



REPUBLIQUE DU BENIN

MINISTÈRE DE L'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR ET DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE



UNIVERSITÉ D'ABOMEY-CALAVI (U A C)

ÉCOLE DOCTORALE DE LA FACULTÉ DE DROIT ET DE SCIENCES POLITIQUES

**MÉMOIRE POUR L'OBTENTION DU DIPLÔME D'ÉTUDES
APPROFONDIES (D.E.A)**

OPTION : DROIT PUBLIC FONDAMENTAL

THEME :

**RÉFLEXIONS SUR LE CONTRÔLE FISCAL DES
GRANDES ENTREPRISES EN RÉPUBLIQUE DU BÉNIN.**

Réalisé et soutenu publiquement par :

ARÈNE SÈTONDI HOUNKPE

SOUS LA DIRECTION DE :

Professeur Nicaise MEDE

Agrégé de Droit Public.

Université d'Abomey-Calavi

JURY

PRÉSIDENT :

Professeur Nicaise MEDE

MEMBRES :

1-Dr Hilaire AKEREKORO

2-Dr Serges A. Patrick OKIOH

ANNÉE ACADÉMIQUE 2014 - 2015

AVERTISSEMENT

**LA FACULTE DE DROIT ET DE SCIENCES POLITIQUES
(FADESP) N'ENTEND DONNER AUCUNE APPROBATION NI
IMPROBATION AUX OPINIONS ÉMISES DANS CE MEMOIRE.
CES OPINIONS DOIVENT ETRE CONSIDEREES COMME
PROPRES A LEUR AUTEUR.**

DEDICACE

A mon épouse dont les paroles m'ont appris à grandir.

REMERCIEMENTS

Qu'il nous soit permis, d'exprimer notre profonde gratitude à :

- ✓ Monsieur le Professeur Nicaise MEDE dont la rigueur, l'exceptionnelle disponibilité, et les conseils précieux ont constitué des atouts essentiels pour l'aboutissement de ce mémoire.
- ✓ Les membres du jury d'avoir accepté d'examiner ce travail.
- ✓ Mes remerciements s'adressent aussi au Dr **Eric HOUNTONDJI**, Maître- assistant de Droit à l'Université de Parakou pour son aide en me permettant d'accéder aux informations qui m'étaient d'une grande utilité.
- ✓ Monsieur Hilaire AKEREKORO pour l'ensemble de ses conseils éclairés et pour ses encouragements stimulants.
- ✓ Mes amis ainsi qu'à ma famille pour leur soutien sans faille, leur aide et leurs encouragements.
- ✓ Toute l'administration de la FADESP et le corps enseignant de l'école doctorale de la FADESP et,
- ✓ Mes collègues de la promotion de DEA Droit public fondamental.

LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS

AFRI.T.A.C.	: African Technical Assistance Center (Centre Régional d'Assistance Technique)
Art	: Article
B.E.F.	: Brigade des Enquêtes Fiscales
B.V.I.R	: Brigade de Vérifications et d'Intervention Rapide
CEAO	: Communauté Economique de l'Afrique de l'Ouest
CEDEAO	: Communauté Economique des Etats de l'Afrique de l'Ouest
CGI	: Code Général des Impôts
CP	: Contrôle Ponctuel
CREDAF	: Centre de Rencontres et d'Etudes des Dirigeants de l'Administration Fiscale
CREDILA	: Centre de recherche et d'études du droit, des institutions et de la législation en Afrique
CSP	: Contrôle Sur Pièce
DGE	: Direction des Grandes Entreprises,
DGID	: Direction Générale des Impôts et des Domaines
D.N.V.E.F.	: Direction Nationale de Vérifications et d'Enquêtes Fiscales
Ed	: Edition
I.F.U.	: Identifiant Fiscal Unique
I/BIC	: Impôt sur les Bénéfices Industriels, Commerciaux, et agricoles
IGS	: Inspection Générale des Services
IRVM	: Impôt sur le Revenu des Valeurs Mobilières
LFP	: Livre des procédures fiscales
LGDJ	: Librairie générale de droit et de jurisprudence
OCAM	: Organisation Commune Africaine Malgache et Mauricienne
OCDE	: Organisation de Coopération et de Développement Economique
OHADA	: Organisation pour l'harmonisation en Afrique du droit des affaires
<i>Op. cit.</i>	: Opus citatum (ouvrage cité)
PUF	: Presses universitaires de France
SA	: Service d'Assiette,
SCF	: Service de Contrôle Fiscal
SI	: Service Informatique
TIC	: Technologies de l'Information et de la Communication
TVA	: Taxe sur la Valeur Ajoutée,
UEMOA	: Union Economique et Monétaire Ouest Africaine,
UMOA	: Union Monétaire Ouest Africaine

SOMMAIRE

INTRODUCTION GENERALE	1
PREMIERE PARTIE : UN CONTROLE EFFECTIF	9
CHAPITRE I : UN CONTROLE FONDE.	11
SECTION1 : Les normes internes du contrôle	11
SECTION2 : Les normes externes du contrôle	18
CHAPITRE II : UN CONTROLE EFFECTUE.....	27
SECTION 1 : Vers une amélioration des efforts du fisc	27
SECTION2 : Un contrôle évolutif.	35
DEUXIEME PARTIE : UN CONTROLE PERFECTIBLE.....	41
CHAPITRE I : UN EXORCISME EFFECTIF DE L'ASYMETRIE DE L'INFORMATION	43
SECTION1 : L'asymétrie : fait des acteurs de l'impôt et du contribuable.....	43
SECTION2: L'asymétrie: source de la faible rentabilité du contrôle fiscal	50
CHAPITRE II: POUR UN CONTROLE FISCAL EFFICACE	58
SECTION1: La dynamisation du contrôle fiscal	58
SECTION2: Le renforcement de la brigade de contrôle	66
CONCLUSION GENERALE	74

INTRODUCTION GENERALE

L'impôt est au centre des rapports qui lient une société à un Etat. Il est en effet un fait social intimement lié à l'évolution des sociétés et notamment à celle de leurs institutions, politiques, juridiques, et économiques¹. S'il est indéniable que « l'argent public est au cœur de l'Etat de droit et de la démocratie »², il va de soi que la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen (DDHC) de 1789 dispose en son article 13 qu'une contribution commune est indispensable pour l'entretien de la force publique et pour les dépenses d'administration. Cette contribution doit être répartie également entre tous les citoyens en raison de leurs facultés contributives. L'article 14³ de la même déclaration fonde le principe du consentement de

¹C. BAZART, « *La fraude fiscale : modélisation du face à face Etat-contribuables* », thèse de doctorat ès sciences économiques, Lille, juin 2007, p. I.

² 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.

³ « *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* ».

L'impôt, qui est à l'origine du principe de légalité de l'impôt, à travers le pouvoir fiscal qu'elle confère aux représentants du peuple pour asseoir la légitimité du prélèvement. Malgré son caractère législatif, la logique de l'imposition implique toujours une notion de contrainte puisque l'impôt est prélevé par voie d'autorité par l'administration et, le contribuable qui le paye ne peut prendre connaissance précise de l'utilisation faite de ces fonds. Cette réalité crée souvent la tentation pour le contribuable à se soustraire au paiement des sommes dues, reportant ainsi la charge de l'imposition sur les autres contribuables⁴.

Etant donné que le peuple ne donne que sa faveur mais jamais sa confiance⁵, il est alors tout à fait justifier qu'un organe de contrôle puisse s'assurer que chaque contribuable s'acquitte convenablement de sa dette fiscale. Mieux, toutes les entreprises à but lucratif visent toujours à maximiser leur profit par la réduction de leur contribution fiscale. Le pouvoir fiscal est l'une des plus importantes prérogatives étatiques : « *un Etat ne peut vivre librement que s'il peut imposer librement !* »⁶. « Les finances publiques sont nées en même temps que l'Etat » disait le professeur Paul AMSELEK dans l'un de ses articles⁷.

Or l'Etat n'est rien d'autre qu'une certaine forme d'organisation sociale. Cette forme est celle 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 que soit la forme que celle-ci peut prendre, qu'elle soit en prestations de services ou en nature ou enfin sous forme pécuniaire⁸.

De nos jours, l'impôt s'est imposé comme le mode normal de répartition des charges publiques entre les citoyens mais également comme un mécanisme permettant de rencontrer des fins à la fois économique, politique, sociale, environnemental, démographique *etc.* A l'origine du parlement, l'impôt est un élément majeur de la vie en société. Sa consécration juridique montre son importance pour toutes les sociétés. Au plan international, les dispositions des articles 13 et 14 de la Déclaration des Droits de l'Homme et des Citoyens de 1789 sont assez illustratives. Le souci de performance budgétaire en

⁴ C. BAZART, op, cit, p. 4

⁵A. de RIVAROL, Esprit de Rivarol, *Politique*, Paris, 1808, p.45.

⁶ M. CHRETIEN, *A la recherche du droit commun fiscal international. Etudes de droit positif à partir de la jurisprudence des Cours internationales*, Paris, Recueil Sirey, 29 ;55, p. 63.

⁷ P. AMSELEK, « Peut-il y avoir un Etat sans finances » ? in *Revue de droit public*, 1983

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.

vue de rendre possible l'optimum de bien-être partagé que le discours dominant nommé improprement développement et dont les liens de causalité avec la démocratie politique sont plus qu'incertains⁹ fait une place importante à l'administration fiscale¹⁰ et plus particulièrement au service de la fiscalité afin d'optimiser le recouvrement des impôts pour permettre à l'Etat de satisfaire ses charges publiques.

Dans un tel 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)¹¹, 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 Etats. Ne pouvant rien faire sans les moyens financiers, la gouvernance politique moderne fait une place de choix à tous moyens légaux pouvant permettre de renflouer les caisses de l'Etat sans porter atteinte aux droits des citoyens.

Les impositions de toute nature dans les finances publiques et plus précisément dans la couverture des charges publiques au Bénin est d'une importance indéniable et mérite une attention particulière du fait du poids sans cesse grandissant des charges de souveraineté et des ressources étatiques essentiellement fiscales. Le face à face administration fiscale/contribuable ou redevable renvoie à l'image de la relation douanier/commerçant.

L'analyse de notre thème nécessite au préalable une clarification laquelle nous amène aux origines du contrôle fiscal qui est né au début du XXème siècle et qui s'est progressivement mis en place. La création d'un impôt sur le revenu déclaratif a posé comme contrepartie la possibilité de contrôler les éléments déclarés. Le contrôle fiscal est donc apparu logiquement mais ne s'est véritablement structuré et développé que dans la

⁹ Ambivalence du lien de causalité que souligne Pierre Boutros -GHALI *L'interaction démocratie et développement*, Paris, UNESCO, 2002) et qu'exprime aussi le prix Nobel d'économie (1998) Amartya Sen. "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.

¹⁰ « Ensemble des services de la direction générale des impôts, chargés pour le compte de l'Etat et des collectivités territoriales des tâches d'assiette, de liquidation et de contrôle des impôts. L'administration fiscale a la possibilité de vérifier les déclarations sur les trois dernières années et d'opérer des redressements sur cette période. A. EUZEBY, J. ABEN, J. PERCEBOIS, *Dictionnaire des Finances Publiques*, Paris, Armand Colin, 1995, p. 7

¹¹ Toutes choses qui démontrent l'externalisation de la réflexion stratégique dans les pays membres de l'UEMOA

deuxième partie du XXème siècle¹². Il constitue le corollaire logique et nécessaire des systèmes déclaratifs d'impôt¹³. 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 montant réellement perçus et de sanctionner ceux qui ne respectent pas leurs obligations fiscales¹⁴. 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 glisser¹⁵.

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 la Valeur Ajoutée (TVA)¹⁶. 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 déclaration¹⁷. Il 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). Selon le professeur Jean Luc ALBERT, le contrôle fiscal permet de mettre en œuvre l'« objectif à valeur constitutionnelle » que constitue la lutte contre la fraude fiscale. Le thème « contrôle » employé au singulier recoupe tous les types de contrôles opérés par l'administration publique. Le contrôle invoque une idée de surveillance, de maîtrise ou de direction¹⁸. Par « *contrôle* », on entend l'ensemble des mécanismes qui permettent normalement de s'assurer de l'efficacité et de l'efficience des activités, de la fiabilité des informations produites et du respect des lois et règlements applicables. Mais en réalité, le

¹² Rapport du *Syndicat National Unifié des Impôts (SNUI)* sur l'état de la lutte contre la fraude fiscale, *Avril 2008*, Document Français, p. 8.

¹³ M. BOUVIER et M-C. ESCLASSAN, *L'administration fiscale en France*, Que sais-je, Paris, PUF, 1988, p. 42.

¹⁴ P. MIGUEL, « 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.

¹⁵ M. BOUVIER et M-C. ESCLASSAN, op. Cit, p. 46.

¹⁶ A. EUZEBY, J. ABEN, J. PERCEBOIS, op. Cit, p. 48.

¹⁷ J. GROSCAUDE, P. MARCHESSOU, *Procédures fiscales*, Paris, Dalloz, 1998, p. 95.

¹⁸ J. GIRODET, *Pièges et difficultés de la langue française*, Dictionnaire, Paris, Bordas, 1986, p.189 : En français, contrôle veut dire « vérification, surveillance », et ne doit en aucun cas s'employer au sens de maîtrise, domination, direction, autorité (ce qui constitue un anglicisme).

système fiscal n'est pas parfait. Les services financiers possèdent, à cet effet, une série de droits : droit d'information, permettant de demander au redevable des renseignements, éclaircissements et justifications (selon des modalités particulières pour des opérations réalisées avec l'étranger) ; droit de communication, habilitant à recevoir ou à se faire communiquer une liste (étendue) de documents, notamment auprès de tiers (public ou privé) ; droit de vérification, entraînant un contrôle approfondi par une vérification de comptabilité, effectuée sur place et régie par une « *charte du contribuable vérifié* », ... ; droit d'enquête fiscale¹⁹.

Le contrôle fiscal béninois 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 fiscal²⁰ 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 découler²¹.

Au vu des maladies « infantiles »²² 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 corruption²³ a un impact très négatif sur ses finances publiques et le développement du continent en général puis sur le Bénin en particulier. Il reviendra à cette étude de relever, d'analyser avec minutie toutes les formes de maladies dont souffre le contrôle fiscal béninois en analysant la portée théorique et pratique de ce contrôle à travers les règles juridiques qui le fondent et l'encadrent

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 fiscales²⁴ : l'impôt. Une étude du contrôle fiscal tient du postulat d'une recherche approfondie de ce dernier. Aujourd'hui, il apparaît aux yeux de tous comme inéluctable, de rechercher à travers le droit, comment optimiser la collecte des

¹⁹ J-L. ALBERT, L. SAÏDJ, *Finances publiques*, Paris, Dalloz, 8^{ème} éd, 2013, pp. 145 et suiv.

²⁰ M. LEROY, *La sociologie de l'impôt*, Que sais-je, Paris, PUF, 2002, p. 26

²¹ R. MOUZON, *Le contrôle fiscal des sociétés*, Paris, Litec, 1990, p. 2.

²² J.MEKHANTAR, *Finances publiques de l'Etat, LA LOLF et le nouveau droit budgétaire de la France*, Paris, éd Hachette supérieur, 2007.

²³ Ibidem.

²⁴ M. BOUVIER, « inventer un nouveau modèle financier public pour retrouver le sens du collectif », *RFFP*, N° 117- Février 2012, éditorial.

impôts internes, sans pour autant verser dans le 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 le 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 du contrôle.

La problématique de la fraude fiscale²⁵ est un phénomène complexe. Elle apparaît comme une limite au pouvoir d'imposer et implique dès lors la confrontation des contribuables et de l'Etat. En contrariant la collecte des ressources étatiques elle constitue un sujet d'inquiétude pour les gouvernements. Cette inquiétude est de plusieurs ordres. Elle revêt d'abord une dimension purement financière car la fraude génère une perte de ressources fiscales. S'il est évident que la fraude grève les capacités des gouvernements à faire face à leurs dépenses, elle contraint aussi la répartition équitable du fardeau du financement public entre les contribuables en accroissant la charge de ceux qui demeurent honnêtes. En somme, la fraude contrarie à la fois l'efficacité et l'équité de la collecte des ressources publiques en même temps qu'elle traduit les lacunes du contrôle qu'exercent les pouvoirs publics (le fisc) sur les agents privés et témoigne de la méconnaissance des causes et des schémas par lesquels les contribuables éludent l'impôt²⁶ justifie l'intérêt de ce travail intitulé: **Réflexions sur le contrôle fiscal²⁷ des grandes entreprises en République du Bénin.**

Dès lors, afin de restaurer l'efficacité de la collecte il devient nécessaire de s'interroger sur les causes de la fraude fiscale des grandes entreprises et la nature des moyens et mécanismes de leur contrôle avant d'essayer d'y apporter des réponses.

S'il est vrai qu'en droit fiscal Français comme en droit fiscal Béninois, la problématique du consentement de l'impôt par les représentants des citoyens, et celui de sa légalité trouvent leur fondement dans des théories financières héritées du constitutionnalisme occidental, il apparaît toutefois que la question de l'acceptation du

²⁵ P. MIGUEL « Réflexions 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,

²⁶Ibid p. 7.

²⁷ « Vérification, surveillance du fisc » Dictionnaire Universelle Francophone, p.276.

prélèvement fiscal n'inspire pas moins d'autres dispositifs complémentaires qui ont pour préoccupation essentielle d'améliorer le fonctionnement du système fiscal par des pratiques de concertation, voire d'accords entre le fisc et les contribuables²⁸. Ces dispositifs qui témoignent par eux-mêmes des limites qui sont celles de la seule conception politique et juridique du consentement de l'impôt – laquelle sur le terrain de l'efficacité ne saurait bien entendu suffire à garantir le bon fonctionnement du système fiscal et la bonne collecte des impôts – sont d'une grande variété dans le système fiscal Béninois. Certains d'entre eux connaissent une faveur certaine dans le contexte actuel désormais regardant sur la gestion axée sur les performances qui s'inscrit plus généralement dans la tendance des Etats à développer des mécanismes personnalisés permettant de mieux adapter la contrainte fiscale aux contribuables²⁹.

Dans un tel contexte, ce face à face fiscal ne peut exclure le rapport des contribuables aux décideurs. En effet, le gouvernement, disposant du pouvoir de décision fiscale, a également la possibilité d'adapter la structure fiscale afin de limiter la fraude des contribuables et de restituer de la légitimité au prélèvement. Il urge de prendre aussi en compte la nature duale du contribuable puisque ce dernier est également un électeur. Et, dans le cadre de ce travail, il paraît un « grand électeur ». Alors, du fait des objectifs politiques des gouvernants, notamment la contrainte de réélection, le contribuable est susceptible d'influencer la décision fiscale et d'orienter la modification de la structure fiscale. Dans cet environnement, l'identification des grandes entreprises³⁰ comme idéales contribuables qu'il faille mieux contrôler afin de tirer meilleur parti d'elles ne constitue-t-il pas une discrimination négative de la part du fisc? S'il est évident dans une logique de performance, combiner à la fois le service public à la recherche de l'efficacité et de l'efficacité est tout à fait justifié, son introduction dans le contrôle fiscal n'éloigne-t-il pas l'impôt de son but de justice sociale ou Comment le fisc peut-il s'y prendre pour rendre efficace et efficiente sa mission de contrôle des grandes entreprises sans rompre avec l'égalité fiscale?

²⁸ M-C. ESCLASSAN, « Mieux adapter la contrainte fiscale(. L'essor des dispositifs d'essence contractualiste en droit fiscal Français », Mélanges en l'honneur de R. HERTZOG, *Réformes des Finances Publiques & Modernisation de l'Administration*, Paris, Economica, 2011, p. 199

²⁹ Ibidem.

³⁰ On appelle grandes entreprises celles dont le chiffre d'affaire dépasse au moins 80 000 000. [www. google.fr](http://www.google.fr).

La réponse à cette problématique nous amènera à mettre en relief le contrôle effectif (**Première partie**). Toutefois, au vu de la pratique administrative, nous aborderons le contrôle des grandes entreprises qui reste encore perfectible (**Deuxième partie**).

1^{ere} PARTIE

UN CONTROLE EFFECTIF

Certains contribuables pour diverses raisons échappent à l'impôt soit totalement soit partiellement contrevenant ainsi au principe de l'égalité des citoyens devant les charges publiques. A ce titre, plusieurs instruments juridiques existent aujourd'hui pour contrôler et s'informer sur la capacité contributive de chaque contribuable assujéti au paiement de l'impôt. Le droit fiscal étant par essence un droit inégalitaire, pour équilibrer les relations entre Administration et administrés (le fisc et le contribuable), un certain nombre de garanties sont reconnues à ces derniers tant au stade du contrôle qu'à celui du redressement et du recouvrement³¹. Ainsi, l'administration fiscale tout en jouissant d'un pouvoir de contrôle fondé (**Chapitre I**) et étendu, n'arrive qu'à un contrôle substantiellement effectué sur le terrain de la pratique (**Chapitre II**).

³¹ C. LOUIT, « Les pouvoirs de l'administration fiscale dans la perception et le recouvrement de l'impôt : mythes et réalités », in, *Les Cahiers de droit*, vol. 24, n° 3, 1983, p. 481.

CHAPITRE I : UN CONTROLE FONDE

L'exercice du contrôle fiscal ne pouvant se faire qu'à la faveur des moyens d'ordre juridique dévolus au fisc par le droit positif de chaque Etat, il se fait à travers des normes internes et internationales qui définissent la référence. Dans un premier temps, l'administration procède à ce qu'il est convenu d'appeler un contrôle interne ou contrôle de bureau parce qu'il s'exerce à partir des bureaux de l'administration. Ce contrôle est d'une double nature. Au contrôle formel s'ajoute celui sur pièce³² ou contrôle externe. Qu'il s'agisse de l'interne ou externe, l'administration fiscale se fonde sur des règles de droit qui se résument aux normes internes du contrôle (**section 1**) et aux normes externes du contrôle (**section 2**).

SECTION1 : LES NORMES INTERNES DU CONTROLE

Au rang des normes d'origine interne nous avons notamment la Constitution, les lois, les manuels de procédures, les codes et les dispositions d'ordre réglementaire. En matière de contrôle, l'essentiel des fondements s'articulent autour du Code Général des Impôts (CGI), les lois de finances, les décrets et arrêtés du ministre des finances de même que les circulaires et notes de service de la Direction Générale des Impôts et des Domaines (DGID), de la Direction des Grandes Entreprises (DGE) relatifs à l'exercice du contrôle fiscal des grandes entreprises en République du Bénin. De manière générale, l'on peut présenter le cadre normatif du contrôle en deux blocs d'une part, les normes à valeur constitutionnelle (**Paragraphe1**) d'autre part, les normes à valeur législative et infra-législative (**Paragraphe 2**).

³² Contrôle qui consiste en un examen critique et exhaustif de tous les points de la déclaration avec, à l'appui, les renseignements dont dispose l'administration fiscale et qui figurent au dossier du contribuable tels que, en matière d'impôt sur le revenu, ceux relatifs à l'évolution de son patrimoine et aux éléments de son train de vie. Dans ce cadre, l'administration peut demander tous renseignements relatifs à la demande d'éclaircissements et de justifications. Idem, pp. 95-96.

Paragraphe 1 : Les normes à valeur constitutionnelle

Le consentement à l'impôt est entendu comme l'un des fondements de la démocratie. A cet effet, P. BELTRAME écrit « *le principe du consentement à l'impôt est un droit naturel, inaliénable et sacré* »³³. 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 constitutionnalité³⁴. Cette distinction s'applique particulièrement en droit budgétaire puisque, au bloc de constitutionnalité³⁵ tel qu'il est défini par le Conseil constitutionnel français s'est intégrée, comme norme de référence, la loi organique relative aux lois de Finances³⁶. 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° 90-032 du 11 décembre 1990 portant Constitution de la République du Bénin, il est établi un Etat 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 concomitamment à sa capacité contributive. De la lecture croisée des

³³ P. BELTRAME, « Le consentement de l'impôt. Devenir d'un grand principe », in *RFFP*, n° 51, 1995, pp. 81-89.

³⁴ T. DEBARD, *Dictionnaire de droit Constitutionnel*, Paris, Ellipses, 2^{ème} édition, 2007, pp. 40-41.

³⁵ Le Professeur Thierry DEBARD 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 (L. FAVOREU, « Le principe de constitutionnalité. Essai de définition d'après la jurisprudence du Conseil constitutionnel », *Recueil d'études en hommage à Charles EISENMANN*, Paris, Cujas, 1977, p. 34.), désigne « ...l'ensemble des principes et règles à valeur constitutionnelle dont le respect s'impose au pouvoir législatif comme au pouvoir exécutif, et d'une manière générale à toutes les autorités administratives et juridictionnelles ainsi, bien sûr, qu'aux particuliers » (L. FAVOREU, « Bloc de constitutionnalité », in O.DUHAMEL et Y.MENY (dir.), *Dictionnaire constitutionnel*, Paris, PUF, 1992, p. 87.). Plus précisément, le bloc de constitutionnalité découle d'une « *conception extensive de la Constitution* » (L. FAVOREU, « Le principe de constitutionnalité. Essai de définition d'après la jurisprudence du 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 (N. LENOIR, « Le métier de juge constitutionnel », *Le Débat*, n° 114, mars-avril 2001, p. 185.)

³⁶ J.-M. BLANQUER, « Bloc de Constitutionnalité ou ordre Constitutionnel », in *Mélanges J. Robert*, Paris, Montchrestien, 1998, p. 227.

articles 26³⁷ et 33³⁸, la Constitution énonce implicitement le principe du contrôle fiscal. On peut donc dire que le paiement de l'impôt et la contribution aux charges publiques, sur la base de l'équité, de l'égalité, constituent un devoir constitutionnellement garanti à chaque citoyen béninois. Conformément aux dispositions des articles 96³⁹ et 98 alinéa 7⁴⁰ de la Constitution du 11 décembre 1990, l'impôt ne peut être établi qu'en vertu de la loi. Le contrôle fiscal est une exigence absolue pour garantir l'accomplissement, par tous les contribuables, de leur devoir fiscal et pour garantir le respect des règles d'une concurrence saine et loyale entre les entreprises dans une économie de marché⁴¹ comme celui du Bénin. Ayant en charge une partie de la lutte contre la fraude fiscale, l'évasion fiscale – la délinquance fiscale, le rôle de chien de garde que joue l'administration fiscale est essentiel pour la survie de l'Etat de droit⁴².

L'administration fiscale apparaît comme l'organe investi de rechercher le consentement volontaire à l'impôt, sa répartition avec équité, et dont le contrôle n'est finalement que le garant de la justice fiscale et du civisme fiscal. Ainsi, aux normes constitutionnelles proprement dites s'ajoutent les normes déduites.

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 »⁴³. Autrement dit, le législateur est astreint au

³⁷ « L'Etat assure à tous l'égalité devant la loi sans distinction d'origine, de race, de sexe, de religion, d'opinion politique ou de position sociale »...

³⁸ « 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 ».

³⁹ « L'Assemblée nationale vote la loi et consent l'impôt ».

⁴⁰ « Sont du domaine de la loi les règles concernant : ... L'assiette, le taux et les modalités du recouvrement des impositions de toute nature ... ».

⁴¹ N. BACCOUCHE, Rapport introductif : « Le contrôle fiscal aujourd'hui », *Colloque International « Regards croisés sur le contrôle fiscal »*, organisé les 6 et 7 décembre 2006 en collaboration avec le Centre d'Etudes Fiscales de la Faculté de Droit de Sfax, *R.T.F*, Faculté de Droit de Sfax, 2007, n°7, p. 9 et s.

⁴² Y. GIRAULT, « L'ambition de la réforme fiscale dans les états 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.

⁴³ Décision DCC 09-087 du 13 août 2009 de la Cour Constitutionnelle du Bénin ; F. LUCHAIRE, « 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

respect d'une jurisprudence constitutionnelle⁴⁴ qui explicite, prolonge et complète la Constitution⁴⁵. 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 se refuse de connaître du contrôle de la légalité⁴⁶, 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* »⁴⁷. Il faudrait noter qu'en matière de recours contre le fisc pour raison de contrôle fiscal, l'on ne note que des recours pour excès de pouvoir. Au nombre des arrêts pour excès de pouvoir on peut retenir la décision « La Société SONACOP c. Ministre des Finances », la décision « n° 24/CA du 24 octobre 1997, SOCOBE-ICB-CCB c/Ministre des finances ».

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

La plupart des pouvoirs d'investigation et de contrôle de l'administration fiscale se trouvent consacrés par l'ensemble des prérogatives qui lui sont accordées à travers le Code Général des Impôts (CGI), le Livre de Procédure Fiscale (LPF), les lois de finances, les décrets, les arrêtés et les notes de services de l'administration fiscale. De manière générale on les regroupe en blocs constitués par d'une part, les normes à valeur législative (A) d'autre part, les normes réglementaires (B).

⁴⁴ M.TROPER, « La liberté d'interprétation du juge constitutionnel », in F. MELIN-SOUCRAMANIEN, (dir.), *L'interprétation constitutionnelle*, Paris, Dalloz, 2005, p. 245, considère que la jurisprudence doit s'entendre « *non pas simplement des règles, qui résultent d'un ensemble de décisions juridictionnelles, mais des méthodes et des systèmes de concepts qui permettent d'y parvenir* ».

⁴⁵ J. ARRIGHI DE CASANOVA, « Pouvoir normatif du Conseil constitutionnel et stabilité de la norme », *Les C.C.C.*, n° 24, 2008, p. 109.

⁴⁶ Décision DCC 08-083 du 13 août 2008, Décision DCC du 08-049 du 20 mai 2008

⁴⁷ Article 131 de la constitution du 11 décembre 1990.

A- Les normes à valeur législative

D'un point de vue législatif, l'essentiel du contrôle fiscal est contenu principalement dans le Code Général des impôts (CGI) et aussi dans le Livre des Procédures Fiscales (LPF) et les lois de finances de l'année.

Au Bénin, le contrôle fiscal trouve ses appuis législatifs dans les articles 1085-A à 1085 *quinter*-3 du CGI. Il s'agit essentiellement des procédures de contrôle applicable en matière de contrôle sur pièce à tous les impôts du titre I et II du CGI. Ces dispositions viennent préciser en matière de vérification de comptabilité les conduites à tenir. Ces dispositions institutionnalisent la vérification de la situation fiscale d'ensemble des personnes physiques et morales assujetties à l'impôt. Le droit de contrôle fiscal de l'administration trouve ses origines législatives dans les dispositions de l'article 1085-A qui énonce que : « *L'administration des impôts contrôle les déclarations ainsi que les actes utilisés pour l'établissement des impôts, droit, taxes et redevances. Elle contrôle également les documents déposés en vue d'obtenir des déductions, restitutions ou remboursements d'impôt. A cette fin, elle peut demander aux contribuables tous renseignements, justifications ou éclaircissements relatifs aux déclarations souscrites ou actes déposés...* »⁴⁸. De la lecture de cet article, on voit bien se dégager du droit de contrôle de l'administration, le droit de communication, de renseignement, de réquisition, de visite et d'investigation auprès des contribuables assujettis.

A cet effet, la section V du CGI renvoie à la disposition de l'article 1096 (nouveau), aux articles L.29, L.52 et L.84 du LPF. Consécutivement, l'article L.29 dispose que « *Lorsqu'il existe des présomptions qu'un contribuable se soustrait, par des manœuvres frauduleuses, à l'établissement ou au paiement de l'impôt, les agents des impôts ayant au moins le grade d'inspecteur habilités par le directeur général des impôts et des domaines à rechercher les motifs de ces agissements, sont autorisés sur simple présentation de leur commission à effectuer des visites ou des investigations dans les locaux professionnels ou d'habitation où les pièces et documents s'y rapportant sont susceptibles d'être détenus et procéder à leur saisie. Les agents des impôts peuvent se faire accompagner soit d'un officier de police judiciaire, soit d'un officier municipal ou communal de la localité ou de son représentant pour la visite des locaux d'habitation. S'il y a refus d'ouverture des*

⁴⁸ Article I085-A du CGI, in *Recueil de textes fiscaux du Bénin*, Fisc Consult Sarl, 2013, p. 455.

portes, les agents des impôts peuvent les faire ouvrir en présence des personnes visées à l'alinéa précédent »⁴⁹. Le chapitre II du LPF légalise le droit de communication dans sa section I conformément au disposition de l'article L.52 qui s'énonce ainsi qu'il suit : « Pour l'assiette, le contrôle ou le recouvrement de l'impôt, toute personne physique ou morale est tenue de représenter à toute réquisition des agents de l'administration fiscale, les livres dont la tenue est prescrite par les Actes Uniformes de l'OHADA portant sur le droit des sociétés commerciales et du groupement d'Intérêt économique et sur le droit commercial général ainsi que tous les autres documents, pièces de recettes ou de dépenses. Sur demande du service des impôts, les personnes susvisées sont tenues d'indiquer les soldes à une date déterminée des comptes ouverts dans leurs écritures au nom de leur client, ainsi que le montant des ventes effectuées à un client déterminé pendant une période donnée, lorsque ce client est lui-même commerçant. A l'égard des sociétés, le droit de communication prévu à l'alinéa précédent s'étend aux registres de transfert d'actions et d'obligations ainsi qu'aux feuilles de présence aux assemblées générales. Si la comptabilité n'est pas tenue en langue officielle, une traduction certifiée par un traducteur assermenté doit être représentée à toute réquisition des agents de l'administration fiscale. Au cas où les documents à saisir seraient sur support informatique, le contribuable doit, sur réquisition des agents des impôts, en reproduire copie séance tenante. Il doit également représenter la documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements »⁵⁰.

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 au contrôle fiscal. D'ailleurs, c'est par le truchement de la loi des finances de l'année que le CGI et le LPF sont toilettés chaque année ; faisant du droit fiscal un droit tellement dynamique au point d'être source d'insécurité juridique. La loi de finances gestion 2012 réaffirme les pouvoirs de contrôle de l'administration fiscale dans son titre unique, chapitre unique, portant dispositions générales, section I bis, avec quelques modifications des articles 1084-A, 1093-nouveau 1, et l'article 1096 du CGI. Ainsi, l'administration dispose des moyens très efficaces qui lui permettent de réduire un temps soit peu la fraude des entreprises.

⁴⁹ Article L.29 du LPF, *Ibid.*, p. 511

⁵⁰ Article L.52 du LPF, *Ibid.*, p. 517

B- Les normes règlementaires

L'administration fiscale dispose d'un pouvoir réglementaire pour essayer de réduire de son mieux les manœuvres frauduleuses Liées aux entreprises. L'on note à cet effet plusieurs normes règlementaires, ainsi l'arrêté n° 018/MEF/DC/SGM/DGID/DLC du 1^{er} février 2011 fixant les limites de chiffre d'affaires des régimes d'imposition vient en complément au service du fisc pour la liquidation des impôts qui tiennent du régime du forfait. De même l'arrêté année 2000 n°588 /MFE/DC/SGM/CTJ/DGID/DN-BCEAO définit les modalités d'application des articles 14, 15, 20 sexismes, 25 et 35 nouveau du Code Général des Impôts relatifs à l'obligation de déclaration par les entreprises précise, en son article 1^{er} « En application des dispositions en vigueur, notamment, les articles 14, 15, 20 sexiès, 25 et 35 nouveau du Code Général des Impôts, les redevables de l'impôt sur les bénéfices sont tenus de souscrire une déclaration de leurs bénéfices avant le 1^{er} mai de chaque année ». L'article 2 du même arrêté fait une obligation pour les entreprises tenant une comptabilité, de la tenir conformément au plan SYSCOA ; *« Dans le cadre de la mise en place d'une centrale des bilans, les entreprises sont tenues de produire un jeu supplémentaire des états financiers annuels prescrits par le plan comptable SYSCOA ».*

En son article 4, le même arrêté dispose que, *« Selon leur régime d'imposition, les obligations suivantes incombent aux entreprises : les entreprises relevant du régime d'imposition du bénéfice réel sont soumises au système normale de comptabilité. Elles doivent fournir les états financiers annuels ci-après : le bilan, le compte de résultat, le tableau financier des ressources et des emplois, l'état annexé et l'état « supplémentaire. Les entreprises relevant du régime d'imposition du bénéfice réel simplifié sont soumises au système allégé de comptabilité. Elles doivent fournir le bilan, le compte de résultat et l'état annexé correspondant. Les entreprises relevant du régime d'imposition du bénéfice forfaitaire sont assujetties au système minimal de trésorerie. Elles sont tenues de fournir un état des recettes et dépenses annuelles relatives à leur exploitation. »* Les pouvoirs de contrôle de l'administration fiscale sont aussi contenus dans des dispositions règlementaires comme la note circulaire n° 072/MEF/DC/SGM/DGID/DLC/SLD du 15 mars 2011 de la Directrice Générale des Impôts et des Domaines portant modalités d'application des dispositions fiscales de la loi de finances pour la gestion 2011.

Le droit de contrôle de l'administration fiscale est assorti d'une obligation de notification adressé par l'administration au contribuable tel que dispose l'article R.1 du

LPE « *Les vérificateurs peuvent intervenir sur place, soit après en avoir informé le contribuable au moyen d'un avis de vérification notifié par lettre recommandée avec avis de réception, soit inopinément. Dans les deux cas, le contribuable doit être informé, dès le début de la vérification, qu'il a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix pendant les opérations de vérification, ou pour discuter les propositions de redressements et y répondre... a) les habilités à procéder à des vérifications de comptabilités doivent être assermentés et porteurs de leurs commissions...* »⁵¹. L'insuffisance de ces mesures de contrôle nous permet d'apprécier aussi d'autres normes externes.

SECTION2 : DES NORMES EXTERNES DU CONTROLE

L'impôt n'est pas imperméable à l'intégration des économies et à la mondialisation des échanges qui se développent de nos jours⁵². La question fiscale qui était jadis le domaine de la manifestation de la souveraineté des Etats 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 Etats⁵³. On peut donc retenir qu'en dehors des normes internes qui encadrent et fondent le contrôle du fisc, on note aussi l'existence de normes d'origine externe qui organisent les pouvoirs de contrôle de l'administration fiscale. Aussi, à côté des normes communautaires (**Paragraphe 1**), existent les normes conventionnelles (**Paragraphe 2**).

Paragraphe 1 : Des normes communautaires

Avec l'entrée en vigueur du Traité de l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA), on est passé de la génération des traités de types inter – étatique à la génération des traités de type supra – étatique et supra – national⁵⁴. Le Traité de l'UEMOA a consacré de manière expresse l'abandon d'une partie de la part des Etats et ce au profit des organes communautaire. Cet abandon de

⁵¹ Article R.I du LPE, op. Cit, p. 550

⁵² M.BOUVIER, M-C. ESCLASSAN, J-P. LASSALE, *Finances Publiques*, Paris, 11^{ème} Ed, L.G.D.J, 2012, p. 833.

⁵³ Idem

⁵⁴ T. GUEYE, « *L'incidence de l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA) sur les finances publiques de ses Etats membres* », thèse de doctorat soutenu à l'université de Paris I, le 07/04/2011, p. 44.

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)⁵⁵, et qui de ce fait s'imposent directement à tous les Etats membres. S'il est évident que « *l'ordre juridique communautaire repose sur deux piliers, mis en lumière par la Cour de Justice Européenne* »⁵⁶, on peut retenir ainsi qu'en matière fiscale, les normes d'origine communautaires peuvent se répartir entre les normes directoires (A) et les actes auto- exécutoires (B).

A- Les normes directoires

L'article 43 du Traité Révisé de l'UEMOA dispose que: « *...Les directives lient tout Etat membre quant aux résultats à atteindre...* ». La directive constitue un acte de portée obligatoire et abstraite qui lie tous les Etats, 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 a débuté avec les directives en matière de fiscalité indirecte : TVA⁵⁷ et accises⁵⁸ en 1998. La TVA est régie par une directive de 1998 (02/998/CM/UEMOA), qui visait à homogénéiser l'application de cet impôt dans les États membres sauf la Guinée-Bissau qui avait une TVA avant cette directive.

Suite à la crise des prix de l'énergie et des produits alimentaires entre 2006 et 2008 et en réponse à la pression des populations, le Conseil des Ministres des États a approuvé en 2009 un changement à la directive TVA. C'est ainsi que fut adopté la directive 02/2009/CM/UEMOA, dont le but principal est de réduire l'assiette de la TVA. Ensuite, la directive n° 02/2010/CM/UEMOA relative à la taxation des revenus des capitaux mobiliers, présente également à la section 2, une réduction de l'assiette de la directive TVA en assimilant à des exportations tous les services liés aux marchés financiers de l'UEMOA.

⁵⁵ Articles 42 à 46 du Traité Révisé de l'UEMOA.

⁵⁶ V. 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 S. V. RAEPENBUSH, *Droit institutionnel de l'Union européenne*, 4^{ème} Ed, Collection de la faculté de droit de l'Université de Liège, p.461.

⁵⁷ Directive n°02/ 98/CM/UEMOA du 22 décembre 1998 portant harmonisation des législations des Etats membres en matière de TVA. Modifiée par la directive n°02/2009/CM/UEMOA du 27 mars 2009.

⁵⁸ Directive n° 03/98/CM/UEMOA du 22 décembre 1998 portant harmonisation des législations des Etats membres en matière de droits d'accises. Modifiée par la directive n° 03/2009/CM/UEMOA

La Directive 03/98/CM/UEMOA concerne les droits d'accise et date de 1998. Elle précise la taxation de certains biens comme les boissons alcoolisées, le tabac, le café, les huiles et corps gras... La directive d'accise fut modifiée par une nouvelle directive en 2009 (03/2009/CM/UEMOA), qui augmente les taux planchés et plafond de certains produits et ajoutait cinq biens à une liste de produits assujettis sur option⁵⁹.

Une décennie après, la Commission a produit cinq directives relatives à la fiscalité directe : trois concernent l'imposition des bénéfices (N° 07/2001/CM/UEMOA, N° 01/2008/CM/UEMOA, N° 08/2008/CM/UEMOA) ; une quatrième porte sur l'impôt sur les valeurs mobilières (N° 02/2010/CM/UEMOA) ; la cinquième détermine l'imposition des sociétés d'investissement à capital fixe (N° 02/2011/CM/UEMOA).

Trois directives définissent respectivement l'assiette, le taux et le mode de prélèvement de l'IS par acompte au sein de l'UEMOA. La Directive N° 08/2008/CM/UEMOA précise que le taux unique de l'IS doit être compris entre 25 et 30 %⁶⁰. La directive N° 01/2008/CM/UEMOA détermine l'assiette de l'IS.

Ainsi, dans le but de faciliter le contrôle fiscal de la comptabilité au sein des entreprises, la directive n° 01/2008/CM/UEMOA portant harmonisation des modalités de détermination du résultat imposable des personnes morales au sein de l'UEMOA dispose en son titre VI des « Obligations des contribuables »⁶¹.

La directive n° 07/2001/CM/UEMOA détermine les modalités de prélèvement de l'IS par un acompte majoré à 3 % sur les importations et sur les achats ou acquisitions faits par l'État dans le cadre des marchés publics. Cet acompte peut être porté à 5 % pour les

⁵⁹ Voir tableau en annexe.

⁶⁰ J.-J. LECAT, « Harmonisation fiscale dans les pays de la Zone Franc », CIAN, Réunion du 3 février 2010, p. 9.

⁶¹ Le premier chapitre intitulé « Obligations comptables » dispose en son article 21 que, « Les entreprises doivent tenir une comptabilité conforme aux dispositions prévues par le règlement relatif au droit comptable dans les Etats Membres de l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA). Les entreprises qui n'entrent pas dans le champ d'application du système comptable Ouest Africain, doivent tenir une comptabilité conforme au système comptable particulier prévu pour leur secteur professionnel ou par leur statut juridique spécifique. Les entreprises relevant du régime du réel normal d'imposition sont tenues de souscrire leurs déclarations de résultat selon le système normal du Système Comptable Ouest Africain (SYSCOA). Les entreprises relevant du régime du réel simplifié sont tenues de souscrire leurs déclarations de résultat selon le système allégé du SYSCOA. Les Etats membres définissent la liste des documents et actes que les entreprises doivent obligatoirement joindre à leur déclaration de résultat, selon le régime auquel elles sont assujetties. Les Etats sont tenus de transmettre à la Centrale des bilans des entreprises de l'UEMOA, gérée par la BCEAO, une copie des états financiers et états annexes annuels normalisés du SYSCOA ou le cas échéant du système comptable particulier qui leur est applicable ».

entreprises ne disposant pas d'un numéro d'identification fiscale⁶². Les États membres sont tenus d'employer le système comptable SYSCOA (Système Comptable Ouest Africain) et de transmettre les comptes financiers des entreprises opérant sur leur territoire à la Centrale des bilans des entreprises de l'UEMOA, gérée par la BCEAO⁶³.

La directive n° 02/2011/CM/UEMOA concerne la fiscalité des sociétés d'investissement à capital fixe (SICAF), dont le portefeuille se compose au minimum de 50 % d'actions de sociétés non cotées⁶⁴. L'impôt minimum forfaitaire ou minimum fiscal autorisé par l'article 2 de la directive n° 01/2008/CM/UEMOA est une source non négligeable de recettes pour certains États membres. Aucune directive ne l'encadre et son mode de calcul varie d'un pays à l'autre.

Par ailleurs, la directive 02/2010/CM/UEMOA précise le type de revenu des capitaux et les taux applicables.

En matière fiscale, l'on note l'existence de plusieurs directives dont la mise en œuvre faciliterait la transition fiscale dans l'espace UEMOA. Le contrôle fiscal des grandes entreprises ne peut se faire en l'ignorance de ces règles communautaires. Leur méconnaissance par les services de contrôles entraînerait une rupture de légalité dans l'activité du contrôle. Ces directives sont complétées par une gamme variée d'actes réglementaires communautaires qui s'incorporent directement dans l'ordonnancement juridique interne des États membres.

B- Les actes auto-exécutoires

Le règlement, « *est de loin la principale source du droit dérivée, c'est à travers lui que s'exprime par excellence, le pouvoir législatif des communautés* »⁶⁵. 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 Etat membre...* ». Le règlement fixe les résultats à atteindre et prévoit parallèlement les moyens qu'il convient impérativement d'utiliser pour réaliser l'objectif

⁶² Il faut signaler qu'à cette date, il n'existe plus au Bénin de grandes entreprises ne disposant pas de son Identifiant Fiscale Unique.

⁶³ Il est regrettable que cette source d'information permettant notamment des comparaisons internationales au sein de l'UEMOA soit aujourd'hui largement ignorée.

⁶⁴ La directive définit les SICAF comme des « *entreprises qui font profession habituelle de concourir, sur ressources propres ou assimilées, au renforcement des fonds propres et assimilés d'autres entreprises* ».

⁶⁵ G. ISAAC, *Droit communautaire général*, Paris, Armand Collins, Collection Masson, 1983.

fixé. les règlements se caractérisent spécifiquement par leur application directe. Ils sont ainsi directement applicables dans tous les Etats membres.

Aux directives, s'ajoutent donc les règlements communautaires en matière fiscale. Et le bon suivi rigoureux de même que leur bonne application facilite un bon contrôle fiscal des grandes entreprises. Au nombre de ceux-ci on peut retenir le règlement n° 05/2002/CM/UEMOA portant régime fiscal des tiers d'état émis par les Etats membres de l'UEMOA en représentation des concours consolidés de la Banque Centrale des Etats de l'Afrique de l'Ouest (BCEAO) ; 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 d'exécution 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 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 relatif à la double imposition a été adopté par le règlement 08/2008/ CM/UEMOA. Il concerne tous les impôts sur les revenus, l'héritage, les droits d'enregistrement et les timbres fiscaux (dont ceux collectés par le gouvernement central pour les gouvernements locaux). Ce traité vise à répartir le pouvoir de taxation des Etats membres relatif aux investissements intra-communautaires. Le traité aborde également les questions d'échange d'information entre les administrations fiscales et l'assistance mutuelle dans la collecte de l'impôt entre Etats membres. Ce traité multilatéral ne dispose que l'échange d'information fiscale entre Etats 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 du contrôle fiscal des grandes entreprises en République du Bénin.

Paragraphe 2 : Des accords et conventions fiscaux internationaux

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 Etats contractants, de la perception simultanée ou successive dans cet Etat contractant . Ainsi, ces administrations 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).

A- Les accords et conventions fiscaux multilatéraux

Il convient de souligner que deux conventions fiscales multilatérales ont été signées par certains Etats de l'UEMOA parmi lesquels le Bénin. Il s'agit de la convention générale de coopération fiscale entre les Etats membres de l'Organisation Commune Africaine, Malgache et Mauricienne (OCAM) signée à Fort-Lamy le 29 janvier 1971⁶⁶ et de la convention fiscale des Etats membres de la CEAO signée à Bamako le 29 octobre 1984.

La convention générale de coopération fiscale entre les Etats membres de l'OCAM protège les assujettis des Etats membres par rapport aux impôts sur les revenus, contre la double imposition, institue les échanges d'informations entre Etats contractants de même que quelques règles relatives au contrôle fiscal et à la détermination de certains impôts. Si l'article 14 de la convention de l'OCAM protège contre la double imposition, l'article 15 de la même convention définit la compétence de l'administration fiscale en matière de contrôle.

⁶⁶ FISC CONSULT SARL, *Recueil des textes fiscaux du Bénin*, Cotonou, 2013, p. 911.

La signature d'une convention fiscale multilatérale entre les Etats membres de l'UEMOA permet ainsi 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 Etat d'origine de l'investisseur et Etat du siège de l'entité distributrice. L'intérêt d'une telle clause est double car, elle permet à la fois de tenir compte de disparités économiques existantes entre Etats 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 dispose : « *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 Etat, pour déclarer les distributions de produits imposables auxquelles elle procède. A l'appui de cette répartition, la société fournit à chacune desdites administrations, outre les documents qu'elle est tenue de produire ou de déposer en vertu de la législation interne, une copie de ceux produits ou déposés auprès de l'administration des autres Etats. 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 41⁶⁷ de la convention* »⁶⁸.

Cette convention institue les échanges d'informations entre Etats 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 deux Etats membres de l'UEMOA qui n'ont jamais été membres de la CEAO à savoir le Togo et la Guinée Bissau. Aussi, le Bénin qui a adhéré à la CEAO après la signature de la convention fiscale entre les Etats membres de cette organisation n'est pas lié par cette convention.

⁶⁷ Art.41.- 1) « *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'état sur le territoire duquel il a son domicile fiscal, soit a celles 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 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 ou l'application de la présente Convention donnerait lieu a des difficultés ou a des doutes...* ».

⁶⁸ Article 16 de la convention de l'OCAM, FISC CONSULT SARL, op, cit., p. 916.

B- Les accords et conventions fiscaux bilatéraux

Comme l'a souligné un rapport de l'OCDE⁶⁹, 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 petite dimensions ouvertes à l'extérieur* » comme le Bénin.

La France est l'un des Etats qui possède un réseau conventionnel très étendu, avec plus de 133 conventions fiscales internationales⁷⁰. Ce réseau couvre l'ensemble de la planète.

En Afrique, la France compte une trentaine de conventions fiscales. Au vu de l'importance qu'a prise la fiscalité internationale dans le monde globalisé d'aujourd'hui, il est nécessaire, pour un particulier, pour une entreprise, de se renseigner sur la fiscalité qui lui sera applicable s'il décide de se délocaliser.

Notamment, la France, qui a partagé un passé avec certains Etats du continent africain du fait de la colonisation, a par le biais de nombreuses conventions, dont un grand nombre de conventions fiscales. Elle dispose d'une batterie d'accords d'encouragement et de protection réciproques des investissements avec une vingtaine d'Etats africains (dont l'Afrique du Sud, l'Algérie, la République Démocratique du Congo (RDC), la Libye, Madagascar, le Maroc, le Nigeria, la Tunisie, le Bénin⁷¹ ...). Ces accords garantissent :

- un traitement juste et équitable, avec le traitement de la nation la plus favorisée ;
- le versement d'une indemnisation juste contre les risques de nationalisation ou d'expropriation.

⁶⁹ L'imposition des bénéfices dans une économie globale, OCDE, 1991

⁷⁰ S. CAZAILLET, « Relations fiscales conventionnelles franco-africaines : l'Afrique, terre d'accueil pour les entreprises françaises ? », LEXBASE HEBDO, édition fiscale n° 516 du 14 février 2013, p.1.

⁷¹ Convention fiscale entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement de la République du Dahomey. Convention signée le 27 février 1975, entrée en vigueur le 8 novembre 1977.

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'Etat 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 vigueur le 8 novembre 1977 interdit la double imposition⁷². Hormis de 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 Bénin⁷³.

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 contrôle fiscal.

⁷² Art.15.- I de la 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.* »...

⁷³ Convention 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 CONTROLE EFFECTUE

Du point de vue opérationnel, l'administration fiscale, afin de mener ses opérations de contrôle a mis en place une organisation structuro-fonctionnelle qui, malgré ses insuffisances, essaye de mener tant bien que mal ses opérations de contrôles. Il faut aussi admettre que, d'un point de vue organique, les structures en place, sur la base d'une répartition des fonctions et qui, cherchent à vérifier la comptabilité des entreprises, restent encore limitées dans leur mission du fait de la complexité de plus en plus grandissante dû au développement de la technologie et de la diversité des activités menées par les grandes entreprises. D'un point fonctionnel, l'administration fiscale béninoise malgré ses efforts se doit encore d'affiner sa stratégie pour mieux contrer les fraudes⁷⁴ et évasions fiscales⁷⁵ qui malgré ses efforts restent encore la source du faible rendement du contrôle des grandes entreprises.

Ainsi, les efforts du fisc restent encore insuffisants (**Section 1**) malgré ses pouvoirs étendus et, le contrôle demeure encore un contrôle limité (**Section 2**) surtout en matière de vérification de comptabilité.

SECTION 1 : Vers une amélioration du fisc

Le système fiscal béninois est essentiellement⁷⁶ déclaratif⁷⁷. Chaque contribuable béninois a l'obligation de souscrire sa déclaration fiscale conformément aux dispositions du CGI. La confiance n'excluant pas le contrôle⁷⁸, l'Administration fiscale se réserve le

⁷⁴ « La soustraction illégale à la loi fiscale de tout ou partie de la matière imposable qu'elle devrait frapper » Confère cours de Droit fiscal du Dr Epiphane GBEDO, 2009, UNIPAR.

⁷⁵ « Le de soustraire le maximum de matière imposable à la l'application de la loi fiscale en générale ou d'un tarif d'impôt en particulier sans transgresser la loi en mettant systématiquement à profit toutes les possibilités de minorer l'impôt soit par ses règles soit par ses lacunes » Confère cours de Droit fiscal du Dr Epiphane GBEDO, 2009, UNIPAR.

⁷⁶ En ce qui concerne certains impôts locaux tel que la patente, le Fisc doit d'abord procéder à l'évaluation de la matière imposable avant d'établir l'avis d'imposition du contribuable. Dans un tel contexte, le système n'est pas déclaratif, surtout lorsqu'il s'agit du premier avis d'imposition.

⁷⁷ SODEXCA, *L'essentiel de la fiscalité béninoise*, Cotonou, 2012, p. 255.

⁷⁸ Adage qui conforte la recherche de la véracité et de la régularité des déclarations souscrites par le contribuable.

droit de contrôler⁷⁹ et de vérifier l'exactitude de la sincérité des déclarations souscrites, spontanément par les contribuables. Ce contrôle fiscal a pour objet de réparer les omissions, insuffisances ou erreurs d'imposition⁸⁰ éventuelles commises par le contribuable. Il se traduit par l'exercice du droit de contrôle, du droit de reprise⁸¹ et du pouvoir de redressement⁸² qui sont étroitement liés. Le contrôle fiscal, en dépit des formes diverses et variées reste caractérisé par, un contrôle interne encore insuffisamment exploité (**Paragraphe 1**) et un contrôle externe fortement influencé (**Paragraphe 2**).

Paragraphe 1 : Un contrôle interne incomplet

Conçu pour mieux appréhender l'entreprise dans toutes ses dimensions, le contrôle interne comporte deux aspects. Il est dit interne parce qu'il se cantonne à n'être qu'un contrôle formel⁸³ qui tend, au vu des déclarations du contribuable, à repérer les erreurs matérielles les plus évidentes, celles qui ne nécessitent pas ou peu de recherches. Ce contrôle peut prendre un aspect plus approfondi, celui d'un examen critique des pièces figurant dans le dossier du contribuable en vue de relever ou de déceler des anomalies ou discordances éventuelles⁸⁴. Dans ce cas ce contrôle est qualifié de fiscal. Ce contrôle qui est une phase préparatoire non négligeable du contrôle fiscal et qui revêt une importance majeure reste malheureusement tributaire des renseignements incomplets du fisc sur le contribuable (**A**). Et, l'autre gangrène qui affecte ce contrôle est l'examen critique complaisant des déclarations des contribuables (**B**) dont font parfois preuve les agents en charge de cette tâche.

⁷⁹ Le droit de contrôle est le droit pour l'Administration de s'assurer que les contribuables se sont acquittés de leurs obligations. Il s'agit des obligations déclaratives, de paiement, de tenue de la comptabilité.

⁸⁰ B. PLAGNET, *Droit public, droit financier, droit fiscal*, Paris, Sirey, 1992, p. 235.

⁸¹ L'exercice de ce droit est limité dans le temps.

⁸² Il procède du droit de reprise et il permet à l'Administration de modifier les sommes figurant sur les déclarations souscrites ou de suppléer aux omissions commises par les contribuables.

⁸³ « *Le contrôle formel consiste à rectifier les erreurs matérielles sur les déclarations et ne donne pas lieu à une rectification de bases. Il constitue le préalable à un contrôle sur pièce* ». V. U. GANKOUE, « *Problématique d'amélioration du rendement de la TVA au Bénin par la Direction Générale des Impôts et des Domaines* », Mémoire de fin de formation en Administration des impôts, ENAM, 2012, p. 20.

⁸⁴ J-P. LASSALE, M. BOUVIER, M-C. ESCLASSAN, op. cit, p. 796.

A- Des renseignements incomplets du fisc sur les contribuables

Pour atteindre la justice fiscale dans sa conception sociale, les services du fisc disposent de larges pouvoirs d'investigations effectuées par le vérificateur pour préparer son intervention dans l'entreprise et lui permettant ainsi d'entamer le contrôle sur place des documents comptables. A cet effet, le vérificateur cherche d'abord à dégager les caractéristiques de l'entreprise, avant d'approfondir le « contrôle sur pièces » du dossier fiscal de l'entreprise dont il a la charge en examinant ses états financiers.

Pour prendre connaissance de l'entreprise, la démarche du vérificateur consiste à situer l'entreprise dans son environnement économique, notamment à la lumière des monographies propres à l'entreprise et élaborées par l'administration. L'objectif poursuivi par celui-ci étant d'affiner, dès cet instant, sa connaissance de l'entreprise du point de vue de sa performance économique et financière. Il doit aussi pouvoir situer l'entreprise dans son environnement légal aux plans juridique, comptable et fiscal.

Le vérificateur se sert à cet effet des informations issues de demandes de renseignements⁸⁵, d'information, d'éclaircissements⁸⁶ ou de justifications⁸⁷.

Ces investigations menées par le vérificateur ont pour objet d'affiner sa connaissance de l'entreprise sur les plans juridique, économique, comptable et fiscal et de mettre à jour les renseignements collectés lors de l'étude sur pièce du dossier de l'entreprise afin de mieux connaître les éléments de l'exploitation de l'entreprise et de cerner les conditions concrètes de son fonctionnement. Le contrôle sur pièces fait partie intégrante de la mission quotidienne de gestion du dossier fiscal des contribuables

⁸⁵ Article 121 du CGI du Bénin. « Pour fixer la base imposable, l'administration fiscale peut adresser une demande de renseignements. L'absence de réponse, dans un délai de vingt jours, est sanctionnée par la pénalité prévue à l'article 1096 bis du présent Code. En cas de contestation, elle fait supporter la charge de la preuve au requérant. Le défaut de production des renseignements demandés entraîne une taxation d'office ».

⁸⁶ Article 132 du CGI du Bénin, « L'inspecteur des Impôts vérifie les déclarations. Il peut demander au contribuable des Eclaircissements. »...

⁸⁷ Article 132 du CGI du Bénin. « ...Il peut, en outre, lui demander des justifications : 1 - au sujet de sa situation et de ses charges de famille ; 2 - au sujet des charges retranchées du revenu global par application de l'article 10 du présent Code. Il peut également lui demander des justifications lorsqu'il a réuni des éléments permettant d'établir que le contribuable peut avoir des revenus plus importants que ceux qui font l'objet de sa déclaration. En particulier si le contribuable allègue la possession de bons ou de titres dont les intérêts ou arrérages sont exclus du décompte des revenus imposables en vertu de l'article 9 ci-dessus, l'inspecteur peut exiger la preuve de la possession de ces bons ou titres et celle de la date à laquelle ils sont entrés dans le patrimoine de l'intéressé. En cas de décès du contribuable, les demandes d'éclaircissements et de justifications ainsi que les notifications prévues au présent article et à l'article 133 ci-après peuvent être valablement adressées à l'un quelconque des ayants droit ou des signataires de la déclaration de succession ».

assignée au service d'assiette. Il faudra reconnaître comme le souligne à juste titre M. LASSISSI, ce travail de fond reste difficilement réalisable du fait qu'il manque un encadrement juridique adéquat et des moyens comme l'informatisation du mécanisme de contrôle interne⁸⁸. Les renseignements incomplets du fisc sur les contribuables se traduisent par la réalité, décrite par M. BANGO qui affirme que si l'administration française a parfois des difficultés à recueillir des informations sur les entreprises installées en Afrique et soumises au régime du bénéfice consolidé, ce n'est pas toujours « *pour des raisons de souveraineté* » ; c'est aussi parce que, les autorités africaines elles-mêmes ont rarement les informations requises sur les entreprises opérant sur leurs territoires⁸⁹.

Il faut le reconnaître et le souligner à juste titre que la connaissance approfondie de la capacité contributive d'une grande entreprise de nos jours ne saurait s'appréhender complètement sur la base des seules informations recueillies ou fournies par l'entreprise et ou par des tiers. L'administration fiscale devra suffisamment développer son droit d'investigation afin de mieux jouer sa partition dans la mobilisation des recettes publiques indispensables pour le développement économique de l'Etat. Ces renseignements incomplets du fisc sur les contribuables nous conduisent à réfléchir sur l'examen critique complaisant des déclarations des contribuables.

B- De l'examen critique complaisant des déclarations des contribuables

Ayant amorcé le travail d'identification de l'entreprise dans son environnement, le vérificateur poursuit cet examen à travers les états financiers de l'entreprise. Cet examen comporte deux phases : l'examen analytique des comptes et l'analyse financière. Il doit aboutir à envisager quelques pistes de contrôle sur place⁹⁰ et, donc, à fixer une orientation de celui-ci. L'examen analytique des comptes de l'entreprise assujettie qui se fait dans les locaux du fisc consiste pour le vérificateur à étudier

⁸⁸ S. LASSISSI, « *L'impôt, un ennui permanent, le cas des grandes entreprises au Bénin* », Mémoire Master de recherche en sciences de gestion, le CNAM, Aout 2010, p. XLIV.

⁸⁹ A. BANGO, « *L'élaboration et la mise en œuvre de la fiscalité dans les pays de la communauté économique et monétaire de l'Afrique centrale (CEMAC)* », Thèse de Doctorat, juillet 2009, Université de Lyon 3, p. 234.

⁹⁰ C'est un contrôle qui se déroule au siège de l'entreprise. Il peut s'agir d'un contrôle de courte durée comme le contrôle ponctuel ou d'une vérification approfondie de comptabilité.

l'évolution des comptes durant la période contrôlée, notamment leurs proportions respectives les uns par rapport aux autres. A cet effet, il cherche à mettre en relief des constatations se rapportant, par exemple, à l'évolution des comptes d'immobilisations et de charges proportionnellement à celle des comptes de produits. L'objectif poursuivi étant d'appréhender les corrélations entre le surplus d'activités de l'entreprise et sa politique d'investissement.

De la même manière, le vérificateur s'intéresse également aux choix de financement de l'entreprise en mesurant, notamment son taux d'endettement. Il procédera enfin au rapprochement du chiffre d'affaires déclaré à la TVA avec celui inscrit au compte de résultats à l'impôt sur les sociétés. La discordance qui apparaîtrait, le cas échéant, est susceptible d'explications lors d'un contrôle sur place.

Par ailleurs, le vérificateur procède à l'analyse financière des comptes de l'entreprise assujettie. En se livrant à une telle analyse, le vérificateur cherche à évaluer les besoins en fond de roulement de l'entreprise ainsi que ses ratios de rentabilité. Il s'intéresse particulièrement, dans ce dernier cas, à la mesure de sa rentabilité commerciale et de sa rentabilité financière. L'étude de la rentabilité commerciale durant la période soumise à contrôle permettra de cerner l'évolution de l'activité de l'entreprise et donc la cohérence de ses comptes. Mais encore, elle permettra d'apprécier la rentabilité de l'entreprise au regard des standards admis dans son secteur d'activité et de tirer les conséquences eu égard à ses résultats fiscaux.

Dans la plupart des centres, l'agent gestionnaire de dossiers peut s'assurer le dépôt de déclaration de chaque type d'impôt en utilisant la méthode de l'analyse critique par recouplement d'informations ou en se servant de logiciel informatique au cas échéant.

C'est à ce niveau d'examen des dossiers et des documents y afférents que le risque fiscal est bien appréhendé (nature et ampleur des irrégularités constatées). D'où le rôle important de l'intervention des services d'assiette dans les propositions de vérification car ils sont mieux placés pour mesurer le degré de moralité et de civisme fiscal du contribuable et aussi pour mesurer son niveau de réactivité aux relances de régularisations des anomalies dressées par l'administration.

Malheureusement, certains inspecteurs d'assiette se convertissent en de simples guichetiers dont la fonction se limite à la réception et au classement des déclarations dans les dossiers correspondants. Parfois même, ils transmettent les

dossiers des contribuables réclamés par le service des vérifications sans aucun effort ni de classement ni de revue du contenu. Ce qui oblige les vérificateurs à retourner vers eux pour compléter les dossiers en question. En conclusion, si cette décevante réalité ne peut être généralisée à l'ensemble des inspecteurs d'assiette, il faut reconnaître que pour le cas du Bénin, la détection des incohérences internes au dossier se fait encore manuellement à partir de l'examen des déclarations et des liasses fiscales rendant obsolète l'analyse des informations détenues sur l'entreprise.

Cet état des choses conduit à une activité du contrôle externe fortement influencée.

Paragraphe 2 : Un contrôle fragilisé

Il faut dire que le contrôle fiscal externe est un contrôle qui comporte la vérification de comptabilité et l'examen contradictoire de l'ensemble de la situation fiscale personnelle⁹¹ des contribuables. Force est de constater que, le contrôle externe tant, dans ses diverses composantes souffre d'insuffisances. Elles se traduisent par un contrôle ponctuel mitigé (**A**) et un examen sommaire de la situation fiscale personnelle des membres de l'entreprise (**B**).

A- Un contrôle ponctuel mitigé

Le contrôle ponctuel est une composante du contrôle externe qui consiste en une vérification limitée de comptabilité dont l'objet est de ne vérifier qu'un point spécifique de la situation fiscale d'une entreprise ou l'ensemble des impôts dus au titre d'un exercice donné⁹². Il commence par un avis de vérification ; acte par lequel l'administration fiscale doit obligatoirement aviser le contribuable de son intention d'effectuer une vérification soit de comptabilité, soit d'examen contradictoire de l'ensemble de la situation fiscale personnelle (E.S.F.P.).

⁹¹ J-P. LASSALE, M. BOUVIER, M-C ESCLASSAN, op, cit, pp.796-798.

⁹² Article 1085 bis du CGI du Bénin, « *Les agents des impôts ayant au moins le grade d'inspecteur peuvent effectuer des contrôles ponctuels qui ne constituent pas une vérification de comptabilités. Les inspecteurs d'assiette peuvent effectuer le contrôle ponctuel, sur place des seuls contribuables dont la gestion relève de leur compétence, soit après en avoir informé le contribuable au moyen d'un avis de contrôle ponctuel à lui notifié, soit inopinément en lui remettant sur place l'avis. Toutefois, en cas de nécessité, le contrôle ponctuel peut être fait par tout inspecteur des impôts désigné à cet effet par le directeur général des impôts et des domaines... ».*

Il est souvent mis en œuvre par les Services d'Assiette lorsque les erreurs constatées dans la comptabilité d'un contribuable nécessitent une descente rapide sur le terrain pour vérifier les faits en matière de contrôle ponctuel et de contrôle sur pièces. La mise en œuvre de ces différentes formes de contrôle varie. En matière de TVA, ce contrôle permet de détecter de multiples anomalies.

Par exemple, en l'absence des déclarations de TVA, l'inspecteur notifie quand même cet impôt sur la base du Chiffre d'Affaires de l'impôt sur le revenu (contrôle sur pièces). Il considère les déductions et les éventuels paiements antérieurs comme étant néant sous réserve des observations du contribuable. Cette situation porte atteinte à la qualité des contrôles sur pièces. Les contrôles ponctuels, sont également très peu effectués⁹³. Or, ce contrôle devrait se faire régulièrement car, la présomption d'innocence du contribuable est toujours présente chez l'inspecteur, du fait pour le contribuable qu'il est impérieux de réaliser le maximum de bénéfice. Ce qui amène ce dernier à user de manœuvres frauduleuses pour accroître son revenu⁹⁴ et réduire ses charges fiscales. L'administration fiscale béninoise dispose d'une plénitude de pouvoir en ce qui concerne le droit de visite ; contrairement à la procédure française, en la matière, où chaque visite doit être autorisée par une ordonnance du Président du tribunal de grande instance. Le juge français doit vérifier que la demande d'autorisation que lui soumet le fisc est bien fondée⁹⁵.

Malgré les prérogatives étendues du fisc béninois il faudra reconnaître qu'il existe des manœuvres qui limitent la portée du contrôle. Il faudrait par ailleurs reconnaître qu'en matière des prix de transfert⁹⁶, les services du fisc disposent de peu de moyens pour contrer la fraude des entreprises dans ce domaine malgré le droit de communication du fisc⁹⁷. Il est parfois délicat de tracer la frontière entre la fraude et l'optimisation fiscale sur de pareils

⁹³ Op, cit, p. 22

⁹⁴ S'acquitter de sa charge fiscale ne relève pas d'une obligation morale au Bénin, les redressements auxquels aboutis les contrôles fiscaux le montrent bien.

⁹⁵ B. PLAGNET, *Droit public, droit financier, droit fiscal*, Paris, Sirey, 1992, p. 238.

⁹⁶ Les prix de transfert sont les prix pratiqués à l'occasion de transactions contrôlées, c'est-à-dire des transactions réalisées entre deux entreprises qui sont associées l'une à l'autre. Au sens large, « *les prix de transfert renvoient à l'ensemble des règles de fonctionnement dont une organisation se dote pour coordonner ses échanges internes. Sur le plan purement économique, il y a transfert et non transaction quand un bien, un service ou un droit est déplacé entre deux entités juridiques appartenant à un même groupe ou propriétaire. Contrairement à la transaction, le transfert ne résulte pas d'une confrontation de deux acteurs économiques indépendants, ces derniers appartenant à la même organisation et étant tributaires d'une logique unique qui les englobe et les dépasse à la fois* ». Cf, P.-H. DEMBINSKI, « Enjeux éthiques des prix de transfert », in Association d'économie financière, *Rapport moral sur l'argent dans le monde. La face cachée de la finance : délits financiers, cybercriminalité, finance offshore, fraude fiscale – Les enjeux éthiques*, 2005, p. 227.

⁹⁷ Art. 1097 du Code Général des Impôts.

sujets. L'utilisation abusive des prix de transfert pose un problème particulier dans la mesure où les sociétés multinationales se mettent parfois dans ce système afin de rapatrier les bénéfices sous une forme non imposable⁹⁸. Ce sont ces réalités qui donnent une image pâle du contrôle ponctuel et justifient le fait que l'examen de la situation fiscale personnelle des membres de l'entreprise n'est qu'un examen sommaire

B- Un examen sommaire de la situation fiscale personnelle

L'examen de situation fiscale personnelle (E.S.F.P.) des membres de l'entreprise, est une méthode qui consiste à contrôler la cohérence entre, d'une part, les revenus déclarés des particuliers, d'autre part, leur situation patrimoniale, leur situation de trésorerie et leurs éléments de train de vie. C'est une opération assez importante car permet de bien appréhender la situation fiscale personnelle de l'entreprise et de ses membres. Mais comme le souligne M. I.Y. DJATON à l'état actuel de la fiscalité béninoise, aucun dirigeant d'entreprise n'a fait l'objet de vérification de la situation fiscale personnelle quand bien même dans les états financiers, il est constaté que de plus en plus, bon nombre de contribuables ont des sociétés dont les bilans sont souvent déficitaires, alors que ces derniers ont un train de vie largement supérieur aux revenus déclarés. Malheureusement, dans de telles situations, le fisc ne dispose pas pour l'instant d'un outil fiable pouvant lui permettre d'appréhender les revenus personnels de ces contribuables. Ainsi, ces derniers échappent à l'Administration fiscale et, l'appréhension de la situation fiscale personnelle devient une équation pour le moment difficile voire impossible à résoudre pour le moment au fisc⁹⁹.

Au sein même de ces entreprises, la probabilité d'être contrôlé semble être plus forte pour les commerces que pour les industries. Cette situation qui s'explique certainement par le fait que les activités de commerce sont nécessairement plus visibles¹⁰⁰ n'est pas accompagné de l'examen de la situation

⁹⁸ J. IVANTCHEVA-FLAMANT, « *Le contrôle des opérations internationales par l'administration fiscale. Les prix de transfert* », Thèse Droit, Paris II, 2002 ; J. N. THOMAS, *Le contrôle fiscal des opérations internationales*, Paris, L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2004.

⁹⁹ I.Y. DJATON, op. cit, p. 21.

¹⁰⁰ . Jean-François GAUTIER arrive à des conclusions similaires à propos du cas malgache. Cf. J-F. GAUTIER, « L'informel est-il une forme de fraude fiscale ? Une analyse micro-économique de la fraude fiscale des micro-entreprises à Madagascar », Document de Travail n°2000/07, p. 31.

patrimoniale des membres de ses structures qui, parfois affichent dans leur bilan une situation de faillite alors qu'ils continuent de vivre dans l'opulence sans même être inquiétés. Cette situation correspond fort bien à ce que décrit M. I. Y. DJATON quand il affirme : « *comment expliquer le fait que de nombreuses sociétés se déclarent en cessation d'activités ou déclarent un résultat déficitaire alors que dans le même temps leurs propriétaires, gérants ou actionnaires majoritaires, affichent un train de vie de haute bourgeoisie et vivent dans un luxe insolent* »¹⁰¹ ?

Il faut reconnaître que la vérification de la situation fiscale personnelle des dirigeants et associés des grandes entreprises en République du Bénin (celles qui ont un capital supérieur ou égal à 80.000.000) peut permettre de corriger de telles situations qui demeurent les lacunes que comporte le contrôle fiscal dans sa mise en œuvre et qui affecte la performance du contrôle des grandes entreprises qui pourraient permettre de renflouer encore plus les caisses du trésor si leur contrôle étaient moins lacunaire.

SECTION2 : Un contrôle évolutif

Les techniques d'évaluation de la matière imposable (sont parfois rudimentaires) et aussi le poids de la comptabilité des grandes entreprises permettent de ce fait une évasion fiscale difficilement saisissable par le fisc. L'imperfection peut aussi provenir de lacunes dans la législation fiscale. Ces remarques sont d'autant plus vraies que la vérification de comptabilité n'est qu'une vérification partielle (**Paragraphe 1**) et, l'organisation structuro-fonctionnelle qui en assure la mise en œuvre est très limitée (**Paragraphe 2**).

Paragraphe 1 : Une vérification partielle de la comptabilité des entreprises

La vérification de comptabilité est un ensemble d'opérations qui a pour but d'examiner sur place la comptabilité d'une entreprise, et de la confronter à certaines données de fait ou matérielles, afin de contrôler les déclarations souscrites et d'assurer éventuellement les redressements nécessaires. Toutefois, cette définition de portée générale

¹⁰¹ I.Y. DJATON, op. cit, p. 21.

est difficilement opérationnelle du fait du poids de la comptabilité des grandes entreprises(A) et du caractère dynamique des activités des entreprises (B).

A- Du poids de la comptabilité des entreprises

À ce jour, il est difficile pour les services du fisc de dire avec exactitude le chiffre d'affaires imposable des grandes entreprises et des sociétés pétrolières opérant sur le territoire national. Quoique les grandes entreprises soient les plus grands contribuables, il n'en demeure pas moins qu'elles ne contribuent pas au maximum de leur potentiel¹⁰².

La vérification de comptabilité permet à l'administration de s'assurer de la sincérité d'une déclaration fiscale en la confrontant à des éléments extérieurs. Il consiste en l'examen et l'exploitation des documents qui ont permis l'établissement des déclarations déposées par les contribuables, même pour ceux relevant d'un régime d'imposition non assis sur le résultat réel¹⁰³. La vérification peut être générale ou partielle¹⁰⁴. C'est donc des opérations ayant pour objet d'examiner la comptabilité d'une entreprise et de la confronter à certaines données de fait ou matérielles afin de contrôler l'exactitude et la sincérité des déclarations souscrites.

L'administration fiscale est généralement confrontée à une double série de difficultés. D'abord, il est souvent difficile au vu du poids de la comptabilité des grandes entreprises de trouver des éléments de comparabilité pertinents. Ensuite, la charge de la preuve lui est difficile à administrer.

La vérification de comptabilité qui repose sur un travail préliminaire au cours duquel l'inspecteur vérificateur établit, au vu du dossier du contribuable, un relevé de comptabilité, un état comparatif des bilans et un état comparatif du chiffre d'affaires devient très difficile à réaliser. Les inspecteurs utilisent parfois pour accomplir au mieux cette tâche, les informations disponibles au sein d'autres services de

¹⁰² « Les statistiques de réalisations des objectifs à elle assignés, placent la direction des grandes entreprises (DGE) en première place avec un taux de 85% de participation. », cf. S. LASSISSI, op. cit, p. XVII.

¹⁰³ Le Conseil d'État français a eu à préciser à travers l'arrêt CE, 6 juillet 1988, n° 55-828, 9e et 8e s.-s., que « lorsqu'un contribuable dépend pour l'établissement de ses bénéfices non commerciaux du régime de l'évaluation administrative, cela ne fait pas obstacle à ce que l'administration procède à une vérification de comptabilité, puisque la détermination du forfait doit se faire sur des bases que le contribuable doit pouvoir discuter grâce aux documents comptables qu'il est obligé de tenir ».

¹⁰⁴ T. LAMBERT, « Frappe chirurgicale et dégâts collatéraux : la vérification ponctuelle », *Bull. mens. F. Lefebvre* 10/04, pp. 655 et suiv.

la D.G.I.D. Mais il faut constater que l'accès rapide à celles-ci est parfois difficile. Bien que le traitement fiscal des grandes entreprises constitue une question commune à la plupart des États¹⁰⁵, il faut souligner que la réalité fiscale de ces entités reste encore difficilement appréhendable du fait du caractère dynamique de leurs activités.

B- De la dynamique du contrôle fiscal des activités des entreprises

La mondialisation et l'accroissement de la concurrence imposent un rythme de plus en plus soutenu de changement aux entreprises et soumettent les institutions nationales à de fortes pressions. La mondialisation a fini par créer l'entreprise globale¹⁰⁶. Face à la mondialisation croissante des échanges et à l'intensification de la concurrence, les groupes internationaux s'engagent de plus en plus dans un processus de rationalisation de leurs structures afin de les rendre plus flexibles et donc d'être réactifs aux changements des marchés, en termes de prix et d'offre. Cette attitude les conduit à modifier le statut de leurs filiales opérationnelles et à localiser dans des Etats à faible pression fiscale les activités les plus risquées et donc les plus rémunératrices.

Par ailleurs, une réflexion de fond sur l'impôt dans la société contemporaine se fait d'autant plus urgente que les transformations du système économique et financier international, sous l'influence de nouvelles technologies, apparaissent susceptibles à terme de mettre en cause et bouleverser de *facto* les structures existantes des systèmes fiscaux. Intégré dans un environnement marchand, l'impôt change de nature ; il apparaît de plus en plus comme le prix d'un service rendu par l'institution qui en bénéficie et de moins en moins comme l'expression d'un lien de solidarité voire même d'un devoir social. En effet, la mondialisation des échanges, les délocalisations, les relocalisations des entreprises et des hommes risquent de rendre la matière imposable de plus en plus difficilement appréhendable et contrôlable. On devrait être rapidement amené à s'interroger sur la pertinence d'un système fiscal dans lequel nombre d'impôts auxquels sont assujettis les entreprises frappent le capital (ou ses revenus) qui se présentent sous la forme de biens physiques tels que les propriétés foncières, les équipements, à un moment où les secteurs en expansion sont ceux des hautes technologies qui ne nécessitent pas autant de moyens de production.

¹⁰⁵ G. IKRAM, op. cit, p. 71.

¹⁰⁶ P. DOREMUS et al., *The Myth of the Global Corporation*, Princeton, Princeton University Press, 2001.

En d'autres termes, le développement de la technologie, la dynamique des entreprises entraînant des inégalités d'imposition entre entreprises, montrent les raisons d'une baisse inéluctable du produit de la fiscalité. La prise en compte de ce phénomène n'est pas simple car il conduit à un véritable bouleversement des conceptions traditionnelles qui sont encore au cœur des systèmes fiscaux contemporains¹⁰⁷. Il y a là à méditer sur l'avenir de l'impôt dans un monde où le virtuel prend de plus en plus de place sur le physique. A ces difficultés contemporaines s'ajoute l'organisation structuro-fonctionnelle limitée du fisc.

Paragraphe 2 : Une organisation structuro-fonctionnelle limitée

Remarquons que, même si des initiatives sont prises au niveau des services en termes de contrôle, de nombreux services restent inactifs sur ce plan¹⁰⁸. « *La division par fonctions peut aboutir à la médiocrité ou à l'incohérence du service, tandis que la normalisation (l'unification des méthodes par exemple) risque de ne pas convenir à certaines tâches de l'administration fiscale, compte tenu de la myriade de comportements et de la diversité des attitudes en matière de discipline fiscale auxquelles elle doit faire face* »¹⁰⁹. Pour mener à bien ces activités de contrôle, l'administration béninoise jouit d'une organisation structuro-fonctionnelle handicapée par des moyens humains insuffisants (A) et une lourdeur des procédures(B).

A- Des moyens humains insuffisants

Les attributions du Service du Contrôle Fiscal (SCF) constituent une continuité des travaux des Services d'Assiette. Le SCF procède au dépouillement des importations effectuées par les entreprises relevant de la DGE proposées au programme de vérification générale de comptabilité et au dépouillement des déductions réalisées par lesdites entreprises. Il établit aussi l'état récapitulatif des bilans et des relevés de comptabilité. Les inspecteurs vérificateurs sont en sous-effectif (6 inspecteurs vérificateurs y compris le chef du service). Cet effectif est insuffisant pour exécuter le programme de vérifications

¹⁰⁷ Ibidem.

¹⁰⁸ S. LASSISSI, op, cit, p. XLIV.

¹⁰⁹ J. ROUSSEAU, « Administration et sous-développement », *Revue Tiers Monde*, 1963, pp. 629-636 (p. 634).

générales de comptabilité compte tenu du nombre de dossiers programmés chaque année¹¹⁰. Tout comme la Direction Générale des Douanes et Droits Indirects (D.G.D.D.I.) et la Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique (D.G.T.C.P.), la Direction Générale des Impôts et des Domaines (D.G.I.D.) est une régie financière placée sous la tutelle du Ministère de l'Economie et des Finances (M.E.F).

Comme toute régie, la DGID a des attributions et des missions. Pour remplir ses missions, la D.G.I.D. dispose d'une organisation structurelle parmi laquelle figure la Direction des Grandes Entreprises (D.G.E.) qui est l'une des Directions Techniques à compétence nationale comme, la Direction des Centres des Impôts des Moyennes Entreprises (D.C.I.M.E.) ; la Direction des Domaines, de l'Enregistrement et du Timbre (D.D.E.T.) ; la Direction Nationale de Vérifications et d'Enquêtes Fiscales (D.N.V.E.F).

Dans sa nouvelle configuration, la DGE est apparue comme le lieu d'exercice des fonctions essentielles à la mobilisation des recettes fiscales : l'identification des grandes entreprises, la gestion des dossiers fiscaux, l'information des contribuables, le recouvrement et le contrôle, tout ceci dans le cadre d'une vision d'ensemble. La DGE comprend les services d'assiette, de contrôle fiscal, la recette principale et la cellule informatique¹¹¹. Cette organisation structurelle par fonction, met malheureusement l'accent sur certaines fonctions dites prioritaires et importantes à savoir : le contrôle fiscal et le recouvrement.

Selon Gérard CHAMBAS les services spécialisés à forte technicité (sont ceux qui) traitent des relations d'exception avec les contribuables, en assurant les tâches de contrôle, de contentieux juridictionnel, de recouvrement¹¹². Cette idée ajoutée à la quasi-inexistence de l'outil informatique et la faiblesse du renseignement fiscal constituent l'une des faiblesses du dispositif de mobilisation des recettes.

L'organisation et le fonctionnement de la DGE comme structure de gestion des dossiers fiscaux des grandes entreprises présentent aujourd'hui des limites qui s'articulent autour de certains points essentiels : la qualité des agents chargés de l'animer ; faisant allusion au professionnalisme, le comportement tendancieux desdits agents dans leur relation avec les contribuables, la culture de la corruption qui s'y développe et l'image de

¹¹⁰ U. GANKOUE, op. cit, p. 17.

¹¹¹ Article 25 de l'arrêté n°112/MEF/DC/SGM/DGID du 17 février 2009 portant attributions, organisation et fonctionnement de la Direction Générale des Impôts et des Domaines.

¹¹² G CHAMBAS, « L'Afrique au Sud du Sahara : Mobiliser des ressources fiscales pour le développement », Paris, Economica, 2005, pp.13-209.

rejet qu'ont les contribuables d'elle. La DGE comme tous les services centraux est souvent absorbée par des tâches opérationnelles de gestion y compris les négociations avec les contribuables¹¹³ perdant de vue l'analyse des résultats de ses propres services.

Quoi que bien structurée, la DGID souffre de certaines lacunes organisationnelles et fonctionnelles qui plombent l'efficacité de ses activités de contrôles causant ainsi de lourdes pertes à l'Etat béninois. Ces différentes pertes seront abordées à travers la lourdeur administrative.

B- La lourdeur administrative

La lourdeur administrative est l'une des causes de la qualité des programmes de vérification dans la mesure où si les Services d'Assiette envoyaient à temps leur proposition, le programme serait disponible à bonne date pour permettre au S.C.F. de commencer plus tôt son exécution¹¹⁴.

Pour qu'une entreprise puisse être vérifiée, il faudrait qu'elle soit programmée pour l'année. C'est toute une procédure qui est mise en œuvre. D'abord une liste est proposée par les S.A. de la D.G.E. et des C.I.M.E. et envoyée à la D.N.V.E.F. qui, sur la base de ces propositions, prépare le programme de vérification générale qu'elle soumet à la Directrice générale des Impôts et des Domaines pour approbation. La D.G.I.D. a le pouvoir d'ajouter ou de retrancher des entreprises des listes proposées. Les dossiers nécessitant un contrôle externe sont généralement ceux dans lesquels, les crédits de T.V.A. de montants importants sont reportés sur plusieurs exercices ou ceux qui ont été vérifiés il y a au moins quatre (4) années. Il en est de même pour les entreprises qui enregistrent un déficit sur plusieurs exercices, malgré l'importance des chiffres d'affaires qu'elles réalisent.

Notons qu'on observe parfois une défaillance dans la sélection des dossiers à vérifier, ce qui fait que des dossiers vidés sont parfois transférés au S.C.F. Par ailleurs, il est avéré que la lourdeur administrative est parfois due à l'inexistence d'un système d'organisation de l'information fiscale capable de permettre aux services en charge du contrôle de pouvoir réagir promptement sur d'éventuels risques de fraude ou d'évasion fiscale. Cet état des choses justifie en partie que la lourdeur administrative est une des

¹¹³ G CHAMBAS, op.cit, p.148

¹¹⁴ I.Y. DJATON, op. cit, p.20

causes de l'amenuisement des recettes fiscales. Retenons aux termes de cette première partie que le contrôle fiscal bien qu'étant effectif reste et demeure perfectible .

2eme PARTIE

UN CONTROLE PERFECTIBLE

La performance du contrôle fiscal n'est pas une ambition irréalisable de la DGID. C'est un objectif qui doit être bien étudié afin qu'il intègre toutes les données inhérentes à l'environnement interne de la DGID et afin qu'il tienne compte de tous les paramètres découlant de l'environnement externe propre à la culture des contribuables. Dans l'objectif d'atteindre la performance souhaitée, le contrôle fiscal doit dépasser les contraintes liées à l'inefficacité des services intervenants dans la préparation, le déroulement et le suivi du contrôle fiscal en question.

En matière fiscale, l'information constitue un outil indispensable d'aide à la prise de décision. Ici, ce sont les entreprises consultées qui fournissent aux décideurs, entre autres : des données techniques indispensables pour éviter des erreurs ; les renseignements sur leur capacité contributive; et au fisc de fournir au contribuable les informations relatives aux réformes fiscales. Dans cette relation de double dépendance, la circulation de l'information devient un enjeu de pouvoir dont dépend l'efficacité du contrôle fiscal. C'est pourquoi dans ce travail, il serait d'abord question d'exorciser le contrôle du mal de l'asymétrie d'information (**CHAPITRE I**) afin de parvenir à un contrôle fiscal efficace (**CHAPITRE II**).

CHAPITRE I : UN EXORCISME EFFECTIF DU MAL DE L'ASYMETRIE DE L'INFORMATION

La présente partie vise à établir un diagnostic sur le degré actuel de l'insécurité fiscale atteint par la DGE en raison de l'asymétrie de l'information existante, puis à dégager une stratégie en vue d'une optimisation de l'assiette fiscale. Cette stratégie repose à la fois sur des aménagements du processus d'imposition et sur des réformes en matière d'administration d'impôt. Les hommes chargés de la mise en œuvre des réformes ainsi que les usagers de l'administration fiscale doivent également opérer un changement de mentalité pour que cesse de telle pratique.

L'asymétrie d'information propre au système déclaratif explique que le contribuable dispose d'une opportunité de fraude, notamment, en ne dévoilant qu'une partie de ses revenus. Aussi, l'agent chargé du contrôle peut cacher certaines informations relatives au fisc et pouvant alléger la tâche au contribuable, ce qui n'est rien d'autre qu'une incitation du contribuable à recourir aux services malsains de cet agent de contrôle. Ainsi, l'asymétrie qui est le fait des acteurs de l'impôt et du contribuable (**SECTION1**), devient une source de faible rentabilité du contrôle des entreprises (**SECTION2**).

SECTION1 : L'asymétrie : fait du contribuable

Aussi sensibles aux besoins de leur famille, de leur tribu¹¹⁵, dans le cadre d'un contrôle fiscal par exemple, certains agents du fisc n'hésitent pas à favoriser les chefs d'entreprises appartenant à leurs ethnies, leurs partis politiques, *etc.* Face à cette « *logique du devoir d'entraide de réseau* »¹¹⁶, le contrôle fiscal, donnée constante de toute administration fiscale moderne, se trouve vidé de son intérêt classique celui du recouvrement des taxes et impôts. Cette situation vient ajouter de son grain à la méfiance réciproque qui règne entre l'administration fiscale et ses usagers. Cette méfiance, fruit d'un

¹¹⁵ Sur la capture des agents par la famille, le village, *etc.*, voir J-F. MEDARD, *L'État sous-développé au Cameroun*, Paris, Année Africaine, 1977, p. 71-72. B. SALL dénonce « l'encerclement de l'État par la tribu, fruit des tensions sociologiques entre l'État et les formes sociales préexistantes » (Cf. B.SALL), « Anétatisme et modes sociaux de recours », in GEMDEV, *Les avatars de l'État en Afrique*, Paris, Karthala, coll. « Hommes et sociétés », 1997, pp. 146-148.

¹¹⁶ J-P. OLIVIER DE SARDAN, *L'économie morale de la corruption en Afrique*, Politique africaine, n° 63, octobre 1996, pp. 105-106.

héritage du passé est la marque de l'exercice abusif des pouvoirs conférés à l'administration fiscale. Un passé où les contribuables ne disposaient pas de garanties suffisantes pour sauvegarder leurs droits et où le système fiscal est empreint d'opacité et de complexité. Cet état de chose conduit inévitablement à l'asymétrie qui est vécue sous deux formes à savoir celle existante entre le vérificateur et l'administration fiscale (**Paragraphe1**), puis celle existante entre le vérificateur et le contribuable (**Paragraphe2**).

PARAGRAPH1: Le vérificateur, l'administration et l'asymétrie

Le vérificateur et l'administration qui lui délègue son pouvoir se trouvent être les acteurs principaux en matière de contrôle fiscal. L'administration fiscale a besoin des informations sur le contribuable pour asseoir son impôt, et pour avoir ces informations, elle délègue une partie de pouvoirs au vérificateur pour jouer ce rôle de collecteur d'informations. Mais les choses ne se passent souvent comme espérées. Il se fait que dans la pratique, nous assistons à une divergence d'intérêts (**A**) puis en matière de délégation de pouvoir à une défaillance entre confiance et contrôle (**B**)

A- La divergence d'intérêts et délégation de pouvoir

Quand l'on traite des rapports entre l'agent vérificateur et son administration de tutelle, la présence d'intérêts antagonistes est loin d'être affirmée mais pourtant elle existe. Une première source de divergence d'ordre social, est le fait que le vérificateur a des motivations qui ne se confondent pas toujours parfaitement avec celles de l'administration qu'il sert. En d'autres termes, il y a contradiction entre les intérêts personnels du vérificateur et l'intérêt général que poursuit l'administration. Ainsi, les intérêts personnels, la recherche du moindre effort induisent au niveau du vérificateur des comportements contraires aux objectifs de l'administration fiscale. Une deuxième source de divergence, toujours d'ordre social, est liée à la notion du clan. Le vérificateur appartenant à un clan ou à une ethnie. Il peut avoir le réflexe de rendre service aux chefs d'entreprises de la même appartenance que lui. La relation de délégation de pouvoir évolue en asymétrie d'informations et cette asymétrie devient un problème d'agence, en particulier, lorsque les acteurs présentent des divergences d'intérêts. Dans notre 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 l'exercice d'une sorte de « troc sur l'impôt »¹¹⁷. Nous nous trouvons donc en face des intérêts divergents voire contradictoires dans l'accomplissement d'un service public d'intérêt général.

Le problème d'agence dans la gestion de la délégation de pouvoir est renforcé par la nature de la déconcentration de service public. Un agent et son directeur s'engagent dans une relation de délégation pour une plus ou moins longue période qui évolue dans un contexte d'incertitude. A la nomination (désignation) de l'agent, le directeur général et l'agent ne peuvent alors prévoir toutes les contingences futures pouvant avoir des répercussions sur la relation, ainsi que la façon dont ils devraient y faire face sur toute la durée de la relation, et ce, en raison de leur rationalité limitée. La rationalité limitée, concept cognitif emprunté à Simon, se trouve à la base de la Nouvelle Economie Institutionnelle et s'oppose à la parfaite rationalité maximisatrice de la théorie néoclassique. L'être humain possède une rationalité limitée du fait de « son incapacité à résoudre tous les problèmes de calcul, de langage et de compréhension culturelle auxquels il doit faire face, mais également parce que son environnement lui rend le plus souvent la tâche impossible »¹¹⁸.

On comprend donc aisément que l'administration fiscale qui délègue une partie de son pouvoir, et l'agent délégataire pourraient avoir des objectifs divergents, et cela ne serait pas de nature à faciliter le contrôle. Tout cela montre les limites que pose la délégation de pouvoir. On ne peut dans ce cas espérer du contrôle une rentabilité.

Dans ce contexte incertain et complexe, les acteurs prennent alors leurs décisions en fonction d'un sous-ensemble d'informations qu'ils peuvent appréhender. Le directeur général, qui décide de nommer un agent pour asseoir l'impôt signera un acte imparfait ou incomplet d'engagement de l'agent. O. E. Williamson qualifie ce type de contrat de « *contrat cadre* », c'est-à-dire qu'il s'agit d'un contrat n'indiquant que les « *grandes lignes* »

¹¹⁷ 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.

¹¹⁸ Michel Ghertman, préface de l'ouvrage de O. Williamson « les institutions de l'économie », traduction, 1994. En effet, mis à part les micro-entreprises et les petites exploitations agricoles qui ne sont pas tenues de présenter une comptabilité lors d'un contrôle, aujourd'hui toutes les entreprises tiennent tout ou partie de leur comptabilité par informatique.

de la relation de délégation de pouvoir et ne prenant pas en compte toutes les différentes variables qui pourraient être pertinentes. Notons que parfois, l'autorité administrative délégante ne dispose pas des informations nécessaires pour préciser, au moment de l'établissement du contrat (il s'agit d'un contrat d'adhésion), de façon claire et très précise tous les objectifs à atteindre par l'agent ainsi que la spécification des moyens et elle se contente alors d'un contrat « cadre ». Williamson précise, en effet, que « *la spécification efficace des objectifs suppose que l'autorité qui spécifie ces objectifs ait la connaissance des capacités du système* ». Il ajoute que lorsque l'autorité manque de « *compétence ou des informations nécessaires pour réaliser précisément cette appréciation, les objectifs ne pourront être spécifiés que d'une manière grossière* ». Cette incomplétude du contrat renforce le risque de la relation, pour l'autorité administrative, dû à la situation informationnelle asymétrique en sa défaveur et à la divergence d'intérêt des acteurs en présence. C'est dans ce contexte qu'évolue la relation hiérarchique au sein de l'administration fiscale. Les actes de nomination ne sont pas assortis de contrats d'objectifs ou de clauses spécifiques de bons rendements. Ce qui nous pousse à réfléchir sur la défaillance de la délégation du pouvoir de contrôle.

B- La délégation de pouvoir: défaillance entre confiance et contrôle

L'analyse de la relation confiance/contrôle est souvent envisagée dans le cadre d'une logique de substitution. En effet, la confiance est un moyen de faciliter d'autres moyen de contrôle, par exemple: l'autorité hiérarchique et les règles. Elle paraît également comme un mode de contrôle privilégié dans les organisations claniques et, plus généralement, dans les réseaux fermés, en particulier lorsque l'autonomie des acteurs est faible. De plus, lorsque la relation de confiance s'exerce dans le contexte d'une relation hiérarchique, la confiance est un moyen pour le supérieur de renforcer son contrôle sur ses subordonnés. Dès lors, dans les contextes particuliers, la confiance revêt la nature d'un mode de contrôle particulièrement coercitif. Comme un adage le dit, la confiance n'exclut pas le contrôle. La confiance devrait donc être pour l'administration fiscale, un motif de renforcement de son contrôle. De surcroit, vu le caractère sensible du contrôle fiscal, l'administration a le devoir d'accentuer le contrôle qu'elle doit exercer sur le vérificateur.

En réalité, tous les acteurs de l'impôt sont conscients de l'asymétrie d'information, et l'autorité administrative considère que choisir un agent délégataire passe par la confiance qu'elle place en lui. De même, la relation hiérarchique existante ne comporte pas un niveau de contrôle suffisant pour inquiéter les agents. Conscient de cette asymétrie d'information, la Direction Générale, évoque la notion du contrôle. La confiance et le contrôle seraient deux notions complémentaires. Notons que certains auteurs considèrent ces notions comme substituables. D'autres, au contraire, pensent et ont observé, dans certains cas, que les notions de confiance et de contrôle peuvent tout à fait être complémentaires comme le suggèrent Pennings G. Naro et H. Fenneteau. Seulement qu'elle n'en a pas le souhait non plus, ainsi la Direction Générale qui s'était "déchargée" de son pouvoir d'imposition en le déléguant, ne souhaite absolument pas "se rajouter la charge supplémentaire d'un contrôle".

Dans l'objectif de réduire l'asymétrie d'information en la défaveur de l'Etat, nous devons chercher à comprendre les différentes stratégies mises en œuvre par les agents pour entretenir cette asymétrie. Précisons que la théorie de l'agence prône l'utilisation notamment de mécanismes contractuels de contrôle afin de réduire l'asymétrie informationnelle et des mécanismes de révélation de l'information de l'agent, c'est-à-dire de l'inspecteur gestionnaire ou vérificateur. Cependant, dans le domaine de la recherche de l'assiette, et de la liquidation de l'impôt, il n'existe pas de mécanismes contractuels qui révèlent l'information et incitent l'agent à l'effort. Notons que les agents ont simplement l'obligation de produire un rapport de vérification sur chaque entreprise vérifiée. Cependant, ces rapports ne constituent pas un outil performant de contrôle et de réduction de l'asymétrie d'information, car les informations présentées manquent de «standardisation », d'homogénéité et de cohérence. De plus, ces rapports sont très souvent incomplets parce que transigés ou issus d'une transaction avec les entreprises en amont.

PARAGRAPHE 2: Le vérificateur, le contribuable et l'asymétrie

L'asymétrie peut aussi être le fait combiné du vérificateur et du contribuable. C'est ainsi que les grandes entreprises sont mises à l'épreuve des décisions de l'agent vérificateur (**A**), aussi l'asymétrie existe du fait de l'opinion défavorable du contribuable à l'impôt (**B**)

A- Les grandes entreprises à l'épreuve des décisions de l'agent

Le comportement de l'agent fiscal face à la rente informationnelle vise la négociation avec les entreprises dans un but de « troc » ou d'échange : l'agent propose réduire le montant de l'impôt en contrepartie d'un présent (argent ou bien matériel) à lui verser par l'entreprise. En réalité, le « troc sur l'impôt » est plus complexe. Plusieurs hypothèses sont à observer. La mise en œuvre du pouvoir de l'agent sur l'entreprise s'illustre au travers de quatre (04) hypothèses.

La première hypothèse vise les entreprises qui versent un plus grand présent pour obtenir de l'agent une plus grande réduction de cotes. Il en est ainsi lorsque, la négociation porte sur des informations inconnues du supérieur hiérarchique et entièrement déformées par l'agent. La stratégie dans ce cas, consiste à protéger le contribuable dans ses erreurs ou forfait. Par exemple, l'abandon d'un redressement se rapportant au relèvement du taux de marge d'une entreprise ou simplement la réduction considérable dudit taux. Ainsi, l'agent dans la mise en œuvre de son pouvoir sur les entreprises, agit sur ces chefs de redressements en faisant surtout recours à son pouvoir discrétionnaire qui dans une certaine mesure semble être un abus de droit pour impacter l'impôt mis à la charge des entreprises moyennant un fort présent. Dans cette hypothèse, l'entreprise tire beaucoup d'avantage du maintien de l'asymétrie de l'information entre les acteurs publics parce qu'elle paie moins d'impôt.

La deuxième, elle indique le caractère proportionnel du troc sur l'impôt. A l'opposé de la première, dans celle-ci l'entreprise est invitée à verser une somme d'argent en contrepartie du service rendu par l'agent. Si le montant du présent est petit alors l'agent se réserve également le droit de réduire d'un petit montant la cote due. Cela explique la largesse de déformation de l'information détenue par l'agent. Les entreprises dans cette hypothèse ressentent beaucoup plus le poids de l'impôt pour avoir payé peu de présent.

Il arrive des cas dans lesquels la promesse faite par l'agent de réduire un maximum de montant de la cote ne se réalise pas en raison de la vigilance de l'agent principal ou simplement lorsque le pilotage du dossier est confié à un groupe d'intégration visant une accélération des procédures d'imposition. Il s'agit là de la troisième hypothèse. A ce niveau surtout, l'impôt est fortement ressenti par l'entreprise comme un ennui.

Enfin, la quatrième hypothèse est presque inexistante mais, on ne saurait l'écarter puisque certains agents négocient mal parfois avec les entreprises. Il faut préciser que même si l'impact est grand pour l'entreprise qui en bénéficie parce qu'elle payera moins d'impôt, l'analyse à faire rejoint le développement fait dans la première hypothèse où la référence serait l'entreprise citoyenne. L'entreprise ayant eu ce comportement vis à vis de l'agent et par peur d'être sévèrement imposée les années à venir, finit par honorer sa promesse. C'est ce qui explique la rareté des conditionnalités de cette hypothèse. Cependant, il arrive parfois que le contribuable oppose un refus catégorique au paiement de l'impôt ce qui entraîne d'énormes conséquences.

B- L'opinion défavorable du contribuable à l'impôt

Plusieurs approches ont été développées pour expliquer la faible rentabilité du contrôle fiscal. Cette opinion défavorable du contribuable est due à plusieurs causes dont la résistance du contribuable à l'impôt. L'impôt ne bénéficie pas d'une opinion favorable chez le contribuable qui a toujours considéré ce dernier comme un ennui. La situation économique du contribuable affectée par la conjoncture économique commande souvent le comportement de ce dernier et peut l'inciter à la fraude. Aussi, faut-il reconnaître que le niveau de prélèvement justifie le comportement du contribuable. En effet, plus le niveau de prélèvement est élevé, plus on l'incite à la fraude. Il y a aussi les individus qui ne se conforment pas aux obligations fiscales et qui sont souvent de contribuables égoïstes ayant une attitude positive à l'égard de la fraude fiscale et une attitude négative à l'égard de l'administration fiscale. Lorsque le citoyen croit que l'indiscipline fiscale est une pratique courante, la probabilité qu'il ne respecte pas lui-même les obligations fiscales serait plus grande.

Ce comportement qu'a souvent le contribuable peut s'expliquer aussi sur le plan politique. Les choix politiques d'octroi des avantages fiscaux et le poids fort des groupes de pression dans la décision fiscale ont renforcé la position du contribuable dans la tendance à la fraude. On sait bien que tout le monde ne paye pas l'impôt de la même manière. Les politiciens n'hésitent pas à accorder des avantages fiscaux à leurs proches politiques. Ici, il se pose le problème de l'équité. Le comportement du contribuable est ainsi influencé par

deux sentiments à savoir que le système le traite injustement par rapport aux autres et que le gouvernement fait très peu avec les recettes collectées.

En plus de tout ce qui est dit ci-dessus, l'incertitude des garanties que peut attendre le contribuable de l'Etat crée en des comportements réticents vis-à-vis de l'impôt. *"Rien ne paraît plus arbitraire que le rehaussement d'imposition qui est mis à la charge d'un contribuable suite au changement de l'interprétation du texte fiscal sur laquelle était fondée l'imposition primitive, soit en violation de l'accord qui était intervenu entre ce contribuable et son inspecteur. La loyauté que l'on exige des contribuables dans le système de la déclaration (même contrôlée) s'accorde mal avec le fait du prince ou le reniement de la parole donnée ; la moralité fiscale ne devrait pas emporter moins d'obligations pour l'administration que pour le contribuable¹¹⁹".* La loyauté se définit comme étant, la fidélité à tenir ses engagements, à obéir aux lois de l'honneur, de la probité, de la droiture¹²⁰. En outre, sur un plan éthique, il serait injuste que l'administration, ayant remis en cause sa propre interprétation d'une disposition fiscale, puisse faire subir au contribuable les conséquences de ce changement d'interprétation. Par conséquent, la sécurité du contribuable serait gravement affectée si celui-ci n'était pas assuré d'être traité conformément à la doctrine en vigueur à la date des opérations qu'ils concluent¹²¹. Et une telle attitude de la part de l'administration n'est pas sans conséquence, car cela laisse le contribuable honnête complexé, et enfin de compte, ce dernier peut rejoindre le rang de ceux qui sont malhonnêtes. D'où l'asymétrie apparaît comme une insuffisance rentable du contrôle fiscal.

SECTION2: L'asymétrie: un handicap du contrôle fiscal

Le contrôle fiscal de déclaration des contribuables s'inscrit dans le cadre normal du système déclaratif. Dans les sociétés modernes, il implique également une acceptation personnelle car les contribuables ne souhaiteront qu'une répartition équitable des charges publiques. A ce titre, ils trouvent parfaitement légitime que l'administration fiscale contrôle

¹¹⁹ J.-C. MARTINEZ, « Le statut du contribuable », L.G.D.J., 1980, p.137.

¹²¹ M. BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, Paris, L.G.D.J., 5e édition, 2003 p. 182.

le fonctionnement du système déclaratif, c'est-à-dire qu'elle s'assure de la régularité et de la sincérité des déclarations fournies par les contribuables étant donné que ce système ne repose sur la base de présomption.

Sur le plan administratif, le contrôle permet surtout de déceler d'éventuels cas de fraude afin de permettre à l'Etat d'améliorer ces recettes provenant des impôts perçus par rapport aux activités menées par les entreprises privées. C'est ainsi que le manque de ces informations peut provoquer l'amenuisement de l'assiette fiscale (**Paragraphe1**) puis conduire à la négociation (**Paragraphe2**) organisée par l'agent vérificateur.

PARAGRAPH1: L'amenuisement de l'assiette fiscale

L'assiette fiscale est entendue de la répartition ou de la base de calcul de l'impôt¹²². Le montant de l'impôt dû sera le plus souvent obtenu par multiplication de l'assiette par un taux. Par exemple, pour l'impôt sur le revenu des individus, l'assiette fiscale est la somme des revenus imposables et des bénéfices imposables ; pour un impôt foncier, l'assiette est la valeur locative cadastrale ; pour la TVA, l'assiette est le chiffre d'affaires ; pour l'impôt sur les sociétés, l'assiette est le résultat net avant impôt.

Pour que cette assiette soit la juste, il est nécessaire que des informations justes soient recueillies sur les activités des contribuables. Quand ces informations sont biaisées, le fisc se trouve confrontés à une difficulté d'identification du potentiel contributif des entreprises (A), aussi la pertinence des décisions fiscales prises par les autorités administratives et politiques est mise en cause (B).

A- La difficile identification du potentiel contributif des entreprises

Il s'avère indispensable pour l'administration fiscale de faire usage de son pouvoir d'information à travers la demande d'information, les demandes de renseignements, d'éclaircissements et de justifications afin de mieux maîtriser le potentiel contributif de l'entreprise. Si ces trois types de demandes sont respectivement empreints d'un degré croissant de contrainte sur le contribuable, il faut reconnaître que l'asymétrie d'information en faveur du contribuable réduit leur effet dans la pratique en République du Bénin. Plutôt que le pouvoir de recoupement institué qui s'exerce grâce au droit de communication qui

¹²² Dictionnaire universelle francophone p.91.

véhicule les informations recueillies auprès des tiers et permet de vérifier la véracité des réponses en matière fiscale s'exécute automatiquement, ce pouvoir semble s'exercer au cas par cas ; donnant ainsi des opportunités à la fraude fiscale.

Les contrôles fiscaux peuvent revêtir diverses formes qui permettent des examens plus ou moins approfondis et sont également établis pour s'adapter aux grandes entreprises afin de pouvoir par le biais des différentes informations collectées, faciliter le pouvoir de décision de l'administration fiscale et de pouvoir imposer l'entreprise concernée selon sa capacité contributive. Une telle ambition passe par une analyse des déterminants de la décision de fraude individuelle ou comment les modifications des paramètres fiscaux attachés au contrôle, ou l'utilisation de techniques d'imposition alternatives, influent sur son ampleur. Disposant de toutes les informations relatives à l'entreprise, le risque de fraude devient donc minime. Ainsi, l'asymétrie d'information dont elle bénéficie, se trouverait donc réduite car l'autorité fiscale disposerait de son potentiel contributif. Dès lors, il ne bénéficie plus de la première opportunité de fraude au stade de l'évaluation de la matière imposable lors de la déclaration fiscale.

Dans le système de contrôle béninois, l'agent contrôleur jouit d'une position de monopole et d'un avantage informationnel qu'il monnaie à sa guise plutôt que de s'en servir pour réduire autant que peut se faire les difficultés liées à l'identification des résultats imposables et à l'amélioration des recettes de l'impôt. Cet état de chose nous amène à nous interroger sur le devenir des décisions fiscales prises par l'administration des Impôts et des droits indirects.

B- La pertinence des décisions fiscales

Comme dans bien d'autres Etats, au Bénin, la mise en œuvre des prérogatives de l'administration fiscale met à l'épreuve la théorie de l'asymétrie d'informations. Au fait, le pouvoir d'imposition implique la détermination de l'assiette de l'impôt qui, à son tour nécessite la collecte des informations préalables. Ces informations sont interprétées¹²³ par l'agent des impôts (l'inspecteur gestionnaire ou vérificateur de dossiers) au regard de la loi

¹²³ L'interprétation de la loi est un attribut du juge, toutefois, l'administration fiscale est amenée à interpréter certaines dispositions de la loi fiscale. Cette interprétation donnée par l'administration constitue la doctrine administrative. L'agent fiscal s'appuie sur cette doctrine pour rechercher le fait générateur de l'impôt à partir du comportement du contribuable.

fiscale en vue d'une « décision »¹²⁴ à prendre (maintien ou non des données dans l'assiette de l'impôt). Or, le supérieur hiérarchique ayant à charge le service public n'a aucun moyen en l'état actuel des choses d'accéder à l'ensemble des informations détenues par l'inspecteur gestionnaire ou vérificateur des dossiers fiscaux, de sorte que, la décision fiscale prise par ce dernier est entérinée¹²⁵ et portée à la connaissance du contribuable. Cette relation informationnelle ne permet pas à l'autorité administrative qu'est le Directeur Général des Impôts (DG) via le chef du service de prendre une décision « juste »¹²⁶ ou en tout cas en toute conscience et liberté. Car, c'est lui qui a reçu la délégation de pouvoir d'agir au nom de l'autorité centrale qui est le Ministre de l'Economie et des Finances.

L'information étant au centre de la stratégie fiscale, le modèle bureaucratique sous-entend que les objectifs de ceux qui administrent l'impôt peuvent diverger de ceux des électeurs et de ceux des politiciens. L'imperfection de l'information est significative et explique l'apparition d'une marge de manœuvre entre l'agent et le contribuable. Dans le modèle bureaucratique comme celui du Bénin, ceux qui administrent le programme fiscal ont bien entendu plus d'informations que le législateur mais semble les garder pour leur profit personnel et corporative. Cette asymétrie d'information complique donc la tâche au législateur dans l'évaluation du fonctionnement de l'administration mais influence également la prise de décision. L'élément déterminant dans ces problèmes d'information est le coût de son acquisition. A partir du moment où il est onéreux de rechercher

¹²⁴ La décision ici s'entend l'acceptation ou le rejet de la preuve souscrite par le contribuable ou de l'opération qu'il n'a réalisé qui de facto conduit à la réduction ou à l'augmentation de la quotité de l'impôt à supporter. Il s'agit d'un acte administratif indiquant la position de l'administration fiscale 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 vingt (20) jours pour apporter la preuve de sa décharge.

Le plus souvent les contribuables n'aiment pas contredire l'inspecteur pour deux motifs fondamentaux : en un premier temps, ils pensent que la contradiction les exposerait comme contribuables rebelles au point d'être toujours plus imposés par tous les inspecteurs car « les loups ne se mangent pas entre eux » disent-ils puis en un second temps lorsqu'ils arrivent à ester l'administration en justice, en la faveur de la lenteur de celle-ci et au regard de leur économie fragile (faible) n'arrivent pas à résister (faible capacité de paiement des honoraires), le coût de l'avocat et les tracasseries administratives étant autant de facteurs démobilisateurs. En conséquence, ils se résignent en « être soumis », et font donc malgré eux la volonté des inspecteurs. La décision s'entend également de la règle applicable car, en dehors de la norme, il existe une multitude de règles informelles liées à l'interprétation personnelle de l'inspecteur surtout là où la doctrine administrative est absente. Ainsi, le comportement des inspecteurs varie selon leur humeur, expérience, position partisane ou l'influence du contribuable.

¹²⁵ 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.

¹²⁶ Le juste impôt fait intervenir ici la notion d'impôt indemne de tout vice de procédure et de toute manœuvre frauduleuse.

l'information, il peut être cohérent d'abandonner à l'institution en place cette marge de manœuvre qui constitue un hic pour l'efficacité du contrôle.

Cependant, les manifestations de la fraude, prise dans son sens le plus large, sont diverses et on observe que des stratégies différentes, voire plus élaborées d'une entreprise à l'autre, l'autorité fiscale de son côté est supposée disposer de la possibilité d'ajuster ces prévisions quant à l'opportunité d'un contrôle, notamment après analyse des déclarations. L'hypothèse d'asymétrie d'information sur la technique de sélection des déclarations à contrôler de l'autorité fiscale fait, qu'est exclue toute procédure d'engagement initial sur des probabilités de vérification qui rendraient impossible l'utilisation stratégique des informations véhiculées dans les déclarations.

En définitive, ni les autorités administratives, ni les autorités politiques ne disposent de renseignements fiables pour une bonne conduite de la politique fiscale de l'Etat. Elles ne disposent pas d'éléments d'appréciation concernant par exemple chaque domaine d'activité. Et si la justice fiscale est un objectif que doivent viser ces dernières, cela ne peut être atteint. Ces différentes autorités se trouvent obligées de passer par la négociation en vue d'une disposition de renseignements fiables dans le cadre du contrôle fiscal.

PARAGRAPHE2: La négociation

Pour mieux appréhender les difficultés liées au contrôle fiscal de l'impôt, il urge ici d'insister sur la notion de corruption. La négociation dont il est question ici n'est rien d'autre que le phénomène de la corruption, c'est à dire la négociation qui a lieu entre l'agent vérificateur et le contribuable et dont le but est de compromettre ou d'éviter l'impôt. La négociation est d'abord provoquée par le vérificateur (**A**) puis encouragée (**B**).

A- Une négociation provoquée

Une étude pré-exploratoire des experts fiscalistes du FMI du département de l'AFRITAC de l'OUEST, et autres (chercheurs, enseignants de l'ENAM, experts comptables, conseils fiscaux) portant sur sept agents (quatre gestionnaires et trois vérificateurs) et trois grandes entreprises a été d'une importance capitale dans cette recherche. Les chefs d'entreprises qui en temps normal ne pourraient se confier (dire la

vérité des choses) viennent à la suite d'une mauvaise « passe »¹²⁷ entre eux et les agents gestionnaires ou vérificateurs de leur dossier, porter à la connaissance de tous leur mésaventure c'est-à-dire expliquer le ou les mécanismes utilisés par ces inspecteurs pour faire varier à volonté le montant des impôts mis à la charge des entreprises.

En total accord avec M. BERNOUX, il paraît inéluctable d'enrichir l'analyse systémique des administrations fiscales avec une analyse par l'acteur ou vice-versa¹²⁸. L'auteur, prenant comme piliers de l'analyse stratégique les trois éléments suivant : l'asymétrie d'information avec son corollaire la théorie des signaux, la notion de délégation de pouvoir¹²⁹ et la notion d'incertitude¹³⁰ trouve en ces éléments, le terreau de la négociation que provoquent les contrôleurs. En dehors de ces éléments il faut bien se rappeler que le poids de l'environnement est une source d'incertitude majeure¹³¹ en tant que tel que c'est le climat.

De ce fait, par exemple, un agent qui voudrait exceller dans la rétention de l'information sera incité à ne pas révéler ses talents en la matière à l'autorité administrative et au besoin sera incité à être bienveillant vis-à-vis d'elle. L'autorité le désignera délégataire du pouvoir d'imposition en fonction des informations contenues dans son dossier administratif sur sa capacité ou sur ses possibilités techniques ou simplement sur une base de clientélisme. Dès lors, l'agent devient incontournable dans la gestion des informations collectées donc dans l'émission de l'impôt. Dans la pratique on constate que cette négociation qui a été provoquée, vue son importance, devient une négociation encouragée.

B- Une négociation encouragée

¹²⁷ La mauvaise « passe » s'entend ici d'une négociation non aboutie de ce que j'appelais « le troc sur l'impôt ».

¹²⁸ P. BERNOUX, *La sociologie des organisations*, Paris, Seuil, 1985, pp. 139 et 140.

¹²⁹ Nous pouvons définir le pouvoir comme étant la capacité pour certains individus ou groupes d'agir sur d'autres individus ou groupes.

¹³⁰ P. BERNOUX, *op. cit.* p. 156.

¹³¹ *Op. cit.*, page 153.

La théorie positiviste de l'agence (partage de l'information sur l'impôt) vise à expliquer les formes d'organisation afin de réduire les coûts d'agence ; et la théorie normative de l'agence s'intéresse quant à elle, aux mécanismes de contrôle et d'incitation pour la réduction de ces coûts dits d'agence, qui sont en fait des coûts d'opportunité résultant de la circulation imparfaite de l'information. Une relation d'agence apparaît dans quasiment toutes les relations contractuelles et la relation de délégation de pouvoir ne fait pas exception. Elle apparaît lorsque deux entités sont en scène, le principal qui en l'espèce est l'autorité administrative, représentant l'employeur qu'est le gouvernement (Etat) qui par acte administratif (note de service en général) engage une autre personne (l'agent, l'inspecteur gestionnaire ou vérificateur) afin de lui confier une tâche d'intérêt général à exécuter et détermine la façon dont celui-ci sera rémunéré (salaire). La principale caractéristique de cette relation qui constitue d'ailleurs son principal problème, est qu'elle évolue en asymétrie informationnelle. Cette asymétrie d'informations se trouve être en faveur de l'agent. Celui-ci, ayant tendance à avoir un comportement opportuniste et là, nous rejoignons la théorie des coûts de transaction, car, il peut utiliser cet avantage afin de manipuler la hiérarchie (chef service) et capter ainsi une rente informationnelle au détriment du principal. Les actions de l'agent affectent alors le bien-être du principal (il fait perdre beaucoup d'argent à l'Etat). Dans le détail de l'espèce, il faut dire que la qualité des informations collectées par l'inspecteur gestionnaire ou vérificateur (l'agent) ayant à charge la gestion de l'impôt, dépend largement de sa compétence, de ses capacités techniques et du niveau d'organisation des entreprises contrôlées et de l'Administration elle-même. Or, dans le contexte actuel, les entreprises travaillent avec des moyens modernes comme la comptabilité informatisée, les techniques modernes de l'information, la gestion virtuelle de l'espace en imagerie et communication (GSM) avec en face une Administration caduque parce que dépourvue d'un Progiciel de gestion intégrée (PGI)¹³². De sorte que, les recoupements ordinaires « logiques » sont difficiles à réaliser voire même impossibles.

¹³² Langages communs par mimétisme par le biais des logiciels de type ERP, PGI (progiciel de gestion intégrée), c'est un système unifié d'information intégrée ou de gestion intégrée qui facilite : l'optimisation et la rapidité, la saisie unique des données, la cohérence et l'homogénéité, l'intégrité et l'unicité de l'information, le partage facilite, le passage de l'information, la minimisation des coûts, la globalisation de l'information du personnel, la maintenance est assurée par l'éditeur et non par les services informatiques de l'entreprise et il est garantie par l'éditeur.

Dans ces conditions, l'autorité administrative peine à avoir des informations de type logique que le gestionnaire ou vérificateur possède pour les avoir collectées lors de la mise en œuvre des procédures d'imposition dont l'exercice du droit de communication. Un deuxième type d'informations existe en possession de l'agent « les découvertes » que le contrôle a révélé et qui n'existe nulle part que dans l'entreprise vérifiée et /ou avec ses parties prenantes directes comme ses fournisseurs, ou ses clients ou sa banque etc. En clair, ce deuxième type d'information n'existe peut-être pas dans l'Administration et c'est l'agent seul qui en a connaissance. De ce détail, il ressort deux types d'informations primordiales pour la bonne marche de la relation hiérarchique, en vue de l'obtention d'imposition juste, transparente et équitable. Mais, ces deux types d'informations restent inconnus du principal, en particulier au moment de l'engagement initial, il peut alors découler un risque de sélection adverse ainsi que d'aléa moral, conduisant à la capture par l'agent d'une rente informationnelle.

La théorie de l'agence, afin de réduire ce risque de capture du principal, insiste sur la mise en place de mécanisme contractuel de contrôle et d'incitation. L'objectif est à la fois de réduire l'asymétrie informationnelle par des mécanismes de révélation de l'information détenue par l'agent et d'inciter celui-ci à réaliser l'effort nécessaire afin d'atteindre l'objectif fixé par le principal. On doit mener en parallèle ces deux types de mécanismes, car si l'on s'attache uniquement à la révélation de l'information, l'agent peut ne pas être incité à l'effort.

CHAPITRE II: POUR UN CONTROLE FISCAL EFFICACE

Le fonctionnement des appareils fiscaux est souvent entravé par des distorsions liées au caractère coercitif de la collecte fiscale. Celles-ci peuvent être analysées en tant que coûts d'efficacité. D'un autre côté, la plupart des analyses économiques de l'impôt ignorent ces distorsions. Or celles-ci invalident du fait de la fraude et de l'évasion fiscale, l'efficacité même des procédures fiscales. Le contrôle fiscal ainsi vidé de son contenu nécessite d'être dynamisé (**SECTION1**), puis après le renforcement de la brigade de contrôle (**SECTION2**) serait aussi d'une importance capitale en la matière.

SECTION1: La dynamisation du contrôle fiscal

La redynamisation du contrôle importe beaucoup si l'on tient à ce que le contrôle ne soit pas vidé de son essence. Dans un Etat à budget essentiellement fiscal comme le nôtre, on ne saurait ignorer le rôle que le contrôle fiscal peut jouer dans la collecte des recettes. Ainsi, pour une redynamisation du contrôle fiscal, il est envisagé l'informatisation du contrôle fiscal (**Paragraphe1**), aussi la DGE a besoin d'être dotée d'un régime particulier (**Paragraphe2**).

PARAGRAPH1: Un contrôle informatisé

La place qu'occupe aujourd'hui l'informatique dans la gestion de l'information n'est plus à démontrer. Pour une rationalisation du contrôle en matière fiscale, 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 gestion axée sur les résultats, ce qui nous amène à penser qu'il est bienséant que tout ce qui peut améliorer les recettes fiscales perçues sur les Grandes Entreprises soient de mise. Tout ceci nous amène à penser qu'un répertoire informatisé des grandes entreprises est nécessaire (**A**), pour aboutir à la synchronisation des résultats du contrôle (**B**)

A- La nécessité d'un répertoire informatisé des grandes entreprises

Le répertoire est un fichier qui prendra en compte toutes les Grandes Entreprises. C'est une liste exhaustive de toutes les grandes entreprises mises en ligne. Le fichier doit fournir tous les renseignements sur ces dernières. Il doit servir aussi d'une base de données statistique pouvant permettre aussi d'outil d'analyse.

Il faut reconnaître que l'avènement de l'Identifiant Fiscal Unique (IFU) est un grand pas mais cela ne suffit pas pour résoudre le problème.

Un tel répertoire non seulement est outil de transparence mais au même moment, il est une véritable base de données statistiques. Il peut servir d'élément d'analyse de la véritable rentabilité du contrôle fiscal. Ce répertoire contiendra des données sur la comptabilité des Grandes Entreprises, objet de notre étude. Ces données seront d'une grande utilité en matière d'évaluation de l'assiette imposable. En plus de tout ce qui précède, le répertoire doit contenir des renseignements sur les contributions fiscales annuelles versées par chacune des sociétés.

Mais il faut reconnaître que ces dispositions ne satisfont entièrement pas les préoccupations de transparence telles défendues par les exigences fiscales actuelles cela nous entraîne donc dans une nécessité de nouvelles dispositions légales. Dans l'esprit de parfaire ce domaine d'activité de l'administration fiscale, ce travail se donne la tâche de faire certaines propositions qui sont certainement opportunes en la matière. A l'ère de l'informatique, la gestion en réseau informatique peut s'avérer efficace en matière de contrôle fiscal. En effet elle présente beaucoup d'avantages pouvant améliorer le contrôle fiscal.

D'abord l'outil informatique a des avantages et inconvénients sur le plan matériel. L'administration fiscale a le devoir de fournir à l'opinion publique tout renseignement sur le contrôle fiscal en tout lieu et à tout moment. La disposition légale dont il est ici question doit être très explicite. Elle doit préciser tout ce qui doit rentrer dans l'établissement de ce répertoire, aussi, elle doit clarifier le déroulement du contrôle informatisé.

La liste dont il est question doit constituer un véritable répertoire pour mieux s'informer sur les grandes entreprises. Elle doit non seulement informer sur le nombre réel de ces entreprises mais elle doit aussi renseigner sur les activités qu'elles mènent. On ne

peut véritablement lutter contre la fraude fiscale sans chercher à mieux connaître les entreprises et leurs activités. La liste doit jouer ici le rôle d'identificateur de ces dernières.

Pour mieux permettre d'identifier les entreprises, le répertoire doit contenir certaines mentions. D'abord, il doit sérier les entreprises en secteur. Il y a plusieurs secteurs d'entreprises selon les activités qu'elles mènent. La fraude ne peut être organisée de la même manière, qu'il s'agisse d'une société de fabrique ou d'une société commerciale. Il n'est toujours évident que la méthode de contrôle efficace soit la même pour des sociétés de différents secteurs. Le classement des entreprises par secteur doit avoir pour avantage, la spécialisation du contrôle selon que l'entreprise soit de tel secteur ou de tel secteur.

Après le classement des entreprises par secteur, vient l'identification proprement dite. Au Bénin, l'avènement de l'I.F.U est une avancée notable dans l'identification des entreprises. Il a été institué par le décret n°2006-201 du 8 mai 2006 portant création d'un numéro d'identifiant fiscal unique et d'un répertoire national des personnes, institutions et associations. Concernant les informations que doit contenir l'I.F.U, on peut déjà lire au niveau de l'article 5 dudit décret que " le numéro I.F.U ne comporte aucun code caractéristique de l'unité qu'il identifie. Il est composé de treize(13) chiffres dont le dernier est le chiffre clé.

Le répertoire qu'on propose ici, dans le cadre de ce travail doit permettre non seulement d'identifier l'entreprise mais aussi de la localiser. Dans ce répertoire, il doit figurer les mentions suivantes:

- l'intitulé de l'entreprise
- le lieu d'implantation
- la précision des succursales s'il y en a et éventuellement leurs lieux d'implantation
- la précision et la description des activités menées.

Voilà en quelle que sorte ce que pourrait être le contenu de ce répertoire qui doit permettre aux agents vérificateurs d'avoir des informations sur les entreprises avant de mieux appréhender les orientations possibles qu'ils peuvent faire pour un contrôle dont la rentabilité serait meilleure. Toute cette mesure pourrait mieux les inspirer à l'étape de la programmation du contrôle.

B- La synchronisation systématique des résultats du contrôle

L'incursion de la cybernétique dans le contrôle fiscal règlera à coup sûr plusieurs problèmes qui minent le secteur. La DGE¹³³ est la direction en charge du contrôle des grandes entreprises, mais c'est le SCF¹³⁴ qui assure le contrôle proprement dit. En effet, il est ciblé chaque année, un domaine d'activité commerciale dans lequel s'opèreront des contrôles pendant ladite année. C'est d'autant plus normal que ce service ne dispose pas suffisamment de ressources humaines pour faire face à la rocambolesque tâche que demande le contrôle des entreprises de cette taille.¹³⁵ C'est une maladresse de la part de l'administration fiscale que de cibler un domaine commercial pour les actions à mener dans une année.¹³⁶ Ainsi, des domaines peuvent être abandonnés sans contrôle pendant des années.¹³⁷ Le contrôle, tel qu'il est organisé aujourd'hui, a plus un effet dissuasif. Le contrôle fiscal, loin d'être un instrument de dissuasion, il doit jouer un véritable rôle de gendarme s'agissant de la sauvegarde des ressources fiscales. C'est d'ailleurs pour cela qu'il est proposé un outil adéquat pouvant faciliter un contrôle plus ou moins exhaustif, ou tout au moins pouvant faciliter le suivi électronique des activités commerciales des entreprises.

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 la plupart des grandes entreprises disposent de l'outil informatique dans la gestion de leurs comptabilités, ce n'est pas l'administration qui refuserait de faire un effort à son niveau. Il est temps que le contrôle fiscal fasse un bon en avant. Les entreprises doivent être amenées à remettre leur comptabilité sous forme informatisée aux vérificateurs.

On peut tout au moins exiger aux grandes entreprises ce fichier comptable informatisé parce qu'on est quasiment sûr que ces dernières ont déjà dépassé l'étape de la tenue manuelle de leurs comptabilités. C'est pourquoi il faut comprendre le fait que ce travail a ciblé les grandes entreprises. Elles paraissent actuellement aux yeux de tous

¹³³ Direction des Grandes Entreprises

¹³⁴ Service du Contrôle Fiscal

¹³⁵ Le contrôle des écritures comptables d'une grande entreprise s'étend souvent sur des mois.

¹³⁶ Ce ciblage peut inciter à la fraude fiscale, parce qu'un domaine non ciblé peut s'exposer à la tentation de la fraude.

¹³⁷ Si la tâche n'est déjà pas facile pour un contrôle annuel, ce n'est pas celui de plusieurs années qui ne sera pas difficile.

comme les seules pouvant permettre d'enclencher une telle réforme en matière de contrôle fiscal.

Une telle réforme ne doit pas être considérée comme une avancée technologique, mais l'on devrait comprendre que dès l'avènement de celle-ci, les contraintes pour les entreprises deviennent très importantes et cela devrait engendrer des avancées majeures sur la responsabilisation des entreprises en matière fiscale.

Afin d'éviter les risques en termes de confidentialité, l'administration doit faire preuve de professionnalisme. 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 sans récupérer des données de ces derniers. Cette mesure paraît importante quand on sait bien le rôle que peuvent jouer les informations sur la comptabilité d'une entreprise¹³⁸. La synchronisation systématique des résultats du contrôle apparaît à notre avis comme un régime particulier pour la DGE.

PARAGRAPHE2: Un régime particulier pour la DGE

La concrétisation de la performance du contrôle fiscal tant souhaitée, passe nécessairement par plus de transparence, le développement d'une culture d'administration de service et des améliorations procédurales des voies de recours. C'est pour cela, il y a nécessité de réaménagement de la DGE (A) appuyé par l'édition de nouvelles normes de sanctions disciplinaires (B) contre les agents indéclicats.

A- Le réaménagement de la DGE

Appelée service des Contributions Directes, Direction des Impôts, l'Administration fiscale a été érigée en Direction Générale des Impôts et des Domaines au terme du décret n°93-44 du 11 mars 1993 portant attributions, organisation et fonctionnement du Ministère des Finances et de l'Economie.

Actuellement, la DGID est régie par l'arrêté n°112/MEF/DC/SGM/DGID du 17 Février 2009 portant Attributions, Organisation et Fonctionnement de la Direction Générale des Impôts et des Domaines. Elle compte des directions techniques ou

¹³⁸ Les informations données sur la comptabilité d'une entreprise peuvent lui être fatales en matière de concurrence.

opérationnelles à compétence nationale telle la Direction des Grandes Entreprises (DGE) qui, s'occupe de l'assiette, de la liquidation, du contrôle et du recouvrement des impôts dont sont redevables sur le territoire national les entreprises soumises au régime réel d'imposition.

Dans sa nouvelle configuration, la DGE est apparue comme le lieu d'exercice des fonctions essentielles à la mobilisation des recettes fiscales : l'identification des grandes entreprises, la gestion des dossiers fiscaux, l'information des contribuables, le recouvrement et le contrôle, tout ceci dans le cadre d'une vision d'ensemble. La DGE comprend les services d'assiette, de contrôle fiscal, la recette principale et la cellule informatique¹³⁹.

La contre-performance du contrôle relevant de la compétence de la DGE peut se résumer aux difficultés de recoupement des informations, à la qualité des programmes de vérification, aux difficultés d'appréhension du revenu des personnes physiques et aux difficultés à cerner la matière fiscale. Entre autre, les difficultés de recoupement des informations sont dues à l'insuffisance de logiciels de recoupement et à l'absence de mise en réseau et de relation fonctionnelle entre certains services stratégiques de la DGID.

Par ailleurs, la Direction des Opérations d'Assiette de la Direction des Grandes Entreprises devra disposer d'une certaine autonomie pour les contrôles sur pièces à effectuer par les services d'assiette. Le contrôle de TVA des grandes entreprises et les structures d'enquêtes devront être des appuis importants à la confection des programmes de contrôle à travers les résultats de leurs travaux, qui constitueraient une source importante de sélection et de programmation des dossiers. Cet apport devrait être efficace s'il s'accompagne de la création d'un centre informatique de recoupement des données qui constituera, une banque de données fiables sur les contribuables et qui, par la mise en œuvre d'un certain nombre de logiciels, relèvera les anomalies et irrégularités des dossiers et permettra ainsi d'alimenter les programmes de contrôle fiscal de manière performante.

De nos jours, les grandes tendances de fraude s'appuient sur la généralisation des technologies de l'information et de la communication au sein de nos économies et de nos sociétés. Les trois grandes tendances de fraude, qu'il s'agisse du travail dissimulé, de la fraude internationale ou de la fraude utilisant les technologies de l'information et de la

¹³⁹ Article 25 de l'arrêté n°I12/MEF/DC/SGM/DGID du 17 février 2009 portant attributions, organisation et Fonctionnement de la Direction Générale des Impôts et des Domaines.

communication, ont une caractéristique commune : elles sont de plus en plus difficiles à détecter par l'analyse de la seule comptabilité de l'entreprise. Les contrôles traditionnels, comme la vérification de comptabilité ou le contrôle comptable d'assiette, apparaissent donc de moins en moins opérants face à ces types de fraude.

Le contrôle étant dissuasif, la présence de l'administration sur le terrain, auprès des contribuables, apparaît comme un élément indispensable pour l'atteinte des objectifs de performance. Pour y parvenir, la DGE devra bénéficier d'un aménagement spécial pouvant lui permettre le développement de sa présence de manière à matérialiser de différentes façons – le contrôle sur place ponctuel, le contrôle sur pièces plus fréquent... – avec pour objectif de multiplier les contacts avec le contribuable. Ceci passe également par une amélioration de la coordination entre les administrations de contrôle, de façon à accroître l'impact des contrôles réalisés. Ainsi, le développement de la couverture du tissu fiscal pourrait accroître de manière sensible les recettes fiscales des grandes entreprises. Car, la présence des administrations de recouvrement sur le terrain, de façon à afficher leur vigilance face au risque de fraude, a toujours constitué un enjeu fondamental au regard duquel les taux de couverture du tissu fiscal par les contrôles peuvent sembler aujourd'hui décevants.

La nécessité du régime spécial de la DGE est d'un enjeu encore plus impératif dans un contexte où la fraude est de moins en moins détectable depuis le bureau. C'est pourquoi il paraît indispensable de prendre des mesures dans le sens d'une augmentation de la présence de l'administration grâce au développement de nouvelles modalités de contrôles au profit des services de contrôle de la DGE afin de réduire autant que peut se faire le pouvoir discrétionnaire des agents vérificateurs, le renforcement en personnel de la DGE s'avère être une conséquence probable de ce régime particulier. Au regard de l'insuffisance du réaménagement au sein de la DGE, une nouvelle norme disciplinaire s'avère indispensable.

B- L'édition de nouvelles normes disciplinaires

Aujourd'hui au Bénin, de nombreux agents de l'Etat manquent quotidiennement à leurs devoirs.

L'objectif à ce niveau est de parvenir à infliger des sanctions aux agents coupables de la pratique de corruption. Par exemple, lorsque l'agent amène l'Etat 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'Etat pour lui faire prendre conscience de son acte. Comme développer 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 »¹⁴⁰. Le fonctionnement de la Direction Générale des Impôts et des Domaines (DGID) 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 corruption¹⁴¹, il n'en demeure pas moins que des mesures punitives exceptionnelles sont nécessaires pour le domaine du contrôle 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'Etat, 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. La gestion routinière au sein des administrations et des services publics favorisent les pratiques corruptives. Il faut donc évoquer les éléments les plus significatifs de cette gestion publique. Elle n'est pas le fait des seuls agents vérificateurs mais résulte aussi et surtout des interactions entre ces derniers et les autorités administratives. En réalité, punir l'agent vérificateur seulement ne saurait résoudre le

¹⁴⁰ 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, à la date de notre soutenance, Ministre des Finances et Président du Conseil des Ministres de l'UEMOA.

¹⁴¹ Loi N°2011-20 portant lutte contre la corruption et autres infractions connexes en République du Bénin

problème parce que celui-ci agit des fois en comptant sur le soutien qu'il peut bénéficier des autorités administratives. Il importe donc que les autorités administratives qui nomment ces agents vérificateurs fassent aussi l'objet de mesures punitives.

En matière de corruption, et le corrupteur et le corrompu sont tous des acteurs actifs. S'il est vrai que l'agent vérificateur corrompu n'est pas seul acteur actif dans la pratique corruptrice en matière fiscale mais il se trouve qu'il est des fois, l'acteur qui incite le corrupteur à l'acte corruptif. Il faut reconnaître qu'il y a des chefs d'entreprises qui n'aiment pas se livrer à ce jeu mais ils sont souvent victimes des faits de ces vérificateurs enclins à la corruption. Cela peut conduire à des contentieux dépourvus de sens et il a aussi que le contribuable s'en sort victorieux du procès que cela peut induire. Les mesures disciplinaires serviront donc à limiter les préjudices que peuvent causer à l'Etat les agissements du vérificateur et aussi permettre d'avoir des vérificateurs plus responsables et épris de justice sociale. Au regard de la proportion que prend la corruption de jour en jour au Bénin, il est important de renforcer les organes de lutte contre ce fléau notamment la brigade de contrôle.

SECTION2: Le renforcement de la brigade de contrôle

Conformément à l'arrêté N° 339/MEF/DC/SGM/DGID portant attribution, organisation et fonctionnement de la Direction Générale des Impôts et des Domaines, et plus précisément en son article 41, la mission de brigade revient à la Direction Nationale de Vérifications et d'Enquêtes Fiscales (DNVEF). Elle joue ce rôle par le truchement de ces deux brigades à savoir la Brigade des Enquêtes Fiscales (BEF) et la Brigade de Vérification et d'Intervention Rapide (BVIR). L'efficacité du contrôle fiscal passe par l'autonomisation de la brigade (**Paragraphe1**), aussi par la transparence en matière de contrôle (**Paragraphe2**).

PARAGRAPH1: L'autonomisation de la brigade

L'autonomie étant la capacité de quelqu'un à être autonome, la brigade de contrôle en a besoin. La BEF et la BVIR dont l'essentiel des missions se résume en contrôle montre en réalité la nécessité de l'autonomisation de la DNVEF. Cette autonomisation passe

forcément par le renforcement de ses pouvoirs en matière de contrôle (A), ensuite par une dotation en logistique adéquate (B).

A- Un renforcement des pouvoirs de contrôle

L'autonomie d'action veut simplement dire une liberté d'action en matière de contrôle fiscal, aussi une habilitation à gérer de façon proprement dite le contrôle du début jusqu'à la fin. Autrement dit, la brigade doit être à même de piloter un dossier de contrôle du début jusqu'à la fin. La brigade étant plus ou moins dans un rôle de contrôle à postériori, son action doit être complète. Avec le fonctionnement actuel de la brigade qui recueille des renseignements au profit d'autres services de contrôle, le suivi ne peut être de qualité.

Le fonctionnement de la brigade ne déroge pas au modèle hiérarchique de l'administration et l'objectif de ce travail n'est pas d'envisager le contraire. L'autonomie dont il s'agit ici n'est pas absolue. Les nécessités d'un contrôle efficace nous amène à penser qu'elle a besoin d'une autonomie ne serait-ce relative. Cette autonomie, elle en a besoin pour mieux conduire sa mission de contrôle. L'autonomisation de la brigade passe forcément par sa capacité à gérer les dossiers de contrôle fiscal de façon autonome. Les renseignements recueillis doivent être exploités par celle-ci pour s'assurer de la bonne exploitation. Permettre à la brigade de conduire du début à la fin, un contrôle fiscal, c'est à dire jusqu'au redressement fiscal, c'est fait d'elle un véritable instrument de répression en matière fiscale malgré les difficultés qu'elle y rencontrera. C'est aussi un instrument utile pour contrôler les services de contrôle ordinaires à savoir par exemple les services de contrôle de la D.G.E.

En aucun cas, on ne peut prétendre d'une efficacité quelconque en matière de contrôle quand on sait bien que les résultats issus du contrôle de ce niveau doivent être retournés à ceux dont les services sont supposés être contrôlés, pour qu'ils en tirent les conséquences, puis rendre compte après à ceux qui avaient mis ces renseignements à leur disposition. Il est très clair qu'il s'agit d'une lourdeur de procédure en la matière, lourdeur qui n'est pas de nature à rendre efficace ce genre de contrôle. La brigade de contrôle non seulement doit être un instrument de dissuasion mais également un véritable instrument de répression.

Des dispositions légales ou réglementaires sont nécessaires pour renforcer cette brigade. L'administration subit l'influence du pouvoir exécutif et donc constitue une proie

facile de la politique. Le pouvoir exécutif dirige l'administration publique en général et de ce fait il est le décideur suprême en matière administrative. Tout cela peut justifier aisément l'interaction qui existe entre l'administration et la classe politique, précisément celle qui est au pouvoir. Les dispositions ci-dessus évoquées doivent être à même de libérer la brigade de contrôle de la domination de la classe politique. Il faudra à tout prix faire disparaître ou tout au moins diminuer l'interférence de la classe politique dans les activités de la brigade de contrôle. Les contribuables sont avant tout des électeurs, et les élus n'hésitent pas à chercher à rendre service à leurs électeurs. En réalité, l'élu politique est dans son rôle mais c'est surtout au droit de l'empêcher à interférer dans l'activité de cette brigade car il doit savoir que cela crée des préjudices énormes à l'Etat.

En plus d'une liberté d'action suivant les normes, la brigade de contrôle a aussi besoin d'une logistique afin de mener à bien sa mission.

B- Une logistique adéquate

La logistique occupe une place prépondérante dans les moyens dont dispose la brigade pour la mise en œuvre de sa politique de contrôle. La brigade a besoins des équipements appropriés à la grandeur des tâches qu'elle exécute. Mais malheureusement, tel n'est pas le cas. Comme on le sait bien, la brigade est sous équipée.

En effet, les renseignements recueillis par la B.E.F sont traités manuellement et cette dernière n'est pas dotée d'instruments d'aide au traitement efficace du renseignement fiscal, de véritables systèmes de croisement des données pouvant permettre de rapprocher différents éléments entre eux et d'affiner les méthodes d'analyse. Il faut toutefois noter que la D.G.I.D dispose d'une application appelée « TAKOE ». Mais cette application n'apporte qu'une aide limitée à la recherche et aux enquêtes. Aussi, « TAKOE » ne dispose pas de fonctionnalités suffisantes pour effectuer des recoupements. Ensuite, les applications B.R.E.P et B.R.V qui permettaient de faire des recoupements, ne sont-elles aussi fonctionnelles. Cela ne permet pas l'enrichissement du renseignement fiscal.

Par ailleurs, pour accomplir au mieux sa mission, elle utilise les informations disponibles au sein d'autres services de la D.G.I.D. Mais force est constater que l'accès rapide à celles-ci est quasiment impossible à cause de l'inexistence au sein de la D.G.I.D d'un réseau d'échange d'informations entre ses services. La collaboration qui devrait exister

entre les services impliqués dans le contrôle fiscal n'est pas effective. Cette collaboration est nécessaire si l'on veut créer une synergie d'action. Et, cela nécessite le développement d'un réseau de communication entre ces différents services. La difficulté d'accès aux bases de données des autres services de la D.G.I.D par la brigade rend encore plus difficile la tâche de cette dernière d'autant qu'elle-même ne dispose presque pas de base de données propre à elle.

La logistique passe aussi par la mise à la disponibilité de la brigade des équipements indispensables à l'accomplissement de ses missions. Parmi ces équipements on peut évoquer aussi le matériel roulant. Les agents de la brigade ont souvent besoin de se déplacer dans l'exécution de leurs tâches. Si ces moyens existent déjà, il faut qu'ils soient en nombre suffisant.

Tout cela ne pourrait porter si la brigade n'est dotée d'agents efficaces. En effet, la brigade a besoin d'agents spécialisés du fait de la multiplicité d'impôts induisant une multitude de techniques de fraudes. Des bourses de formations en spécialisation sont donc nécessaires pour avoir des agents dotés de véritables potentialités en matière de lutte contre la fraude fiscale. Ce qui permettrait à l'administration fiscale de mener un contrôle fiscal transparent.

PARAGRAPH2: La transparence en matière de contrôle

Chaque béninois soucieux de contribuer au développement de son pays doit donc accomplir ses devoirs de citoyenneté en s'acquittant de ses impôts et taxes. C'est ce qui explique d'ailleurs le fondement de l'impôt qui est un moyen de répartition des charges publiques entre les citoyens selon leurs facultés contributives.

Les entreprises, en tant qu'unités de production, de transformation ou de distribution de biens, ont pour objectifs la réalisation de profit et concilient difficilement rendement et civisme fiscal. Le système fiscal leur apparaît alors comme une « croix » puisqu'elle est quasi-permanente au point d'être jugée envahissante en toute action opérée par la société à savoir une nouvelle activité, un programme de recherche, une décision d'investissement, etc.

En outre, les multiples réformes fiscales, la complexité de la réglementation qui se traduit par des dispositions multiples relatives à la même nature d'impôt, la

prolifération des règles et des lois ainsi que le développement de l'économie, la concurrence accrue au sein des différents secteurs et la législation des échanges internationaux, etc., devraient pousser la société à maîtriser son environnement fiscal ainsi que sa propre fiscalité.

Malheureusement, le constat est que obnubilée par la rentabilité de leurs affaires, les entreprises perdent de vue en général leurs droits et les risques auxquels elles s'exposent en cas de manquement à leurs obligations fiscales.

Elles s'exposent ainsi à un risque énorme d'irrégularité, de choix irrationnels des avantages accordés par la loi, d'ignorance, de fraude, d'évasion ainsi que de contrôle ou de harcèlement. On ne saurait donc aller à la transparence souhaitée sans un accès libre aux résultats du contrôle (A) et, aussi sans un personnel intègre (B)

A- Un accès libre aux résultats du contrôle

Les discours tenus par les dirigeants de la DGID font bien croire que c'est une administration qui a l'ambition de "devenir une administration de service de référence". En la matière, elle ne tarit pas de stratégies pour réaliser cette ambition. Sans se prononcer sur la pertinence de ces stratégies, il convient de soumettre à la réflexion l'ajout d'un facteur qui semble ne pas être pris en compte sérieusement jusqu'à présent. C'est un facteur relatif au contrôle fiscal, il s'agit de la modernisation des relations informationnelles entre le contribuable et les services de contrôle de la DGID. Si la création des comités d'usagers ou les forums organisés entre l'administration et les chefs d'entreprise ou encore le questionnaire remis à des chefs d'entreprises répondent en partie à cette préoccupation, l'existence de ces structures ou de ces procédures ne saurait suffire à l'amélioration globale des relations non seulement avec la collectivité des entreprises, mais également entre le vérificateur et le chef d'entreprise. La communication institutionnelle de la DGID ne doit plus se contenter des seules informations relatives à la fraude fiscale ou à la dénonciation du comportement incivique du contribuable, mais elle doit aussi s'intéresser à une politique communicationnelle de mise en confiance du contribuable.

L'évaluation externe de l'efficacité du contrôle fiscal doit être rendue possible par la publication de données plus pertinentes. La publication de données relatives au contrôle

des grandes entreprises par secteur économique, géographique permettrait une analyse contradictoire entre la DGID et les acteurs économiques sur son efficacité. Loin d'être une violation de secret fiscal par une telle publication de données sur les contribuables contrôlés, il s'agira des données publiées en masse et ne comportant aucune mention nominative. A titre d'illustration, on peut évoquer le cas de l'Agence du Revenu Du Canada(ADRC) qui publie dans son rapport annuel le taux de vérification des grandes sociétés et celui des PME, pour lesquelles des objectifs sont fixés. Il faut reconnaître que ce n'est pas encore le cas au Bénin. On peut même affirmer sans ambages que la fréquence du contrôle n'est pas rendue publique. Si la mesure peut se révéler complexe, tant il est difficile de connaître avec une précision absolue le nombre exact d'entreprises, il serait souhaitable qu'une méthode soit définie afin que l'opinion publique dispose de ces données et puisse ainsi juger de l'équité du contrôle fiscal.

Au-delà des données quantitatives relatives aux contrôles fiscaux opérés par l'administration, plusieurs données pertinentes, connues de la DGID, ne sont pas publiées ou ne le sont que partiellement. Il en va ainsi du montant des dégrèvements prononcés par l'administration après un contrôle fiscal sur pièces ou un contrôle fiscal externe. Les montants des dégrèvements prononcés par l'administration durant la phase administrative comme au cours de la phase juridictionnelle permettent d'appréhender les insuffisances ou les erreurs liées au contrôle fiscal. En cherchant à être plus rationnel, une distinction entre les montants dégrévés dès la réclamation et les montants dégrévés durant la phase juridictionnelle serait également éclairante sur la qualité du travail de contentieux effectué par les services de la DGID. Remarquons ici que l'accès libre aux résultats du contrôle est conditionné par un personnel digne et intègre.

B- Un personnel intègre

Dans notre cas, nous recherchons comment le Directeur Général des Impôts en charge du service public (mission de détermination de l'impôt) perçoit l'asymétrie d'information dans laquelle évolue sa décision de délégation de pouvoir ou simplement le pouvoir hiérarchique et s'il prend des mesures dans le traitement et la réduction de cette asymétrie de l'information afin d'améliorer sa prise de décision (choix du collaborateur délégataire) dans la perspective d'atteindre une imposition plus réaliste intégrant équité et

justice fiscale et d'impulser le contrôle systématique des impositions établies en ce qui concerne le maintien ou non du délégataire à sa place.

Le bon agent sera celui « signalé » par son diplôme et son expérience. On peut supposer que les individus qui ont de fortes capacités, et qui donc sont plus productifs, sont ceux ayant obtenu des diplômes et qui sont expérimentés. Les « bons » individus sont donc prêts à consacrer un investissement en éducation plus important que les autres individus pour obtenir un diplôme qui leur permet de signaler leur qualité aux supérieurs hiérarchiques.

Pour Spence, on peut généraliser le raisonnement à d'autres produits. En considérant l'activité de communication, d'information et de la sensibilisation comme un autre signal, des entreprises qui veulent s'informer bien qu'il revient au service (Etat) de le faire, parce qu'elles ont adhéré à l'impôt, elles seront prêtes à engager des dépenses pour leur plus grande vulgarisation afin de recevoir des informations communicationnelles pour l'élargissement de leur savoir sur les questions fiscales. Dans tous les cas, la théorie de signaux vient faciliter le choix, garant d'une meilleure productivité et d'une meilleure satisfaction, rendu difficile par l'absence de transparence et par l'asymétrie d'informations. Il s'agira pour le DG d'élaborer des critères objectifs de choix, devant permettre à l'institution d'atteindre ses objectifs avec beaucoup de professionnalisme et dans la transparence¹⁴².

Tout ce qui précède participe de la qualité des agents de contrôle mais il faut noter la formation de l'agent et le nombre disponible d'agents concourent aussi à la qualité. Pour un nombre aussi élevé de grandes entreprises, il faudra aussi un nombre d'inspecteurs vérificateurs raisonnables c'est-à-dire appropriés pour un travail de cette envergure. Le renforcement de l'effectif des vérificateurs doit passer par la formation d'un nombre très élevé d'agents qualifiés en contrôle fiscal. Si on suppose que l'ancienneté de l'agent contrôleur fait de lui un agent de qualité, la formation de jeunes inspecteurs encadrés par ces anciens sur le terrain serait d'une grande avancée. La qualité de l'agent vérificateur semble très importante compte tenu de délicatesse de la mission à lui assignée. La gestion

¹⁴² La transparence est définie comme un mode d'organisation et d'action étatique visant à réduire la non réversibilité des échanges entre son administration et ses citoyens. Elle combine trois courants : la transparence communicationnelle, budgétaire et comptable ainsi que la transparence administrative qui s'inscrivent dans le but général de rendre des comptes au citoyen. La transparence est caractérisée par six dimensions principales : la communication, la publicité, la proximité, l'imputabilité, le contrôle et la responsabilité. Définition proposée par Raphaël Audria thèse de doctorat « New public Management et Transparence : essai de déconstruction d'un mythe actuel », 2004, Faculté des sciences économiques et sociales de l'Université de Genève.

de l'impôt n'est pas une simple mission quand on sait bien l'enjeu pécuniaire qu'il engendre. Certaines pratiques adoptées par les vérificateurs peuvent entacher leur qualité d'agent intègre qui est recherchée dans les missions du genre. La mission du vérificateur, au lieu d'être persuasive ne serait-ce à certain moment, elle prend souvent la forme répressive. Le contribuable se sent sous pression et son dernier recours semble souvent être l'inspecteur vérificateur. Oui, il n'a pas le choix que de faire profil bas à celui-là s'il n'a pas envie de subir des redressements fiscaux néfastes dont la plupart des dirigeants d'entreprises ont peur. Il n'est pas rare que certains de ces vérificateurs soient sollicités dans des cas de conseils comptables. Autrement dit, certains inspecteurs vérificateurs n'hésite pas à s'ériger en conseillers comptables de certaines entreprises leur donnant ainsi des astuces pour éluder l'impôt.

CONCLUSION GENERALE

La souveraineté de l'Etat passe par sa capacité à mobiliser des ressources pour mieux conduire sa politique économique et sociale. Ces ressources permettent de financer les services publics indispensables pour la collectivité nationale. Les moyens dont dispose l'Etat béninois pour la mobilisation de la majeure partie de ces ressources se trouvent être la fiscalité de porte et la fiscalité interne. Le phénomène de la mondialisation va sans doute faire perdre à la fiscalité de porte sa place de choix au détriment de la fiscalité interne. C'est pour cela que cette dernière fait l'objet de réflexions intenses chaque jour que Dieu fait et cela dans un objectif de son amélioration.

Dans le cadre de la mise en œuvre du dialogue secteur public et privé¹⁴³ portant création du cadre de concertation entre le ministre de l'économie et des finances et le secteur privé, le ministre des finances Monsieur Jonas GBIAN et son cabinet viennent de poser un acte important pour soulager les opérateurs économiques des difficultés et abus observés lors des contrôles fiscaux au Bénin. Il n'est donc secret pour personne aujourd'hui que lorsque l'administration fiscale béninoise déclenche un contrôle fiscal, le contribuable n'a aucune possibilité avant le processus qui conduit au contentieux de poser son problème devant d'autres instances en dehors de cette même administration fiscale pour analyser la pertinence du travail qui est fait par l'administration fiscale. Cette situation engendre de graves problèmes notamment la corruption, le trafic d'influence, l'abus de pouvoir et bien d'autres situations déplorables. Il est donc très important qu'un organe voit le jour afin de redonner confiance aux opérateurs économiques qui ne pouvaient pas aller au contentieux à cause des problèmes de trésorerie que leur posait la caution à constituer au trésor public. Il est à rappeler que cette caution doit être égale à la moitié du montant de l'imposition contestée. Et si nous savons aujourd'hui que les contentieux fiscaux au Bénin se mesurent en termes de milliards de francs cfa payé au trésor ou émettre une caution de la moitié des fonds objet du redressement fiscal n'est pas donné à tous les chefs d'entreprises béninoises. Et pourtant, très tôt au lendemain des indépendances, dans les premières lois et dans le Code des Impôts, cette institution était prévue.¹⁴⁴ Par cet acte, le Ministre de l'Economie et des Finances a autorisé la mise en place d'un organe consultatif dénommé « commission des impôts » qui propose une

¹⁴³ Arrêté n° 3177/MEF/DC/CTAF/SP en date du 27 Octobre 2008.

¹⁴⁴ Commission des impôts prévue par l'article 198 du CGI.

alternative au contentieux fiscal né du contrôle fiscal. Parmi les attributions de cette commission, outre la définition des bases forfaitaires d'imposition en matière de bénéfices commerciaux, artisanaux et agricoles, elle connaît aussi des différends nés entre un contribuable et un agent du fisc à la suite d'un contrôle fiscal.

Dans le domaine de la fiscalité, le Bénin a opté pour le système déclaratif dont le corollaire est le contrôle fiscal. Le contrôle fiscal a pour but de vérifier l'exactitude des déclarations souscrites. Le contrôle fiscal est encadré par des normes d'origine interne, communautaire et internationale. Ces normes constituant la base légale du contrôle fiscal sont multiples et permettent au contrôle de se dérouler selon les règles démocratiques.

Si l'objectif à atteindre en faisant le contrôle est de permettre à l'Etat de rentrer en possession de l'impôt juste à percevoir, ce contrôle n'est souvent au rendez-vous de l'atteinte de ces objectifs. La réticence du contribuable vis-à-vis du fisc est avant tout liée à m'élément de contrainte caractéristique de l'impôt. Ainsi que l'observe le Président Français Georges POMPIDOU « tout impôt comporte en lui-même une incitation à la fraude ». Tout homme tenant alors à sa liberté conçoit mal de se soumettre spontanément à la puissance de l'Etat contenue dans l'impôt. La fuite de l'impôt est aussi attachée à une neutralité ambiante du citoyen qui croit ne pas bénéficier des charges fiscales de l'impôt qui pèsent sur lui. Il pense qu'il donne son argent pour entretenir le lourd appareil administratif de l'Etat et pour alimenter la corruption et les détournements. Dans ce sens, il y a aussi un affaiblissement du sens civique. Aussi la mentalité béninoise résiste-t-elle à l'impôt et veut toujours s'enrichir au détriment de l'Etat. Remarquons aussi qu'il y a un affaiblissement du sens civique du côté des contribuables comme du côté de certains agents publics. Le contribuable dans sa déclaration d'impôt dissimule les bases d'imposition et même l'administration fiscale n'arrive pas à corriger de manière satisfaisante les insuffisances de ce système déclaratif qui est pourtant meilleur. Malgré tous les moyens légaux et techniques dont dispose l'administration fiscale, elle n'est pas à même de jouer pleinement son rôle. C'est ainsi donc que le contrôle effectué renferme assez de lacunes ne lui permettant pas d'être efficace. Pour permettre au contrôle de retrouver son utilité, il importe de procéder à la perfection de celui-ci.

La perfection du contrôle passe par l'amélioration des moyens légaux et techniques qui entrent ligne de compte dans la réalisation des objectifs dudit contrôle. Dans notre

travail, nous pensons l'efficacité recherchée pour le contrôle ne peut être possible que si nous disposons des moyens capables de procurer des informations exactes sur la situation comptables et économiques des entreprises faisant l'objet de cette étude. Cela est d'autant plus normal parce que ces informations permettent d'appréhender l'exactitude de l'assiette qui est essentielle en matière de la détermination de l'impôt.

Pour mieux contrôler et maîtriser l'information qui est la denrée essentielle pour asseoir l'impôt, il faut que le contrôle soit informatisé. Le flux de l'information étant énorme, l'informatisation pourra permettre de mieux le contenir. De ce fait, des normes supplémentaires sont importantes pour mieux encadrer cette informatisation tout en respectant la notion du secret professionnel. Autrement dit, cette informatisation ne doit en aucun cas exposer la vie professionnelle des entreprises c'est-à-dire qu'elle ne doit être source d'insécurité pour ces dernières. En plus de cela, les pouvoirs de la brigade de contrôle doivent être renforcés pour lui permettre d'être plus autonome pour mieux mener ses activités de contrôle.

BIBLIOGRAPHIE

I- OUVRAGES GENERAUX

1. ACHOUR A. et BRIGNONEN S. et ZOUNON M. *Évaluation des finances publiques selon la méthodologie PEFA (Public Expenditure and Financial Accountability)*, Septembre 2007, 115p.
2. ADAM F. et FERRAND et O. RIOUX R. *Finances publiques*, Paris, amphi, Presse de sciences po et Dalloz, 2ème édition, 2007, 630 p.
3. ADOUN W. H. et AWOUDO F. K. *Bénin : une démocratie prisonnière de la corruption. Investigation sur des faits et scandales de 1990 à 2006. Dossiers classés, Tome I*, Friedrich Ebert Stiftung (FES, Bénin), Bibliothèque Nationale Editions COPEF, janvier 2008, 388 p.
4. AMSELEK P, *Etudes de droit public*, Paris, Editions Panthéon Assas, Collections Les introuvable, 2009, 792 p.
5. BELTRAME P. et MEHL L. *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, PUF, 2ème Ed, 1997, 700p.
6. BERTUCCI J-Y. et RAYNAUD J. *Les juridictions financières*, Collection Que sais-je?, PUF, 2003, 128 p.
7. BOUVIER M. (dir.), *La bonne gouvernance des finances publiques dans le monde*. Actes de la IVe Université de Printemps de Finances publiques du Groupement européen de recherches en finances publiques (GERFIP), Paris, LGDJ, 2009, 313 p.
8. BOUVIER M. et ESCLASSAN M.C. et LASSALE J.P. *Finances publiques*, Paris, LGDJ, 12ème édition, 2012, 880 p.
9. BOUVIER M. (dir.), *Innovations, créations et transformations en finances publiques*. Actes de la IIe Université de printemps de finances publiques du, GERFIP, 2005, 320 p.
10. BOUVIER M. (dir.), *Réforme des finances publiques : la conduite du changement*, Actes de la IIIe Université de printemps du GERFIP, Paris, LGDJ, 2007, 326 p.
11. BUISSON J. *Finances publiques*, Paris, Dalloz, 15ème édition. 2012, 280 p.
12. CAMBY J-P. *La réforme du budget de l'État*, Paris, LGDJ, 2011, 422p.
13. CATTEAU D. *La LOLF et la modernisation de la gestion publique*, Paris, Dalloz, 2007, 556p.
14. CHEVALLIER J. *L'Etat de droit*, Montchrestien, 4ème Ed, 2003.
15. CORNU G. *Vocabulaire juridique*, Paris, PUF, 2008, 986 p.
16. DAMAREY S. *Exécution et contrôle des finances publiques*, Manuels, Gualino, 2007, 492 p.
17. DAMAREY S. *Finances publiques. Exercices et corrigés*, Gualino éditeur, 2ème édition, 2008, 267 p.

18. DAMAREY S. *Termes de finances publiques*, Gualino, 2006, 220 p.
19. De RIVAROL A., *Politique*, Esprit de Rivarol, Paris, 1808.
20. EUZEBY A. et ABEN J. et PERCEBOIS J. *Dictionnaire des Finances Publiques*, Paris, Armand Colin, 1995.
21. FABRE F. J. *Les grands arrêts de la jurisprudence financière*, Collection Grands arrêts, 5ème édition, Paris, Dalloz, 2007.
22. GAUDEMET P-M. et MOLINIER J. *Finances publiques, budget et Trésor*, Montchrestien, 7 édition, 1996, TI, 577 p.
23. GILBER T O. *Science et législations financières*, Paris, Economica, 2005, 753 p.
24. <http://benin.fes-international.de>
25. LASCOMBE M. et VANDENDRIESSCHE X. *Les finances publiques*, Connaissance du droit, 7ème édition, Dalloz, 2009, 191 p.
26. MARTINEZ J-C. et DI MALTA P. *Droit budgétaire*, Paris, Litec, 1999, 998 p.
27. MÉDÉ N. *Les grandes décisions de la Cour constitutionnelle du Bénin*, Berlin Editions universitaires européenne, 2012, 458 p.
28. MUZELLEC R. *Finances publiques*, Intégral cours Sirey, 12ème édition, Paris, Dalloz, 2002, 527 p.
29. PAYSANT A. *Finances publiques*, 5ème édition, Paris, Armand Colin, 1999, 470 p.
30. PHILIP L. *Dictionnaire encyclopédique de finances publiques*, Paris, Economica, 1991, 1647p.
31. PHILIP L. *Finances publiques. Les problèmes généraux des finances publiques et le budget*, Collection Synthèse, 5ème édition, CUJAS, 1995, 472 p.

II- OUVRAGES SPECIFIQUES

1. ALBERT J-L. et SAÏDJ L. *Finances publiques*, Paris, Dalloz, 8^{ème} éd, 2013
2. BARILARI A. et BOUVIER M. *La LOLF et la nouvelle gouvernance financière de l'Etat*, 2ème éd. LGDJ, coll. Systèmes de Finances publiques, 2007, 240 p.
3. BARILARI A. *Les contrôles financiers, comptables, administratifs et juridictionnels des finances publiques*, LGDJ, Coll. Systèmes Finances publiques, 2003, 180 p. BELTRAME P. *L'impôt*, Paris, 1987.
4. BOUVIER M. et ESCLASSAN M-C. *L'administration fiscale en France*, Que sais-je, Paris, PUF, 1988.
5. CASIMIR J-P. *contrôle fiscal, contentieux et recouvrement*, Paris, 11^{ème} Ed, Groupe revue fiduciaire, 2010, 679p.

6. CHRETIEN M. *A la recherche du droit commun fiscal international. Etudes de droit positif à partir de la jurisprudence des Cours internationales*, Paris, Recueil Sirey, 2955.
7. COURTOIS P. *Face au fisc*, Stock, 1976, 270 p.
8. FABRE F. J. *Les grands arrêts de la jurisprudence financière*, Collection Grands arrêts, 4ème édition, Paris, Dalloz, 1996.
9. GROSCAUDE J. et MARCHESSOU P. *Procédures fiscales*, Paris, Dalloz, 1998.
10. LE GALL J.-P. *Le contrôle fiscal des sociétés*, Paris, Litec, 1990.
11. LEROY M. *La sociologie de l'impôt*, Que sais-je, Paris, PUF, 2002, 125p.
12. MACART R. *Garde à vous fisc !* Seuil, 1955, 206 p.
13. MEKHANTAR J., *Finances Publiques de l'Etat, LA LOLF et le Nouveau droit Budgétaire de la France*, Paris, éd Hachette Supérieur, 2007.
14. Ministère des Finances, *Livre blanc sur la fiscalité*, Cotonou, avril 1998, 83p.
15. MOUZON R. *Le contrôle fiscal des sociétés*, Paris, Litec, 1990.
16. ROBBEZ-MASSON C. *la notion d'évasion fiscale en droit interne Français*, Paris, LGDJ, 1990.
17. SODEXCA, *L'essentiel de la fiscalité béninoise*, Cotonou, 2012.
18. TROTABAS L. *Droit fiscal*, Paris, Dalloz, 8ème éd, 1997
19. TROTABAS L. et COTTERET J- M, *Droit fiscal*, Paris, Dalloz, 6ème édition, 1990.

III- ARTICLES, ET RAPPORTS

1. AMSELEK P. « Peut-il y avoir un Etat sans finances » ? in *Revue de droit public*, 1983
2. BELTRAME P. « Administration de l'impôt et communication –avant propos », *RFFP*, n°57, 1997
3. BACCOUCHE N. Rapport introductif : « Le contrôle fiscal aujourd'hui », *Colloque International* « Regards croisés sur le contrôle fiscal », organisé les 6 et 7 décembre 2006 en collaboration avec le Centre d'Etudes Fiscales de la Faculté de Droit de Sfax, *R.T.F*, Faculté de Droit de Sfax, 2007, n°7, p. 9 et s.
4. BACCOUCHE N. Rapport introductif : « Le contrôle fiscal aujourd'hui », *Colloque International* « Regards croisés sur le contrôle fiscal », organisé les 6 et 7 décembre 2006 en collaboration avec le Centre d'Etudes Fiscales de la Faculté de Droit de Sfax, *R.T.F*, Faculté de Droit de Sfax, 2007, n°7, p. 9 et s.
5. BARCON MAURIN JL. « Eléments sur les objectifs et les résultats du contrôle fiscal en matière de lutte contre la fraude fiscale », *DF*, 2007, N° 3, p. 16-18.
6. BAZART C., « Les comportements de fraude fiscale. Le face à face contribuables — administration fiscale », In *Revue française d'économie*. Volume 16 - N°4, 2002. P. 173.

7. BERGERES M. C. « Quelques aspects du fardeau de la preuve en droit fiscal » *Gazette du Palais*, 1983, p. 153.
8. BELTRAME P. « Idéologies politiques et réforme fiscale », *RFFP*, n°60,1997, pp.49-57.
9. BELTRAME P. « Le consentement de l'impôt. Devenir d'un grand principe », *in RFFP*, n° 51, 1995, 80 p.
10. BELTRAME P. « Les résistance à l'impôt et le droit fiscal », *RFFP*, n°5, 1984, pp.21-34.
11. BOUVIER M. « inventer un nouveau modèle financier public pour retrouver le sens du collectif », *RFFP*, N° 117-Février 2012, éditorial.
12. BOUVIER M. « inventer un nouveau modèle financier public pour retrouver le sens du collectif », *RFFP*, N° 117-Février 2012, éditorial.
13. CHAMBAS G. l'Afrique au Sud du Sahara : Mobiliser des ressources fiscales pour le développement, Paris, Economica, 2005, pp.13-209.
14. COZIAN M. « Le secret professionnel et le fisc », *Etudes de droit contemporain*, 1970, pp. 367 et s.
15. DE LA PRESLE A. « L'administration et l'échange de données informatisées », *AJDA*, 1992, pp. 707 et s.
16. DELORME G. « La protection du contribuable », *in Le contentieux fiscal*, *RFFP* n°17, 1987.
17. ESCLASSAN M-C. « Mieux adapter la contrainte fiscale. L'essor des dispositifs d'essence contractualiste en droit fiscal Français », *Mélanges en l'honneur de R. HERTZOG, Réformes des Finances Publiques & Modernisation de l'Administration*, Paris, Economica, 2011, p. 199.
18. FRANK M. « La sous estimation et la fraude fiscale en Belgique : ampleur et remèdes », *Cahiers Economiques de Bruxelles*, 53, n°1,1972, pp.5-46.
19. GILBERT G. et POMMEREHNE W.W. « Préférences fiscales et politique d'imposition », *Finances Publiques*, vol.39, n°1,1984, pp.25-69.
20. GIRAULT Y. « L'ambition de la réforme fiscale dans les états 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.
21. LAMBER T. « Hasard et contrôle fiscal », *Gazette du Palais*, 17 février 2001 n° 48,
22. LAMBERT T. « Le contribuable face a l'administration fiscale », *La Revue du Financier*, n°36, 1984, pp. 16-21.
23. LAVIGNE P. « Le contribuable comme usager de l'Administration fiscale », *in Revue française de finances publiques*, n°15, p. 35, 1986.
24. MARCHESSOU Ph. « Le principe de l'interprétation stricte des textes fiscaux », *DF* 1981, n° 30.

25. MEDE N. « Réflexion sur le cadre harmonisé des finances publiques dans l'espace UEMOA » *in Afrilex*, Juin 2012, p. 6.
26. NOËL G. « Une manifestation pernicieuse d' « impressionnisme fiscal » : la perméabilité de la procédure de vérification de comptabilité », *DF* 2007, n°8.
27. Rapport du *Syndicat National Unifié des Impôts (SNUI)* sur l'état de la lutte contre la fraude fiscale, *Avril 2008*, Document Français, p. 8
28. SAINT-ETIENNE C. « Quelle réforme fiscale pour la France ? », *Institut Montaigne*, 2008, 10 p.
29. VIDAL G. « Les limites du droit à l'information de l'administration », *DF*, 2007 n° 3, pp. 32-41.

IV- MEMOIRES ET THESES

1. BAZART C. « *La fraude fiscale : modélisation du face à face Etat-contribuables* », thèse de doctorat ès sciences économiques, Lille, juin 2007.
2. El Hadji DIALIGUE BA V. *Le droit fiscal à l'épreuve de la mondialisation : la réglementation des prix de transfert au Sénégal, présentée et soutenue publiquement à l'université de PARIS-EST le 7 juillet 2011.*
3. HALOUI K. « *Les garanties du contribuable dans le cadre du contrôle fiscal en droit marocain* », Thèse de doctorat soutenue à l'Université de Grenoble le 2 décembre 2011
4. MONTEIRO C. *L'Impact des programmes d'ajustement structurel sur le droit financier béninois*, Thèse, Bordeaux IV, 2001.
5. MIGUEL V. « 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

V- TEXTES LEGISLATIFS ET REGLEMENTAIRES

1. La charte du contribuable, droits et obligations lors d'un contrôle fiscal, Novembre 2010.
2. Loi de finances, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014.
3. Décret N° 2005-789 du 29 Décembre 2005 portant approbation du Cadre de Réforme de la Gestion Budgétaire Axée sur les Résultats (CaR- GBAR).
4. Décret n°2008-111 du 12 mars 2008, portant attributions, organisation et fonctionnement du Ministère de l'Economie des Finances.
5. Arrêté n° 1222/MFE/DC/SGM/DGID/DGR du 23 septembre 2005, portant création de la direction nationale de vérifications et d'enquêtes fiscales.
6. Arrêté n° 124 du 10 mars 1999 du ministre en charge des Finances, fixant les limites de chiffre d'affaires des régimes d'imposition.

7. Arrêté n°018/MEF/DE/SGM/DGID/DLC du 1^{er} Février 2011, fixant les limites de chiffre d'affaires des régimes d'imposition.
8. Arrêté n°112/MEF/DC/SGM/DGID du 17 février 2009, portant attributions, organisation et fonctionnement de la Direction Générale des Impôts et des Domaines.
9. Note de service N°221 /MFE/SGM/DLC du 02 décembre 2003, pour s'occuper de la vérification générale de comptabilité des grandes entreprises et de l'examen de la situation fiscale personnelle des dirigeants ou des associés desdites entreprises.
10. Livre des procédures fiscales, Ed 2005

TABLE DES MATIERES

AVERTISSEMENT	i
DEDICACE	ii
REMERCIEMENTS	iii
LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS	iv
SOMMAIRE	v
INTRODUCTION GENERALE	1
PREMIERE PARTIE : UN CONTROLE EFFECTIF	9
CHAPITRE I : UN CONTROLE FONDE	11
SECTION1 : LES NORMES INTERNES DU CONTROLE	11
Paragraphe 1 : Les normes à valeur constitutionnelle	12
A- Les normes constitutionnelles proprement dites	12
B- Des normes déduites	112
Paragraphe 2 : Les normes à valeur législative et infra-législatives	14
A- Les normes à valeur législative	15
B- Les normes réglementaires	17
SECTION2 : DES NORMES EXTERNES DU CONTROLE	18
Paragraphe 1 : Des normes communautaires	18
A- Les normes directoires	19
B- Les actes auto-exécutaires	21
Paragraphe 2 : Des accords et conventions fiscaux internationaux.....	222
A- Les accords et conventions fiscaux multilatéraux	222
B- Les accords et conventions fiscaux bilatéraux.....	24
CHAPITRE II : UN CONTROLE EFFECTUE	27
SECTION 1 : Vers une amélioration des efforts du fisc	27
Paragraphe 1 : Un contrôle interne incomplet.....	28

A- Des renseignements incomplets du fisc sur les contribuables.....	29
B- De l'examen critique complaisant des déclarations des contribuables.....	290
Paragraphe 2 : Un contrôle externe fragilisé.....	312
A- Un contrôle ponctuel mitigé	312
B- Un examen sommaire de la situation fiscale personnelle.....	334
SECTION2 : Un contrôle évolutif.	345
Paragraphe 1 : Une vérification partielle de la comptabilité des entreprises.	345
A- Du poids de la comptabilité des entreprises.....	356
B- De la dynamique des activités des entreprises	367
Paragraphe 2 : Une organisation structuro-fonctionnelle limitée.....	378
A- Le moyen humain insuffisant	378
B- La lourdeur administrative	40
DEUXIEME PARTIE : UN CONTROLE PERFECTIBLE.....	41
CHAPITRE I: UN EXORCISME EFFICTIF DU MAL DE L'ASYMETRIE DE L'INFORMATION.....	443
SECTION1 : L'asymétrie : fait du contribuable.....	443
PARAGRAPH1: Le vérificateur, l'administration et l'asymétrie	44
A- La divergence d'intérêts et délégation de pouvoir.....	44
B- La délégation de pouvoir: défaillance entre confiance et contrôle.....	46
PARAGRAPH2: Le vérificateur, le contribuable et l'asymétrie.....	47
A- Les grandes entreprises à l'épreuve des décisions de l'agent.....	47
B- L'opinion défavorable du contribuable à l'impôt.....	49
SECTION2: L'asymétrie: handicap du contrôle fiscal.....	50
PARAGRAPH1: L'amenuisement de l'assiette fiscale	51
A- La difficile identification du potentiel contributif des entreprises	51
B- La pertinence des décisions fiscales	52
PARAGRAPH2: La négociation	54

A- Une négociation provoquée	54
B- Une négociation encouragée	55
CHAPITRE II: POUR UN CONTROLE FISCAL EFFICACE	58
SECTION1: La dynamisation du contrôle fiscal	58
PARAGRAPH1: Un contrôle informatisé	58
A- La nécessité d'un répertoire informatisé des grandes entreprises.....	59
B- La synchronisation systématique des résultats du contrôle.....	61
PARAGRAPH2: Un régime particulier pour la DGE	62
A- Le réaménagement de la DGE.....	62
B- L'édition de nouvelles normes disciplinaires.....	64
SECTION2: Le renforcement de la brigade de contrôle	66
PARAGRAPH1: L'autonomisation de la brigade	67
A- Un renforcement des pouvoirs de contrôle.....	67
B- Une logistique adéquate	68
PARAGRAPH2: La transparence en matière de contrôle	69
A- Un accès libre aux résultats du contrôle.....	70
B- Un personnel intègre	71
CONCLUSION GENERALE	74
BIBLIOGRAPHIE	76
TABLE DES MATIERES	81