



Éthique et évasion fiscale au Bénin

By/Par | **Denis Acclassato[†]**

Université d'Abomey-Calavi & Laboratoire d'Économie d'Orléans
denacl_bj@yahoo.fr

ABSTRACT

Tax are generally complex and sometimes unfair. In response to these distortions induced by taxes, taxpayers develop behaviors to reduce their tax. This leads into tax avoidance and even tax evasion. These avoidance strategies amplify the distortion effects of taxation. The objective of the paper is to show that ethics, a set of rules of conduct, could help reducing tax evasion permanently. If tax evasion is not limited, it threatens any collective action of contribution to tax revenue, knowing that the participants do not wish to pay for other.

Keywords: ethics, optimal tax, tax evasion, Benin

RÉSUMÉ

Les systèmes fiscaux sont généralement très complexes et parfois inéquitables. En réponse à ces distorsions induites par l'impôt, les contribuables développent des comportements visant à réduire leurs impôts. Cela se traduit par l'évasion fiscale et même de la fraude fiscale. Ces stratégies d'évitement amplifient les effets de distorsion de la taxation. L'objectif de l'article est de montrer que l'éthique qui est un ensemble de règles de conduite pourrait aider à réduire durablement l'évasion fiscale. Si l'évasion fiscale n'est pas limitée, elle menace toute action collective de contribution à la recette fiscale car les participants ne souhaitant pas payer pour les autres.

Mots clés : éthique, taxe optimale, Evasion fiscale, Bénin

Classification JEL : H21, H26 O17 D63

[†]L'auteur remercie l'Assistant Assouto Achille pour son investissement et son appui à la collecte des données.

Éthique et Économie/Ethics and Economics, 12 (2), 2015
<http://ethique-economique.net/>

INTRODUCTION

L'un des débats les plus importants en matière de politique publique de nos jours concerne la substitution de la taxe plate aux systèmes fiscaux très complexes dont les effets pervers sont redoutables et qui génèrent des comportements d'évasion fiscale. La taxe plate dans sa version intégrale prône le remplacement des taux d'impôts marginaux multiples par un taux unique qui abolit en même temps le système complexe d'aides sociales, qui en définitive profite plus à la classe moyenne qu'aux pauvres (Lal, 2008). Le débat est né d'un consensus post keynésien sur la conduite de la politique économique. La politique monétaire active keynésienne s'est révélée contre-productive à cause de ses résultats longs et difficilement prévisibles par les agents économiques. Quant à la politique fiscale keynésienne, elle demeure peu et même inappropriée en termes d'incitations pour les industries naissantes, pour la correction des défaillances de marchés et même en matière de redistribution flexible. Les systèmes fiscaux complexes ouvrent donc la voie à la fraude et aux incitations négatives. Les avantages d'une taxe plate sont sa simplicité et sa transparence qui suscitent une croissance économique plus rapide à travers une plus grande incitation au travail et la suppression des incitations adverses et autres distorsions nées de la complexité des impôts et taxes existants. Ce désordre observé dans les systèmes en cours dans différents pays a longtemps été à la base de vastes marchés noirs et de l'évasion fiscale à cause de la lourdeur et de la complexité des régimes fiscaux. Normalement, le prélèvement fiscal peut être contrôlé et collecté sans que cela n'impose des coûts aux contribuables. Les appareils fiscaux de par la complexité de leur architecture et de leur mode de fonctionnement engendrent des distorsions importantes qui prennent la forme de divers coûts. La complexité engendre des coûts de gestion, de traitement et de contrôle de la procédure fiscale.

D'un autre point de vue, la charge fiscale contraint le budget des contribuables de sorte qu'ils développent des comportements visant à réduire leur impôt. L'impôt est un prélèvement obligatoire opéré sur les avoirs-privés, le travail, les transactions et autres activités et flux, déterminé par le Parlement et mis en œuvre par le Gouvernement. Selon un lexique sur la fiscalité¹, l'évasion fiscale est une situation où le contribuable profite des vides juridiques pour minorer son assiette imposable sans pour autant violer la loi. Il s'agit d'un ensemble de méthodes légales et illégales qui permettent d'éviter l'impôt. En revanche, la fraude fiscale est une infraction à la loi commise dans le but d'échapper à l'imposition ou d'en réduire le montant². Ces stratégies d'évitement amplifient les effets de distorsion de la taxation. La fraude fiscale est interdite mais l'optimisation fiscale, c'est-à-dire l'utilisation habile de la loi, reste autorisée. L'éthique devient dès lors la frontière entre l'habileté acceptable et l'excès d'habileté inacceptable. Une certaine détérioration de la morale, de l'éthique, a souvent été avancée comme l'une des causes des comportements déviants

¹ « Les mots-clés de la fiscalité » ; *Regards croisés sur l'économie*, 2007/1 n° 1, p. 265-273. DOI : 10.3917/rce.001.0265

² Beltrame P. (1987), *L'impôt*, éd. M.A.

comme la fraude fiscale. L'éthique désigne un ensemble de règles de conduite. Ces règles de conduite relèvent souvent de la morale. La morale désigne un ensemble de règles de conduite propres à une société donnée. Ainsi définies, la frontière entre l'éthique et la morale reste très mince. Ricoeur (1993, p.5) propose de "réserver le terme d'éthique à l'ordre du bien et celui de morale à l'ordre de l'obligation".

Le respect de l'éthique a un coût pour le contribuable. Au niveau macro, toutes choses égales par ailleurs, des problèmes de rentabilité décroissante dans la perception de l'impôt se posent à partir d'un certain seuil, notamment à cause des possibilités d'y échapper. En Afrique, les fuites d'impôts ont deux origines : la fraude des contribuables et la corruption des agents officiels chargés de l'imposition et des prélèvements des taxes dans le but de réduire l'impôt dû. Dans quelle mesure alors l'éthique l'emporte sur la tentative de fraude fiscale, étant donné que l'honnêteté a un coût ?

En Afrique, les évasions fiscales génèrent des coûts non seulement en point de croissance pour l'économie mais elles sont également handicapantes pour la poursuite des objectifs sociaux à cause de la perte en point de croissance. En concentrant l'impôt sur le peu de contribuables honnêtes, l'évasion fiscale se traduit par un ralentissement sensible dans la production de biens et de services reflétant ainsi la baisse de motivation et la lassitude des créateurs de valeurs. L'objectif de cet article est d'optimiser la collecte de recettes fiscales en identifiant d'une part, les déterminants de l'évasion fiscale et d'autre part le rôle favorable de l'éthique dans le respect des obligations fiscales.

1. ÉTHIQUE ET FISCALITÉ

Le lien entre éthique et fiscalité se rapporte aux contribuables dans leur raisonnement sur l'éthique de l'impôt et les possibilités d'évasion. L'idée même de la prise en compte des coutumes sociales dans la fonction d'utilité en théorie économique remonte à Akerlof (1980). Peu après, le premier modèle de stigmatisation sociale dans la littérature sur l'évasion fiscale sera proposé par Benjamini et Maital (1985) et développé plus tard par Gordon (1989) aux fins d'analyser l'effet des règles morales, de la stigmatisation sociale et de l'efficacité perçue des décideurs politiques sur l'évasion fiscale globale.

1.1. L'impôt, le contribuable et l'altruisme

Le fonctionnement de toute société implique des coûts collectifs que les ressources publiques doivent aider à supporter. Ces ressources publiques sont générées par les prélèvements obligatoires que constitue l'impôt. La fiscalité fournit ainsi aux gouvernements des flux stables de recettes nécessaires au financement des objectifs de développement. Il va sans dire que les contribuables sur lesquels repose la charge de l'impôt ont une compréhension claire de son rôle. Ces derniers devront donc consentir à l'effort d'impôt. Les citoyens ont, en effet, 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 durée³. Il se dégage que l'impôt fait l'objet d'un libre choix et requiert dans la pratique l'adhésion collective. Cependant, le paiement de l'impôt

³ Article 14 de la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen (1789)

reste problématique dans les régimes démocratiques en dépit des prérogatives liées à la discussion et au vote du budget de l'Etat accordées par les citoyens à leurs élus. La soumission au devoir fiscal ne pouvant donc plus être obtenue par le recours exclusif à la force, les pouvoirs publics essaient de justifier la légitimité des prélèvements et de répartir l'impôt entre les citoyens selon des règles de justice universellement acceptées (Delalande, 2008). A l'évidence, les citoyens consentent, bon gré mal gré, à verser leur obole pour financer les services publics. Il est alors légitime de s'interroger sur les réelles motivations des contribuables qui acceptent de consacrer une partie de leur revenu à la constitution des ressources de l'Etat. En d'autres termes, quels sont les déterminants du consentement ou du « civisme fiscal » ? Selon Wenzel (2005), les citoyens perçoivent trois niveaux d'équité devant l'impôt. L'équité perçue des résultats qui est mesurable au regard des fondamentaux de l'économie et des institutions. L'équité dans la procédure et le traitement est mesurable par la taille de l'économie souterraine rapportée au produit intérieur brut. Enfin l'équité dans les sanctions est mesurable par un indicateur de distinction injuste entre les citoyens malhonnêtes et les citoyens honnêtes d'une part, et de systèmes de détection inefficaces, d'autre part. Sur la question de motivation, la théorie économique semble avoir longtemps écarté les hypothèses d'ordre purement altruiste dans l'explication du civisme fiscal (Buchanan et Tullock, 1965 ; Olson, 1978). L'altruisme est une disposition de caractère à vouloir faire le bien pour autrui de manière totalement désintéressée. L'altruisme pointe du doigt le semblant d'humanité et de solidarité. En considérant les théories développées par les économistes du choix rationnel, les comportements de fuite devant l'impôt devraient être plus fréquents qu'ils ne le sont dans la pratique (Leroy, 2003). Le décalage pratique traduit, toute proportion gardée, l'expression de l'altruisme dont sont capables les citoyens. Il est établi par des données empiriques que beaucoup de personnes sont prêtes à payer des impôts supplémentaires pour des programmes qui leur paraissent importants, et non pas égoïstement utiles (Leroy, *op. cit.*). D'autres n'hésitent pas à faire des dons aux associations à but non lucratif lorsque cela est déductible de l'impôt à payer. Certains citoyens, bien qu'utilisant souvent leur véhicule, sont favorables à une taxe sur l'essence pour des raisons éthiques (Brodsky et Thompson, 1993). Nonobstant le rôle central de l'intérêt dans les choix individuels, les usagers des services publics, quoique plus opposés que les contribuables à la taxation des services, sont néanmoins prêts à une tarification de certains services qu'ils utilisent (Winter et Mouritzen, 2001, p. 126). On peut ainsi imaginer que les contribuables accomplissent leur devoir par altruisme et dans le respect des lois, par volonté de passer pour un philanthrope aux yeux de leurs concitoyens. Il existe un consensus pour admettre la nécessité d'un financement par l'impôt des services de base pour les plus défavorisés. Un tel altruisme est manifeste lorsqu'il s'agit des dépenses de protection sociale mais fait sérieusement défaut dans le cas des dépenses spécifiques ciblées (Jacoby, 2000, p. 761).

Contrairement à la théorie de l'illusion fiscale qui postule que les électeurs sous-estiment le niveau de taxation nécessaire pour satisfaire leur demande de services publics, il est sociologiquement admis que l'individu ne revendique pas toujours plus de dépenses et moins d'impôt, et que ses attentes ne sont pas plus illogiques (Leroy, 2007, p. 98). Le contribuable apparaît plus conscient de ce que l'Etat ne peut financer ses demandes de services publics qu'au moyen des ressources provenant de l'impôt, de la réduction des gaspillages mais aussi de l'emprunt. Le civisme fiscal pourrait, à cet égard, s'interpréter comme une prise de conscience prononcée conduisant les contribuables à développer une préférence pour le financement de l'action publique par l'impôt plutôt que de recourir à l'endettement qui

pèserait lourd dans l'héritage à léguer aux autres générations. En ce sens, l'aversion générale à l'impôt, considérée pour beaucoup comme inhérente à la « nature humaine » ou à d'autres notions incertaines, est une idée douteuse qui justifie idéologiquement l'exclusion du citoyen des choix fiscaux (Leroy, 2007). L'État légitime est donc résolument interventionniste puisque les citoyens sont en général demandeurs de services publics, notamment dans le domaine de la santé et de l'éducation (Kemp, 2002). L'acceptation des prélèvements sociaux selon Leroy (2007) suppose de rendre transparent les choix dans le cadre d'une démocratie fiscale renouvelée. Cette conclusion remet en évidence la partie cachée de l'iceberg que d'aucuns avaient qualifié de confiance comme condition sine qua non du consentement à l'impôt. Indépendamment de la perception de leur intérêt personnel ou de leur engagement civique, les individus acceptent de payer l'impôt s'ils font confiance à l'administration pour agir de manière vertueuse et équitable et utiliser les deniers qu'elle prélève à des fins véritablement collectives (Delalande, 2011). D'où la question de la responsabilité de l'État.

1.2. L'État et ses responsabilités

D'aucuns pensent dans les sphères politiques, que les contribuables qui préfèrent la réduction des dépenses publiques et de l'impôt au bénéfice d'un secteur privé plus efficace sont ceux qui considèrent les services publics comme moins efficaces. Les citoyens suivent la légitimité et l'équité de l'impôt non pas dans les résultats d'une résolution politique mais dans le processus de prise de décision (Schnellenbach, 2006, P.130). Ainsi, Dell'Anno (2009, P.989), pense que les contribuables fondent leur attitude de paiement d'impôts sur les résultats économiques des décideurs tels que perçus par eux, les contribuables. Ces derniers perçoivent comme équitable, un gouvernement qui protège adéquatement leurs intérêts. En conséquence, la morale fiscale définie comme diverses motivations sociales et psychologiques du citoyen à payer l'impôt (Feld et Frey, 2007, Torgler, 2007), s'améliore et l'évasion fiscale diminue. Si d'un point de vue empirique, cette relation n'est pas clairement élucidée il n'en demeure pas moins que la responsabilité de l'Etat est déterminante dans l'acceptation par les citoyens des prélèvements fiscaux (Torgler, 2003a, P.137)⁴. La question pourrait être supposée réglée sous certains angles, l'impôt étant, par définition, « l'expression d'une autorité étatique » (Bouvier, 1998, p.170). Mais la persistance des débats sur l'évasion fiscale, réglementairement non condamnable à l'opposé de la fraude fiscale, recommande qu'on s'attarde sur le rôle des pouvoirs publics. Hand⁵ trouvait d'ailleurs que « chacun peut organiser ses affaires de façon à payer le moins d'impôts possible ; nul n'est tenu de choisir la formule la plus avantageuse pour le Trésor public ; ce n'est pas un devoir patriotique que d'augmenter ses propres impôts ». Le juriste américain légitimait ainsi de manière très peu voilée la possibilité pour le contribuable d'exploiter les failles de la législation pour réduire ses charges fiscales. Dans la logique d'altérer ces pratiques du citoyen peu admissibles moralement, il importe de s'interroger sur la manière dont l'État compte surmonter la défiance dont il est l'objet eu égard aux plaintes qui lui parviennent. Bien entendu, les fréquentes démarches – nous l'avons vu plus haut – visant à justifier la légitimité des prélèvements et à répartir l'impôt entre les citoyens selon des règles

⁴ Torgler (2003b) établit que la démocratie directe, la transparence dans les décisions du Gouvernement peuvent améliorer la morale fiscale

⁵ Learned Hand J. (1934), *Helvering vs Gregory*, 69F.2d 809, 810 (2d Cir.).

de justice universellement acceptées traduit toute la limite pour les pouvoirs à se prévaloir du caractère obligatoire de l'impôt pour user de la contrainte.

La seule approbation de la représentation nationale ne suffit plus à garantir le principe du respect du droit des citoyens à consentir à l'impôt et à leur faire accepter immédiatement et universellement l'obligation fiscale. Entre le vote de l'impôt et sa conception par les percepteurs, les contribuables disposent de plusieurs moyens pour se faire entendre et énoncer leur propre conception de ce qu'ils considèrent être un « impôt juste » (Delalande, 2008). Les gouvernements, sans doute, doivent tenir grand compte des distorsions que génère la fiscalité aussi bien sur les équilibres de marché que sur son équité (impact redistributif). L'âpreté des débats sur l'arbitraire fiscal corrobore les arguments qui considèrent la question de la répartition de l'impôt comme étant subsumée par celle de l'Etat, de son rôle et de l'extension de son pouvoir. Les régimes fiscaux doivent assurer la redistribution des recettes et de la richesse via l'utilisation des taux d'impôt progressifs, par le biais des services publics universellement accessibles qui mutualisent les coûts par exemple de la santé et de l'éducation et en accordant des subventions pour augmenter les revenus faibles⁶. Dans un contexte béninois où la tendance est à la mise en place de réformes vecteurs d'attractivité (régimes d'exception), le rôle de l'État se trouve y être particulièrement délicat. Le niveau de corruption affiché par certains États africains dont le Bénin peut être perçu comme source de démotivation au civisme fiscal. Le Tax Justice Network-Africa (*op. cit.*) comprend en ce sens que les parlementaires ont un rôle crucial à jouer, de faire en sorte que les politiques fiscales des États ne répondent pas aux intérêts des groupes particuliers mais à ceux de l'ensemble de la population.

1.3. La fiscalité optimale

La théorie de la fiscalité optimale met en relief un système de taxation qui cherche à, d'une part, minimiser la perte de bien-être collectif et tenir compte d'une contrainte budgétaire de l'État, d'autre part. Elle a été initialement développée par Ramsey (1927) et connue sous l'appellation « Règle de Ramsey », laquelle règle sera ensuite reprise par Baumol et Bradford (1970) qui en ont proposé une version plus simplifiée. Mais le cadre d'analyse qui intègre un agent représentatif présente des limites qui ont conduit à étendre l'analyse dans le cadre d'une économie multi-agents pour ainsi conjuguer efficacité et équité (Diamond et Mirrlees, 1971 ; Diamond, 1975 ; Mirrlees, 1976). Afin de rendre compte de la portée du renouvellement conceptuel engendré par la littérature, nous proposons de passer en revue les implications des théories de la taxation optimale.

La règle de Ramsey et la loi des élasticités inverses

La fiscalité optimale pose le problème d'arbitrage entre l'efficacité et l'équité. L'impôt est équitable quand les contribuables qui sont dans la même situation sont traités de la même façon mais en même temps l'impôt prend en compte les différences dans les situations. La règle développée par Ramsey expose un système fiscal qui maximise l'efficacité tout en minimisant la perte du bien-être collectif. L'analyse de la perte du bien-être collectif laisse

⁶ Tax Justice Network-Africa (2012), « Taxez-nous si vous le pouvez: Pourquoi l'Afrique doit défendre la justice fiscale ».

transparaître certains éléments fondamentaux à la compréhension. En effet, le « poids mort » mesuré par la différence entre le revenu de l'État et la perte du surplus du consommateur ou du producteur à l'introduction d'une taxe sur un marché constitue la perte du bien-être collectif. L'intervention de l'État sur un marché analysée à l'aune de la théorie du bien-être révèle qu'elle serait source de distorsions en raison de l'incapacité de l'État à observer parfaitement toutes les caractéristiques des individus. Tout équilibre concurrentiel étant efficace au sens de Pareto, une intervention de l'État rendrait cet équilibre sous-optimal. En d'autres termes, le recours à un impôt forfaitaire est a priori impossible. Le critère d'équité permet alors d'assurer une égale répartition du poids mort total entre les individus en prenant en compte le degré d'aversion aux inégalités choisi c'est-à-dire le poids relatif donné aux individus les plus pauvres. Néanmoins, il s'avère que la minimisation du poids mort total et la réduction des inégalités sont deux objectifs antagonistes (Gauthier, 2002). D'où le problème de l'arbitrage entre efficacité et équité exposé supra.

La « règle de Ramsey » préconise que les biens pour lesquels la demande compensée varie peu en fonction de l'ensemble des prix doivent être relativement plus fortement taxés. Le travail et la consommation sont également deux arguments séparables de la fonction d'utilité du consommateur. Le cadre d'analyse est en équilibre partiel c'est-à-dire que le prix au producteur reste inchangé même lorsque les taux de taxation varient et le poids de la taxe est ainsi entièrement supporté par le consommateur. Le programme de Ramsey présente dans la pratique des faiblesses. Son utilisation est rendue complexe du fait qu'elle impose de connaître la dérivée de la demande compensée d'un bien par rapport au prix du marché.

Baumol et Bradford (1970), en introduisant une autre restriction au programme de Ramsey à savoir que les élasticités prix croisées sont nulles, vont alors proposer une version plus simplifiée de la règle de Ramsey. A cet égard, la règle de Ramsey et la loi des élasticités inverses participent certes à une minimisation de l'incidence fiscale mais contribuent également à accroître la pression fiscale sur le budget des ménages les plus pauvres laissant donc pendante la question de l'équité.

Fiscalité optimale : efficacité versus équité

L'examen de la question d'équité est important car elle est à la base des réponses des agents économiques à l'incitation contenue dans la loi fiscale. Les incitations sont analysées et appréciées au regard de l'éthique de l'agent économique. Aussi, le cadre d'analyse a été étendu à une économie multi-agents pour ainsi prendre en compte l'équité dans l'analyse de la fiscalité optimale. Les agents ici diffèrent notamment par leurs niveaux de revenu. Diamond et Mirrlees (1971) sont les premiers à développer la théorie de la fiscalité optimale dans ce sens. Cependant, les hypothèses d'analyse n'ont pas sensiblement varié, la seule restriction levée étant relative aux rendements constants des facteurs. Dès lors, l'existence de profits positifs des entreprises redistribués ensuite aux ménages peut être versée à l'analyse. Les résultats qu'ils obtiennent ne sont théoriquement pas différents des solutions décrites plus haut. Mieux, ils renforcent la thèse selon laquelle les objectifs d'efficacité et d'équité sont clairement antagonistes. Les débats théoriques nés de ces résultats sur la fiscalité optimale posent la problématique de la compensation des effets de ces deux critères. Ces débats se sont essentiellement focalisés sur les conditions pour lesquelles un taux de taxation uniforme des biens est optimal. Les systèmes d'imposition que les agents économiques perçoivent comme non équitables sont supposés être inadéquats à l'éthique des agents. Le

Bénin a donc entrepris des réformes ces dernières années pour améliorer l'efficacité et l'équité de son système d'imposition.

2. RÉFORMES ET ÉVASION FISCALES AU BÉNIN

Les recettes fiscales sont nécessaires pour habiliter l'État à assurer pleinement ses fonctions régaliennes. Le Bénin, à l'instar des pays en développement, n'y déroge pas en raison de la prépondérance des ressources fiscales dans son budget national. Les réformes fiscales au Bénin ont mis l'accent sur le renforcement de l'attractivité de l'environnement des affaires aux fins de relever le niveau des investissements directs étrangers. Ces réformes se traduisent par la mise en place de divers mécanismes dont font partie les régimes d'exception. Nous analysons successivement les régimes d'exception qui peuvent prendre des formes d'évasion fiscale et l'évolution des manque-à-gagner pour l'État du fait de l'évasion ou de la fraude fiscale.

2.1. Les régimes d'exception ou la légalisation de l'évasion fiscale

Les dérogations fiscales constituent une préoccupation permanente des pouvoirs publics et des spécialistes de la fiscalité et de l'économie. Nonobstant le poids des recettes fiscales dans le budget national, l'État béninois fait souvent abstraction des règles de droit commun d'imposition aux fins d'alléger les charges fiscales à certaines catégories de contribuables. Si les gouvernements peuvent justifier leurs actes prétextant des enjeux pour l'économie, il n'en demeure pas moins que ces mesures considérées comme des dépenses fiscales occasionnent des pertes importantes de recettes pour l'État. Les dépenses fiscales s'analysent, en effet, comme « des dispositions législatives ou réglementaires dont la mise en œuvre engendre la renonciation volontaire des recettes par l'État, et donc pour les contribuables, un allègement de leur charge fiscale par rapport à ce qui résulterait de l'application de la norme, c'est-à-dire des principes généraux du droit fiscal béninois »⁷. En d'autres termes, les dépenses fiscales recouvrent toutes les dispositions fiscales qui s'écartent d'un régime fiscal de référence préalablement défini. Elles représentent alors les écarts provoqués volontairement par l'État, quantifiés par rapport au référentiel de base. Elles constituent un instrument de politique économique et sociale ayant pour but la promotion de l'activité économique ou la recherche de l'équité sociale. Cependant, les allègements fiscaux constituent d'énormes manque-à-gagner pour l'État. De même, ils sont sources de distorsion. Le secteur minier en est une illustration patente. Les exonérations ayant favorisé l'entrée sur ce marché d'un nouvel investisseur sont considérées comme étant l'une des plus importantes dépenses fiscales effectuées par le gouvernement.

La résultante de ces différents éléments concoure à ce que Leroy (2007) avait alors désigné par « l'instrumentalisation de l'impôt dans le cadre d'enjeux relatifs à des particularismes économiques, sociaux, culturels et territoriaux ». En de pareilles situations, l'équité et la cohérence du système fiscal ne font plus partie des préoccupations des décideurs publics voire même des citoyens dans leur ensemble. Le changement global du système fiscal,

⁷ Séké (2013)

notamment à des fins de justice sociale, se trouve rarement positionné à l'agenda des décisions politiques. La logique de l'ajustement sectoriel, catégoriel et plus récemment territorial, est privilégiée par le gouvernement généralement soucieux de compromis politiques et d'électoratisme (Leroy, *op. cit.*). La complexité du système fiscal béninois accentuée, à maints égards, le brouillage des fonctions traditionnelles de l'impôt. Bien entendu, ce facteur découle de la diversification des usages instrumentaux de l'impôt par l'État interventionniste ; mais il provoque ensuite ses propres effets d'occultation de la logique d'ensemble du système fiscal. La fonction d'allocation des ressources est concurrencée par le recours à d'autres ressources budgétaires, notamment l'emprunt. La sectorialisation économique des mesures fiscales s'effectue au détriment de la fonction de régulation macro-économique. La fonction de redistribution peine à s'inscrire sur les agendas de l'autorité publique. Une pléthore de particularismes et de niches fiscales favorisent l'évitement de l'impôt, notamment par les plus privilégiés.

2.2. L'orientation des réformes fiscales

Le pays a vu ses recettes fiscales baisser drastiquement pendant la crise des années 80. Les prélèvements opérés à cette époque sur l'économie sont passés de près de 60 milliards à un peu plus de 21 milliards hypothéquant ainsi la capacité de l'État à faire face aux dépenses publiques. Dans la logique d'optimiser les recouvrements d'impôts, l'État béninois a mis successivement en place différentes réformes. Les réformes ont conduit à confier à partir des années 90 à la Direction générale des impôts et domaines (DGID) la charge du recouvrement des impôts, droits et taxes alors prérogative de la Direction du Trésor et de la Comptabilité Publique (DTCP). Une telle réforme qui vise l'amélioration des recettes fiscales s'est traduite par de nombreuses innovations dans les procédures de collecte des prélèvements fiscaux.

Un des changements majeurs intervenus porte sur le caractère de l'impôt. Du caractère portable dans un système déclaratif, l'impôt est devenu, au fil des ans, quérable. Dès lors, le contribuable ne devra plus attendre les avis d'imposition avant de s'acquitter de ses obligations fiscales étant bien entendu que les échéances sont préfixées suivant les différents types d'impôt. Cette mesure qui s'accompagne de pénalités diverses pour les éventuels « inciviques » a entraîné d'importantes améliorations dans la mobilisation des recettes fiscales. Un fonctionnaire béninois des impôts déclare : « Il y a eu une nette amélioration des recettes fiscales par rapport aux périodes où les contribuables attendaient les avis d'imposition ». Cette affirmation témoigne de ce que le contribuable libère sa charge fiscale plus par crainte de sanctions que par devoir de citoyenneté. Sa responsabilité morale apparaît comme marginale dans sa décision d'adhésion à l'impôt. Cependant, et à côté de l'incitation sur la pénalité, d'autres contraintes interviennent dans l'engagement du contribuable.

3. LES MOTIVATIONS DU CONTRIBUABLE

Il est une évidence théorique que le contribuable est mieux enclin au respect du devoir fiscal lorsqu'il y perçoit clairement la finalité. Aussi les incitations à payer l'impôt peuvent-elles être également fondées sur la confiance qu'ils ont vis-à-vis de l'administration quant à la transparence de la gestion qui en est faite. Cette section aborde les perceptions qu'ont les

citoyens à l'égard de l'impôt et l'éthique positive au regard de la fiscalité pour enfin proposer des mesures d'incitations comportementales.

3.1. Perceptions sur l'impôt et comportements du contribuable

En général, les citoyens se font une idée assez vague voire floue des réels enjeux de l'impôt. Le scepticisme qui les caractérise, conjugué avec la récurrence des plaintes liées au fardeau fiscal témoigne simplement des illusoire représentations auxquelles s'attachent les contribuables. Les diverses formes de résistance à l'impôt, en particulier les révoltes fiscales, traduisent souvent une opposition à la légitimité de la taxation perçue comme arbitraire. Le sentiment que l'impôt est injuste tend également à favoriser la fraude fiscale. Le civisme fiscal peut constituer une forme de soutien à l'équipe au pouvoir, et parfois une forme d'engagement en faveur d'un régime politique. L'utilisation de l'argent public et la confiance dans le gouvernement constituent pour le citoyen des critères de la légitimité politique de l'impôt. La désillusion politique vis-à-vis des autorités est un facteur qui influence les préférences fiscales du citoyen.

3.2. L'éthique positive au regard de l'impôt

L'approche de l'équité retenue par la théorie de la taxation optimale, l'équité verticale qui prend en compte la différence des uns et des autres dans le traitement de l'impôt paraît insuffisante. En effet, la préoccupation principale de la théorie de la taxation optimale consiste à concilier l'efficacité et la redistribution entre riches (plus productifs) et pauvres (moins productifs), ce qui conduit finalement à restreindre les dimensions de l'équité effectivement retenues et à placer l'équité sous la domination méthodologique de l'efficacité (Salanié, 2002 ; Monnier, 1999). Ce choix de taxation peut être expliqué par le fait que la différenciation entre les unités taxables s'effectue uniquement en référence au niveau de productivité. Il est en effet difficile de définir précisément les critères de différenciation pertinents entre les individus. Cependant, dans la réalité, d'autres variables de distinction, comme la composition de la cellule familiale, le niveau de compétences acquis, etc., entrent en ligne de compte. Ces difficultés conceptuelles qui compliquent le respect du principe de l'équité horizontale qui traite de la même façon les contribuables d'une même situation, ne justifient pourtant pas son exclusion dans la recherche du système fiscal « optimal ».

D'un côté, la théorie de la taxation optimale ne tient pas compte du fait que les redevables ne sont pas tous égaux devant l'impôt. Certains contribuables peuvent échapper en partie à la perte de bien-être consécutive à l'impôt, tandis que d'autres doivent la subir intégralement (Monnier, 1998). En général, les individus fortunés échappent plus ou moins à la taxation grâce à leurs sources multiples de rémunération. Ainsi, dans la pratique, de nombreux allègements fiscaux portent sur des emplois du revenu plus fréquents chez les catégories les plus favorisées (Koleva et Monnier, 2009). Il convient par ailleurs de souligner que, à recettes fiscales inchangées, les allègements induisent un transfert de charge sur les contribuables qui n'en bénéficient pas, c'est-à-dire, compte tenu du profil redistributif des incitations, très fréquemment sur les catégories les plus pauvres (Monnier, 1998). La contrainte exercée par une autorité publique permet de substituer les choix de celle-ci à ceux des citoyens et les place dans l'obligation de faire ou de ne pas faire, ce qui modifie leurs comportements. La question des conséquences économiques des règles juridiques spécifiques organisant le système de prélèvements est donc cruciale, puisque ceux-ci ne se

réduisent pas au simple jeu de la combinaison base imposable-taux d'imposition. En d'autres termes, les instruments fiscaux sont tous susceptibles d'interférer avec les mécanismes économiques de sorte qu'ils forment un objet d'étude pour l'analyse économique.

3.3. Les incitations comportementales

Les difficultés des régimes démocratiques actuelles sont de parvenir à faire véritablement du principe du consentement à l'impôt un droit pour le citoyen bien que la légitimité de la puissance publique soit acquise en la matière. L'impôt requiert, en effet, la participation de tous pour jouer pleinement son rôle. Les citoyens doivent pouvoir s'y soumettre sans que l'État n'ait besoin de recourir à des moyens coercitifs qui, selon Delalande (2011), ont le double inconvénient de porter atteinte aux libertés individuelles et de renchérir le coût de la collecte. Vu sous l'angle du contribuable, la question rejoint les analyses de la théorie des jeux et de l'école des choix publics sur l'action collective. En effet, en situation de rationalité parfaite, l'individu peut avoir intérêt à ne pas participer au jeu étant donné que son abstention ne nuit qu'à la marge à la production d'une utilité collective et ne l'empêche nullement de jouir des biens publics (Delalande, op. cit). La situation du « passager clandestin » menace de rendre impossible toute action collective, chacun préférant suspendre sa participation plutôt que de courir le risque de payer pour les autres (Olson, 1978).

Néanmoins, beaucoup d'individus respectent leurs obligations fiscales, plus que ce que la théorie semble prédire (Rothstein, 1998). De 2003 à 2013, les recettes fiscales au Bénin présentent une tendance haussière quasi régulière⁸. De ce point de vue, les déterminants de l'obéissance des individus à la norme fiscale restent variés. Ces limites théoriques sont révélatrices d'autres conditions non encore élucidées qui peuvent justifier l'action des individus. Certains auteurs identifient la confiance au centre de la réalisation de l'objectif d'équité. La confiance s'entend ici sous sa forme horizontale, entre les individus et les groupes sociaux. L'individu trouve juste, en effet, que les autres membres de la société prennent part au jeu collectif. Autrement, tous se soupçonneraient de vouloir frauder et vivre aux dépens des autres. La croyance dans le fait que tous les contribuables se soumettent à l'impôt est indispensable au consentement. La confiance agit comme un réducteur d'incertitude (Arrow, 1970). En outre, le consentement à l'impôt favorise l'émergence d'un certain nombre de mesures d'incitations morales ou comportementales.

CONCLUSION

L'économie des dispositifs fiscaux ne peut se contenter d'une vision partielle de l'équité, dès lors qu'elle fait intervenir les normes sociales et différents facteurs socioculturels dans la décision de conformité des contribuables. Une vision globale de l'équité paraît nécessaire, et en présence de stratégies d'évitement, l'éthique apparaît comme un déterminant de l'inclusion durable du contribuable au respect des obligations fiscales. Les recommandations de politique publique peuvent cibler deux axes : d'une part, différencier les taux d'imposition de façon à prendre en compte la propension des contribuables à frauder, ce qui

⁸Commission Chargée du Suivi des Exonérations et de l'évaluation des dépenses fiscales/Ministère de l'économie et des finances (2013).

rétablirait *a priori* l'égalité des redevables devant l'impôt. D'autre part, simplifier l'impôt en procédant au regroupement des différents prélèvements de façon à en faciliter la compréhension au contribuable. Ainsi, les redevables honnêtes décideront en toute connaissance et selon leur éthique la part à faire à l'évasion fiscale dans leurs obligations fiscales. La résistance à l'impôt, qui se traduit au plan individuel par la fraude et l'évasion fiscales, alimente les stratégies d'évitement et entraîne donc un coût budgétaire considérable. La lutte contre la fraude réclame des instruments d'évaluation à l'élaboration desquels la théorie peut apporter une contribution déterminante. En outre, en considérant simultanément l'ampleur réelle des coûts d'efficience et les comportements de fuite devant l'impôt qui en découlent, il est possible de construire une grille de lecture qui permet la mise en place d'une stratégie de lutte contre la non-conformité aux dispositions fiscales.

RÉFÉRENCES

- Akerlof, G.A. (1980). 'A theory of social custom, of which unemployment may be one consequence'. *The Quarterly Journal of Economics* 94 (4) : 749–775.
- Arrow, K.J. (1970). *Essays in the theory of risk-bearing* (North-Holland, ch.3)
- Baumol W., Bradford W. (1970). 'Optimal Departures from Marginal Cost Pricing', *The American Economic Review*, 60 (3) Jun.: 265-283.
- Benjamini, Y., Maital, S. (1985). 'Optimal tax evasion and optimal tax evasion policy'. In: Gartner, W., Wenig, A. (Eds.), *The Economics of the Shadow Economy*. Springer Verlag, Berlin, p. 245–264.
- Brennan G., Buchanan, J. (1987), 'The reason of rules', *Economist*, vol. 135 Issue 255.
- Brodsky D.M., Thompson E. (1993), 'Ethos, Public Choice, and Referending Voting', *Social Science Quarterly*, 74 (2): 286-299.
- Buchanan J., Tullock G. (1965). *The Calculus of Consent : Logical foundations of a constitutional Democracy* (Ann Arbor : University of Michigan Press, 1962. Paperback.
- Deepak L. (2008). 'La taxe plate : l'impôt pour les pays en développement', in *Afrique Libre*, home page, <http://www.librefrique.org>
- Delalande N. (2008). 'Un consentement négocié. L'administration et les plaintes des contribuables en Seine-et-Oise (1860-1914)', *Tracés. Revue de Sciences humaines* [En ligne], 14 | 2008, mis en ligne le 30 mai 2009, consulté le 10 octobre 2012. URL : home page, <http://traces.revues.org/373> ; DOI : 10.4000/traces.373
- Delalande N. (2011). *Les batailles de l'impôt : consentement et résistances de 1789 à nos jours*, Collection L'Univers historique, Edition du Seuil, mars 2011.
- Dell'Anno R. (2009), 'Tax evasion, tax morale and policy maker's effectiveness', *The Journal of socio-Economics*, 38(2009): 988-997.
- Diamond P. A. (1975). 'A many-person Ramsey tax rule' *Journal of Public Economics*, Volume 4 (4) November: 335–342

- Diamond P. A., Mirrlees J. A. (1971). 'Optimal Taxation and Public Production II: Tax Rules, the American Economic Review, vol. 61(3) June: 261-278.
- Diamond P.A., Mirrlees J.A. (1971). 'Optimal taxation and public production 1 : Production efficiency and 2: tax rules, J. (1934). American Economic Review, 61: 8-27 et 261-78.
- Feld, L.P., Frey, B.S. (2007). 'Tax compliance as the result of a psychological tax contract: the role of incentives and responsive regulation'. Law & Policy 29 (1) : 102–120
- Gauthier S. (2002). 'Determinacy and Stability under Learning of Rational Expectations Equilibria', Journal of Economic Theory, Elsevier, 102 (2): 354-374.
- Gordon, J.P.F. (1989). 'Individual morality and reputation costs as deterrents to tax evasion'. European Economic Review 33 (4): 797–805.
- Hall R. et Rabushka A. (1966). 'The flat tax is good, but Common sense is better,' the Money Review, november 1966 , 22-24.
- Jacoby W.G. (2000). 'Issue Framing and Public Opinion on Government Spending', American Journal of Political Science, 44 (4): 750-767.
- Keynes S J. M. (1936). *Théorie générale de l'emploi, de l'intérêt et de la monnaie*, Cambridge University Press, for the royal Economic Society Cambridge University press.
- Koleva K., Monnier J.-M. (2009). 'La représentation de l'impôt dans l'analyse économique de l'impôt et dans l'économie des dispositifs fiscaux », Revue économique, 2009/1, 60 : 33-57. DOI : 10.3917/reco.601.0033.
- Learned Hand J. (1934). *Helvering vs Gregory*, 69F.2d, 810p (2d Cir.).
- Leroy M. (2007). 'Découvrir la sociologie fiscale' Regards croisés sur l'économie, 2007/1 (1) : 94-100. DOI : 10.3917/rce.001.0094.
- Mirrlees, J. A., (1976). "Optimal tax theory: A synthesis," Journal of Public Economics, Elsevier, vol. 6(4) November: 327-358.
- Monnier J.-M. (1998). *Les prélèvements obligatoires*, Paris, Economica.
- Monnier J.-M. (1999). Introduction générale, dans Monnier J.-M. (dir.), 'Dynamiques économiques de l'équité', Paris, Economica, p. 7-22.
- Olson, M. (1978). 'Logique de l'action collective', Paris, PUF, 1978 (1^{ère} éd. en anglais : 1965).
- Pfister M. (2009). 'Une fiscalité orientée vers l'investissement et le développement : aperçu de quelques enjeux de politique fiscale en Afrique', consulté le 10 mai 2013, <http://www.oecd.org/fr/developpement/investissementpourledeveloppement/44007402.pdf>.
- Ramsey F. P (1927). 'A contribution to the theory of taxation', the Economic journal, 37 (145) march: 47-61.
- Ricoeur P. (1993). 'Morale, éthique et politique', Pouvoirs, 65 : 5-17.
- Rothstein B. (1998). *Just Institutions Matter. The Moral and Political Logic of the Universal Welfare State*, Cambridge, Cambridge University Press, 1998.
- Salanié B. (2002). *Théorie économique de la fiscalité*, Paris, Economica.
- Schnellenbach, J. (2006). 'Tax morale and the taming of Leviathan'. Constitutional Political Economy 17 (2) : 117–132.

- Seke T. (2013). 'Contribution pour une utilisation optimale des régimes d'exception au Bénin', mémoire de DESS, FASEG, UAC.
- Tax Justice Network-Africa (2012). 'Taxez-nous si vous le pouvez: Pourquoi l'Afrique doit défendre la justice fiscale'.
- Torgler, B. (2003a). 'Tax morale, rule-governed behaviour and trust'. *Constitutional Political Economy* 14 (2) : 119–140.
- Torgler, B. (2003b). 'Tax Morale and Institutions'. Center for Research in Economics, Management and the Arts (CREMA), Working Paper n. 2003-09, Switzerland.
- Torgler, B. (2007). *Tax Compliance and Tax Morale: A Theoretical and Empirical Analysis*. (eds) Edward Elgar, Cheltenham.
- Wenzel, M. (2005). 'The multiplicity of taxpayer identities and their implications for tax ethics'. Working paper. 73, Centre for tax system integrity research school of social sciences. Australian National University.
- Winter S., Mouritzen P.E. (2001). 'Why People Want Something for Nothing : The Role of Asymmetrical Illusions', *European Journal of Political Research*, vol. 39(1): p. 109-143.