



TONI M. Errol

Docteur en droit public

Centre d'études et de recherches financières et fiscales (Université Jean Moulin – Lyon 3)

Centre d'études et de recherches sur l'administration et les finances (Université d'Abomey-Calavi)

# Les offices des recettes en Afrique francophone

## DGI + DGDDI : l'équation complexe<sup>1</sup>

**Mots-clés :** finances de l'État - organisation - impôt - douanes - office des recettes - Afrique francophone

La création d'offices de recettes, qui regroupent les fonctions fiscales des administrations des impôts et des douanes, se développe en Afrique francophone à partir d'un modèle anglo-saxon. Elle semble donner de bons résultats quant à l'augmentation des recettes, la gestion des ressources humaines et, plus généralement, sur le système fiscal dans son ensemble si certaines conditions sont réunies.

### Introduction

Comment parvenir à améliorer les niveaux de recettes fiscales dans les États africains ? C'est une question qui préoccupe l'ensemble des dirigeants du continent, surtout au regard des besoins croissants des populations, mais aussi de la stagnation de l'aide publique au développement qui fait suite aux crises qui surviennent dans les pays développés. L'examen des expériences étrangères montre que, confrontés à une question similaire, de nombreux États ont choisi de

procéder à une réorganisation du ministère ou département en charge des finances. Celui-ci comprend classiquement deux administrations chargées des impôts : l'une est consacrée à la fiscalité au sein de l'État (fiscalité intérieure) et l'autre à la fiscalité au niveau des frontières de l'État (fiscalité de porte). La première est l'administration (ou direction générale) des impôts et la seconde l'administration (ou direction générale) de la douane. La variabilité des modalités d'agencement de ces deux administrations<sup>2</sup> témoigne de la recherche continue par les États de la meilleure organisation possible pour les services dédiés à la collecte des recettes fiscales.

Parmi les diverses modalités possibles, l'une intéresse particulièrement en raison de sa nouveauté dans les États africains francophones. Il s'agit de la fusion des administrations fiscale et douanière. La faisabilité d'une telle fusion peut *a priori* susciter

<sup>1</sup> DGI = Direction générale des impôts. DGDDI = Direction générale des douanes et droits indirects.

<sup>2</sup> Direction unique au sein du ministère chargé des finances, plusieurs directions au sein du ministère chargé des finances, organisme semi-autonome unifié, organisme semi-autonome unifié doté d'un conseil. Voir (v.) Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), *L'administration fiscale dans les pays de l'OCDE et dans certains pays hors OCDE, série « Informations comparatives »* (2008), Janvier 2009, pp. 13-14. Il faut noter que, dans certains pays (Royaume-Uni et Canada), le ministre en charge de l'intérieur exerce sa tutelle sur l'administration des douanes. *Ibidem*, p. 21.

un légitime scepticisme, tant les différences entre ces deux administrations ont été soulignées au sein de la littérature qui leur est consacrée<sup>3</sup>. Pourtant, ladite fusion a été réalisée avec succès dans de nombreux États<sup>4</sup>. Elle donne naissance à une entité désignée par plusieurs dénominations : office des recettes, autorité fiscale, administration fiscale semi-autonome, autorité de revenu, etc.

L'autonomie, ou plus exactement la semi-autonomie, semble être la caractéristique principale des offices des recettes. En effet, ils sont détachés de la structure des ministères en charge des finances. Cette extériorité leur permet de jouir d'une certaine autonomie qui les protège des interférences politiques directes et se traduit par des règles plus souples en matière de recrutement, de discipline, de licenciement, de répression de la fraude fiscale, etc. Mais, compte tenu du caractère régalien de leur fonction, les offices des recettes ne sont jamais totalement autonomes. Le gouvernement conserve un droit de regard sur leurs activités à travers le ministère chargé des finances qui assure leur tutelle.

Ces dernières années, il y a un engouement pour les offices des recettes. En Afrique par exemple, ils sont passés de huit à la fin des années 1990 à quinze en 2005, puis à vingt-et-un actuellement. Cette évolution n'est pas sans susciter des questions. Qu'est-ce qui l'explique ? Comment et pourquoi sont apparus les offices des recettes ? Sont-ils la solution pour l'optimisation des administrations fiscales en Afrique ?

## 1 Un effet d'entraînement

Les offices des recettes peuvent apparaître comme le résultat d'un effet d'entraînement : à leurs origines anglo-saxonnes (A) fait suite une appropriation francophone progressive (B).

### A. Des origines anglo-saxonnes

La trajectoire des offices des recettes sur le continent africain commence par une implantation réussie dans les pays anglophones (1). L'engouement observé à leur égard sera, quant à lui, suscité par les performances de ces offices qui sont apparues aussi remarquables que discutées (2).

#### 1. Une implantation réussie en Afrique anglophone

D'un point de vue chronologique, le premier office des recettes a été installé au Ghana au milieu des années 1980. L'expérience ghanéenne

Cette problématique acquiert une résonance particulière en Afrique francophone. Le phénomène « office des recettes » y est très peu développé, mais y est de plus en plus évoqué. Plus encore, la France, qui sert souvent de modèle aux États de cette partie du monde, ne dispose d'aucun organe de ce type. Cette originalité et cette actualité de la question en Afrique francophone constituent donc le principal intérêt des présentes recherches.

Pour examiner la question des offices des recettes, les expériences de trois États serviront principalement d'illustration : le Ghana (pionnier africain en la matière), le Burundi et le Togo (deux États africains francophones expérimentant ce modèle). Le choix de ces États permet également de répondre à des considérations géographique (Afrique de l'Est et de l'Ouest) et linguistiques (l'Afrique anglophone apportant des éléments de comparaison utiles à travers l'expérience ghanéenne).

En réalité, des questions soulevées par la problématique de l'étude, la plus importante est assurément celle de l'impact des offices des recettes en Afrique francophone. Mais, avant de pouvoir l'apprécier, il importe de s'interroger sur l'origine de tels offices dans cette partie du monde. On constate alors qu'ils sont le résultat d'un effet d'entraînement (I). Ce premier effet laisse ensuite place à un autre dès lors qu'il s'agit d'apprécier leur véritable impact. Ce dernier peut s'analyser en termes d'effet papillon sur l'ensemble du système fiscal (II).

n'ayant pas abouti, certains préfèrent situer la création du premier office africain à 1991 en Ouganda. Actuellement, les offices des recettes sont disséminés sur l'ensemble du continent, avec néanmoins une certaine disparité dans leur répartition géographique. Les parties septentrionale et centrale de l'Afrique semblent être des terres moins fertiles pour leur insémination.

En réalité, la multiplication des offices des recettes en Afrique dans les années 1990 s'inscrit dans le cadre de l'amélioration des performances peu reluisantes jusqu'alors réalisées. Pour sortir de l'ornière, un accompagnement de la part des

<sup>3</sup> V. OCDE, *L'administration fiscale dans les pays de l'OCDE et dans certains pays hors OCDE*, série « Informations comparatives » (2006), février 2007, p. 10.

<sup>4</sup> En dehors du continent africain, on peut citer l'Argentine, le Mexique, la Lettonie, l'Espagne, l'Autriche, etc. En Afrique, v. liste en annexe.

pays développés s'était révélé inévitable. Calqué sur des paradigmes propres à ces derniers<sup>5</sup>, cet accompagnement, en matière fiscale, s'est traduit par des recommandations allant dans le sens de la création d'offices des recettes. Ainsi, avec l'aide d'institutions telles que le Fonds monétaire international, la Banque mondiale, l'Agence des États-Unis pour le développement international (USAID) et le Département britannique pour le développement international (DFID), des offices des recettes ont été installés sur le continent.

Le principal objectif visé par l'institution de ces offices était d'augmenter le niveau des recettes collectées. Cela était particulièrement pressant dans le cas des premiers offices où il fallait redonner un nouveau souffle à des économies africaines éprouvées par des années de crises et de mauvaise gestion. Dans ces conditions, il est légitime, avec le recul permis par l'écoulement du temps, de s'interroger sur les performances des offices des recettes.

## 2. Des performances discutées

L'appréciation des performances des offices des recettes africains est rendue laborieuse par la rareté ou l'imprécision des statistiques disponibles sur le sujet. Toutefois, un consensus semble quand même se dégager sur le caractère satisfaisant des résultats des autorités fiscales lors des premières années suivant leur création. Concrètement, après la création de l'office des recettes ougandais en 1991, le rapport impôt/PIB serait passé de 7 % (en 1991) à plus de 10 % (en 1997). Pareillement, l'office des recettes tanzanien aurait collecté l'équivalent d'environ 10 % du PIB au cours de sa première année de fonctionnement (en 1996) et près de 11 % l'année suivante<sup>6</sup>. D'autres exemples peuvent être cités. Au Ghana, les recettes fiscales, qui équivalaient à environ 5 % du

PIB en 1983, seraient passées à 17 % du PIB en 1993, et à près de 20 % les années suivantes, malgré la réduction des taux d'imposition des personnes et des sociétés<sup>7</sup>. Au Rwanda où l'office des recettes a été créé en 1998, il a été observé une augmentation des recettes fiscales intérieures de 700 % de 2003 à 2010<sup>8</sup>.

Mais, ces statistiques laudatives sont sujettes à caution pour certains auteurs. D'une part, ils font remarquer qu'il n'est pas possible de déterminer dans quelle proportion la création des offices a influé sur les résultats obtenus<sup>9</sup>. D'autre part, lesdits auteurs invitent à se garder de tout triomphalisme. Les résultats remarquables des autorités fiscales ne tiendraient pas dans la durée. Ces controverses liées aux résultats des offices des recettes n'ont cependant pas empêché leur développement sur le continent. Prenant le relais des pays anglophones, certains pays francophones ont entamé cette réforme.

## B. Une appropriation francophone progressive

Le modèle de l'administration fiscale centralisée (au ministère chargé des finances) serait-il en déclin dans les États africains francophones ? L'évolution récente semble le confirmer. Les remises en cause de ce modèle deviennent fréquentes. Deux États africains francophones, Le Burundi et le Togo, ont même déjà franchi le Rubicon. L'examen de leurs expériences révèle qu'ils ont usé d'approches similaires (1), quoique différentes par endroits (2).

### 1. Des approches similaires

Le premier trait qui retient l'attention, lors de l'examen des offices des recettes burundais (OBR) et togolais (OTR) est leur origine législative. Ils sont créés chacun par une loi<sup>10</sup>. Cette dernière fait de l'office des recettes un établissement public administratif<sup>11</sup>. L'établissement public en question demeure cependant singulier au regard des canons du droit administratif. En effet, l'autonomie financière qui lui est accordée par ses textes fondateurs demeure fortement encadrée par le parlement<sup>12</sup>. Cette manière de procéder contraste avec l'idée commune suivant laquelle le budget d'un établissement public est un budget autonome.

Dans les deux pays, les offices créés présentent une même organisation. Au sommet de l'organigramme se trouve un commissaire général (assisté d'un adjoint dans le cas de l'OBR). Il est responsable du fonctionnement quotidien de l'office et rend compte à un conseil d'administration qui assure l'interface entre le ministre de tutelle et lui. Le commissaire général est appuyé par des com-

<sup>5</sup> Il ressort d'une étude publiée en 2009 et portant sur quarante-trois pays, majoritairement membres de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), que plus de la moitié d'entre eux (24) disposait d'un office des recettes. OCDE, *L'administration fiscale dans les pays de l'OCDE et dans certains pays hors OCDE*, op. cit., p. 10.

<sup>6</sup> V. T. Yasui, « La coopération entre les administrations douanières et fiscales : enseignements tirés d'autorités fiscales », *Document de recherche de l'OMD*, n° 5, 2009, p. 9.

<sup>7</sup> F. Ohemeng et F. Owusu, Implementing a revenue authority model of tax administration in Ghana : an organization learning perspective, *The American review of public administration*, mai 2013, p. 18, en ligne [http://www.public.iastate.edu/~fowusu/The-American-Review-of-Public-Admin-paper\\_Owusu.pdf](http://www.public.iastate.edu/~fowusu/The-American-Review-of-Public-Admin-paper_Owusu.pdf), consulté le 2 août 2016.

<sup>8</sup> K. Holmes et alii, *Pour l'État et le citoyen : la réforme de l'administration fiscale au Burundi*, Africa research institute, 2013, p. 9.

<sup>9</sup> Cette thèse est confortée par l'expérience des pays comme le Maroc qui, sans pour autant créer une autorité fiscale, ont effectué des réformes fiscales profondes qui se sont traduites par une amélioration des recettes collectées.

<sup>10</sup> Loi n° 11/11 du 14 juillet 2009 portant création, organisation et fonctionnement de l'Office burundais des recettes et loi n° 2012-016 du 14 décembre 2012 portant création de l'Office togolais de recettes (ci-après, respectivement, loi sur l'OBR et loi sur l'OTR). À titre comparatif, v. le *Ghana revenue authority act, 2009, act 791*.

<sup>11</sup> Art. 2 de la loi sur l'OBR et art. 2 de la loi sur l'OTR.

<sup>12</sup> Voir les art. 31 et 37 de la loi sur l'OBR, 28 et 30 de la loi sur l'OTR. Voir aussi le *Ghana revenue authority act*, section 26.

missaires qui sont chargés des services généraux, des impôts et de la douane<sup>13</sup>. L'organisation interne des commissariats varie et tient compte des fonctions assumées.

C'est le lieu de remarquer que la création d'un office des recettes n'entraîne pas une disparition de l'identité de l'administration fiscale ou de celle douanière. Nulle part, le rapprochement opéré n'est allé jusqu'à l'indifférenciation. L'organisation interne des commissariats ou directions des offices des recettes reflète bien le poids des spécificités de ces deux administrations. À un autre niveau, le poids des spécificités est également visible dans les différences entre l'OBR et l'OTR.

## 2. De subtiles différences

C'est l'existence d'un Conseil de surveillance au niveau de l'OTR qui constitue la principale différence avec l'OBR. Aux termes de la loi portant création de l'OTR<sup>14</sup>, ledit Conseil « a pour mission d'approuver les rapports d'activité du Conseil d'administration, les rapports des commissaires aux comptes, les comptes et états financiers de l'Office » (sic). Il s'agit donc d'un niveau supplémentaire intercalé entre l'équipe opérationnelle de l'office des recettes et le ministre de tutelle.

Une telle architecture ne se retrouve ni au Burundi, ni au Ghana, ni au Rwanda.

Il est possible de s'interroger sur la pertinence de ce niveau supplémentaire. En effet, il est à craindre une certaine superfluité de cet organe. L'approbation « des rapports des commissaires aux comptes, des comptes et états financiers de l'Office », par exemple, fait double emploi avec les missions confiées au Conseil d'administration<sup>15</sup> ou à la Cour des comptes<sup>16</sup>. De plus, au regard de ses attributions (pouvoir d'approbation, de fixation d'indemnités...), le risque d'une transformation du Conseil de surveillance en un organe influençant la gestion de l'Office, contrairement à la lettre du texte, ne saurait être écarté.

En dehors de cette différence entre les offices des recettes burundais et togolais, il est possible d'identifier d'autres au niveau du domaine de compétences<sup>17</sup> et de l'organisation de l'office<sup>18</sup>. Dans le même sens, il faut signaler que le Conseil d'administration se réunit normalement au moins une fois par mois au Burundi et au moins une fois par semestre au Togo<sup>19</sup>. Les réunions du Conseil d'administration doivent être l'occasion d'identifier les voies et moyens adaptés à la réalisation de l'effet papillon escompté de la création de l'office.

## 2 L'effet papillon

Apparue dans le domaine météorologique, l'expression « effet papillon » fait référence à la capacité d'un phénomène isolé, voire quasi insignifiant, à produire des conséquences à une grande échelle. Rapportée aux offices des recettes, elle traduit l'idée que leur création demeure, certes, un phénomène marginal, mais, que maîtrisée et bien accompagnée, elle peut constituer une formidable occasion de réformer les administrations fiscale et douanière en profondeur. Il est donc espéré de cette création un effet papillon (A) qui ne sera possible qu'à certaines conditions (B).

### A. Un effet papillon espéré

Au fond, ce qui est principalement attendu de la création de l'office des recettes, c'est d'améliorer substantiellement le niveau des recettes collectées. Au Togo par exemple, lors de cette création, le gouvernement tablait sur « une mobilisation complémentaire de l'ordre de 300 à 400 milliards par rapport aux performances actuelles »<sup>20</sup>. Les résultats immédiatement obtenus se sont révélés à la hauteur des espérances<sup>21</sup>. De même, au Burundi,

« en 2011, (...) les recettes fiscales perçues par l'OBR étaient supérieures de près de 60 % à celles de 2009 »<sup>22</sup>. Ces performances ont été possibles, car la création de l'office a permis d'exercer une action réformatrice d'ampleur sur les ressources humaines des administrations fiscale et douanière (1) et une autre sur leur fonctionnement global (2).

<sup>13</sup> Au Burundi, il est ajouté un commissariat des enquêtes, des renseignements et de la gestion du risque.

<sup>14</sup> Art. 7.

<sup>15</sup> Art. 9 de la loi sur l'OTR.

<sup>16</sup> Art. 30 de la loi sur l'OTR.

<sup>17</sup> Contrairement à l'OTR et à la tendance commune au niveau des offices des recettes, l'OBR s'occupe de la perception d'un certain nombre de recettes non fiscales.

<sup>18</sup> Au Burundi, cette organisation est définie par le Conseil d'administration. Au Togo, en revanche, c'est le ministre chargé des finances qui le fait par arrêté. À titre de comparaison, il faut souligner qu'au Ghana, cette question a été réglée par le législateur lui-même dans la loi sur le *Ghana revenue authority* (section 17).

<sup>19</sup> Art. 13 de la loi sur l'OBR et art. 13 de la loi sur l'OTR.

<sup>20</sup> V. « Fiscalité : la grande révolution », *Journal Republic of Togo*, 7 septembre 2012, en ligne <http://www.republicoftogo.com/Toutes-les-rubriques/Finances/Fiscalite-la-grande-revolution>, consulté le 12 juillet 2016.

<sup>21</sup> V. <http://www.otr.tg/index.php/fr/536-apercu-general-sur-les-performances-de-l-office-togolais-des-recettes.html>, consulté le 11 septembre 2016 où il est fait les deux constats suivants : « les performances de l'OTR toujours au-delà des objectifs assignés » et « les recouvrements de l'OTR en constante augmentation d'année en année ».

<sup>22</sup> E. Paice, Avant-propos, in K. Holmes et alii, *Pour l'État et le citoyen : la réforme de l'administration fiscale au Burundi*, op. cit., p. 4. V. aussi Bad et Fad, *Burundi : Document de stratégie – pays 2012-2016*, 2011, pp. 3-4.

## 1. L'action sur les ressources humaines

La création de l'office des recettes vise à mettre au service des administrations fiscale et douanière, désormais réunies sous une bannière commune, des ressources humaines de meilleure qualité et mieux motivées. La semi-autonomie de l'office des recettes lui permet de disposer d'« une plus grande souplesse en matière d'embauche et de licenciement du personnel, et d'améliorer les salaires et les conditions de travail »<sup>23</sup>. Cela constitue un avantage considérable puisque, là où il n'existe pas d'office des recettes, la rigidité dans la gestion des ressources humaines est déplorée et perçue comme un frein à la modernisation des administrations fiscale et douanière.

D'une manière générale, l'accès à l'office se fait sur concours ou test<sup>24</sup>. La compétition est la règle, et ceci jusqu'au sommet : les commissaires sont eux-mêmes recrutés sur concours<sup>25</sup>. Cette recherche d'un personnel le plus compétent possible conduit parfois à des solutions radicales. Ainsi, le Burundi a fait le choix de renouveler l'intégralité du personnel des administrations fiscale et douanière au moment de la création de l'Office. Ce processus a conduit à retenir finalement 425 personnes sur les 9000 candidatures qui ont été reçues.

Ces personnes sont soumises à des exigences élevées de résultats qui transparaissent dans un contrat de performance. Les mauvaises performances, qui sont une présomption d'incompétence, constituent une faute grave susceptible d'entraîner le licenciement ou le non-renouvellement du contrat. Pareillement, les exigences en matière de discipline sont très strictes et font l'objet d'un code de conduite au niveau de l'office<sup>26</sup>. En contrepartie de ces obligations, les agents de l'office ont droit à des avantages qui sont supérieurs à ceux normalement octroyés aux agents de la fonction publique. Leur rémunération, par exemple, se rapproche plus de celle ayant cours au niveau des grandes entreprises.

En somme, la création d'un office des recettes constitue donc un bon prétexte pour opérer des changements considérables au niveau de la gestion des ressources humaines des administrations fiscale et douanière. Au-delà, elle constitue éga-

lement un prétexte pour agir dans le sens de l'amélioration du fonctionnement général de ces deux administrations.

## 2. L'action sur le fonctionnement

Dans la plupart des pays de l'Afrique francophone, le cadre institutionnel de l'administration financière demeure celui hérité de la colonisation. Il s'agit d'un ministère comportant, entre autres, deux directions séparées investies des fonctions fiscale et douanière. Pour le Fonds monétaire international, « le maintien de ce cadre institutionnel a plusieurs inconvénients, notamment en termes de manque de flexibilité dans la gestion du budget et des ressources humaines, et dans l'organisation des services »<sup>27</sup>. De ce point de vue, la mise en place d'un office des recettes permet non seulement de réaliser des économies d'échelle, mais renforce également la synergie entre les administrations fiscale et douanière.

Dans les pays en développement, le manque de synergie entre ces deux administrations est souvent signalé. Leurs activités respectives font l'objet d'une « coordination (...), en général, médiocre »<sup>28</sup>. Cela se vérifie aisément en Afrique subsaharienne et au-delà.

Outre l'amélioration de la synergie entre les administrations fiscale et douanière, l'office des recettes faciliterait leur fonctionnement quotidien. Les modalités de la tutelle du ministre chargé des finances étant généralement souples, ces deux administrations se verraient ainsi libérées du carcan bureaucratique et des interférences politiques récurrentes. De plus, les textes qui régissent les offices des recettes leur accordent la capacité d'ester en justice et une relative protection contre les coupes budgétaires. Il y a donc des marges de manœuvre suffisantes pour dynamiser les administrations fiscale ou douanière si certaines conditions sont remplies.

## B. Un effet papillon conditionné

L'*aggiornamento* n'est possible que s'il est préparé, conçu et conduit de manière intelligente et globale. D'une part, il faut donc pouvoir assurer un pilotage adéquat de la réforme (1). D'autre part, il apparaît nécessaire d'adopter une approche holistique (2).

### 1. Un pilotage adéquat de la réforme

Les États africains francophones ont une chance unique : celle de la disponibilité de modèles. Ils peuvent dès lors s'en inspirer, avec tout ce que cela implique en termes de capitalisation des acquis positifs et d'évitement des erreurs. De ce point de vue, l'expérience des pays ayant effectué

<sup>23</sup> ATAF, *Rapport relatif à une recherche sur la bonne gouvernance fiscale en Afrique*, Pretoria, 2012, p. 8.

<sup>24</sup> Art. 9 du règlement d'entreprise de l'OBR et art. 6 du statut du personnel de l'OTR.

<sup>25</sup> Art. 23 de la loi sur l'OBR et art. 18 et 24 de la loi sur l'OTR.

<sup>26</sup> V. les art. 47, 59-62 du code de conduite de l'OBR et les art. 8-9 et 12 du code de conduite de l'OTR pour les mesures anti-corruption et anti-politisation de l'office.

<sup>27</sup> P. Fossat et M. Bua, *Réforme des administrations fiscales dans les pays francophones d'Afrique subsaharienne (1995-2010)*, FMI, 2011, p. 40.

<sup>28</sup> FMI, *Mobilisation des recettes dans les pays en développement*, 2011, p. 4.

de telles réformes permet de mettre en exergue plusieurs éléments.

En premier lieu, la volonté politique est un facteur déterminant. Il est aisé de remarquer que les pays dans lesquels les meilleurs résultats ont été obtenus sont ceux dans lesquels les dirigeants ont fait de l'office des recettes leur priorité<sup>29</sup>.

En deuxième lieu, l'idée selon laquelle « le succès se nourrit de l'échec » semble convenir au processus de création des offices des recettes. Cela suppose qu'il faille faire preuve d'humilité et de persévérance. La persévérance est également de mise puisqu'il est admis que la création d'un office des recettes est un processus graduel<sup>30</sup>. La création de passerelles entre les administrations fiscale et douanière peut constituer une bonne préparation à la mise en place effective de l'office. Elle a une valeur symbolique forte et permet une mise en condition psychologique aussi bien des agents que des usagers.

En troisième lieu, il y a le dynamisme et la compétence de l'équipe dirigeante de l'office nouvellement créé qui entre en ligne de compte. La recherche de ces deux qualités a conduit à placer des expatriés à la tête des offices du Burundi et du Togo lors de leur création<sup>31</sup>. Par ailleurs, l'une des principales autres conditions de succès est la prise en compte, d'une manière holistique, des paramètres liés au système fiscal.

## 2. Une approche holistique

Il s'agit d'avoir conscience que la réforme liée à l'érection d'un office des recettes ne saurait être isolée. Elle se situe dans un système et, en cela, gagnerait à ce que les autres composantes du système soient optimisées. Par exemple, le reflux de l'incivisme fiscal ne saurait être l'affaire de l'office seul. À quoi sert-il de créer un office des recettes et de lui permettre d'ester en justice si les magistrats sont notoirement corrompus ? À quoi cela sert-il si les délais de jugements sont de l'ordre de plusieurs années ? Certainement pas à grand-chose. C'est la raison pour laquelle la mise en place d'un office des recettes est souvent accompagnée de mesures visant à promouvoir le civisme fiscal.

Ainsi, en Île Maurice, il y a eu, concomitamment à la création de l'autorité fiscale, une réduction des taux d'imposition. Les Mauriciens travaillant dans l'informel ont été séduits par les faibles taux et ont décidé de régulariser leur situation pour éviter les tracasseries et les amendes. Au Rwanda, l'accent a été mis sur le système de gouvernance. De sévères mesures ont été prises afin d'assurer l'intégrité des acteurs. Pareillement, une certaine

transparence a été instaurée de sorte à garantir aux contribuables que les prélèvements opérés étaient effectivement utilisés dans leur intérêt.

La justice fiscale peut également constituer une bonne incitation au civisme. Comme le souligne un auteur<sup>32</sup>, « il paraît illusoire de vouloir promouvoir le civisme fiscal chez le contribuable "ordinaire" (lorsque) les "gros" contribuables (...) échappent à l'impôt grâce aux divers réseaux auxquels ils appartiennent ». Dans ces conditions, la maîtrise des exonérations fiscales doit devenir un thème central de gouvernance publique financière dans les États africains. En effet, plusieurs études<sup>33</sup> ont montré que ces exonérations, vecteurs de rupture d'égalité entre les contribuables, permettaient rarement d'atteindre les objectifs qui leurs étaient assignés.

## Conclusion

À l'issue de cette étude, il est permis de s'interroger : « La fusion Douane/Impôts est-elle la panacée ? ». La réponse à cette interrogation ne saurait être « carrée ». En effet, comme cela a été relevé ci-devant, les offices des recettes ne sont pas par eux-mêmes une panacée. Le plus important en la matière, c'est la chaîne de conséquences permise par eux. Autrement dit, la création d'un office des recettes ne devient intéressante que s'il existe une organisation et une volonté politique aptes à en faire un levier pour la réforme de l'ensemble du système fiscal. Si cette condition est réunie, la création de l'office des recettes peut constituer un véritable déclic et apporter des changements positifs considérables. ■

<sup>29</sup> Pour des exemples précis, v. F. Ohemeng et F. Owusu, *Implementing a revenue authority model of tax administration in Ghana : an organization learning perspective*, art. précité, p. 23 (cas du Ghana) et K. Holmes et alii, *Pour l'État et le citoyen : la réforme de l'administration fiscale au Burundi*, op. cit., p. 12 (cas du Burundi).

<sup>30</sup> Pour une estimation de la durée du processus (par étapes), v. W. Crandall et M. Kidd, *Revenue administration : a toolkit for implementing a revenue authority*, FMI, 2006, pp. 108-111.

<sup>31</sup> Respectivement, M. Kieran Holmes (d'origine britannique) et M. Henry Gaperi (canadien d'origine rwandaise). Cette solution peut sembler extrême et heurter les nationaux, car elle semble être l'aveu implicite d'un déni de compétence à leur égard.

<sup>32</sup> S. YONABA, « Le recouvrement des recettes publiques dans les États africains : un état des lieux préoccupant », *Revue française d'administration publique*, n° 144, 2012, p. 1048.

<sup>33</sup> Commission économique pour l'Afrique (Nations unies), *Financements novateurs et transformation économique en Afrique*, mars 2015, p. 35; OSIWA, *Mobilisation des ressources domestiques en Afrique de l'Ouest : opportunités manquées*, février 2015, p. 17; OCDE, *Principes pour améliorer la transparence et la gouvernance es incitations fiscales à l'investissement*, 2014, p. 1.

## ANNEXE : Dates de création et adresses internet des offices de recettes en Afrique

Pays	Années de création	Adresses internet
Afrique du Sud	1997	www.sars.gov.za
Botswana	2004	www.burs.org.bw
Burundi	2009	www.obr.bi
Éthiopie	2002	www.erca.gov.et
Gambie	2004	-
Ghana	1985/2009	www.gra.gov.gh
Île Maurice	2005	www.mra.mu
Kenya	1995	www.kra.gov.ke
Lesotho	2003	www.lra.org.ls
Libéria	2013	www.lra.gov.lr
Malawi	1995	www.sdnf.org.mw/mra
Mozambique	2006	www.at.gov.mz
Ouganda	1991	www.ura.go.ug
Rwanda	1998	www.rra.gov.rw
Seychelles	2007	www.src.gov.sc
Sierra Léone	2002	www.nra.gov.sl
Swaziland	2008	www.sra.org.sz
Tanzanie	1996	www.tra.go.tz
Togo	2012	www.otr.tg
Zambie	1994	www.zra.org.zm
Zimbabwe	2001	www.zimra.co.zw

Source : Nos recherches.

## Bibliographie indicative

- African tax administration forum (ATAF), *Rapport relatif à une recherche sur la bonne gouvernance fiscale en Afrique*, Pretoria, 2012, 105 p.
- Codes de conduite et statuts du personnel des Offices des recettes du Burundi et du Togo.
- Cour des comptes (France), *La fusion de la Direction générale des impôts et de la Direction générale de la comptabilité publique : un premier bilan*, Communication à la Commission des finances du Sénat (France), 2011, 172 p.
- Crandall W. et Kidd M., *Revenue administration : a toolkit for implementing a revenue authority*, FMI, 2010, 112 p.
- Delay S. et alii, *The reform of revenue administration : a study for the Departement for the international development* (draft), juin 1998, 78 p.
- Gaudemet Y., *Droit administratif*, Paris, LGDJ, 2012, 624 p.
- Holmes K. et alii, *Pour l'État et le citoyen : la réforme de l'administration fiscale au Burundi*, Africa research institute, 2013, 35 p.
- Kidd M. et Crandall W., *Revenue authorities : issues and problems in evaluating their success*, FMI, 2006, 93 p.
- Lois sur les offices des recettes du Burundi (2009), du Ghana (2009) et du Togo (2012).
- Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), *L'administration fiscale dans les pays de l'OCDE et dans certains pays hors OCDE*, série « Informations comparatives » (2008), Janvier 2009, 153 p.
- Ohemeng F. et Owusu F., « Implementing a revenue authority model of tax administration in Ghana : an organization learning perspective », *The American review of public administration*, mai 2013, en ligne [http://www.public.iastate.edu/~fowusu/The-American-Review-of-Public-Admin-paper\\_Owusu.pdf](http://www.public.iastate.edu/~fowusu/The-American-Review-of-Public-Admin-paper_Owusu.pdf)
- Yonaba S., Le recouvrement des recettes publiques dans les États africains : un état des lieux préoccupant, *Revue française d'administration publique*, n° 144, 2012, pp. 1043-1051.