

# LA MOBILISATION FISCALE EN AFRIQUE

PIERRE JACQUEMOT\*  
MARC RAFFINOT\*\*

Les ressources sont, de loin, la première source de financement public en Afrique. Les recettes fiscales et parafiscales ont représenté pour le continent en 2017 plus de 310 Md\$, à comparer aux 50 Md\$ fournis par les partenaires au développement, aux 70 Md\$ d'investissements directs étrangers et aux 65 Md\$ de transferts de fonds des diasporas<sup>1</sup>. Au regard de ces montants, les besoins de financement liés à l'atteinte des Objectifs de développement durable (ODD) ne sont qu'à moitié couverts ; ils s'élèvent à plus de 1 000 Md\$ par an (Schmidt-Traub, 2015), soit un tiers du revenu national brut de l'ensemble des pays africains.

243

En 2015, la Conférence des Nations unies sur le financement du développement réunie à Addis Abeba a mis l'accent sur l'accroissement des recettes fiscales comme levier essentiel du développement en Afrique. À cette occasion fut lancée la *Addis Tax Initiative*<sup>2</sup> par trente pays et de nombreux bailleurs de fonds s'engagèrent à soutenir cet objectif, notamment la Commission européenne (2015). Le principe est simple : pour réussir une « transformation structurelle » combinant autonomie, résilience, développement et émergence des citoyennetés, rien ne peut remplacer l'effort d'accumulation sur la base des ressources nationales.

Toutefois la mise en application de ce principe fait triplement problème. Depuis soixante ans, les taux de pression fiscale n'ont progressé que très lentement, nonobstant certains efforts internes et les

---

\* IRIS-Paris ; ESL-Gouv-Paris. Contact : pierre.jacquemot@gmail.com.

\*\* LEDa UMR DIAL, Université Paris-Dauphine.

injonctions externes, notamment du FMI (Fonds monétaire international) qui recommande inlassablement, surtout depuis la période de l'ajustement structurel des années 1980-1990, de baisser les taux d'imposition nominaux et d'élargir la base taxable. Ensuite les bailleurs de fonds multilatéraux et bilatéraux ne sont pas forcément les mieux placés pour soutenir ce type de réformes du fait des incohérences de leurs actions – régulièrement soulignées par l'OCDE (Organisation de coopération et de développement économiques). Enfin l'augmentation de la pression fiscale, au-delà d'un certain seuil et si l'on ne prend pas garde à ses modalités pratiques, n'est pas sans effets négatifs potentiels tant sur l'attractivité et la compétitivité de l'Afrique que sur la répartition interne des revenus.

L'analyse de la fiscalité africaine soulève plusieurs questions. Quelles sont les marges de manœuvre dont disposent les États pour attraper les « fruits suspendus » et augmenter les ressources fiscales mobilisables pour le développement (RFMD), celles nécessaires pour le financement des ODD ? Les résistances internes sont-elles puissantes ? Sur quel « contrat fiscal » les réformes peuvent-elles s'appuyer ? Quels appuis réellement efficaces peuvent éventuellement apporter les partenaires techniques et financiers ?

### *UNE TRANSITION FISCALE INACHEVÉE*

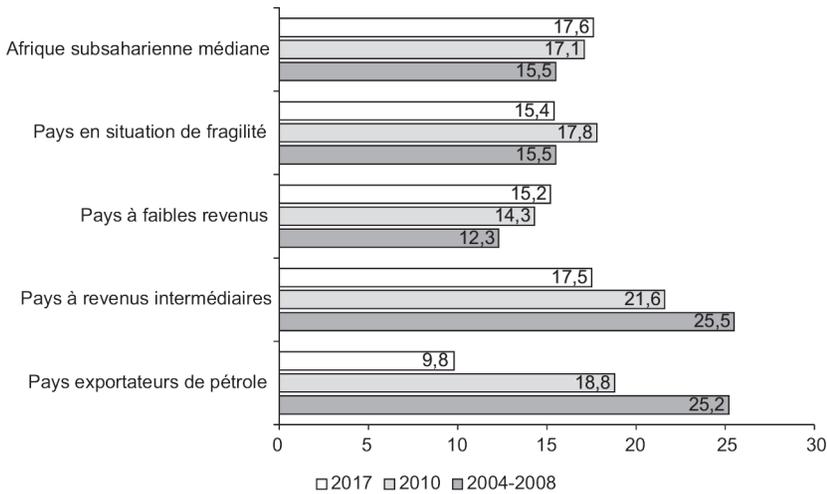
*Des pressions fiscales à la hausse – lentement et de manière inégale...*

Dans sa publication de 2017 sur les recettes publiques en Afrique, l'OCDE indique que le taux des prélèvements fiscaux (définis comme le total des recettes fiscales, y compris les cotisations sociales, exprimé en pourcentage du PIB – produit intérieur brut) est en Afrique en moyenne de l'ordre de 18 % à 21 %. Il est supérieur à 25 % au Maroc et en progression continue pour atteindre 30 % en Tunisie. Il est inférieur à 15 % dans les pays en situation de conflit ou de post-conflit. À titre de comparaison, la moyenne des pays de l'OCDE est de 34 %<sup>3</sup>.

Deux groupes de pays se singularisent (et notamment des pays à revenus intermédiaires comme les pays d'Afrique du Nord, l'Afrique du Sud, la Namibie ou le Botswana) tant pour le niveau que pour les sources des recettes collectées. D'une part, les pays exportateurs de pétrole dont le ratio « recettes/PIB » a atteint en moyenne 17 % sur la période 2000-2017, avec une baisse spectaculaire pour le Nigeria (passant de 20 % à 6 %). Ces pays se caractérisent aussi par de faibles ratios « recettes hors ressources naturelles/PIB ». D'autre part, les pays fragiles pour lesquels la mobilisation de recettes s'avère particulièrement difficile (à l'instar de la Centrafrique ou de la RD Congo), car

leurs institutions sont déficientes et parce qu'ils doivent faire face à une situation précaire, sinon délabrée, en matière de sécurité et de gouvernance (Boogaard *et al.*, 2018).

**Graphique 1**  
**Recettes publiques hors dons-Afrique subsaharienne, 2004-2017**  
(en % du PIB)



Source : données du FMI (2018).

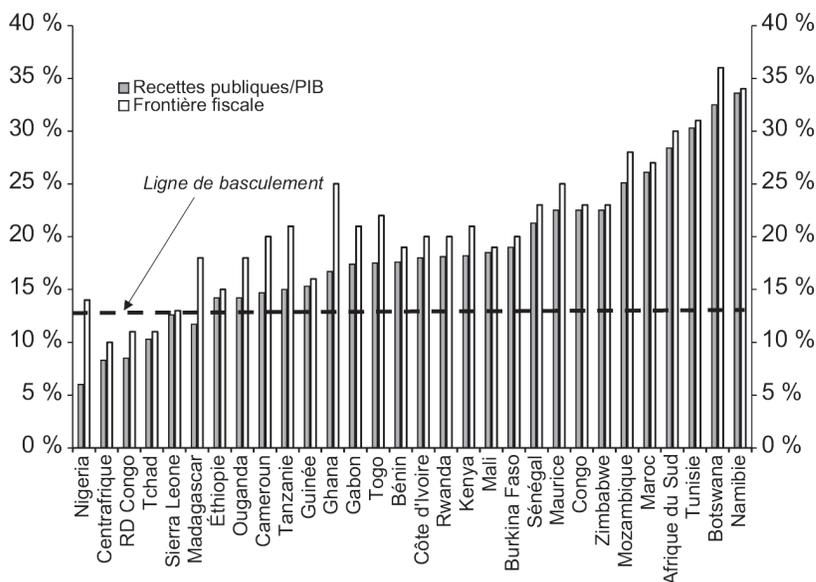
Le FMI (2018) montre de son côté que si l'on observe la situation médiane, les pays africains au sud du Sahara ont vu leurs recettes fiscales croître légèrement en pourcentage du PIB depuis le milieu des années 2000, rompant ainsi avec la stagnation observée antérieurement (Chambas, 2011). Cette croissance de la pression fiscale n'est pas forcément liée à des réformes du dispositif fiscal. La croissance du revenu par tête, la montée des classes moyennes et la monétarisation progressive des économies africaines expliquent sans doute une grande partie du phénomène. Mais l'évaluation n'est pas facile, car les découvertes de ressources naturelles et les mouvements des prix des matières premières interfèrent avec ces évolutions de long terme. On le constate quand on observe que la pression fiscale a accusé une baisse dans les pays pétroliers et miniers (surtout depuis 2014 et le retournement des cours) et reste très inférieure aux pressions fiscales affichées par les pays d'Amérique latine, des Caraïbes ou d'Asie, ayant des traditions voisines d'interventions directes de l'État.

*...et qui restent en deçà de la frontière fiscale*

Si l'on veut évaluer les performances d'un pays ou d'un groupe de pays, la pression fiscale est-elle un bon indicateur ? Elle dépend en

effet des caractéristiques de l'économie, notamment du niveau de revenu par tête, de la part de l'informel, de la part de l'agriculture, du secteur minier, etc. L'analyse statistique permet de distinguer ce qui relève de ces caractéristiques (« potentiel fiscal » ou « frontière fiscale ») et ce qui est propre au pays, à son administration fiscale, en plus ou en moins (« effort fiscal », distance entre la pression fiscale effective et la frontière fiscale). Les estimations de la frontière fiscale ne sont pas aisées car elles dépendent de la méthode statistique utilisée et de l'échantillon de pays considéré. Elles doivent donc être considérées avec précaution.

**Graphique 2**  
**Recettes publiques/PIB et frontière fiscale, 2017**



Sources : données de FMI (2018) ; frontières fiscales calculées par les auteurs selon la méthode FMI (2015b).

Selon les calculs du FMI, le pays médian d'Afrique pourrait augmenter sa pression fiscale d'environ 5 à 6 points de pourcentage à caractéristiques structurelles inchangées. Ce potentiel fiscal inexploité s'avère particulièrement vaste dans des pays comme le Nigeria, Madagascar, le Cameroun, le Congo, le Ghana, le Gabon, le Togo ou l'Afrique du Sud.

En dépit de leur intérêt, ces analyses restent limitées, en ce qu'elles ne font en fait que comparer les performances d'un groupe avec les performances moyennes d'un groupe de référence. Cela ne dit rien sur

la couverture des « besoins », qui sont considérables. L'Afrique est sous-équipée, confrontée à des problèmes chroniques d'accès aux services essentiels et sous-administrée (ce qui est très évident si l'on pense aux questions de sécurité dans le Sahel, les Grands Lacs ou la région soudanaise). Gaspar *et al.* (2016) estiment à 13 % le « point de basculement », c'est-à-dire le ratio minimum « impôts/PIB » permettant à l'État de remplir ses principales fonctions. À cette aune, au moins six pays d'Afrique subsaharienne ne collectent pas le minimum ainsi défini (Nigeria, Centrafrique, RD Congo, Tchad, Sierra Léone Madagascar) – et quatre autres atteignent juste ce niveau (Éthiopie, Ouganda, Cameroun, Tanzanie).

Quant à lui, le FMI (2018) estime qu'avec des recettes non fiscales de 2 % du PIB en moyenne, un ratio « impôts/PIB » de 13 % et un ratio global « recettes/PIB » de 15 % devraient être considérés comme le seuil critique. Ces ratios devraient être interprétés avec précaution, compte tenu du rebasage du PIB entrepris dans certains pays (cas récents du Nigeria et du Ghana). L'Union économique et monétaire Ouest Africaine (UEMOA) a fixé à ses membres un objectif plus ambitieux, de 20 % au minimum<sup>4</sup>.

### *À différentes générations de la transition fiscale*

247

Dans le courant des années 1980-1990, un effort important d'adaptation des systèmes fiscaux a été entrepris. Auparavant, la répartition de la charge se concentrait sur les exportations et les importations, sur les chiffres d'affaires et les revenus d'un petit nombre d'opérateurs. La transition fiscale dite « de première génération » qui fut engagée a consisté dans un grand nombre de pays à réduire la part de la fiscalité assise sur les droits de porte pour privilégier la fiscalité indirecte et tout particulièrement la TVA dont la mise en œuvre s'est depuis largement étendue<sup>5</sup>. Certaines organisations économiques régionales, à l'instar de la Communauté économique des États de l'Afrique de l'Ouest, ont harmonisé les droits frappant les importations et les règles en matière de TVA pour tous les États membres, tout en maintenant une certaine flexibilité pour les taux appliqués.

Si les recettes de TVA ont contribué à la première transition fiscale, il existe encore des dysfonctionnements importants. Les systèmes de TVA sont caractérisés par une assiette réduite, des taux parfois multiples et un taux standard élevé. Tous les pays accordent des exonérations et des taux nuls à certains biens et services. Un manque de compréhension des mécanismes persiste. Les défaillances des États en matière de remboursement des crédits de TVA pénalisent les entre-

prises, découragent les investisseurs potentiels et stimulent les demandes d'exonérations.

Le résultat fut obtenu à pas comptés. La part dans le PIB des recettes tirées de la taxation des échanges extérieurs a graduellement fléchi, mais principalement sous l'effet de la libéralisation commerciale et de l'intégration des pays dans des unions douanières ou économiques. Simultanément, la fiscalité indirecte a été renforcée. Au début des années 2000, la part principale du total des recettes fiscales des pays d'Afrique était attribuable aux recettes provenant des taxes sur les biens et les services (57 % des recettes fiscales totales) et particulièrement à la TVA (32 %). La part des recettes provenant des impôts sur le revenu et les bénéfices s'élevait également à 32 % et hors cotisations de Sécurité sociale, la structure fiscale de la moyenne des pays d'Afrique ressemblait à celle de la moyenne des pays d'Amérique latine et des Caraïbes<sup>6</sup>.

La transition fiscale de « deuxième génération » n'est, quant à elle, que partiellement engagée. Formellement, elle vise à être plus juste et plus efficace. Elle ambitionne de toucher une consommation globale des ménages qui devrait passer de 470 Md\$ en 2000, puis de 1 100 Md\$ en 2016 à 1 600 Md\$ en 2030<sup>7</sup>. Elle porte sur la baisse des taux simultanément à l'élargissement de la base d'imposition, sur l'élimination des exonérations qui introduisent des distorsions peu efficaces et souvent coûteuses.

De la transition de la « troisième génération », celle de la fiscalité environnementale, il n'en est question en Afrique que depuis quelques années. Citons de timides tentatives comme celle de l'instauration prévue depuis 2012, mais toujours en instance d'une taxe carbone en Afrique du Sud. Il s'agit d'instaurer un prix fixe (et probablement insuffisant, à 9 euros la tonne) appliqué aux émissions de certains gaz à effet de serre avec des exonérations pour les firmes dont la compétitivité serait mise en cause. Au Maroc, plusieurs taxes, redevances et exonérations sont présentées comme visant à l'encouragement de comportements verts, mais en l'absence de principes clairement retenus, on ne peut pas encore parler d'une fiscalité écologique. Celle-ci requiert le respect de plusieurs critères et l'affectation des recettes vertes à la protection de l'environnement et à la promotion du développement durable. À défaut de taxe carbone, l'orientation écologique s'exprime dans certains pays par la réduction, progressive et non sans mal, des subventions sur l'essence considérées comme néfastes, afin de faire en sorte que les comportements favorables à la croissance verte deviennent la norme plutôt qu'une exception que l'on récompense.

## *UNE TRANSITION FISCALE ENCHAÎNÉE*

Le concept de « bonne gouvernance » suggère la mutation d'économies où les rapports personnels dominent vers des économies où les rapports sont encadrés par des règles et des contrats, sanctionnés par des institutions spécialisées. On comprend aisément que dans le modèle dominant de l'État néopatrimonial africain, face à des réformes fiscales et budgétaires souvent imposées de l'extérieur, de fortes résistances se manifestent. Un bon nombre de programmes engagés depuis les années 1980-2000 au titre de l'ajustement structurel n'ont pas atteint leurs objectifs parce qu'ils ne rencontraient pas la franche adhésion des groupes au pouvoir, de fait menacés dans leurs privilèges et leurs rentes par les réformes (Jacquemot, 2016). Les classes dominantes résistent au changement, déployant des stratégies de contournement/détournement (*exit option*) face aux réformes fiscales ou budgétaires imposées de l'extérieur (le Cameroun offre des exemples particulièrement nombreux de ce type de stratégies).

### *La question des seuils : compétitivité et inégalités*

Les efforts visant à l'augmentation de la pression fiscale peuvent être contre-productifs, dans deux domaines en particulier. Le premier concerne l'attractivité des pays africains, et le second l'accroissement des inégalités.

249

Dans son rapport *Doing Business 2018*, la Banque mondiale s'intéresse à la pression fiscale que subit une entreprise type dans différents pays. En Algérie, le taux d'imposition global atteint 73 % ; l'un des taux les plus élevés au monde. À titre comparatif, en Tunisie et au Maroc, ces taux se situent respectivement à 62 % et 49 %. À l'échelle continentale, seul l'Érythrée fait moins bien, avec une imposition globale à 84 %. Le temps passé à se mettre en conformité avec les normes fiscales et à faire les démarches nécessaires s'élève en Algérie à 451 heures par an, soit 19 jours dans l'année. La moyenne en Afrique est de 317 heures. L'Algérie totalise 27 impôts et taxes. Un nombre qui se situe dans la moyenne mondiale (26). Le rapport ne comptabilise que sept taxes et impôts différents en Tunisie et seulement six au Maroc.

Il a souvent été souligné que la fiscalité en Afrique porte sur un petit nombre de contribuables. Il en résulte que de faibles taux de pression fiscale moyens peuvent cacher des pressions fiscales insupportables pour certains acteurs. De plus, les objectifs fixés aux régies financières en termes de montants à collecter (et les incitations financières qui leur sont liées) peuvent pousser les agents à taxer de manière arbitraire les entreprises – petites ou grandes – qui n'ont pas

de pouvoir de négociation. Ces comportements de « recouvrement offensif », souvent dénoncés comme du « harcèlement » peuvent freiner l'implantation d'entreprises, pousser à leur informalisation ou même conduire des entreprises à préférer se localiser dans d'autres pays. Ainsi le rapport 2016 de la Chambre des mines de la fédération des entreprises de la RD Congo accuse le système des « primes aux aviseurs » qui récompense les fonctionnaires et quiconque ayant participé à l'imposition d'une pénalité fiscale par la perception d'un pourcentage de la pénalité infligée. Les agents du fisc bénéficieraient de complicités dans les entreprises : des employés de sociétés minières commettraient des « erreurs volontaires » qui seraient ensuite requalifiées en fraudes afin de donner lieu à des amendes<sup>8</sup>. L'UEMOA préfère évoquer avec une certaine pudeur, mais pour s'en plaindre, les « pratiques anormales ». Un camion transportant des céréales d'Abidjan à Bamako rencontrera 34 contrôles licites ou illicites et perdra 230 minutes. De Koutiala au Mali à Dakar, il devra passer des dizaines de contrôles, avec des « sollicitations indues » des douaniers et des policiers zélés de l'ordre de 450 dollars. Ailleurs les opérateurs rencontrent les mêmes avatars : entre Mombassa et Kigali, un camion rencontrera 47 barrages routiers. Un autre attendra en moyenne 36 heures à la frontière entre le Zimbabwe et l'Afrique du Sud<sup>9</sup>.

250

Compte tenu du poids des élites riches dans les systèmes politiques africains, il est à craindre que l'augmentation de la pression fiscale se fasse de façon disproportionnée au détriment des couches défavorisées de la population. Jusqu'au lancement de l'initiative *Commitment to Equity* du Center for Global Development (CGD)<sup>10</sup>, on ne disposait que d'études rares et ponctuelles sur l'impact du système fiscal sur la distribution des revenus. Celles-ci sont pourtant nécessaires, car les affirmations générales, telles que « la TVA est régressive », ne sont guère pertinentes en Afrique. En effet, la TVA ne s'applique généralement pas aux biens et aux services de base produits par le secteur informel et consommés par les plus pauvres. L'initiative a permis de montrer que l'analyse de la redistribution doit porter sur l'ensemble des recettes et des dépenses publiques. Les études menées par le CGD montrent que les systèmes budgétaires n'accroissent nulle part les inégalités, mais qu'ils peuvent aggraver la pauvreté – surtout lorsque les retraites sont faibles comme c'est souvent le cas en Afrique. Ainsi, parmi les pays dans lesquels le système budgétaire est régressif en termes de répartition des revenus, on trouve la Tanzanie et le Ghana (fortement), l'Ouganda et l'Éthiopie (faiblement). Par contre, en Tunisie et en Afrique du Sud, le système budgétaire réduit fortement la pauvreté.

*La résistance des élites et la question du consentement à l'impôt*

Le degré de « civisme fiscal » dépend de deux éléments : des mécanismes pour garantir le respect des règles et la propension des citoyens à admettre la légitimité de l'État à percevoir les impôts (Ossa, 2012). Comment s'y prendre ? Revenons en RD Congo. À Kinshasa fleurissent les banderoles de la campagne de sensibilisation au civisme fiscal du ministère des Finances : « Avec l'impôt, le Congo sera reconstruit/ Payons nos impôts pour un Congo plus beau/Je paie l'impôt, je suis un bon citoyen ». On peut douter de l'efficacité de tels slogans, que l'on retrouve pourtant un peu partout en Afrique. Les enquêtes de l'OCDE sur le civisme fiscal (Daude *et al.*, 2012) montrent que l'acceptation des impôts dépend de l'âge, de la religion, du genre, de la situation professionnelle et de la réussite scolaire. Cette acceptation dépend aussi du niveau de satisfaction par rapport à la démocratie, de la confiance dans le gouvernement et de la satisfaction quant à la qualité des services publics. Plus pertinents sans doute que les imprécations en faveur du civisme fiscal sont la simplification administrative et le recours aux procédures dématérialisées ou encore le renforcement de la lutte contre la fraude fiscale.

La méthode pour accroître le rendement de la fiscalité s'inspire parfois de celle de l'administration fiscale d'Afrique du Sud, aussi utilisée au Kenya, en Zambie et en Tanzanie, qui utilise les médias pour désigner les fraudeurs à la vindicte populaire (principe du *name and shame*), mais ses résultats sont rarement probants pour éradiquer durablement le phénomène. Le Rwanda est un autre exemple d'une position offensive : le pays affiche l'un des meilleurs bilans s'agissant de la lutte contre la corruption et a accompli des progrès notables en matière de mobilisation de recettes.

Selon l'Indice du budget ouvert (International Budget Partnership, 2018), l'enquête internationale la plus complète sur la transparence budgétaire, quelques-unes des meilleures initiatives en matière de réformes se produisent dans les pays ayant des institutions fiscales les moins développées tels que le Bénin, le Burkina Faso, le Cameroun, Madagascar et la RD Congo. Dans un esprit de redevabilité, le Mali élabore depuis 2011 un « budget-citoyens » (Oxfam, 2017). Le but est de faire comprendre aux citoyens/contribuables le processus budgétaire, les modalités de la collecte des ressources et leur utilisation pour la production des services publics. L'élaboration de ce document est devenue une exigence législative depuis une loi de 2013 qui dispose que les citoyens, à la fois contribuables et usagers des services publics, doivent être « clairement, régulièrement et complètement informés » de tout ce qui concerne la gouvernance et la gestion des fonds publics.

Les résultats sont encore peu significatifs sur la pression fiscale. De plus, les scores de transparence ont baissé dans vingt-deux pays africains sur vingt-sept dans l'enquête sur les budgets ouverts 2017. Cette baisse reflète principalement l'incapacité des gouvernements à publier les principaux documents budgétaires.

*L'économie politique des faveurs : les exonérations l'emportent sur la règle pour tous*

Les régimes fiscaux africains sont mités par leurs régimes dérogatoires. Les exonérations sont multiples et elles sont le plus souvent accordées dans des conditions peu transparentes, ce qui contribue à entamer la crédibilité du système fiscal. Une fois mises en place, elles sont, comme les subventions, très difficiles à éliminer. Le cas de la Mauritanie est éloquent. Pour une convention d'établissement d'un projet agricole, l'État accorde une exonération totale pour cinq ans de l'impôt sur le bénéfice, de l'impôt minimum forfaitaire et de l'impôt sur le rapatriement des profits ; une exonération totale pour vingt ans des impôts sur les revenus fonciers, mobiliers et domaniaux, sur les revenus des expatriés ; une exonération pour vingt ans des taxes d'apprentissage, sur les véhicules, sur les opérations financières et bancaires et des droits de douane sur les intrants ; une liberté de transfert des capitaux ; des garanties administratives et foncières pour l'exploitation des terres agricoles ; enfin une stabilisation des conditions d'exercice de l'activité pendant vingt ans. Ce cas n'est pas unique, tant la surenchère est forte pour attirer les investissements étrangers. Les niches fiscales représentent 40 % des recettes fiscales au Sénégal ou au Ghana, 60 % au Niger.

252

Au Mali, l'Union européenne a mené un travail d'évaluation pour analyser l'efficacité économique des différentes exonérations statutaires et discrétionnaires, certaines étant particulièrement opaques (Délégation de l'Union européenne, 2016). Cette évaluation révèle que ces exonérations représentent près de 11 % du budget du pays. Elle dénonce tout particulièrement les exonérations fiscales « engagées en dehors de tout contrôle budgétaire par l'autorité administrative parfois même au mépris de la loi (exonérations de TVA intérieure, exonérations de droits de douane et de TVA à l'importation) ».

Nombreux sont les pays qui sont engagés dans une course aux exonérations pour attirer les investisseurs étrangers. Ces derniers sont souvent particulièrement habiles pour exiger des gouvernements de pays africains des dérogations fiscales, même s'ils ont déjà décidé d'investir. La surenchère est de mise. La question se pose de savoir si leur impact sur l'accroissement des investissements est significatif. Dans une enquête déjà ancienne conduite dans sept pays africains entre 2009 et 2012, 84 % des investisseurs interrogés avaient affirmé

que la possibilité d'exonérations d'impôt n'avait pas orienté leurs décisions (FMI, 2015a). Le terme de « conventions fiscales abusives » est devenu de plus en plus commun pour dénoncer la renonciation des États au droit de prélever des impôts sur des investisseurs entrant, y compris les impôts sur les plus-values et certains impôts à la source, tandis que dans certains cas, les conventions ont ouvert la porte à des stratégies agressives pour transférer des bénéfices dans des paradis fiscaux (ActionAid, 2016). Pour que les exonérations soient utilisées de manière stratégique, il faudrait ne les octroyer que sur la base de critères clairs et selon des procédures transparentes, déterminer des délais stricts pour chacune et contrôler leur utilisation et leurs impacts, idéalement d'une manière transparente dans le cadre des processus budgétaires. Dans un tel cadre de réforme, l'harmonisation de dispositions incitatives sur un niveau régional pourrait être utile pour transformer l'équilibre dans les négociations et donner plus de pouvoir aux gouvernements (Moore et Prichard, 2017).

### *Le poids de l'évasion fiscale*

Certaines situations en matière de ressources sont à mettre en regard avec les fuites de capitaux qui sont, de manière récurrente, un élément central du problème du financement des États africains. Ces pertes s'inscrivent dans le cadre des flux financiers illicites (FFI) qui selon la Commission économique pour l'Afrique des Nations unies (UNECA) font perdre à l'Afrique entre 50 Md\$ et 150 Md\$ par an. Ces FFI sont associés pour 60 % à des opérations commerciales (notamment les prix des transactions intragroupes connues sous le nom de « prix de transfert » pratiqués par les multinationales et qui altèrent le revenu imposable), pour 35% à des produits d'activités criminelles et pour 5% à de la corruption<sup>11</sup>.

253

Le lien est étroit pour tous les 100 dollars d'endettement extérieur supplémentaires enregistrés en Afrique, bon an mal an, au moins la moitié s'enfuit à l'étranger. Une mécanique infernale : cette fuite aggrave les inégalités et ne profite qu'aux membres de la classe dominante qui transgressent les règles commerciales et douanières ou qui transfèrent illégalement des actifs publics ou privés nationaux.

Si un quart du stock des capitaux enfuis était rapatrié, le ratio « investissement/PIB » du continent africain dans son ensemble passerait de 19 % à 35 %, soit un taux qui serait parmi les plus élevés du monde. Relation de cause à effet, parmi les huit pays ayant connu des fuites de plus de 1 Md\$ par an, cinq se trouvent les derniers du classement du développement humain (Jacquemot, 2016).

Les règles concernant la fiscalité transfrontalière posent problème. Les entreprises privilégiant de plus en plus l'endettement par rapport

aux fonds propres pour leur financement, des règles sont parfois adoptées pour limiter les déductions fiscales des intérêts d'emprunt. Pour ce qui concerne les prix de transfert, de nouvelles réglementations intègrent généralement le principe « de pleine concurrence » de l'OCDE (qui représente le consensus international pour la valorisation, aux fins de l'impôt sur les bénéfices des sociétés, des transactions internationales entre entreprises associées), pour faire en sorte que les prix de transfert soient fixés sur la base de la valeur de marché. L'approche de l'OCDE, conçue pour des autorités fiscales bien équipées, est pratiquement devenue la norme. Mais beaucoup d'administrations fiscales dans les pays africains sont incapables de la déployer efficacement. L'accès aux comptes des sociétés pays par pays est imparfait et l'accès aux informations sur les revenus et les patrimoines possédés à l'étranger reste difficile, voire impossible (Moore et Prichard, 2017).

Il faut chercher du côté du Botswana l'exemple proche de la caricature de la tendance tant à la modernisation qu'à la simplification fiscale. Le taux de l'impôt sur les sociétés y est l'un des plus faibles du continent africain : 15 % pour les activités manufacturières et pour les firmes multinationales accréditées auprès du Botswana International Financial Service Center pour faire du commerce transfrontalier. Ces mêmes multinationales sont exonérées de retenue fiscale sur les intérêts, les dividendes, les prestations de services, ainsi que sur les royalties versées aux non-résidents, de même que sur les gains de capitaux et la TVA – toutes dispositions qui ne sont possibles que par la rente importante dont jouit le Botswana grâce à ses exportations de diamants (Cnuced, 2015).

### *UNE TRANSITION FISCALE QUI PEUT SE LIBÉRER*

Si l'Afrique subsaharienne semble suivre la voie de l'augmentation de la pression fiscale, elle est encore une région où l'imposition est relativement faible et où les systèmes fiscaux sont peu efficaces. Les « fruits suspendus » ne sont pas toujours les fruits les plus difficiles à cueillir. Certains sont mûrs : des gains peuvent être obtenus avec peu d'efforts. En revanche, d'autres peuvent exiger beaucoup de volontarisme organisationnel et se heurter à diverses résistances.

#### *Des gisements des rentes à exploiter*

Les ressources naturelles (pétrole, gaz, minerais, forêts) sont encore une source de revenus majeure pour plusieurs États. La mobilisation des rentes dans des fonds de développement pour les générations futures reste un enjeu pour contrecarrer les effets délétères de la « malédiction » des matières premières. Une dizaine de pays (Angola, Soudan,

Ghana, Nigeria, Mauritanie, Tchad, Sao Tomé et Príncipe, Guinée Équatoriale, etc.) ont créé, à un moment ou à un autre, un fonds d'investissement public pour rentabiliser l'excédent de leurs revenus pétroliers et miniers. Le Gabon a très tôt mis en place un fonds pétrolier, doté au minimum d'environ 1 Md\$, alimentant le programme d'investissement qui a permis de financer une politique d'aménagement du territoire. L'un des problèmes rencontrés tient au fait que ces fonds sont gérés hors budget, hors du contrôle parlementaire, entraînant une perte de maîtrise de la situation budgétaire globale et des problèmes de coordination des dépenses décidées sans égard aux charges récurrentes qu'elles impliquent. Les règles de diffusion et d'audit de ces comptes sont rarement contraignantes (Azizi *et al.*, 2016). Les clauses de confidentialité dans les contrats entre les différentes parties empêchent d'avoir une vision claire des montants et des affectations.

Il existe un consensus général sur le fait que les secteurs miniers et pétroliers n'ont pas contribué suffisamment aux recettes des États africains. Le Botswana, avec son diamant et son fonds (Pula Fund) créé en 1994, est le seul pays africain cité pour sa bonne gestion.

L'Initiative pour la transparence des industries extractives (ITIE), lancée en 2004 et basée à Oslo, a pour vocation de faire la lumière sur les revenus des hydrocarbures, des minerais et de l'industrie forestière. Vingt-cinq pays africains y ont adhéré. Il s'agit d'un processus volontaire, amorcé à la demande des gouvernements. Firmes et autorités déclarent les revenus et les taxes perçus, avant que les ONG passent ces données au crible. Mais l'ITIE ne s'occupe pour l'essentiel que de la transparence des revenus des projets en exploitation. Pas de l'opacité qui règne en matière d'octroi de licences et encore moins de l'usage qui est fait des recettes fiscales. Deux sujets pourtant cruciaux.

255

### *Taxer le capital et le foncier ?*

Trente-deux pays africains collectent moins de 1 dollar d'impôt par personne et par jour. Sur quels nouveaux gisements fiscaux s'appuyer pour augmenter les RFMD ? Et introduire par ce biais moins d'inégalités<sup>12</sup> ?

Les nouvelles classes moyennes appartiennent aux mutations de la stratification sociale (plus ou moins fantasmées) de l'Afrique contemporaine. Le chiffrage de leurs effectifs est fonction des seuils retenus. Entre 18,8 millions de personnes pour le Crédit suisse (soit 3,3 % de la population, contrôlant 30 % de la richesse) (Crédit Suisse Research Institute, 2017) et 140 millions de personnes pour la CFAO (2015) (soit 13 % de la population). Difficile de savoir de quoi l'on parle pour établir une prévision de base fiscale.

Les impôts sur les revenus du capital, le foncier, le patrimoine et la fortune ne représentent encore qu'une proportion minimale des recettes publiques. La deuxième transition fiscale, qui est partout préconisée comme on l'a vu plus haut, pourrait porter sur la mise en place d'une fiscalité progressive sur le revenu global. Elle est la plus équitable. Elle est à l'ordre du jour dans plusieurs États.

La fiscalité foncière, en raison des caractéristiques de son assiette et de son potentiel de croissance, est souvent envisagée comme un outil du développement local. Des études (Norregaard, 2013) ont montré que la fiscalité foncière permettrait aux pays d'Afrique subsaharienne d'accroître les recettes mobilisées dans une fourchette de 0,5 % à 1,0 % du PIB. Elle est encore sous-utilisée. Les recettes qu'elle produit sont limitées, alors que les avantages qu'elle offre sont manifestes : une source stable et fiable de recettes, moins vulnérable aux fluctuations économiques à court terme. De plus, il est difficile de se soustraire au paiement de cet impôt, puisqu'il peut être garanti par les biens fonciers eux-mêmes.

En milieu urbain, cet impôt est considéré comme porteur de ressources potentiellement significatives pour les collectivités et comme favorable à l'équité lorsqu'il est appliqué sur de l'immobilier de grande valeur. Une fiscalité foncière urbaine efficace est impossible sans un système d'évaluation pertinent. En pratique, les listes d'évaluation en Afrique sont le plus souvent incomplètes et dépassées. Le besoin de modernisation est clair, mais les progrès sont lents. On s'accorde à reconnaître que le besoin principal est de simplifier les procédures d'évaluation existantes, de mieux les aligner aux réalités de marchés immobiliers locaux peu développés et à la capacité administrative limitée. Certaines évolutions relevées par le Centre international pour la taxation et le développement (CITD) sont prometteuses. Des États envisagent de mettre en place des méthodes hybrides simplifiées. Elles commencent par une approche basée sur la superficie et ajoutent des facteurs de localisation et qualitatifs (classe, zone et construction). Au Cameroun, la valeur présumée est obtenue en multipliant la superficie par des prix de référence fournis par la réglementation (classés selon la municipalité, les zones qui s'y trouvent et les caractéristiques de la propriété). Un système basé sur des points a été adopté par la Sierra Leone et le Malawi. Des points basés sur la superficie du terrain et des immeubles sont attribués, corrigés ensuite par des points positifs ou négatifs prenant en compte les caractéristiques de la propriété, comme la qualité de la construction, le voisinage ou l'accès aux services publics (Zebong *et al.*, 2017, p. 3).

La fiscalisation du secteur rural est un autre sujet à débat. L'imposition de la plus grande partie de la production et des revenus agricoles ne semble pouvoir être réalisée que par la taxation indirecte, à l'occasion

des transactions et des opérations de transformation. Hormis les exploitations utilisant des moyens de production modernes qui sont assujettis à la fiscalité directe sur le revenu, ce secteur ne contribue que marginalement aux RFMD. Cette situation tient à différents facteurs, en particulier l'atomisation des exploitants. Leur fiscalisation supposerait une forte contrainte administrative comme ce fut le cas à l'époque coloniale avec l'impôt de capitation de triste mémoire. Le statut foncier imprécis de la majorité des petites exploitations qui relèvent encore du droit coutumier rend difficile la mise en place d'un impôt foncier. Tout au plus trouve-t-il une application pour les terres immatriculées ou cadastrées affectées à des cultures pérennes.

### *L'informel aussi ?*

La fiscalité du secteur dit « informel » est partout en chantier. Ce secteur hétérogène de la petite production marchande urbaine est une composante essentielle de la plupart des économies africaines. Sa contribution au PIB s'échelonne entre 25 % et 65 % et représente entre 30 % et 90 % de l'emploi non agricole. Ses activités très disparates – petits commerces, artisanats, services – sont mal connues. Elles n'ont pas d'obligations comptables et déclaratives. Leur assiette est étroite : bien que les petits commerçants et les personnes exerçant une profession libérale puissent quelquefois ne pas avoir d'existence officielle, leurs revenus et leur chiffre d'affaires sont généralement bien inférieurs à tout seuil d'imposition raisonnable (OCDE, 2015).

257

La plupart des programmes d'appui à la formalisation de l'économie et à l'élargissement de la base fiscale ont connu un bilan en demi-teinte. Dans ces conditions, certains États envisagent de réformer l'approche. Elle repose désormais sur une distinction de base. Le secteur informel de subsistance (mais qui est aussi hautement créatif) doit être distingué du secteur informel frauduleux.

Pour faire contribuer davantage l'informel non frauduleux, il est préconisé de le recenser, de l'intégrer davantage dans l'univers numérique<sup>13</sup>, mais également de lui donner accès au crédit et de lui assurer qu'il bénéficie de l'accès à l'énergie, à l'eau et à la formation, en somme de lui démontrer que l'impôt a des contreparties qui lui sont utiles, puis de mettre en place des systèmes de prélèvements adaptés. La patente synthétique est de celle-là : son montant forfaitaire est apprécié non à partir d'éléments déclaratifs comme le chiffre d'affaires ou le nombre de salariés, mais en fonction d'éléments tels que la nature de l'activité, la superficie occupée, les équipements, la localisation et dont la liquidation serait immédiate et le recouvrement simultané par paiement au comptant<sup>14</sup>.

La fraude en douane constitue l'un des principaux moteurs du secteur informel frauduleux, pour laquelle la systématisation d'études de données miroirs, notamment portée au niveau des commissions économiques régionales, permettrait de détecter à moindres coûts les incohérences dans les déclarations de valeurs.

*Améliorer l'efficacité des services administratifs ? Avec l'aide ?*

Le principe pour un système fiscal efficace est d'avoir moins de coûts de collecte et moins de place laissée à l'évasion. Les données disponibles sur la performance des autorités fiscales (entretenir les registres de contribuables, s'assurer que l'enregistrement et les paiements sont effectués, encourager les services à coopérer, identifier et collecter les arriérés, contrôler de près le personnel en cas de malversations et s'assurer que toutes les recettes collectées sont enregistrées et transférées au Trésor public) ont jusqu'à récemment été anecdotiques dans les pays africains. Certaines des informations les plus fiables et cohérentes proviennent des observations fournies lors des revues du FMI. Elles suggèrent qu'il y a une marge d'amélioration considérable.

Le partage des données se trouve au cœur de l'efficacité de la collecte de recette fiscale. Pourtant, malgré des dépenses importantes dans de nouveaux systèmes d'information, beaucoup d'administrations fiscales n'ont pas pour habitude de rassembler et de partager les données entre services (FMI, 2015b). Fréquemment, les données réunies par la Douane ne font pas automatiquement l'objet d'un partage et d'une comparaison avec celles rassemblées par les équipes de recouvrement des impôts sur le revenu des particuliers, des impôts sur les bénéfices des sociétés ou de la TVA.

L'introduction dans les pays africains d'agences semi-autonomes de recettes publiques (plus connues sous le sigle anglais de SARA) constitue une innovation. Elles se sont répandues dans les pays africains anglophones comme le Kenya. Le Rwanda est aussi souvent cité en exemple. Seul pays francophone, le Togo a mis en place par une loi de décembre 2012 un Office togolais des recettes (OTR) par fusion des directions des impôts et des douanes. L'idée est de constituer une unité spécialisée, dotée d'agents fortement motivés (et souvent dirigés par un étranger), plus efficace que les directions d'un ministère.

Ce type d'organisation a connu des succès initiaux dans certains pays. Toutefois, après un certain temps, les recettes se sont tassées, pour revenir pratiquement au niveau antérieur. Les évaluations économétriques donnent en réalité des résultats très divers, allant de l'augmentation des recettes à l'impossibilité de conclure en raison de l'hétérogénéité des effets, ou, pour la dernière en date (Dom, 2018), à l'absence

d'impacts. De plus, la plupart des évaluations disponibles ne prennent pas en compte l'augmentation de coût entraînée par les moyens supplémentaires alloués aux agences.

Les administrations fiscales et douanières voient dans la transformation numérique l'occasion d'opérer un saut pour passer d'infrastructures rudimentaires aux technologies récentes. La numérisation réduit les coûts pour les administrateurs comme pour les contribuables, dans la mesure où les infrastructures numériques font disparaître de nombreux processus manuels liés à l'enregistrement, au calcul, au recueil de fichiers fiscaux et au paiement des impôts. Les nouveaux dispositifs numériques limitent les interactions entre le contribuable et le percepteur. Le Kenya Revenue Authority (KRA) a introduit en 2016, via le système bancaire, un paiement numérique sécurisé associé à un identifiant unique (*iTax*) (Africa Growth Initiative, 2018). Plusieurs pays ont lancé leurs premières plateformes de téléprocédures fiscales en 2011-2013. Certains ont déjà mis en place des portails fiscaux électroniques en ligne, le paiement des impôts par téléphone mobile et le remboursement en ligne des crédits de TVA. Souvent les réformes incluent la modernisation des procédures douanières (numérisation des transactions et des paiements) et des mesures de lutte contre la corruption et la fraude (renforcement des procédures de dédouanement et création d'unités de lutte contre la contrebande). Le Rwanda est allé le plus loin avec la mise en place du paiement des impôts par téléphone mobile, l'intégration des cotisations sociales dans le système de téléprocédures fiscales et le lancement de machines de facturation électronique pour soutenir la mise en place de la TVA.

L'aide publique au développement (APD) peut-elle contribuer à structurer le cadre politique et administratif nécessaire ? La *Addis Tax Initiative*, citée en introduction, appelle les pays signataires à doubler leur assistance technique dans le domaine de la fiscalité et de la mobilisation des autres ressources domestiques (notamment celles issues de l'exploitation des ressources naturelles). Le doute est pourtant justifié. On pense à l'« aventure ambiguë » des appuis extérieurs. Les moyens n'ont jamais été à la hauteur des enjeux. Seulement 0,1 % de l'APD est utilisé à l'appui du renforcement des systèmes fiscaux des pays en développement (OCDE, 2015). L'efficacité de ces appuis est largement discutée, faute d'un véritable dialogue politique (Cour des comptes européenne, 2017). On sait aussi que les organismes de financement du développement demandent pour eux-mêmes des mesures dérogatoires qui nuisent à leur crédibilité. Lorsqu'elle prend la forme d'un appui budgétaire, elle exerce parfois un effet d'éviction réduisant le besoin de recouvrement local (Lukasz, 2016), comme, par exemple, dans le cas de

l'Éthiopie (Mascagni et Timmis, 2017). La fourniture de ressources concessionnelles (à des taux d'intérêt très faibles) ou de dons est depuis longtemps accusée d'avoir pour effet de relâcher les efforts de collecte des impôts<sup>15</sup>. Pourquoi taxer ses propres citoyens si de bons samaritains financent les déficits à coût nul ou très faible ? Autre travers, les bailleurs de fonds ont tendance à embaucher pour leurs propres programmes les cadres nationaux les plus performants des administrations financières, réduisant ainsi la capacité nationale qu'ils affirment vouloir renforcer – un problème aggravé par le manque de coordination des bailleurs de fonds. C'est pourquoi Fjeldstad (2013) prône qu'au-delà des instruments techniques classiques, les bailleurs de fonds travaillent aussi à rapprocher les gouvernements et les sociétés civiles de manière à ouvrir un débat public sur le consentement à l'impôt et la fourniture de services publics.

### CONCLUSION

L'« endogénéisation financière », pour reprendre le vocabulaire du FMI, par le biais de la fiscalité est à l'œuvre en Afrique. Lentement mais graduellement, les ressources fiscales mobilisables pour le développement (RFMD) augmentent. Il s'agit d'une priorité reconnue aussi bien dans l'Agenda 2063 de l'Union africaine que dans les priorités stratégiques des principales communautés économiques régionales (CEDEAO, SADC, CEEAC, COMESA, IGAD, etc.). Les solutions autour du slogan « *collect more and better* » ne manquent pas. Les enseignements tirés de diverses expériences montrent que les pays africains peuvent, en élargissant leur base d'imposition, en améliorant l'administration de l'impôt et en exploitant des sources d'imposition largement inexploitées, accroître notablement leur potentiel d'accumulation du capital public.

Encore faut-il savoir pourquoi augmenter les RFMD. Mettre l'accent sur l'augmentation des recettes au détriment d'autres objectifs présente des risques. Les autorités politiques doivent autant se préoccuper des questions d'équité, de confiance et de contreparties. « L'État est comme un œuf : serrez-le, il se brise. Ne le serrez pas, il tombe et il se casse », dit un adage akan. On l'a vu, la question des seuils d'imposition est décisive. Mais celle de l'affectation des ressources l'est à l'évidence tout autant. La place de l'État dans le développement est centrale, mais elle est mouvante. Face aux défaillances de l'administration, des formules décentralisées et autonomes naissent – dans les villes comme dans les campagnes – et se développent pour satisfaire les besoins d'accès à l'eau, à l'assainissement, à l'énergie, à l'école, à la santé. La dynamique du secteur des services est puissante, poussée tant par celle des sociétés civiles que par les options ouvertes par les nouvelles

technologies. Dans ce contexte évolutif, la stratégie de l'État doit se déployer dans la durée par des réformes successives favorisant l'ouverture du système social par des modèles politiques et économiques profondément renouvelés. « Moins d'État, mieux d'État », comme on le préconisait il y a trente ans, en pleine phase de remise en cause de l'État développeur en Afrique. Pratiquement, l'ouverture nécessaire se décline dans les capacités données aux acteurs pour créer des entreprises, accéder au crédit, disposer de droits sécurisés, par l'élargissement de l'horizon pour l'innovation et la prise de risque, enfin par la démocratie participative impliquant la montée des citoyennetés et la redevabilité des élites. Un bon système d'imposition y contribue. Mais il ne suffit pas !

## NOTES

1. D'après FMI, *Perspectives de l'économie mondiale*, CAD-OCDE, *Statistiques en ligne sur le développement international* et Banque mondiale, *Indicateurs du développement dans le monde*.

2. *Addis Tax Initiative* : <https://www.addistaxinitiative.net/fr/>.

3. Une proposition selon laquelle les gouvernements auraient le devoir d'augmenter les recettes fiscales à hauteur d'au moins 20 % du PIB a été formellement rejetée à la réunion d'Addis Abeba. Mais la notion qu'il devrait y avoir un niveau minimum établi de recette fiscale nationale est toujours d'actualité. La valeur de 15 % du PIB est maintenant largement citée (Moore et Prichard, 2017).

4. L'UEMOA réunit les pays suivants : Bénin, Burkina Faso, Côte d'Ivoire, Guinée-Bissau, Mali, Niger, Sénégal, Togo.

5. Dans les pays africains, il faut souligner qu'une part importante de la TVA est prélevée sur les importations et non sur la consommation intérieure.

6. D'après le site : <https://www.imf.org/.../fm-october-2017-executive-summary-fr.ash>. En fait, le rapport de l'OCDE montre que les structures fiscales varient de façon importante entre les pays. En Afrique du Sud, au Kenya et au Swaziland, environ la moitié des recettes fiscales provenaient des impôts sur le revenu et les bénéfices, alors que cette catégorie allait de 19 % au Togo à 37 % au Rwanda. En Tunisie et au Maroc, la répartition des recettes entre les catégories d'impôts est différente de celle des autres pays africains avec la part des cotisations de sécurité sociale qui est la plus élevée.

7. Les télécommunications représentent déjà la première source de revenu fiscal dans les pays les moins généreusement dotés en matières premières. En moyenne, les recettes du secteur représentent près de 6 % à 8 % du PIB des États africains. Cette part pourrait être largement supérieure si les produits de télécommunications n'étaient plus classés dans la catégorie fiscale des « produits de luxe ».

8. Information parue dans *Africa Mining Intelligence*, n° 363, mars 2016.

9. Source : Mo Ibrahim Fondation, [www.moibrahimfoundation.org](http://www.moibrahimfoundation.org).

10. Voir le site : <http://commitmenttoequity.org/>. Dans ce cadre, douze pays africains ont déjà été analysés et neuf sont en cours d'analyse.

11. Le stock cumulé de capitaux ayant fui l'Afrique serait de 854 Md\$ sur la période 1970-2009 selon *Global Financial Integrity* qui titrait en 2013 : « L'hémorragie illicite des ressources de l'Afrique représente près de quatre fois sa dette extérieure ». L'Afrique subsaharienne est globalement une région créancière vis-à-vis du reste du monde. Les FFI en provenance d'Afrique via la falsification des prix sont concentrés dans quelques secteurs, notamment celui des industries extractives et minières (UNECA/AU et ECA, 2015).

12. L'inégalité des revenus est considérable, tout particulièrement dans les pays rentiers. En 2015, sept des dix pays dont le coefficient de Gini est le plus élevé étaient africains (Jacquemot, 2016). Les écarts

de revenus et de patrimoine segmentent fortement les consommateurs. À une minorité en nombre qui capte l'essentiel des rentes et des revenus et consomme des biens importés ou locaux, mais en quantité limitée, s'oppose la grande majorité qui se situe en bas de l'échelle et qui consomme en masse des biens de faible valeur et à coûts bas, difficilement taxables.

13. Le continent compte déjà 420 millions d'abonnés au téléphone mobile, soit un taux de pénétration de 43 %. Le mobile est devenu un outil quotidien pour les transferts d'argent et les paiements bancaires (Questions internationales, 2018).

14. Le Liberia est particulièrement cité par la Banque mondiale parmi les pays pilote en matière de paiement mobile ayant introduit une plateforme unique pour s'acquitter aisément des diverses taxes (Banque mondiale, 2018).

15. Cet effet dépressif sur la pression fiscale n'est pas général. Par exemple, on ne le retrouve pas dans le cas des réductions de dette, qui sont pourtant une forme de don (Cassimon *et al.*, 2015).

## BIBLIOGRAPHIE

ACTIONAID (2016), *Mistreated. The Tax Treaties that Are Depriving the World's Poorest Countries of Vital Revenue*, Johannesburg, ActionAid International.

AFRICA GROWTH INITIATIVE (2018), *Foresight Africa 2018*.

AFRICAN TAX ADMINISTRATION FORUM (2017), *African Tax Outlook 2017*, Pretoria, African Tax Administration Forum.

AZIZI J., GIRAUD P.-N., OLLIVIER T. et TAMOKOUÉ KAMGA P.-H. (2016), *Richesses de la nature et pauvreté des nations. Essai sur la malédiction de la rente minière et pétrolière en Afrique*, Presses des Mines, MinesParisTech.

BANQUE MONDIALE (2018a), *Paying Taxes 2018*, World Bank et PwC.

BANQUE MONDIALE (2018b), *Doing Business Report 2018*.

BOOGAARD V., PRICHARD W., BENSON M. S. et MILICIC N. (2018), « Tax Revenue Mobilization in Conflict-Affected Developing Countries », *Journal of International Development*, vol. 30, n° 2.

CASSIMON D., VAN CAMPENHOUT B., FERRY M. et RAFFINOT M. (2015), « Africa: Out of Debt, into Fiscal Space? Dynamic Fiscal Impact of the Debt Relief Initiatives on African Heavily Indebted Poor Countries (HIPCs) », *International Economics*, vol. 144, pp. 29-52.

CFAO (2015), *Les classes moyennes en Afrique. Quelle réalité, quels enjeux ?*, CFAO-Ipsos-Bearing Point.

CHAMBAS G. (2011), « Afrique au Sud du Sahara : quelle stratégie de transition fiscale ? », CERDI, *Études et Documents*, n° 2005.01.

CNUCED (Conférence des Nations unies sur le commerce et le développement) (2015), « Tax and Development. The Fiscal Role of Multinational Enterprises: Towards Guidelines for Coherent International Tax and Investment Policies », *Working Paper*.

COMMISSION EUROPÉENNE (2015), *Collect More – Spend Better. Achieving Development in an Inclusive and Sustainable Way*, octobre.

COUR DES COMPTES EUROPÉENNE (2017), *L'utilisation de l'appui budgétaire pour améliorer la mobilisation des recettes nationales en Afrique subsaharienne*, Luxembourg, janvier.

CRÉDIT SUISSE RESEARCH INSTITUTE (2017), *Emerging Consumer Survey 2017*, Crédit suisse.

CUA/OCDE (2018), *Dynamiques du développement en Afrique 2018 : croissance, emploi et inégalités*, CUA, Addis Ababa/Éditions OCDE.

DAUDE C., GUTIÉRREZ H. et MELGUIZO Á. (2012), « What Drives Tax Morale? », *Documents de travail du Centre de développement de l'OCDE*, n° 315, Éditions OCDE.

DÉLÉGATION DE L'UNION EUROPÉENNE (2016), *Évaluation du montant et du processus d'octroi des exonérations fiscales et douanières*, Nouakchott, novembre.

DOM R. (2018), « Semi-Autonomous Revenue Authorities in Sub-Saharan Africa: Silver Bullet or White Elephant », *The Journal of Development Studies*.

- FJELDSTAD O.-H. (2013), « Taxation and Development: a Review of Donor Support to Strengthen Tax Systems in Developing Countries », Technical Report, *WIDER Working*.
- FMI (Fonds monétaire international) (2015a), *Afrique subsaharienne. Faire face à un environnement qui se dégrade*, Études économique et financière, octobre.
- FMI (2015b), « Estimating the Tax Frontier », *Regional Economic Outlook: Sub-Saharan Africa*, octobre.
- FMI (2018), « Sub-Saharan Africa's Revenue Potential », *Regional Economic Outlook: Sub-Saharan Africa*, octobre.
- FMI, OCDE et Banque mondiale (2015), *Options for Low Income Countries' Effective and Efficient Use of Tax Incentives for Investment*, OCDE.
- GASPAR V., JARAMILLO L. et WINGENDER P. (2016), « Tax Capacity and Growth: Is There a Tipping Point? », FMI, *Working Paper*, n° 16/234.
- INTERNATIONAL BUDGET PARTNERSHIP (2018), *Enquête sur les budgets ouverts 2017*, Washington DC.
- JACQUEMOT P. (2016), *L'Afrique des possibles, les défis de l'émergence*, Karthala.
- LUKASZ M. (2016), « The Impact of Aid on Total Government Expenditures: New Evidence on Fungibility », *Review of Development Economics*, n° 21/3.
- MASCAGNI G. et TIMMIS E. (2017), « The Fiscal Effects of Aid in Ethiopia: Evidence from CVAR Applications », *The Journal of Development Studies*, n° 53/7.
- MOORE M. et PRICHARD W. (2017), « Comment les gouvernements de pays à faible revenu peuvent-ils augmenter leurs recettes fiscales ? », Institute of Development Studies, *Document de travail ICTD 70*.
- NORREGAARD J. (2013), « Axing Immovable Property: Revenue Potential and Implementation Challenges », FMI, *Working Paper*, n° 13/129.
- OCDE (Organisation de coopération et de développement économiques) (2015), « Les recettes fiscales, moteur du développement durable », in *Development Co-Operation Report 2014: Mobilising Resources for Sustainable Development*, Éditions OCDE.
- OCDE/ATAF/CUA (2017), *Statistiques des recettes publiques en Afrique 1990-2015*, Éditions OCDE.
- OSSA R. (2012), *Réformes fiscales et développement en Afrique subsaharienne*, EdiLivre AParis, collection universitaire.
- OXFAM (2017), « Mobiliser les ressources domestiques au service des plus pauvres au Mali », Note d'analyse OXFAM/OXFAM au Mali, décembre.
- QUESTIONS INTERNATIONALES (2018), *La nouvelle Afrique*, La Documentation française, n° 90, mars-avril.
- SARR B. (2016), « Assessing Revenue Authority Performance in Developing Countries: a Synthetic Control Approach », *International Journal of Public Administration*, vol. 39, n° 2, pp. 146-156.
- SCHMIDT-TRAUB G. (2015), « Investment Needs to Achieve the Sustainable Development Goals – Understanding the Billions and Trillions », Sustainable Development Solutions Network, *Document de travail*, version 2.
- UNECA/AU et ECA (2015), *Illicit Financial Flows: Report of the High Level Panel on Illicit Financial Flows from Africa*, UNECA, commissionné par AU and ECA, Addis Ababa.
- ZEBONG N., FISH P. et PRICHARD W. (2017), « Évaluation des biens aux fins de l'impôt foncier », International Center for Tax and Development, *Synthèse APTI*, n° 10, septembre.

