œuvre des techniques d'enquête et/ou de recensement fiscal. Au besoin, il faudra faire du porte à porte pour avoir le maximum d'informations sur les acteurs des deux économies : formelle et informelle.

2- Un besoin de mobilisation de recettes fiscales

Pour amener les entreprises du secteur informel à se formaliser, plusieurs mesures de faveur ont été prises. Malgré ces mesures, nombreuses sont celles qui continuent d'opérer sans inquiétude. Pour traquer une partie du revenu de ces entreprises évoluant dans l'informel, la retenue à la source est admise comme une solution pour permettre à l'État de percevoir un minimum d'imposition. La satisfaction du besoin de mobilisation de recettes fiscales devra passer par le recensement exhaustif des contribuables et la mise à jour permanente du fichier qui en découle. La création de la cellule d'enquêtes et de recherches mixte impôts douanes (CERMID)¹⁷²

¹⁷¹ EYRA International, rapport provisoire suite étude du secteur informel en vue de la définition d'un plan d'action pour sa fiscalisation en République du Congo, janvier 2006, p. 22.

¹⁷² Arrêté n°2011-57/MEF/DC/SGM/DGID/DGDDI du 30/09/2011, portant création de la cellule d'enquêtes et de recherches mixte des Impôts et des Douanes (CERMID).

et de la Brigade d'enquêtes fiscales (BEF)¹⁷³ restent des mesures porteuses visant à fiscaliser le secteur informel. Il demeure que les résultats sont encore insatisfaisants, tant les défis à relever restent nombreux. La fiscalité de porte est l'une des mamelles nourricières de la fiscalité en régime intérieur car elle saisit à l'entrée, tout comme à la sortie, l'identité des importateurs et exportateurs, ainsi que les renseignements relatifs à la nature, aux qualités, à la provenance ou à la destination des biens importés ou exportés. Les travaux du CERMID sont déterminants pour la captation de la matière fiscale informelle. Ajoutés aux travaux de la BEF dont la mission principale est de rechercher et de mettre à la disposition des structures d'assiette compétentes, toutes les informations relatives aux flux économiques et sur la base des informations ainsi collectées, les services d'assiette peuvent procéder aux redressements nécessaires des déclarations souscrites par les contribuables et émettre à leur encontre des impositions complémentaires. Ils peuvent également immatriculer et imposer les contribuables qui étaient encore inconnus du fisc. Des efforts de fiscalisation du secteur devraient se poursuivre aussi bien sur le plan organisationnel que sur le plan législatif au bonheur des finances publiques.

B- Un véritable problème d'administration

L'absence d'une base de données fiable qui n'est qu'un véritable problème de d'administration de l'impôt, a amené l'Administration fiscale dans la recherche de solution à mettre en place de nouvelles structures. Il s'agit d'un choix assez discutable car son efficacité peut être remise en cause par la multiplicité d'autres problèmes comme la lourdeur des procédures administratives et l'émiettement des moyens matériels et humains disponibles. Ainsi, il a été mis en place des centres de gestion des marchés (1) avant de revenir au système de recensement des contribuables suivi de la mise à jour permanente de leur fichier (2).

¹⁷³Cf. Article 1096 nouveau du CGI et Article 48 de l'ordonnance n°20/P.R./M.F.A.E.P. du 05 juillet 1967, portant réglementation des prix et stocks.

1- La mise en place des centres de gestion des marchés

Les marchés constituent au Bénin un véritable réservoir de matières imposables parce que ce sont des lieux par excellence de prolifération du secteur informel. Pour limiter l'influence néfaste de cette forme d'exemption fiscale, il a été créé des centres de proximité chargés du suivi des activités de ces marchés dans le cadre d'une organisation administrative fondée sur la répartition du territoire fiscal. Ainsi, il a été créé le centre des impôts de Dantokpa et des autres marchés (CIDAM) et le centre des impôts du port et des autres frontières (CIPAF) dans le but de fiscaliser les opérateurs qui exercent leur activités dans les marchés, au port de Cotonou et aux frontières terrestres du pays. A la faveur de son port et de sa stabilité politique enviable dans la sous région, le Bénin est devenu une terre de transit pour les biens et les hommes désireux de se rendre dans les autres pays de l'Afrique de l'Ouest et du Centre. Cette situation de carrefour génère une importante activité de négoce avant le cordon douanier comme dans les marchés environnants du port qui malheureusement n'a pas d'impact significatif dans les recettes fiscales du pays. Pour se doter des moyens susceptibles de renverser cette tendance, la DGI a donc mis en place ces structures dont la mission est de faire reculer l'informel. Ces structures ayant montré leurs limites ont été supprimées.

2- Le recensement des contribuables et la mise à jour permanente de leur fichier

Le recensement des contribuables peut être considéré comme la procédure à travers laquelle l'Administration fiscale identifie les contribuables tant nouveaux qu'anciens, évoluant dans un périmètre donné, dans un secteur d'activité quelconque, dans le but de les maintenir ou de les soumettre à un régime fiscal donné. Pour atteindre ces fins, il y a plusieurs techniques qui sont utilisées au niveau de l'Administration. Trois types de recensements sont usités à savoir : le recensement interne au service, le recensement déclaratif et le recensement externe au service. Dans tous les cas, le fisc doit parvenir à avoir l'information utile pour assoir l'impôt.

Dans le cadre de la mise en œuvre des dispositions de l'article L.28 du livre des procédures fiscales (LPF), la Direction Générale des Impôts peut exercer son droit de

visite et de contrôle en vertu des dispositions de l'article 48-1 à 3 de l'ordonnance n°20/PR/MFAEP du 05 juillet 1967 portant réglementation des prix et stocks. Ainsi, elle mène ses opérations d'enquête par le truchement de l'exercice de ces droits de visite et de contrôle. Il s'agit donc d'une enquête classique visant, la vérification des informations existantes ou la recherche d'informations complémentaires ou encore la collecte des informations dans une base de données (cf. cas RFU¹⁷⁴).

Les techniques de recensement et/ou d'enquête fiscale permettent à l'Administration fiscale de mettre en place un fichier des contribuables soit par localité, soit par nature d'impôt. La fiscalité des entreprises étant tributaire des fluctuations des marchés, elle est dynamique et demande une mise à jour permanente du fichier des contribuables pour tenir compte des cas de fermeture et des nouvelles créations.

¹⁷⁴ « *Le registre foncier urbain est un cadastre simplifié informatisé* » selon BAH (C.), inspecteur du cadastre, géomètre-expert foncier DPLG, « le cadastre fiscal », Cotonou, le 1^{er} juillet 2006.

CHAPITRE II : UNE PERSPECTIVE RÉFORMISTE

L'institution de la retenue à la source par le législateur fiscal comme un mode de recouvrement des impôts et taxes vient en appui au recouvrement classique des impôts et taxes. Loin d'être regardé comme une mesure alternative de second choix, elle s'est illustrée comme un moyen efficace de mobilisation de recettes fiscales et de lutte contre le fléau de l'économie informelle.

Pour lui permettre de jouer pleinement son rôle de pourvoyeur de la caisse publique et obtenir un meilleur rendement du système, un fonctionnement correct de la DGI est souhaitable après quelques réajustements des textes fondamentaux. Ainsi, il paraît indispensable de modifier le cadre juridique actuel de la retenue à la source (Section 1) et d'entreprendre une réforme institutionnelle (Section 2) pour rendre notamment plus efficace le contrôle fiscal qui en découle.

SECTION 1 : UN CADRE JURIDIQUE AMÉLIORÉ

L'État, les collectivités territoriales décentralisées et les établissements publics administratifs sont tenus en application des dispositions des articles 175 bis et 230 du CGI, de procéder à la retenue à la source de la TVA et de l'AIB lors du règlement des factures de leurs fournisseurs et prestataires de services. Ces redevables légaux sont dispensés sur leurs factures réciproques. Le fait générateur de la retenue est le règlement de la facture et les impôts et taxes portés sur la facture doivent être reversés au plus tard le 10 du mois qui suit le règlement. Ce mécanisme qui a toujours fonctionné, pose néanmoins des problèmes de reversement des impôts stoppés à la source par certains organismes publics. Ainsi, l'introduction des organismes publics, des Ambassades et ONG dans le système de la retenue à la source de l'AIB et de la TVA, n'a pas permis au système de la retenue à la source d'atteindre efficacement ses objectifs de mobilisation de recettes fiscales, par faute de reversement à la caisse publique par certains d'entre eux. Pour rentabiliser le système, il est souhaitable de supprimer la TVA de son champ (Paragraphe 1) et d'envisager l'institution d'une

subvention aux redevables légaux et la protection des données privées des contribuables (Paragraphe 2).

Paragraphe 1 : La suppression des impôts et taxes indirects du champ de la retenue à la source

Bien que représentant plus de 42% des recettes fiscales intérieures, les produits générés par la TVA n'ont pas dépassé 7% du PIB ces cinq dernières années. Et en dehors de l'étroitesse de son assiette légale due aux nombreuses exonérations du code (article 224) et hors code (régimes d'exception), la TVA connaît des déperditions liées à la non maîtrise des agents économiques collecteurs. Pour corriger cette situation, le législateur a élargi le champ d'application de la retenue à la source à la TVA et aux droits d'accise à un taux de prélèvement de 100% puis ramené à 40% en 2008. Du coup, la gestion de la TVA s'est améliorée, avec de notables progrès relatifs à la retenue à la source de TVA sur les marchés publics et aux remboursements de crédits. Néanmoins, le choix opéré par le législateur comporte beaucoup d'autres inconvénients aussi bien pour le mécanisme de fonctionnement de la TVA que pour le système de stoppage à la source. Ainsi, il est souhaité de supprimer la TVA du champ de la retenue à la source (A) et d'exorciser le système (B).

A- La suppression de la retenue à la source de la TVA

La retenue à la source de la TVA¹⁷⁵ vient bloquer le mécanisme de fonctionnement de celle-ci surtout qu'il est assis sur le paiement fractionné de la taxe : si le montant de la taxe est proportionnel au prix de vente final du bien ou du service, une fraction de cette taxe est due à chaque stade du circuit de production. En somme, chaque entreprise assujettie déduit de la taxe dont elle est redevable sur ses propres ventes le montant de celle que lui a facturée l'intervenant qui l'a précédé dans le circuit économique (tel que son fournisseur de matière première). Ainsi, l'entreprise n'acquitte donc qu'une fraction du montant de la taxe, fraction assise sur la seule plus-value apportée par son intervention dans le circuit de production.

¹⁷⁵La TVA est instituée pour la première fois par la loi du 10 avril 1954 largement inspirée par Maurice Lauré, alors directeur général des impôts en France.

La TVA doit donc son succès à son mécanisme de fonctionnement qui voudrait que l'assujetti-redevable, déduise la taxe supportée en amont de celle qu'elle a collectée à l'occasion de la fourniture des biens et services à ses clients. Or, lorsque ses clients sont l'État ou ses démembrements, la taxe collectée est retenue en partie à la source (40%) de sorte que son jeu naturel et ordinaire se trouve handicapé et perturbé. Dans l'hypothèse où l'entreprise considérée n'a que pour seul client l'État, elle se retrouve en permanence en situation de crédits de TVA avec pour conséquence immédiate des *tentions* de trésorerie.

Des études ont montré que les grandes entreprises étant beaucoup plus structurées respectent leurs obligations fiscales mieux que les moyennes entreprises. La décision de suppression de la retenue à la source de la TVA au sens de l'article 230 du CGI est souhaitée mais, devra être progressive : les grandes entreprises d'abord et les moyennes entreprises par la suite. Il convient de préciser que déjà en 2008, une étude du FMI représenté par Anne-Marie Geourjon a suggéré cette suppression et montré que cette dernière pour les entreprises de la Direction des Grandes Entreprises (DGE) est sans risque sur les recettes¹⁷⁶. Cependant, une organisation de la DGI paraît nécessaire pour mieux maîtriser les moyennes entreprises avant d'élargir la suppression à elles. La généralisation de ladite suppression peut donc être envisagée à moyen terme. Enfin, cette suppression aura également l'avantage de mettre fin aux comportements peu citoyens de certains organismes publics qui stoppent à la source les prélèvements sans les reverser dans la caisse publique.

B- L'exorcisme du système de la retenue à la source

Le système de la retenue à la source pendant longtemps a été une source d'enrichissement illicite de certains organismes publics. Ces acteurs qualifiés parfois de tiers-payeurs mettent en œuvre parfois avec rigueur la retenue à la source des prélèvements prévus par la loi. Ce faisant, le système n'est pas allé à son terme dans la mesure où, les prélèvements effectués ne sont pas reversés dans la caisse publique.

¹⁷⁶ GEOURJON (A-M), ROTA-GRAZIOSI (G.), BOUA (M.) et STEENLANDT (M.), rapport FMI (Département des finances publiques) sur la République du Bénin : Simplifier et améliorer le système fiscal et son administration, janvier 2008.

Ainsi, le système de la retenue à la source devra être exorcisé par l'élimination de certains organismes publics de son champ d'application.

Le génie militaire au Bénin est un exemple de tiers-payeur qui assure la retenue à la source des prélèvements prévus par la loi mais, un mauvais payeur. Il ne reverse pas ou pas souvent lesdits prélèvements retenus à la source. Pire, il s'oppose au contrôle fiscal. Cet organisme public et bien d'autres, s'engraissent sur le dos de l'État impunément. Pour éviter à l'Administration fiscale des tracasseries inutiles et improductives, il serait souhaitable de les sortir du champ de la retenue à la source. Il s'agit d'un travail minutieux à accomplir par l'Administration fiscale pour assainir le fichier des tiers-payeurs et en produire une liste validée au début de chaque exercice fiscal. Cette activité relève de la modernité de l'Administration fiscale capable de maîtriser l'ensemble des tiers-payeurs et de s'assurer de leur degré d'accomplissement du système de la retenue à la source.

Cette décision peut être élargie aux institutions de contre pouvoir et autres structures impliquées dans l'organisation des élections car, il s'agit des redevables spéciaux¹⁷⁷.

Il ne s'agit pas de voir le mal partout mais, d'identifier les mauvais tiers-payeurs et de les extirper du système pour son meilleur rendement.

Paragraphe 2 : La protection des données privées et l'institution d'une subvention aux redevables

Pour régler les problèmes de confidentialité que soulève le prélèvement à la source et réduire les coûts de gestion de la mission de la retenue à la source¹⁷⁸ imposée aux redevables légaux, il urge de modifier le cadre juridique de cette dernière pour prendre en compte la protection des données privées des contribuables réels (A) et pour instituer une subvention à ces redevables légaux (B).

¹⁷⁷Ils développent des comportements qui s'apparentent à la rébellion fiscale, un antifiscalisme qui s'apparente à la déclaration de l'économiste américain Milton FRIEDMAN, « comprendre que la politique qui consiste à gaspiller l'argent de l'Etat pour régler des problèmes aggrave la situation plutôt qu'elle ne l'améliore et que chacun d'entre nous a l'avantage à dépenser lui-même l'argent qu'il gagne plutôt qu'à le confier à des bureaucrates chargés de le dépenser à sa place », BOUVIER (M.), ESCLASSAN (M-C.) et LASSALE (J-P), Op. Cit, p. 557, 782 pages.

¹⁷⁸ « Ce dispositif pourrait pourtant présenter des avantages pour l'Administration fiscale, comme pour les contribuables. », ARKWRIGHT (E.) et consorts, *Les finances publiques et la réforme budgétaire*, Paris, 2009, 5^e édition, la collection découverte de la vie publique, p41, 183 pages.

A- La protection des données privées des contribuables réels, un facteur de sécurisation de l'emploi

D'une manière générale, il est fait obligation de secret professionnel par l'article 1090 du CGI¹⁷⁹ qui dispose qu' « est tenue au secret professionnel dans les termes de l'article 378 du Code pénal, et passible des peines prévues audit article, toute personne appelée, à l'occasion de ses fonctions ou attributions, à intervenir dans l'établissement, la perception ou le contentieux des impôts et taxes visés par le livre premier du ... Code (titre I^{er} et chapitres I^{er}, II et III du titre II). Toutefois, lorsqu'une plainte régulière a été portée par l'Administration contre un redevable et qu'une information a été ouverte, l'inspecteur des Impôts ne peut opposer le secret professionnel au juge d'instruction qui l'interroge sur les faits faisant l'objet de la plainte. ... ».

Le secret professionnel voudrait qu'une tierce personne n'ait aucune information sur le contribuable enquêté ou imposé alors qu'elle n'est impliquée en rien dans la procédure mise en œuvre par l'Administration fiscale. Son information relèverait d'une indiscretion du fiscaliste ou du tiers-payeur à charge du dossier en cause. Visiblement, le secret professionnel ne couvre qu'une partie de la protection souhaitée : l'interdiction de l'information des tiers non impliqués. Il reste un deuxième aspect non moins important, celui de la protection des données contre le collecteur desdites informations notamment les employeurs.

Certains salariés en raison de la particularité de leur situation personnelle, peuvent susciter des questions d'envie, de jalousie ou de haine pouvant impacter leur rapport professionnel et contractuel avec leur employeur. Ce second volet n'est pas protégé par la loi. Il importe de combler cette lacune juridique afin de rassurer les contribuables réels pour une mise en œuvre correcte du système de la retenue à la source.

¹⁷⁹ L'article 1090 du CGI est complété par les articles L.100, L.104 et L.107 du livre des procédures fiscales (LPF).

B-L'institution d'une subvention aux redevables légaux

Le prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu (IR) représenterait une charge pour les tiers-payeurs : les entreprises devraient modifier leur système informatique, repenser une partie de leur organisation ; les experts-comptables devraient s'adapter à la nouvelle donne. Ainsi, devenir percepteur d'impôts ne s'improvise pas : c'est tout une organisation. Les coûts de gestion de la retenue à la source continuent de peser sur les redevables légaux. Comme indiqué plus haut, certains d'entre eux organisent la fraude fiscale surtout celle liée au reversement des prélèvements retenus pour amortir une partie des charges induites.

Pour équilibrer le rapport fonctionnel entre l'État et les redevables légaux, il est souhaitable de mettre en place un mécanisme de remboursement d'une partie des charges supportées par ces derniers. Cela peut prendre la forme d'une subvention ou d'une compensation avec certains types d'impôts à partir d'un billet à ordre comme le certificat de détaxe. Cela peut être encore une réduction du taux de l'impôt sur le revenu des « percepteurs privés » et dans cette perspective, il serait illogique de toucher à un impôt collecté en raison notamment de sa neutralité relative sur ces entreprises.

L'idée sous-jacente à cette suggestion est également de réduire le niveau de la fraude actuelle organisée par des redevables en général et par ceux de taille économique impressionnante en particulier.

SECTION2 : UNE RÉFORME INSTITUTIONNELLE

Disposer d'une meilleure législation ne suffit pas pour améliorer les performances de l'Administration fiscale, encore faut-il qu'elle mette en place une bonne organisation de transparence devant la rendre plus visible (Paragraphe 1) et des structures adéquates aptes à encadrer la population fiscale (Paragraphe 2).

Paragraphe 1 : Une politique de transparence organisationnelle

Sous la pression de l'opinion publique, un impôt se doit être fiscalement juste et économiquement rentable¹⁸⁰. Ainsi, la DGI doit entreprendre une politique de transparence de ses activités visant une plus grande mobilisation de recettes fiscales. Dans cette perspective, l'on encadre l'activité de l'Administration fiscale et plus précisément la retenue à la source et son contrôle fiscal, au travers de normes juridiques qui laissent moins de place au pouvoir discrétionnaire de l'Administration et à l'asymétrie de l'information dans l'activité de contrôle. A cet effet, il apparaît nécessaire de rendre plus visible la DGI (A) et d'engager une lutte implacable contre le phénomène de la corruption en milieu fiscal (B).

A- L'institution de politiques d'image et de communication

L'introduction d'une politique de transparence des activités visant à projeter dans la population une image de ce que représente l'institution fiscale en termes de valeur républicaine devrait s'inscrire en première ligne dans le plan d'action de la DGI. Est-ce une entité citoyenne inspirant confiance et adhésion populaire ?

1- La nécessité d'une politique d'image

La DGI a compris l'urgence qu'il y a à transformer l'image négative que revêt l'impôt au sein de l'opinion. Pour cela nous suggérons d'identifier l'image réelle, objective, ce qu'il est, l'image acquise, subjective, la manière dont elle est perçue, et l'image désirée, c'est-à-dire la manière dont elle aimerait être perçue (Westphalen, 7 et ss). Un sondage d'opinion est toujours nécessaire avant la mise en place d'une politique de communication car, l'image n'est pas un phénomène abstrait, plaqué mais une représentation d'un état de fait. Aucune politique de communication ne peut se passer outre la réalité. Il convient, pour se donner une nouvelle image d'adopter une politique « agressive » de mise en avant de ses objectifs, de ses moyens et des résultats obtenus. Mais pour l'Administration fiscale, il est encore plus important de montrer l'adéquation entre la collecte et les réalisations économiques et sociales faites par

¹⁸⁰DAMAREY (S.), *Finances publiques*, op. cit. p. 68, 672 pages.

l'État au profit des populations. Selon G. Hyden, une image doit être juste c'est-à-dire crédible autant à l'intérieur qu'à l'extérieur¹⁸¹ de l'organisation. Le message véhiculé doit correspondre à la réalité telle que les usagers et les agents la vivent au quotidien¹⁸². Le décalage entre l'image dégagée et l'image propagée peut s'avérer contre-productif. Il sera révélé par les comportements des hommes sur le terrain ou sous l'épreuve des faits¹⁸³.

Pour lutter contre la corruption de plus en plus répandue, l'Administration peut initier en direction du grand public notamment les grandes entreprises, une opération de communication visant à vulgariser les moyens internes de lutte contre la corruption.

La finalité de la démarche est de bâtir une image pérenne ou tout au moins, celle qui n'a pas vocation à être remise en cause. Une bonne image ne change pas, elle s'adapte, elle s'affirme et s'améliore.

Enfin, il y a lieu de prendre en compte, les avantages comparatifs au regard de la fiscalité des pays voisins créant un environnement concurrentiel, les fiscalités ayant le même niveau de développement. C'est le cas lorsque les mesures incitatives ne produisent qu'un effet limité¹⁸⁴.

2- Le recours à la communication

Les Administrations publiques ou privées des pays font aujourd'hui de la communication la base essentielle de leur stratégie de gestion. Ce besoin est encore plus ardent pour les Administrations fiscales¹⁸⁵ qui doivent vendre un produit dont les consommateurs se passeraient volontiers¹⁸⁶. La résistance à l'impôt participe de l'essence même de la nature humaine si l'on se réfère à toutes les théories contre l'impôt¹⁸⁷ développées à travers le monde. On peut citer quelques thèses savamment construites comme celle de Jean-Baptiste Say dans son traité d'économie politique

¹⁸¹ HYDEN (G.), LESLIE (M.) ET OGUNDIMU (F.F.), "Media and Democracy" in Africa, Uppsala : the Nordic Africa Institute, 2002.

¹⁸² PYE (L. W.), « communication and political Development », Princeton, NJ : Princeton University Press, 1963.

¹⁸³ Produits en deçà des promesses, résultats financiers décevants ...

¹⁸⁴ OSSA (R.), *Administrer l'impôt, les nouveaux enjeux de la fonction de gestion dans les pays en développement*, Yaoundé, Cameroun, IROKO éditions, 2007, p.112, 278 pages.

¹⁸⁵ BOUVIER (M.), « Administration de l'impôt et communication », revue française de finance publique, p. 57.

¹⁸⁶ BOUVIER (M.), op. cit., p.77

¹⁸⁷ LAURENT et REICHMAN, « Théories contre l'impôt », Paris, les belles lettres, 2000.

pour qui « *lever un impôt, c'est faire tort à la société* » ; celle de Benjamin Constant suivant laquelle « *l'impôt est infailliblement nuisible* » ; celle de Pierre Joseph Proudhon qui assène « *ce nom depuis tant de siècles odieux et maudit : l'impôt* » ; celle de Lysander Spooner dont on retient que « *le gouvernement est comme un bandit de grand chemin* » ; celle de Herbert Spencer qui constate que « *l'impôt est une restriction à la liberté* » ; celle de Murray Rothbard qui affirme sans détour que « *l'impôt est vol, purement et simplement* » et enfin celle de Helmut Schoeck qui parle « *des impôts à caractère punitif et confiscatoire* ».

Au Bénin cette exigence est encore accentuée. En effet, l'acceptation des populations de l'impôt n'était pas reluisant depuis l'époque coloniale. L'impôt est assimilé à la violence étatique car, il est toujours exigé sous l'empire de la violence. La résistance des populations qui se traduit par le refus de payer n'est pas seulement un fait culturel ou politique, elle trouve également sa cause dans le comportement des autorités publiques tournées vers un abus des fonds collectés. L'inadéquation entre les prélèvements fiscaux réellement mobilisés et les investissements réalisés, renvoie le peu de contribuables qui s'acquittent de leurs impôts avec un degré de civisme plus élevé vers l'incivisme. On n'arrivera pas à augmenter le niveau des prélèvements si le citoyen a l'impression que l'impôt est une rente pour ceux qui gouvernent¹⁸⁸.

Communiquer, c'est mettre en exergue les changements législatifs ou structurels que connaît le système fiscal¹⁸⁹, c'est faire connaître par exemple comment on remplit une déclaration d'existence d'entreprise principalement dans les petits centres dont les contribuables sont pour l'essentiel et dans certains cas d'éducation modeste. C'est aussi prendre le temps d'expliquer la politique fiscale du pays¹⁹⁰ pour susciter chez les contribuables un sentiment légitime de participation aux charges publiques, c'est également éduquer.

¹⁸⁸ BOUVIER (M.), op. cit., p.111

¹⁸⁹ BOUVIER(M.), op. cit. p. 79

¹⁹⁰ Objectifs réalisations et perspectives

B- La lutte contre la corruption, une priorité

Toute structure de contrainte et de vérification des interdits de la loi, comporte dans ses stratégies de contrôle des pratiques corruptives. Ainsi dans toutes les Administrations le phénomène existe (gendarmerie, police, santé, impôts, douanes etc.). Une Administration qui entreprend des réformes performistes doit engager une lutte sans pareil à ce phénomène. En effet, au lendemain de la conférence nationale de février 1990, la DGI s'est engagée dans une série de réformes fiscales qui, après deux décennies, a modifié complètement la fiscalité béninoise devenue plus dynamique et performante. Le besoin d'améliorer cette performance contraint la DGI à lutter efficacement contre la corruption qui la gangrène et qui l'empêche d'offrir le plein de son potentiel en matière d'administration de l'impôt voire de mobilisation de recettes.

1- La lutte contre la corruption et l'édiction de nouvelles normes disciplinaires

Comme précisé plus haut il s'agit pour la Direction Générale des Impôts (DGI), un passage obligé vers le modernisme et l'atteinte de ses missions.

1.1- Lutte contre la corruption¹⁹¹

La corruption peut être appréhendée comme un ensemble de manœuvres déployées pour faire agir une personne contrairement à sa conscience¹⁹² ou à son devoir. Cette infraction réprimée par le code pénal se manifeste par de nombreux autres délits que sont le favoritisme et les trafics d'influence, le faux, les abus de biens sociaux et abus de confiance, le recel¹⁹³. Selon certains auteurs, la corruption n'est pas une perversion mais elle participe de l'essence même de la nature humaine. Tout homme serait donc corruptible¹⁹⁴, il suffit d'y mettre le prix ou de trouver le bon vecteur. Car, être intègre c'est manquer d'occasion.

La lutte contre la corruption dans un service de gestion fiscale en général et à la DGE en particulier, doit être comprise comme une lutte contre un pan de la nature

¹⁹¹ Cf. Loi n°2011-20 portant lutte contre la corruption et autres infractions connexes en République du Bénin.

¹⁹² MENY (Y.), « La corruption dans la vie publique », Paris, la documentation française, 1997.

¹⁹³ CARTIER-BESSON (J.), *Pratiques et contrôle de la corruption*, Paris, Montchrestien, 1997, outil de gestion, commerce, 79^e année, 12 (décembre 1977).

¹⁹⁴ ETCHEGOYEN (A), *Le corrupteur et le corrompu*, Paris, Julliard, 1995.

humaine qu'on empêcherait de s'exprimer. Il faut donc se rendre à l'évidence que la répression est insuffisante ainsi que les moyens de prévention.

La stratégie de lutte contre la corruption dans un service de gestion est une donnée essentielle dans la recherche de la performance et de l'efficacité de l'organisation¹⁹⁵. Un responsable de service de gestion doit donc s'investir dans l'assainissement de l'environnement de travail par la promotion des vertus comme la probité. Cette stratégie doit s'organiser autour des points ci-après : (i) évaluer le risque de corruption de la structure dont on a la gestion ; (ii) identifier et mettre en place les mesures de sécurité nécessaires ; (iii) veiller à leur application et leur pertinence.

Bien entendu que les facteurs augmentant les risques de corruption sont l'intérêt économique¹⁹⁶, les marques d'appréciation¹⁹⁷, la position monopolistique¹⁹⁸. Ceci, interpelle la valeur personnelle des dirigeants qui doivent s'impliquer dans cette lutte.

Selon André DASSOUNDO, président du conseil d'Orientation de la CAPAN¹⁹⁹, « *la corruption est devenue le cancer, la pathologie dégénérative qui ronge et mine notre démocratie. Comme une pieuvre qui pousse ses tentacules, la corruption est partout au Bénin au poste, au ministère, à l'école, à l'hôpital, à la mairie, sur nos voies publiques et même sur les lieux de culte. Invisible, son spectre hante nos consultations électorales, il arpente les coulisses de notre Administration, lézarde les murs de nos institutions, déforme nos décisions, mutile nos jugements et nos comportements politiques* ».

1.2- Ediction de nouvelles normes disciplinaires

De nombreux agents de l'État manquent régulièrement à leurs devoirs. L'objectif à ce niveau est de parvenir à infliger des sanctions aux agents encrés dans la pratique de la corruption.

¹⁹⁵ La corruption dans le secteur public : Panorama international des mesures de prévention, Paris, OCDE, 1999.

¹⁹⁶ Maniement de fonds ou prise de décisions présentant un intérêt économique.

¹⁹⁷ Pouvoirs plus ou moins discrétionnaires ou subjectivement encadrés.

¹⁹⁸ Pas de contrôle par la concurrence ou le marché.

¹⁹⁹ En vue de l'élaboration d'une loi sérieuse, efficace et puissante pour réprimer la corruption au Bénin, la Cellule d'Analyse des Politiques de développement de l'Assemblée Nationale (CAPAN), a organisé un atelier pour se pencher sur le projet de ladite loi. Quotidien « La nation », n°4825 du vendredi 11 septembre 2009, P.3

Par exemple, lorsque l'agent amène l'État à perdre un procès devant le juge de l'impôt, par manque de professionnalisme (évaluation fantaisiste de la base imposable), il faut le mettre en débet à hauteur du préjudice qu'il a fait subir à l'État pour lui faire prendre conscience de son acte. Comme développé plus haut, l'agent dans son élan de décourager l'entreprise qui ne voudrait pas faire son jeu, maximise son imposition et lui crée des ennuis en la poussant vers le contentieux. Dans ces conditions soit l'entreprise paie les impôts ainsi établis et ceci de façon stéréotypée en raison du caractère annuel de l'impôt, soit elle va au contentieux pour se faire justice. Nous pensons qu'un encadrement juridique des comportements de l'agent délégataire contribuerait à réduire l'asymétrie d'information enregistrée.

En effet, on assiste, à « *un pilotage à vue* »²⁰⁰. Le fonctionnement de la DGI pêche par absence de définition claire d'objectifs et d'identification de garde-fous susceptibles de canaliser harmonieusement une action administrative générale et concertée, de manière à lui garantir l'efficacité optimale souhaitée. S'il est vrai qu'il existe désormais au Bénin une loi sur la lutte contre la corruption²⁰¹, il n'en demeure pas moins que des mesures punitives exceptionnelles sont nécessaires en matière de contrôle de l'impôt surtout à cause de sa spécificité

Les pratiques de la corruption sont indissociables de toute une configuration pratique plus large banalisée au sein des Administrations et des services de l'État, qui déterminent le fonctionnement réel des services publics. Autrement dit, les pratiques corruptives sont enchâssées dans une gouvernance au quotidien dont elles sont plus ou moins inséparables.

²⁰⁰ DIBY (Ch. K.), *Management des services publics, retour d'expérience ... Des raisons d'espérer*, CEDA/NEI, Abidjan, 2007 Côte d'Ivoire p.61. Selon lui, dire d'un système de gestion qu'il fait l'objet de pilotage à vue, revient à admettre qu'il est conduit à l'aveuglette, sans repère, sans schéma directeur, sans planification. Précisons que Charles Koffi DIBY, est Ministre des Finances et l'actuel Président du Conseil des Ministres de l'UEMOA.

²⁰¹ Loi n°2011-20 portant lutte contre la corruption et autres infractions connexes en République du Bénin.

2- La généralisation de la méthode des groupes d'intégration et l'institution d'un système de contrôle en puissance

Le choix de cette méthode de gestion rime avec la lutte envisagée contre la corruption. L'institution d'un système efficace de contrôle fiscal renforce cette même idée.

2.1- Généralisation de la méthode des groupes d'intégration

Défini comme le rassemblement de responsables venant de différents horizons de l'entreprise, dans le but de résoudre un problème qui ne peut être confié à une seule unité, le groupe d'intégration permettra un établissement correct de l'impôt en ce sens qu'il est casuel et étranger au contribuable. Il faut reconnaître que le troc sur l'impôt ne peut se réaliser avec aisance qu'en affinité avec le chef d'entreprise, ce qui suppose un minimum de connaissance et de brassage des deux auteurs. Or, le groupe d'intégration fait intervenir des agents d'autres secteurs d'activités, donc inhabituels pour l'exécution de cette tâche d'émission d'impôts. Il est permis de présumer de la réduction de l'asymétrie d'information qui bouleverse tant les prévisions budgétaires. Ainsi, une fois le programme de contrôle retenu, le Directeur Général des Impôts peut assez souvent mettre en place des équipes mixtes de contrôle et de supervision dont les membres viennent des divers services et directions techniques placés sous son autorité. Les dossiers des entreprises soumises à contrôle seront donc momentanément retirés à leur gestionnaire à cette fin. La quasi-totalité des agents de l'administration des impôts étant des produits finis de grandes écoles des impôts (ENAM, ENI), la faisabilité de l'exercice proposé ne souffrira pas d'insuffisances majeures. Leur positionnement dans les différents services de la DGI permet simplement une cohésion des actions de cette institution de gestion de l'impôt.

2.2- l'orientation et l'institution d'un système de contrôle en puissance

On peut en effet se poser la question de savoir pourquoi le contrôle fiscal externe doit être orienté. En d'autres termes, doit-on objectivement procéder à la sélection des dossiers à contrôler ? Une réponse affirmative mérite d'être apportée à cette interrogation. D'abord parce que matériellement aucun service de gestion ou de

contrôle ne dispose de suffisamment de ressources pour contrôler tous les dossiers de son fichier chaque année ; ensuite parce qu'un contrôle fiscal tatillon est subi par les entreprises citoyennes comme du harcèlement et qu'enfin, il est plus judicieux pour l'Administration d'orienter son action vers les entreprises à risque dont le contrôle est susceptible d'être plus rentable.

Pour comprendre la nécessité d'une politique de programmation du contrôle fiscal, il faut partir du fait que la vérification de comptabilité a trois finalités.

La première est d'ordre budgétaire. En effet, afin de limiter les risques inhérents au système déclaratif, l'Administration s'est donné le pouvoir de contrôler les déclarations des contribuables. Il s'agit pour elle d'accroître ses recettes en exigeant des contribuables qu'ils reversent des compléments d'impôts en sus de ce qu'ils auraient produit en termes de versements spontanés. Le bon sens commande donc d'orienter le contrôle vers ce que René OSSA appelle des terres plus fertiles.

Le contrôle a aussi une finalité dissuasive²⁰² qui trouve son fondement dans le fait que « la peur du gendarme est le commencement de la sagesse ». L'idéal aurait été que l'Administration s'oblige à contrôler l'ensemble de son fichier durant la période de prescription. Ceci étant techniquement impossible, elle s'évertue à assurer une bonne présence en améliorant graduellement son taux de couverture du fichier pour maintenir une conscience de risque chez les potentiels fraudeurs. Là encore, le bon sens exige qu'on aille prioritairement vers les récalcitrants.

La troisième finalité est répressive. Il s'agit de sanctionner de façon exemplaire les comportements frauduleux les plus importants et de susciter des effets de corrections de comportements spontanés. Pour ce faire, l'Administration a intérêt à contrôler les entreprises présentant des risques certains.

Après une bonne programmation du contrôle fiscal, il importe d'y introduire un mécanisme de transparence. Ainsi, le système de contrôle dont il est question est un contrôle citoyen des actes des inspecteurs gestionnaires et vérificateurs de l'impôt.

Au fait la procédure fiscale étant tributaire de délais légaux de mise en œuvre dont l'inobservation est préjudiciable à l'État, il convient de calquer ce contrôle sur ces

²⁰²ZOK (E.), *Les prérogatives de l'Administration en matière de contrôle fiscal*, mémoire DESS en Administration fiscale, Université de Douala, Cameroun, 2004.

délais afin de permettre aux agents visés de rendre compte de leurs actions au fur et à mesure de l'évolution de la procédure et au besoin, suivre également l'agent délégataire sur les éléments de son train de vie. Il s'agira d'un contrôle à la fois interne qu'externe pour rassurer toute la société sur l'enjeu de telles précautions.

La nomination de l'agent vérificateur peut être assortie de déclaration de biens à l'entrée et à la sortie de la fonction ainsi qu'un rehaussement du niveau de son traitement salarial, etc.

Paragraphe 2 : L'informatisation du contrôle de la retenue à la source

La place qu'occupe aujourd'hui l'informatique dans la gestion de l'impôt n'est plus à démontrer. Pour une rationalisation du contrôle fiscal, les services en charge de ce contrôle doivent s'atteler à épouser les méthodes nouvelles de gestion. Les objectifs du millénaire pour le développement sont très clairs en matière de gestion. La méthode actuellement en vogue est la méthode axée sur les résultats, ce qui nous amène à penser qu'il est bienséant que tout ce qui peut améliorer les recettes fiscales perçues soit de mise. Ainsi, qu'un répertoire informatisé des services de gestion et de contrôle est nécessaire (A) pour aboutir à la synchronisation des résultats de contrôle (B).

A - La nécessité d'un répertoire informatisé

Le répertoire est un fichier qui prendra en compte toute la population fiscale des services de gestion et de contrôle fiscal. C'est une liste exhaustive des entreprises mises en ligne. Le fichier doit fournir toutes les informations (renseignements) sur ces dernières. Il est aussi une base de données statistique pouvant permettre de servir d'outil d'analyse.

Il faut reconnaître que l'avènement de l'IFU est une avancée mais ne suffit pas à régler à lui seul le problème.

Les modalités de contrôle dépendent en premier lieu de la connaissance des contribuables. Celle-ci se traduit par la mise en place effective de l'IFU et des systèmes informatisés.

L'identification des entreprises se fait grâce à l'informatisation des services de la DGE, de la Direction Nationale de Vérifications et d'Enquêtes Fiscales (DNVEF), de la Direction des Centres des Impôts des Moyennes Entreprises (DCIME) et des Directions Départementales des Impôts (DDI). Le RFU comme les autres applications informatiques (SYDONIA, SIGFIP, TAKOE etc..) identifient et recourent les informations relatives aux contribuables. Déjà, la diversité des fichiers mérite une interconnexion pour faciliter la consultation par les autres services de la même direction par exemple.

Le fichier informatisé et mis à jour devrait permettre de relancer les contribuables et mieux s'informer sur leur comportement déclaratif et leur régime d'imposition. Pour ce faire, les contribuables souscrivent chaque année des centaines voire des milliers de déclarations en tout genre ; ce qui rend à l'évidence impossible un contrôle systématique. C'est pourquoi les méthodes de contrôle de l'impôt sont ciblées et adaptées aux enjeux et aux buts poursuivis. L'information sur le contribuable et sur la matière imposable est à ce titre essentiel. Ainsi la collecte et la restitution des informations s'effectuent en faisant de plus en plus appel à l'informatique. Toutefois, la gestion en réseau informatique peut s'avérer plus efficace en matière de contrôle fiscal.

En effet, elle présente beaucoup d'autres avantages pouvant améliorer le contrôle fiscal. Elle facilite le contrôle informatisé des comptabilités et la gestion des déclarations des prélèvements retenus à la source. Le paramétrage des différentes composantes de ces prélèvements ainsi que le niveau des reversements effectués permettront à l'Administration fiscale d'exercer un contrôle de cohérence beaucoup plus rapide en matière de retenue à la source. Ainsi, le répertoire qu'on propose dans le cadre de ce travail doit permettre non seulement d'identifier l'entreprise mais aussi de la localiser ensemble avec ses annexes éventuelles. Des précisions seront apportées sur ses activités principales et accessoires. A partir du numéro IFU de l'entreprise, le répertoire devra adjoindre plusieurs éléments permanents et non permanents. Au nombre des éléments permanents on peut citer : le registre du commerce (RC), les statuts, l'exploit du notaire ayant créé l'entreprise, les autres actes administratifs

spécifiques (agrément, code des investissements, zone franche, etc.). Les actes non permanents sont les actes de gestion de l'entreprise comme les déclarations fiscales, les factures etc.

Enfin, la généralisation de l'informatisation des services et la mise en place du répertoire informatisé tant souhaité au niveau de tous les services de gestion de l'impôt et de contrôle fiscal faciliteraient durablement l'amélioration du système de la retenue à la source.

B- La synchronisation des résultats de contrôle

L'incursion de la cybernétique dans le contrôle fiscal règlera à coup sûr plusieurs problèmes qui minent le secteur. L'outil informatique étant d'un soutien majeur dans la programmation des dossiers proposés au contrôle, il est clair que des domaines peuvent être abandonnés à raison sans contrôle pendant des années. Là n'est pas la mauvaise chose en soit dès lors que les critères de sélection des dossiers au contrôle tiennent au degré de risque de fraude présenté par les entreprises d'un fichier. Il s'agira pour l'Administration de concilier les trois finalités du contrôle développées tantôt.

Avec l'avènement de l'informatique, on peut affirmer qu'on est peut-être aujourd'hui à l'heure de la disparition progressive du support papier. Si les grandes entreprises disposent de l'outil informatique dans la gestion de leur comptabilité, ce n'est pas l'Administration qui refuserait de faire un effort à ce niveau. Il est temps que le contrôle fiscal fasse un bond en avant. Les entreprises doivent être amenées à remettre leur comptabilité sous forme informatisée aux vérificateurs par simple importation ou exportation du fichier dans le logiciel utilisé (CIEL compta V11 ou V12 ou Mac, EBP Cpt, SAGE intégrale ou ligne 100 Saari, Perfecto, etc.). Le vérificateur prend néanmoins soin dès sa première intervention sur place de soumettre l'entreprise à un vademécum du contrôle informatisé qu'elle complète. La comptabilité informatisée comporte des subtilités et exigences. C'est pourquoi le vérificateur doit au besoin se faire assister d'un informaticien pour vite évoluer dans sa mission de contrôle. Les pistes ci-après sont souvent les plus explorées : (i) contrôler la clôture des exercices ;

(ii) rechercher des factures non conformes à la réglementation ; (iii) rechercher des ruptures de séquence ou des doublons ; (iv) vérifier l'intégration comptable des factures ; (v) calculer des marges par client ; (vi) calculer des marges par produit et par entité liée (prix de transfert) ; (vii) rechercher des articles taxés à un taux erroné ; (viii) recalculer des charges ou des produits financiers ; (ix) contrôler la cohérence entre flux physiques et les valeurs financières ; (x) rechercher des régularisations de stocks ; (xi) analyser la rotation des stocks pour évaluer l'exactitude d'une provision pour dépréciation des stocks.

Toutes ces mesures de précaution devraient conduire à un contrôle approfondi de la comptabilité afin de relever les anomalies éventuelles et leurs conséquences sur la fiscalité. L'informatisation des entreprises et des structures du fisc en charge de leur contrôle permet une évolution notable du contrôle et une harmonisation des pratiques.

Enfin, l'Administration doit faire preuve de professionnalisme pour éviter les risques de confidentialité protégés en partie par le secret professionnel. D'abord, elle ne doit laisser infiltrer aucune information sur les fichiers à elle fournis par les entreprises. Elle doit respecter le principe de secret professionnel mais aussi, elle devrait restituer les fichiers reçus dans le cadre de contrôles sans récupérer les données de ces fichiers. Cette mesure paraît importante quand on sait bien le rôle que peuvent jouer les informations sur la comptabilité d'une entreprise²⁰³. La synchronisation systématique des résultats du contrôle apparaît à notre avis comme une exigence des temps modernes pour les structures de l'Administration fiscale impliquées dans le contrôle de l'impôt.

²⁰³ Les informations données sur la comptabilité d'une entreprise peuvent lui être fatales en matière de concurrence.

La retenue à la source est un moyen efficace de collecte de l'impôt, dans la mesure où elle permet de percevoir l'impôt au stade où le revenu est acquis. Elle favorise le respect spontané des obligations fiscales grâce à l'information fournie par un tiers et elle procure rapidement des rentrées stables aux pouvoirs publics. Selon le rapport de l'OCDE de 2008, les mécanismes de retenue à la source sont généralement considérés comme la pierre angulaire du système d'imposition des revenus : « *Le fait d'obliger des tiers, tels qu'employeurs ou institutions financières, à retenir un certain montant d'impôt sur les revenus qu'ils versent aux contribuables réduit considérablement, voire élimine, le risque de sous-évaluation desdits revenus par le contribuable, constitue une méthode de paiement de l'impôt plus rationnelle pour l'Administration et le contribuable et réduit la fréquence des impayés qui, dans d'autres systèmes, risquent de se produire lorsqu'un contribuable a correctement déclaré son revenu mais n'est pas en mesure de payer tout ou partie de la somme due. Les travaux publiés sur certaines autorités fiscales montrent sans ambiguïté que les mécanismes de retenue à la source présentent des avantages significatifs en termes de discipline fiscale* ».

Cette assurance de mobilisation de ressources qu'offre la retenue à la source tient beaucoup plus à son domaine traditionnel d'intervention : les impôts directs.

En effet, les impôts sur le revenu (IR), sont des impôts par nature douloureux et difficile à payer en raison de ce que le redevable réel ayant la charge économique de l'impôt sent une diminution de sa richesse au profit de l'État. Les impositions ne sont pas inodores puisqu'elles lui ont été notifiées au moyen d'un titre de perception (avis d'imposition aujourd'hui et avertissements hier). Le contribuable doit donc faire l'effort de se porter devant la caisse publique pour s'acquitter d'un impôt dont-il a connaissance du montant et du fait générateur. La tendance générale étant de payer suivant une modalité plus agréable mais, les actions en recouvrement du receveur des impôts le contraignent au paiement systématique de la totalité de la cote ou suivant une périodicité assez courte. Ce qui crée davantage du dégoût au paiement d'un impôt sur le revenu qui pour le contribuable ne lui suffisait pas. Des études ont montré que les grandes entreprises résistent mieux que les moyennes et petites entreprises. Le recours

à la retenue à la source se présente dans ce sens comme une solution pour rendre un tant soit peu l'imposition indolore aux petites et moyennes entreprises notamment les personnes physiques.

Face à cette prouesse de la retenue à la source, les pays en voie de développement comme le Bénin, s'inscrivent dans la posture d'une généralisation de ce mode de recouvrement à tous les impôts et taxes. Or, les impôts indirects notamment la TVA présente des dysfonctionnements dès qu'à une stade quelconque de son mécanisme, il est procédé à la retenue à la source de la totalité ou d'une partie de la TVA collectée par le tiers intervenant. Ainsi, la retenue à la source pratiquée en tant que mode de recouvrement ne pose aucun problème en soit mais, le dysfonctionnement qu'elle engendre pour la TVA, les difficultés de trésorerie enregistrées au niveau des entreprises assujetties-redevables et le mauvais comportement déclaratif des entreprises et des redevables légaux sont à l'origine des critiques formulées à l'étendue du champ d'application de la retenue à la source étendue à la TVA. En d'autres termes, on se demande si elle ne crée pas plus de problèmes qu'elle en résolve ?

La désignation des tiers payeurs étatiques²⁰⁴, en ce qui concerne les marchés publics, vient complexifier une situation en voie de crise. Ce qui crée un flou autour du système de la retenue à la source. Ce flou entretenu par le système dérive en réalité du comportement de certains organismes publics qui retiennent à la source la TVA collectée par l'assujetti-redevable mais, choisissent de ne reverser qu'une partie ou de ne pas du tout la reverser au trésor public. De plus, ils s'obstinent à tout contrôle par usage de subterfuges fondés sur les trafics d'influences corporatistes, c'est le cas du génie militaire qui paralyse tout contrôle engagé par l'Administration fiscale à son encontre bien qu'il soit aujourd'hui le plus grand bénéficiaire des marchés publics en BTP. D'autres retiennent la TVA mais ne la reversent pas en se fondant sur des compensations difficiles à maîtriser, c'est le cas du CNHU, etc. Ainsi, l'ambition du législateur de vouloir généraliser la retenue à la source à toutes les impositions se trouve confronter à des résistances majeures surtout que la TVA à elle seule représente

²⁰⁴ Cf. Article 130 du CGI

plus de 42% des recettes fiscales intérieures et tient de ce fait la tête de pont de l'ensemble des impôts du système fiscal béninois.

Le législateur, pour mettre en place le mécanisme de fonctionnement de la retenue à la source, a dû transférer en partie à des tiers-payeurs qualifiés de redevables légaux ou « *percepteurs privés* » ou encore de « *collecteurs privés* », la mission de recouvrement des impôts et taxes relevant de plein droit des attributions des Receveurs des Impôts et des Receveurs-Percepteurs. Il s'agit d'une mission régaliennne de l'État qui se trouve être transférée à des tiers-payeurs. Ce transfert ayant créé des charges de gestion à ces derniers sans aucune réparation de la part de l'État crée un déséquilibre relationnel entre les deux parties²⁰⁵. La nature ayant horreur du vide, les tiers-payeurs ont développé des stratégies de fraudes pour se faire payer. De même, les contribuables réels qui sont condamnés à fournir des informations sur leurs situations personnelles aux tiers-payeurs dans le cadre de la retenue des prélèvements sont exposés aux risques qu'engendre la confidentialité de ces informations. La protection de ces informations au-delà de l'exigence du secret professionnel se pose²⁰⁶. Une analyse en profondeur de ces considérations voudrait un meilleur encadrement des informations personnelles des contribuables réels et la reconsidération de cette attitude de l'État pour la manifestation de la justice par le contrôle fiscal.

Naturellement, le contrôle fiscal qui se trouve être la contrepartie logique du système déclaratif, devrait permettre de corriger les insuffisances, les erreurs constatées et les cas de fraudes décelées, lors de la mise en œuvre de ladite retenue des prélèvements. Toutefois, force est de constater que le niveau d'organisation de l'Administration laisse transparaître l'asymétrie d'informations. En effet, l'impôt au Bénin est tributaire de la volonté des agents gestionnaires ou vérificateurs malgré l'organisation mise en place par la DGI. Il est un instrument de négociation au double

²⁰⁵ « on veut dire par là que l'empreinte de l'impôt régaliennne, restée présente comme une sorte de vestige de l'Ancien régime au cœur de l'Etat moderne, pourrait s'estomper pour laisser place à des rapports juridiques en matière fiscale plus proches de ceux existants dans les autres branches du droit », BOUVIER M., ESCLASSAN M-C. et LASSALE J-P, op. cit., p. 609, 782 pages.

²⁰⁶ Il est souhaitable de « mettre l'accent sur la modernisation des relations des contribuables avec l'administration fiscale », ADAM (F.), FERRAND (O.) et RIOUX (R.), *Finances publiques*, Paris, France, Presses de sciences po et Dalloz, 2007, Amphithéâtre, 629 pages.

profit des agents et des entreprises malhonnêtes ou non citoyennes²⁰⁷. De facto, l'impôt devient subjectif et un ennui pour l'État et les collectivités locales qui croupissent sous le poids des charges publiques d'investissement qui ne sont jamais couvertes par manque de recettes propres (fiscales). Cette situation issue de l'exercice du pouvoir décisionnel à eux confié par l'autorité administrative, est le résultat de la forte asymétrie d'informations existante entre les acteurs publics en charge de la gestion de l'impôt. Le professeur Yvon PESQUEUX pense que dans un tel univers, la psychologie de l'agent est réduite à la quête d'un revenu et conduit à la figure d'un monde où la rapine et la cupidité servent de fondement²⁰⁸. Il faut remarquer que l'Administration fiscale fait des efforts pour réduire cette asymétrie d'informations mais les agents continuent d'exploiter les failles du système en leur faveur notamment la faiblesse du contrôle et l'absence de norme de sanction visant la réparation du tort fait au Trésor public.

La réduction de cette asymétrie d'informations passe par l'adoption d'une rationalité économique dans le choix des agents couplé de mesures radicales de gestion. Il s'agira d'abord d'initier des formations du personnel en vue de l'atteinte d'un niveau de professionnalisme irréprochable puis de développer une stratégie de contrôle efficient. Quel processus de changement organisationnel faut-il mettre en place pour impulser à cette Administration un rendement certain, en tenant compte des contraintes institutionnelles, environnementales, collectives et individuelles ?

Pour permettre une amélioration sensible de la situation globale actuelle, il faudrait envisager une perspective réformatrice par la mise en place d'une bonne organisation de transparence devant rendre plus visible la DGI ainsi que des structures adéquates aptes à encadrer la population fiscale. Déjà, la création de la commission de l'impôt²⁰⁹ participe à cet élan de transparence nécessaire à l'administration de l'impôt. Ensuite, une bonne politique d'image et de communication. Enfin, il est une nécessité aujourd'hui d'exiger l'informatisation du contrôle notamment de la retenue à la source.

²⁰⁷Loi n°2011-20 portant lutte contre la corruption et autres infractions connexes en République du Bénin, peut faire reculer le phénomène de la corruption.

²⁰⁸ PESQUEUX (Y.), *Organisations : modèles et représentations*, Paris, France, Puf, 2005, p.120, 396 pages.

²⁰⁹ Cf. Arrêté n°1502/MEF/DC/SGM/DGID/DLC/SLD du 10 juin 2014 portant composition et fonctionnement de la commission des impôts.

Les nouvelles technologies de l'information et de la communication se sont imposé aujourd'hui dans toutes les activités de la vie surtout dans celles les plus complexes. Le contrôle ayant un caractère méticuleux, il importe d'y faire recours pour simplifier les opérations et vite évoluer dans les analyses. C'est pourquoi la création d'un répertoire informatisé des services de gestion et de contrôle est nécessaire et doit être envisagée pour faciliter la synchronisation des résultats de contrôle. Les informations diverses provenant des déclarations, des divers documents comptables etc. et même de la législation sont essentielles au bon fonctionnement de l'outil informatique. Or, sans informations pas d'impôt car l'impôt n'est rien d'autre que l'interprétation des informations au regard des textes fiscaux. Le flux des informations étant énorme, l'informatisation pourra permettre de mieux le contenir et d'en tirer meilleur profit.

Ainsi, la présente étude confirme l'importance de la fonction de la retenue à la source dans le système fiscal béninois et invite l'Administration fiscale à une considération de la fonction de gestion dans la stratégie de mobilisation des ressources fiscales. Aussi de l'assiette au recouvrement en passant par la gestion faut-il achever la réforme...Une urgence !

RÉFÉRENCES BIBLIOGRAPHIQUES

I- Ouvrages généraux

- 1 ADAM (F.), FERRAND (O.) et RIOUX (R.), *Finances publiques*, Paris, France, 2^e édition, Presses de sciences po et Dalloz, 2007, Amphithéâtre, 629 pages.
- 2 ARDANT (G.), *Histoire de l'impôt*, livre I de l'Antiquité au XVIII^e siècle, Paris, France, Les grandes études historiques, Fayard, 1971, 634 pages.
- 3 ARKWRIGHT (E.) et consorts, *Les finances publiques et la réforme budgétaire*, Paris, France, 5^e édition, la collection découverte de la vie publique, la documentation française, 2009, 183 pages.
- 4 BARILARI (A.) et BOUVIER (M.), *La nouvelle gouvernance financière de l'État*, Paris, L.G.D.J, 2004, 207 pages.
- 5 BIGAUT (C.), *Finances publiques, droit budgétaire, le budget de l'État*, ellipses, 1995, 287 pages.
- 6 BOUVIER (M.), ESCLASSAN (M-C.) et LASSALE (J-P), *Finances publiques*, Paris, France, 3^e édition, L.G.D.J, 1996, 782 pages.
- 7 BOUVIER (M.) et ESCLASSAN (M-C.), *L'Administration fiscale en France*, Que sais-je, Paris, PUF, 1988.
- 8 BOUVIER (M.), *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, 8^e édition, L.G.D.J, 2007, Paris, France, 249 pages.
- 9 CARTIER-BESSON (J.), *Pratiques et contrôle de la corruption*, Paris, Montchrestien, 1997, outil de gestion, commerce, 79^e année, 1977.
- 10 CASTAGNEDE (B.), *Précis de fiscalité internationale*, Paris, France, 5^e édition, collection dirigée par Bernard CASTAGNEDE et Daniel GUTMANN, août 2015, 708 pages.
- 11 CHEVALLIER (J.), *L'État de droit*, Paris, Montchrestien, 4^e édition, 2003.
- 12 CHOUVEL (F.), *Finances publiques*, Paris, 10^e éd Gualino, 2007.
- 13 DAMAREY (S.), *Finances publiques*, Paris, France, Gualino éditeur, septembre 2006, 672 pages.
- 14 DIBY (Ch.K.), *Management des services publics, retour d'expérience ... Des raisons d'espérer*, CEDA/NEI, Abidjan, Côte d'Ivoire, 2007.
- 15 HOUNGUE (E.), *Recueil de textes fiscaux du Bénin*, Fisc Consult Sarl, 2017, 1070 pages.
- 16 ISAAC (G.), *Droit communautaire général*, Paris, 7^e édition, Armand Collins, 1999, 358 pages.
- 17 JEZE (G.), *Cours de science des finances et de législation financière française*, Paris, Giard, 1922.
- 18 LALUMIERE (P.), *Finances publiques*, éd, Armand Colin, collection U, 1980, 543 pages.
- 19 LASCOMBE (M.) et VANDENDRIESSCHE (X.), *Finances publiques*, Paris, France, 6^e édition, Dalloz, 1994, 190 pages.
- 20 LAURENT et REICHMAN, *Théories contre l'impôt*, Paris, les belles lettres, 2000.
- 21 LECLERCQ (C.), *Droit constitutionnel et institutions politiques*, 9^{ème}, Paris, France, éd, Litec, 1995.
- 22 LEROY (M.), *La sociologie de l'impôt*, Paris, France, Que sais-je, PUF, 2002, 125 pages.
- 23 LINOTTE (D.) et MESTRE (A.), *Services publics et droit public économique*, Litec, 2001, 337 pages.
- 24 LEVINE (P.), *La lutte contre l'évasion fiscale de caractère international en présence et en l'absence de conventions fiscales internationale*, Paris, France, LGDJ, 1998, 512 pages.
- 25 MARTINEZ (J-C), *Le statut de contribuable*, Paris, France, LGDJ, 1980, 394 pages.
- 26 MARTINEZ (J-C) et DI MALTA (P.), *Droit fiscal contemporain, tome I L'impôt, le fisc et le contribuable*, Paris, Litec, 1993.
- 27 MEDE (N.), *Finances publiques. Espace UEMOA/UMOA*, Dakar, Sénégal, 2016, L'Harmattan-Sénégal, Credila, 546 pages.
- 28 MEDE (N.), *La LOLF dans tous ses états*, Cotonou, Bénin, éditions : centre des publications universitaires de l'Université d'Abomey-Calavi, Actes du colloque national des 13 et 14 février 2015, 620 pages.

- 29 MEKHANTAR (J.), *Finances publiques de l'Etat*, éd, Hachette Supérieur, 2007.
- 30 MENDEL (F.) et HERMAN (V.), *Les Parlements dans le monde. Union Interparlementaire*, Paris, France, PUF, 1977.
- 31 MENY (Y.), *La corruption dans la vie publique*, Paris, la documentation française, 1997, in OSSA (R.), *Administrer l'impôt, les nouveaux enjeux de la fonction de gestion dans les pays en développement*, Yaoundé, Cameroun, IROKO éditions, mai 2007, 278 pages.
- 32 PACTET (P.), *Institutions Politiques Droit Constitutionnel*, 18^e éd, Armand Colin, 1999.
- 33 PAYSANT (A.), *Finances publiques*, Armand COLIN, 5e édition, 1999.
- 34 PESQUEUX (Y.), *Organisations : modèles et représentations*, Paris, France, Puf, janvier 2005, collection GESTION, 396 pages.
- 35 PLAGNET (B.), *Droit public, droit financier, droit fiscal*, Tome 2, 2^e édition, Sirey, 1992, 300 pages.
- 36 RAEPENBUSH (S. V.), *Droit institutionnel de l'Union européenne*, 4^{ème} Ed, Collection de la faculté de droit de l'Université de Liège.
- 37 SAÏDJ (L.), *Finances publiques*, Paris, France, 4^e édition, Dalloz, 1995, 662 pages.
- 38 SEN (A.), *La démocratie des autres. Pourquoi la liberté n'est pas une invention de l'Occident*, Paris, Payot, 2005.

II- Ouvrages spécifiques

- 1 ADJAHO (R.), *La faillite du contrôle des finances publiques au Bénin (1960-1990)*, les éditions du Flamboyant, le 22 mars 1992, 206 pages.
- 2 DUCCINI (R.), *Stratégie fiscale des contrats internationaux*, lexisnexis, litec fiscal, Paris, France, 2006, 373 pages.
- 3 ETCHEGOYEN (A.), *Le corrupteur et le corrompu*, Paris, Julliard, 1995, in OSSA (R.), *Administrer l'impôt, les nouveaux enjeux de la fonction de gestion dans les pays en développement*, Yaoundé, Cameroun, IROKO éditions, mai 2007, 278 pages.
- 4 FABRE (F. J.), *Le contrôle des finances publiques*, Paris, PUF, 1968, in BOUVIER (M.), ESCLASSAN (M-C.) et LASSALE (J-P), *Finances publiques*, Paris, France, 3^e édition, L.G.D.J, 1996, 782 pages.
- 5 GROSCAUDE (J.) et MARCHESSOU (P.), *Procédures fiscales*, Paris, France, 4^e édition, juin 2007, Dalloz, 357 pages.
- 6 LASSISSI (S.A.), *L'impôt, un ennui permanent, le cas des grandes entreprises au Bénin*, EUE, Berlin, Allemagne, 2011, 128 pages.
- 7 MORANGE (J.), *Les libertés publiques*, Que sais-je ?, Paris, France, Puf, janvier 2007, 127 pages.
- 8 MOUZON (R.), *Le contrôle fiscal des sociétés*, Paris, France, Litec, 1990.
- 9 OSSA (R.), *Administrer l'impôt, les nouveaux enjeux de la fonction de gestion dans les pays en développement*, Yaoundé, Cameroun, IROKO éditions, mai 2007, 278 pages.

III- Thèses et mémoires

- 1 ATIUKPE (A.), *Les pouvoirs financiers du Parlement au Bénin de 1990 à nos jours*, mémoire de DEA de droit public fondamental, soutenu à Abomey-Calavi en septembre 2012, 147 pages.
- 2 BAUDRY (B.), *Contrat, autorité et confiance : une étude des mécanismes de coordination dans la relation de sous-traitance*, Grenoble, (1993), Thèse de Doctorat en Sciences Economiques, IREPD, p. 69.
- 3 GUENNIF (D.C.S.), *Incertitude, confiance et institution en échange marchand : recherche des fondements de la confiance et application au cas de la sous-traitance dans le secteur de la mécanique de précision*, Paris, 2000, Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, p. 13.
- 4 GUEYE (T.), *L'incidence de l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA) sur les finances publiques des États membres*, thèse de doctorat soutenu à l'université de Paris I, le

07/04/2011, p. 44.

- 5 HOUNKPE (S.A.), *Réflexion sur le contrôle fiscal des grandes entreprises en République du Bénin*, mémoire DEA option droit public fondamental, UAC, Bénin, 2012-2013, 85 pages.
- 6 MEKONGO (J-M.), *Les Retenues à la source dans le système fiscal camerounais*, thèse de doctorat en droit, 2005, p.12 et s.
- 7 MIGUEL (P.), *Réflexion sur les moyens d'investigation de l'État à la détection de la fraude fiscale*, mémoire de DESS option droit des affaires et fiscalité, décembre 2010, p.7.
- 8 SILEJO, *La problématique de l'imposition du secteur informel immobilier au Cameroun*, mémoire de DESS en Administration fiscale, Université de Douala, 2002, p. 28.
- 9 ZOK (E.), *Les prérogatives de l'Administration en matière de contrôle fiscal*, mémoire DESS en Administration fiscale, Université de Douala, Cameroun, 2004, p. 18.

IV- Articles de revues

- 1 AMSELEK (P.), « Le budget de l'Etat et le Parlement sous la Ve République », *RDP*, n° 5/6, 1998, p. 1453.
- 2 AMSELEK (P.), « Peut-il y avoir un État sans finances ? » *in RDP*, 1983.
- 3 ASTIE (P.), « La Constitution du 04 octobre 1958 et le système politique de la V^e République » *in MOREAU (J.), (dir.), Droit Public*, Tome1, 3^e éd., Economica, 1995.
- 4 BELTRAME (P.), « Le consentement de l'impôt. Devenir d'un grand principe », *in RFFP*, n° 51, 1995, pp. 81-89.
- 5 BLANQUER (J-M.), « Bloc de constitutionnalité ou ordre constitutionnel », *in Mélanges en l'honneur de Jacques Robert*, Montchrestien, 1998.
- 6 BOUTROS-GHALI (P.B.), « L'interaction démocratie et développement », Paris, UNESCO, 2002.
- 7 BOUVIER (M.) et HERTZOG (R.), « Réforme des Finances publiques : réforme de l'État », *RFFP*, n° 73, 2001.
- 8 BOUVIER (M.), « Editorial : les décideurs politiques au cœur de la nouvelle gouvernance financière publique », *RFFP*, n° 94, 2006, p. 3.
- 9 BOUVIER (M.), « Mutations des finances publiques et crise du pouvoir politique? », *RFFP*, n° 79, 2002, p. 241.
- 10 BOUVIER (M.), « Inventer un nouveau modèle financier public pour retrouver le sens du collectif », *RFFP*, n° 117, Février 2012, éditorial.
- 11 BOUVIER (M.), « Préface, un monde en transition : nouvelle gouvernance financière publique et nouveau contrat social » *in la LOLF dans tous ses états*, MEDE (N.), dir. éditions : centre des publications universitaires de l'Université d'Abomey-Calavi, Actes du colloque national des 13 et 14 février 2015, Cotonou, Bénin, 620 pages.
- 12 CABANNES (X.), « L'Etat, le Parlement et le consentement à l'impôt », *RFFP*, n° 77, 2002, p. 227.
- 13 CAZAILLET (S.), « Relations fiscales conventionnelles franco-africaines : l'Afrique, terre d'accueil pour les entreprises françaises ? », *LEXBASE HEBDO*, édition fiscale n°516 du 14 février 2013.
- 14 DEBRE (J-L.), « Une réforme capitale à mettre en œuvre », *RFFP* n° 82, juin 2003, p. 14.
- 15 GIRAULT (Y.), « L'ambition de la réforme fiscale dans les Etats en transition », *in Politiques et management public*, vol. 14 n° I, 1996. Numéro spécial – *la mutation des administrations publiques de l'Europe centrale et orientale*, pp. 89-108.
- 16 HERTZOG (R.), « La mutation des finances publiques : manifeste pour une discipline rajeunie ! », *RFFP*, n° 79, 2002, p. 270.
- 17 HYDEN (G.), LESLIE (M.) et OGUNDIMU (F.F.), « Media and Democracy » *in Africa*, Uppsala : the Nordic Africa Institute, 2002.
- 18 JENSEN (M.C.) et al, « Rights and Production Function: an Application to Labor-Management Firme and Codetermination », *Journal of Business*, 1979, vol.52 n°4.

- 19 LENOIR (N.), « Le métier de juge constitutionnel », *Le Débat*, n° 114, mars-avril 2001, p. 185.
- 20 MANCIAUX (H.), « De l'origine du principe de sincérité des lois de finances et des lois de financement de la sécurité sociale », *RDP*, n° 4-2005.
- 21 MEDE (N.) « Rapport introductif : la juridiction financière d'hier à demain et ...après demain », *R.B.S.J.A.* n° 24, 2011.
- 22 MEDE (N.), « La nouvelle gestion budgétaire : l'expérience des budgets de programme au Bénin », *Afrilex* n° 04.
- 23 MEDE (N.), « Réflexion sur le cadre harmonisé des finances publiques dans l'espace UEMOA », *RASJ*, n°1/2014 ; pp. 173-210.
- 24 MOLINIER (J.), « L'universalité budgétaire », in *Les cahiers de la comptabilité publique*, 2001, p.50.
- 25 NOEL (G.), « le contrôle sur pièces », *R.F.C.*, n°267, mai 1995 in OSSA (R.), *Administrer l'impôt, les nouveaux enjeux de la fonction de gestion dans les pays en développement*, Yaoundé, Cameroun, IROKO éditions, mai 2007, 278 pages. .
- 26 OGIER-BERNAUD (V.), «L'évolution décisive de la jurisprudence constitutionnelle relative à l'exercice du droit d'amendement en cours de navette parlementaire », in *RFDC*, 2006/3 n° 67, p. 589-607.
- 27 PELLET (R.), « Réformer la constitution financière : pour de nouveaux principes budgétaires », in *RDP*, n° ½, L.G.D.J, 2002, p.313.
- 28 PICARD (JF.), « Finances Publiques », in LECLERCQ (C.) et CUVELIER (J.L.) (Dir), éd Litec, Paris, France, 1989.
- 29 PRATT (J.-W.) et al., 1991, « Principals and Agents an overview », in PRATT (J.-W.) et ZECKAUSER (R.J.), (éds), « Principals and Agents : the structure of business », Harvard Business School Press, Boston, pp. 99-129.
- 30 PYE (L.W.), « Communication and political Development », Princeton, NJ : Princeton University Press, 1963.
- 31 Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire, « Le cadre juridique des systèmes budgétaires : une comparaison internationale », volume 4 – numéro 3, *OCDE* 2004.
- 32 VINAY (B.), « Fiscalité, épargne et développement », journal n°5, 1989, p.48
- 33 YENOUSI (N.), « Le secteur informel et la modernisation de l'économie béninoise », Communication, Cotonou, Bénin, journal «*le messager des impôts*», année 2014, n°14, p. 8, 19 pages.

V- Dictionnaires et lexiques

- 1 BADIE (B.), HERMET (G.), BIRNBAUM (P.) et BRAUD (P.), « Dictionnaire de la science politique et des institutions politiques », éd, Armand Colin, 1994.
- 2 CAPITANT (H.), « Vocabulaire juridique », in CORNU (G.) (dir.), Association, 5^{ème} éd, PUF, 1996, 986 pages.
- 3 DE VILLIERS (M.), « Dictionnaire du Droit constitutionnel », 5^e édition, Armand Colin, 2005, 281 pages.
- 4 DEBARD (T.), « Dictionnaire de Droit Constitutionnel », Paris, Ellipses, 2^{ème} édition, 2007.
- 5 EUZEBY (A.), ABEN (J.) et PERCEBOIS (J.), « Dictionnaire de finances publiques », Paris, Armand Colin, 1992.
- 6 GUILLIEN (R.) et VINCENT (J.), « Lexique des termes juridiques », 8^{ème} édition, Paris, France, Dalloz, 1990, 517 pages.
- 7 LOÏC (P.), « Dictionnaire encyclopédique de finances publiques », Paris, Economica, 1991.

VI- Textes juridiques

- 1 Loi n° 64-35 du 31 décembre 1964 portant codification des droits, impôts et taxes fiscales d'enregistrement, de timbre, de publicité foncière et hypothécaire et sur les revenus des capitaux mobiliers (j.o.r.d. du 31 mars 1965).
- 2 Loi n°65-2 du 4 mars 1965 instituant les acomptes provisionnels pour certaines catégories d'impôts. (JO n°6 du 10 mars 1965 numéro spécial).
- 3 Loi n°2010-46 du 30 décembre 2010 portant loi de finances pour la gestion 2011.
- 4 Loi n°2011-20 portant lutte contre la corruption et autres infractions connexes en République du Bénin.
- 5 Loi organique n°86-021 du 26 Septembre 1986 relative aux lois de finances.
- 6 Loi organique n° 2001-692 relative aux lois de finances (« LOLF ») du 1er août 2001.
- 7 Loi n°2016-14 du 20 juillet 2016 portant loi de finances rectificative pour la gestion 2016.
- 8 Loi n°2016-33 du 26 décembre 2016 portant loi de finances pour la gestion 2017.
- 9 Décision-loi n°89-007 du 20 avril 1989 chargeant la Direction des Impôts du recouvrement des impôts et taxes et portant création des Recettes des Impôts.
- 10 Décision-loi n°89-008 du 12 mai 1989 portant amendement et approbation de la décision-loi n°89-007 du 20 avril 1989 chargeant la Direction des Impôts du recouvrement des impôts et taxes.
- 11 Constitution de la République du Bénin du 11 décembre 1990.
- 12 Ordonnance n° 59-2 du 2 janvier 1959 portant loi organique relative aux lois de finances.
- 13 Règlement Intérieur de l'Assemblée nationale.
- 14 Décret n° 2006-201 du 08 mai 2006 portant institution et modalités de fonctionnement de l'Identifiant Fiscal Unique (IFU) en République du Bénin.
- 15 Directive n°05/97/CM/UEMOA, relative aux lois de finances.
- 16 Directive n°06/2009/CM/UEMOA relative aux lois de finances.
- 17 Arrêté n°004/MDCB-MDEF/MDCB/DC/SGM/DGID du 24 janvier 2007 portant fixation du pourcentage de la TVA retenue à la source.
- 18 Arrêté n°004/MDCB-MDEF/MDCB/DC/SGM/DGID du 24 janvier 2007.
- 19 Arrêté n°2011-57/MEF/DC/SGM/DGID/DGDDI du 30/09/2011, portant création de la cellule d'enquêtes et de recherches mixte des Impôts et des Douanes (CERMID).
- 20 Arrêté n°1502/MEF/DC/SGM/DGID/DLC/SLD du 10 juin 2014 portant composition et fonctionnement de la commission des impôts.

VII- Rapports et autres documents

- 1 CHAMBAS (G.), « Afrique au sud du Sahara: mobiliser des ressources fiscales pour le développement », CERDI-ADETEF-MF, 2004, p. 9.
- 2 FMI, « République du Bénin : Mesures pour améliorer les recettes de l'Etat », mission BALDET (J.), (DUBEY B.), BYRNE (W.) et FERRET (J. C.), 1989.
- 3 FOSSAT (P.), OSSA (R.), PARENT (G.) et BREMEESCH (C.), « Renforcement de la mobilisation des recettes fiscales et douanières en République du Bénin », Rapport du département des finances publiques du fonds monétaire international, décembre 2015, p. 31.
- 4 LEBRUN (M.), « Introduction de la TVA », Dialogue au centre de recherches et d'étude des dirigeants des Administrations fiscales CREDAF, juillet 1988, France, p.6.

- 5 MONTEIRO (C.), « Problématique du recouvrement des impôts et taxes : expérience du Bénin », août 1990.
- 6 OCDE, « La corruption dans le secteur public : Panorama international des mesures de prévention », Paris, 1999.
- 7 QUENUM (R.), lettre n° 099/MDEF/DC/SGM/DGIG/DNVF du 27 juin 2006.
- 8 TAPSOBA (J.), « Renforcement de l'organisation de la DGI », Rapport du département des finances publiques du fonds monétaire international, février 2016, p. 8.

VIII- Jurisprudence (Cour Constitutionnelle du Bénin)

- 1 DCC n° 97-045 des 14 mai, 12 et 13 août 1997.
- 2 DCC n°08-083 du 13 août 2008.
- 3 DCC n°08-049 du 20 mai 2008.
- 4 DCC n°09-087 du 13 août 2009.
- 5 DCC n°14-020 du 11 février 2014.

TABLE DES MATIERES

IDENTIFICATION DU JURY	i
AVERTISSEMENT :	ii
DEDICACE	iii
REMERCIEMENT	iv
LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS	v
SOMMAIRE	vi
INTRODUCTION	1
PREMIERE PARTIE : UNE PREROGATIVE ÉTENDUE	12
CHAPITRE I : UN POUVOIR AVÉRÉ	14
SECTION1 : LES NORMES INTERNES	14
Paragraphe 1 : Les normes à valeur constitutionnelle	15
A – Les normes constitutionnelles proprement dites.....	16
B – Les normes déduites	17
Paragraphe 2 : Les normes à valeur législative et infra-législative	18
A – Les normes à valeur législative	18
B – Les normes réglementaires	21
SECTION2 : LES NORMES « EXTERNES »	22
PARAGRAPHE 1 : LES NORMES COMMUNAUTAIRES	22
A- Les normes directives	23
B- Les actes auto-exécutoires	24
Paragraphe 2 : Les normes conventionnelles	25
A- Les accords et conventions multilatéraux	26
B- Les accords et conventions bilatéraux	27
CHAPITRE II : UN POUVOIR LIMITÉ	29
SECTION 1 : LA RETENUE A LA SOURCE EXERCÉE	30
Paragraphe 1 : Le domaine des impôts recouvrés	31
A – La fiscalité des résidents	31
1- Les impôts directs	31
2- Les impôts indirects	39
B – La fiscalité des non résidents	40
Paragraphe 2 : les différents types de retenue à la source	41
A- La retenue à la source proprement dite	42
1- La retenue libératoire	42

2- La retenue définitive	43
B- Les retenues à caractère d'acompte ou d'avance	43
1- La retenue de l'Acompte sur Impôt assis sur les Bénéfices (AIB)	43
2- La retenue de l'impôt sur le revenu foncier	44
3- La retenue pratiquée par les associations et organismes divers	44
SECTION2 : DES ACTIONS INCONGRUES DES REDEVABLES, UN HANDICAP AU CONTRÔLE ADMINISTRATIF	44
Paragraphe 1 : La perfidie de certains redevables	45
A- Les entreprises redevables légales	45
B- Les organismes publics redevables légaux	47
Paragraphe 2 : Le contrôle fiscal, la veille administrative	48
A- Le contrôle fiscal comme outil de veille du fisc	49
3- Le contrôle fiscal interne	49
4- Le contrôle fiscal externe	50
B- Le contrôle fiscal fragilisé	51
1- La résistance au contrôle fiscal	52
2- L'asymétrie de l'information, un handicap du contrôle fiscal	53
DEUXIEME PARTIE : LE NECESSAIRE RÉÉQUILIBRAGE PAR UNE AFFIRMATION DES DROITS DU CONTRIBUABLE	55
CHAPITRE I : PLAIDOYER POUR L'ÉTABLISSEMENT DES DROITS DES REDEVABLES LÉGAUX	57
SECTION1 : LES DROITS CACHÉS DE LA GESTION DE LA COMPÉTENCE DÉLÉGUÉE	58
Paragraphe 1 : Le transfert des coûts de gestion	59
A- L'effectivité des coûts de gestion de la compétence déléguée	59
1- L'analyse fonctionnelle de la TVA et de l'AIB dans le système de la retenue à la source ...	59
2- Les coûts de gestion de la compétence déléguée, un fait de la puissance publique	61
B- Le transfert des coûts de gestion, un facteur d'équilibre relationnel	62
1- L'absence du transfert des coûts de gestion, une source de fraudes et d'évasion fiscales	63
2- Le nécessaire transfert des coûts de gestion pour le rétablissement d'un équilibre social perdu	64
Paragraphe 2 : La protection des informations des tiers	65
A- La collecte des informations	65
B- La nécessaire protection des informations	66
SECTION2 : LE TRAITEMENT ÉQUITABLE DES CONTRIBUABLES	67
Paragraphe 1 : La distorsion entre salariés et non salariés	68
A- L'imposition des salariés, une fiscalisation réussie	68

B- L'imposition des non salariés, une fiscalisation en perte de vitesse	69
Paragraphe 2 : L'accès à l'information	70
A- Absence d'une base de données fiable	70
1- Une organisation inadaptée	70
2- Un besoin de mobilisation de recettes fiscales	71
B- Un véritable problème d'administration	72
1- La mise en place des centres de gestion des marchés	73
2- Le recensement des contribuables et la mise à jour permanente de leur fichier	73
CHAPITRE II : UNE PERSPECTIVE RÉFORMISTE	75
SECTION1 : UN CADRE JURIDIQUE AMELIORÉ	75
Paragraphe 1 : La suppression des impôts et taxes indirects du champ de la retenue à la source	76
A- La suppression de la retenue à la source de la TVA	76
B- L'exorcisme du système de la retenue à la source	77
Paragraphe 2 : La protection des données privées et l'institution d'une subvention aux redevables ...	78
A- La protection des données privées des contribuables réels, un facteur de sécurisation de l'emploi	79
B- L'institution d'une subvention aux redevables légaux.	80
SECTION2 : UNE RÉFORME INSTITUTIONNELLE	80
Paragraphe 1 : Une politique de transparence organisationnelle	81
A- L'institution de politiques d'image et de communication	81
3- La nécessité d'une politique d'image	81
4- Le recours à la communication	82
B- La lutte contre la corruption, une priorité	84
1- La lutte contre la corruption et l'édiction de nouvelles normes disciplinaires	84
1.1- Lutte contre la corruption	84
1.2- Ediction de nouvelles normes disciplinaires	85
2- La généralisation de la méthode des groupes d'intégration et l'institution d'un système de contrôle en puissance	86
2.1- Généralisation de la méthode des groupes d'intégration	87
2.2- l'orientation et l'institution d'un système de contrôle en puissance	87
Paragraphe 2 : L'informatisation du contrôle de la retenue à la source	89
A- La nécessité d'un répertoire informatisé	89
B- La synchronisation des résultats de contrôle	91
CONCLUSION	93
RÉFÉRENCES BIBLIOGRAPHIQUES	98
TABLE DES MATIERES	104