

65560

NATIONS UNIES
CONSEIL
ECONOMIQUE
ET SOCIAL



~~25~~
Distr.
LIMITEE

E/CN.14/FISC/1
29 décembre 1965

FRANÇAIS
Original : ANGLAIS



7
COMMISSION ECONOMIQUE POUR L'AFRIQUE
Cycle d'études de niveau supérieur sur les
problèmes actuels et les besoins de formation
dans le domaine de l'administration fiscale
Addis-Abéba, 6-15 décembre 1965

RAPPORT DU CYCLE D'ETUDES DE NIVEAU SUPERIEUR
SUR LES PROBLEMES ACTUELS ET LES BESOINS DE FORMATION
DANS LE DOMAINE DE L'ADMINISTRATION FISCALE

M65-722

TABLE DES MATIERES

	<u>Pages</u>
I. INTRODUCTION	1- 4
II. NOTES SUR LES SEANCES	5-44
III. CONCLUSIONS ET RECOMMANDATIONS	45-74

ANNEXES.-

ANNEXE I.	LISTE DES PARTICIPANTS
ANNEXE II.	CALENDRIER DES TRAVAUX
ANNEXE III.	DISCOURS D'OUVERTURE PAR M. R.K.A. GARDINER, SECRETAIRE EXECUTIF
ANNEXE IV.	FISCALITE ET DEVELOPPEMENT : DOCUMENTS
ANNEXE V.	TEXTE DE LA RESOLUTION 140 (VII) DE LA CEA.

PREMIERE PARTIE : INTRODUCTION

ORGANISATION ET OBJECTIFS DU CYCLE D'ETUDES

1. Le Cycle d'études a été convoqué par lettre en date du 3 août 1965, adressée par le Secrétaire exécutif de la Commission économique pour l'Afrique à tous les gouvernements des pays membres. Dans cette lettre, le Secrétaire exécutif déclarait notamment :

" Des études entreprises sous les auspices de la Commission et ailleurs, il ressort de plus en plus nettement que le succès des plans africains de développement va dépendre non seulement d'un accroissement de l'apport de fonds extérieurs, mais aussi d'une mobilisation mieux comprise des ressources financières intérieures africaines, grâce en particulier à la fiscalité. Ces deux sources sont en fait complémentaires, le volume de l'aide extérieure accordée pouvant fort bien être sensiblement influencé par la mesure dans laquelle les bénéficiaires s'efforceront de se procurer des ressources dans leurs propres pays.

Malheureusement, il s'agit d'un des domaines dans lesquels les pays africains rencontrent quelques-unes de leurs difficultés les plus graves, soit parce que leurs systèmes fiscaux sont mal adaptés à des conditions en pleine évolution, soit parce qu'ils parviennent difficilement à conserver à leurs administrations le niveau élevé qui leur est nécessaire pour traiter ces questions dont le caractère technique ne fait que s'accroître.

.....

L'objectif de ce Cycle d'études serait de permettre un échange de vues entre les chefs des services fiscaux sur les principaux problèmes qui se posent actuellement à eux, et sur les moyens de renforcer les administrations fiscales africaines en fonction des tendances actuelles. Le secrétariat suggère d'accorder une attention particulière aux questions relatives au recrutement et aux problèmes de formation du personnel employé dans les administrations fiscales, à la nécessité de réformer les systèmes fiscaux et aux domaines dans lesquels une aide extérieure est immédiatement nécessaire aux administrations.

Les participants au Cycle d'études présenteront certainement des recommandations particulières sur ces différents points, en s'attachant spécialement au rôle que l'Organisation des Nations Unies, les institutions spécialisées et d'autres organismes seront appelés à jouer."

.....

ORGANISATION ET PARTICIPANTS

2. Le Cycle d'études s'est tenu à Addis-Abéba du 6 au 15 décembre 1965; vingt-deux administrations africaines étaient représentées par trente six participants, dont la plupart étaient des fonctionnaires occupant actuellement un poste auprès des services fiscaux.
3. En outre, des représentants avaient été désignés par l'Organisation de l'Unité Africaine, le Fonds Monétaire International, l'Organisation de Coopération et de Développement Economique et l'Association Fiscale Internationale ^{1/}. Un haut fonctionnaire du Département des Revenus Interieurs de l'Inde qui fut expert fiscal pour les Nations Unies en Afrique, et un Conseiller Fiscal inter-régional du Siège de l'Organisation des Nations Unies avaient été également invités à participer au Cycle d'études. (On trouvera en Annexe I la liste complète des participants).
4. En ce qui concerne la procédure, il a été décidé pour affirmer le caractère africain du Cycle d'études, que la plupart des séances seraient ouvertes par des participants appartenant aux administrations fiscales africaines; seuls les débats d'ordre général sur la fiscalité et le développement, ainsi que les discussions ayant particulièrement trait aux aspects internationaux de la fiscalité et aux principes de gestion, ont été introduits par d'autres participants ou par des membres du secrétariat.

^{1/} Cette organisation était représentée par M. J. van Hoorn, directeur du Bureau International de la Documentation Fiscale d'Amsterdam.

5. Après les discours officiels d'ouverture et les exposés d'introduction sur la fiscalité et le développement, les participants ont examiné les questions inscrites à l'ordre du jour, à savoir ^{1/}:

4 PROBLEMES FISCAUX COURANTS

- i) Impôt personnel sur le revenu
- ii) Impôt sur les revenus industriels et commerciaux
- iii) Encouragements fiscaux en vue du développement
- iv) Finances locales.

5 ORIENTATION FUTURE DES SYSTEMES FISCAUX EN AFRIQUE

6 PROBLEMES D'ADMINISTRATION FISCALE

- i) Administration et recrutement
- ii) P.A.Y.E. (retenue à la source)
- iii) Mécanisation
- iv) Formation

6. On trouvera en Annexe II le calendrier des travaux.

7. Le Cycle d'études a été ouvert officiellement le 6 décembre 1965 par Ato Bulcha Demelesa, Vice-Ministre des Finances du Gouvernement Impérial Ethiope, qui au nom de son Gouvernement, a souhaité la bienvenue aux participants. Les objectifs du Cycle d'études ont été ensuite définis par M. R.K.A. Gardiner, Secrétaire exécutif de la Commission économique des Nations Unies pour l'Afrique, dans son discours d'ouverture dont on trouvera le texte en Annexe III.

8. Le Cycle d'études a choisi comme président M. S.K. Sebagereka (Organisation des Services Communs de l'Afrique de l'Est). Ato Dante Bereded (Ethiopie) et M.N. Makanguile (Mali) ont été élus vice-présidents, M. Mohamed Ba (Mauritanie) et M. G.W. Brake (Malawi), rapporteurs.

^{1/} La numérotation reprise ici est celle utilisée pour les points de l'ordre du jour.

9. La partie II du Rapport contient les notes des séances journalières du Cycle d'études ^{1/}. Le texte des conclusions et recommandations générales du Cycle d'études est reproduit à la partie III.

10. Lors de la séance de clôture du 15 décembre, les participants ont adopté à l'unanimité des résolutions exprimant leur gratitude envers le Secrétaire exécutif pour avoir convoqué le Cycle d'études, leur reconnaissance au Gouvernement Impérial Lthiopien pour son hospitalité et leur satisfaction pour les conditions dans lesquelles les réunions ont été organisées.

11. L'utilité du Cycle d'études en fonction des tâches qui lui avaient été assignées par le Secrétaire exécutif dans sa lettre adressée aux gouvernements des pays membres s'est confirmée et une résolution a été adoptée afin d'assurer que les travaux commencés pendant le Cycle d'études soient poursuivis et que d'autres réunions de hauts fonctionnaires de l'administration fiscale aient lieu régulièrement au moins une fois tous les deux ans.

^{1/} Toutefois, les Notes de séances ne donnent pas le compte rendu des débats sur le point 7 de l'ordre du jour (Conclusions et recommandations) qui ont eu lieu aux séances des 14 et 15 décembre. En effet, les résultats de ces discussions figurent en détail dans la partie III du Rapport.

DEUXIEME PARTIE : NOTES SUR LES SEANCES

NOTES SUR LA SEANCE DU 6 DECEMBRE 1965 (APRES-MIDI)

1. Les participants ont tout d'abord examiné le calendrier des séances et ils ont décidé que désormais les séances auraient lieu de 9 heures à 12 h. 30 et de 14 h.30 à 17 heures.
2. Le Président a donné la parole à M. Spencer qui a présenté le sujet: Aspects économiques de la fiscalité et développement.
3. Il n'y a pas si longtemps, on aurait très rapidement passé sur cette question. Aujourd'hui, on s'aperçoit de plus en plus des liens étroits qui unissent la fiscalité et le développement. Les économistes et les spécialistes des questions fiscales insistent sur la nécessité de réformer le régime des impôts et d'intégrer davantage les politiques fiscales à la planification nationale du développement. Dans les pays en voie de développement, les gouvernements ont à jouer un rôle important pour promouvoir et entretenir l'expansion et ils doivent prendre l'initiative pour relever le taux de l'investissement.
4. Pour accélérer le développement, les gouvernements ont toutefois à résoudre de graves problèmes, en particulier ceux qui touchent à la modernisation du secteur agricole et aux incidences du progrès économique sur la balance des paiements.
5. La politique fiscale doit tendre non seulement à faire augmenter les rentrées fiscales pour répondre aux besoins grandissants des gouvernements, mais aussi à permettre, et accessoirement à encourager, la stabilité économique et à réduire les inégalités de fortune.
6. Il est trop tôt encore pour espérer que les politiques fiscales des pays africains soient toutes conçues de manière à atteindre ces objectifs. Certains pays ont néanmoins fait des progrès considérables dans cette voie.
7. On fait souvent valoir que le revenu par habitant en Afrique est trop bas pour que les gouvernements puissent élever le niveau de l'économie au moyen des impôts.

8. Cependant, la répartition très inégale des revenus qui caractérise ces pays, devrait rendre possible une imposition plus lourde de la minorité fortunée. Les revenus enregistrés ne donnent d'ailleurs pas toujours une idée précise de la matière potentiellement imposable du secteur agricole. Enfin, la politique fiscale, dont l'influence est très limitée quand le revenu par habitant est bas, devrait s'efforcer d'accroître le taux marginal d'épargne à mesure que le revenu augmente.
9. M. Spencer a ensuite évoqué les différentes formes d'imposition. A propos de l'impôt sur le revenu et sur la fortune des personnes physiques, il a signalé la dualité qui existe entre les formes simples de l'impôt minimum forfaitaire et la taxation des habitations d'une part, et le barème progressif d'impôts sur le revenu, de caractère européen, d'autre part. Certains pays africains appliquent le premier aux groupes de revenus les plus bas et réservent le second aux groupes de revenus les plus élevés. Plusieurs questions se posent dans ce contexte : l'impôt personnel doit-il être appliqué à tous les groupes de revenus considérés ensemble ou les différentes catégories de revenus doivent-elles faire l'objet de différents types d'impôts? Quels sont les effets de l'imposition du revenu sur les stimulants économiques? Un régime d'impôts sur les dépenses et la fortune personnelle - tel que celui qu'a proposé le professeur Kaldor - ne serait-il pas plus efficace que l'impôt sur le revenu et les héritages?
10. Quant à l'imposition de la propriété et de la terre, elle pose un autre problème : l'Etat doit récupérer une partie de l'accroissement en valeur de certains terrains et propriétés qu'a amené le taux rapide de développement que connaissent les pays africains depuis plusieurs années.
11. Pour les impôts sur les sociétés, il faut décider s'il convient d'imposer les bénéfices distribués plutôt que les bénéfices non distribués et quels sont les encouragements propres à stimuler les investissements intéressant le développement.
12. Enfin, l'imposition de la production et des dépenses intérieures soulève la question de savoir quels types d'impôts sont les plus avantageux dans les pays en voie de développement : taxes sur les ventes, taxes sur la production de certains articles déterminés (impôts indirects) ou taxes sur la valeur ajoutée.

13. Le Président a ensuite donné la parole à M. Weisfelt qui a étudié les aspects administratifs de la fiscalité et du développement. Il fut un temps où l'appareil administratif visait simplement à percevoir le maximum de rentrées fiscales, à réduire les frais et les délais de recouvrement et à faire respecter la loi. L'administration fiscale moderne, en particulier dans les pays en voie de développement, doit ajouter à ces tâches celle d'aider à l'élaboration de la politique fiscale nationale.

14. Il est essentiel pour l'administrateur des services fiscaux de s'efforcer d'obtenir des renseignements sur la manière dont fonctionne ses services. Il ne peut le faire que s'il dispose d'un personnel compétent et un service de recherches fiscales pourrait lui faciliter la tâche.

15. Les administrateurs des services fiscaux devraient notamment se préoccuper de plus en plus de recueillir des faits de base, d'accélérer le recouvrement des impôts, de codifier les lois fiscales existantes et d'uniformiser les procédures, de simplifier les régimes fiscaux, de renforcer les pouvoirs d'investigation de l'administration fiscale et les moyens de coercition, de mettre au point des instructions claires et simples à l'intention du personnel, enfin, d'éclairer le public au moyen de brochures et de documentation illustrée d'exemples.

16. Il importe d'améliorer considérablement la coopération entre l'administration et le corps législatif. Il faut aussi établir et faire respecter des règles strictes concernant le secret à observer. Il est indispensable aussi que les différents départements du ministère des finances collaborent entre eux et avec d'autres services connexes du gouvernement. Enfin, étant donné la place que tous les pays en voie de développement réservent à la planification du développement et à l'intégration économique, il importe que la politique fiscale soit supervisée par un fonctionnaire chargé d'établir la coopération la plus étroite possible entre les services intéressés et un libre échange des renseignements nécessaires.

17. L'ordre du jour du Cycle d'études contient plusieurs points d'intérêt dans le domaine administratif, tels que la gestion, la mécanisation et l'application du PAYE. Toutefois, c'est le recrutement et le maintien d'un personnel compétent suffisant qui posent les plus graves problèmes à l'administration fiscale des pays africains.

18. De même que pour les plans de développement, il faut établir un ordre de priorités pour les questions administratives : le gouvernement doit décider, par exemple, s'il doit s'occuper d'abord de la situation du personnel du ministère des finances ou de celle du ministère des travaux publics. Dans une économie en voie de développement, l'administration des finances devrait avoir un rang de priorité très élevé. Les politiciens le comprennent rarement, mais on peut les en persuader. Il se présente quotidiennement des occasions d'appeler leur attention sur ces faits, verbalement ou par des mémoranda. Les rapports annuels sont également un excellent moyen d'obtenir le résultat voulu. Il faudrait inclure dans les rapports des renseignements sur la structure et l'organisation de l'administration et y tenter une analyse comparative aux plans national et international.

19. Les impôts tout comme l'économie doivent faire l'objet d'une planification. Les réformes fiscales doivent être progressives et synchronisées avec le développement ainsi qu'avec les réformes d'ordre administratif. Certes, les administrateurs africains n'ont pas assez de personnel ni de temps, mais ils n'en doivent pas moins s'occuper davantage des problèmes généraux administratifs, serait-ce au détriment de leur tâche quotidienne.

20. Le Président après avoir chaleureusement remercié les deux orateurs, a levé la séance à 17 h. 30.

NOTES SUR LA SEANCE DU 7 DECEMBRE 1965 (MATIN)

Point 4 i) de l'ordre du jour : IMPOT SUR LE REVENU PERSONNEL

1. Ato Damte Bereded (Ethiopie) dans son exposé d'introduction, a tout d'abord déclaré que l'objet du présent Cycle d'études était de préciser les régimes fiscaux appliqués dans les différents pays africains, les difficultés rencontrées par les administrations fiscales, les mesures requises pour résoudre les divers problèmes fiscaux, et aussi d'étudier dans quelle mesure il serait possible d'adopter un régime fiscal de type "classique", qui conviendrait aux besoins de ces pays.

2. Au sujet des régimes en vigueur en Ethiopie, il a déclaré que les impôts sur le revenu se classaient en trois catégories : a) l'impôt sur le revenu personnel, b) l'impôt sur le revenu provenant des loyers et c) l'impôt sur les revenus industriels et commerciaux. Contrairement aux régimes appliqués aux Etats-Unis, en Grande-Bretagne et dans d'autres pays, les contribuables éthiopiens ne bénéficient d'aucune réduction ou abattement personnel. Les célibataires et les personnes mariées sont assujettis aux mêmes contributions dont le taux est fixé selon un barème progressif par tranches, une exemption fiscale étant accordée jusqu'à 360 dollars éthiopiens de revenu par an. L'application du PAYE joue pour les fonctionnaires comme pour les employés du secteur privé.

3. La plupart des pays africains ayant des structures économiques et sociales plus ou moins semblables, la mise au point d'un régime d'impôts de type "classique" sur le revenu personnel, qui réponde aux besoins des pays serait un pas de franchi sur la voie de l'unité africaine. A son avis, un régime fiscal "sain" devrait : a) être équitable, b) permettre des rentrées suffisantes, c) être simple et d) être souple. Un bon régime d'impôts sur le revenu personnel devrait porter sur le revenu global, selon des taux très progressifs, comporter le moins possible d'exemptions ou de réductions et être conçu de manière à encourager les investissements.

4. M. D.A. Obiri (Ghana) a indiqué que le régime de l'impôt sur le revenu personnel en vigueur dans son pays, appliqué en 1943, était calqué sur le système britannique. Etant donné l'octroi très libéral d'abattements personnels et autres, les rentrées fiscales étaient très faibles, ce qui convenait à l'époque, le revenu moyen étant relativement élevé.
5. En 1961-1962, le Professeur N. Kaldor, de l'Université de Cambridge, fut invité par le Gouvernement à faire une étude de la législation fiscale. Il recommanda de supprimer les abattements personnels, d'appliquer une version modifiée du système PAYE, d'abolir les réductions accordées aux négociants qui avaient encouru des pertes et d'imposer un impôt minimum correspondant à 2 pour 100 du chiffre d'affaires.
6. L'orateur a ensuite comparé les contributions imposées aux célibataires et aux personnes mariées en 1955-1956, 1960-1961 et 1965-1966. Il ressort de ces chiffres que l'impôt sur le revenu personnel a augmenté progressivement. Le revenu minimum imposable est actuellement fixé à 120 livres et les taux par tranches vont de 1 à 14 shillings par livre.
7. On a établi des "quittances de versement d'impôt" sur le revenu qui sont exigibles dans divers cas, non directement liées au paiement des impôts, par exemple, l'octroi des licences d'importation et d'exportation, la soumission d'offres pour des contrats du gouvernement, l'envoi de fonds à l'étranger, etc. On a pu ainsi repérer les fraudes fiscales. D'autres mesures ont également été adoptées à cette fin : les contribuables sont maintenant tenus de remplir eux-mêmes leur déclaration annuelle de revenus; la taxe provisoire de 5 pour 100 sur les paiements faits aux entrepreneurs travaillant pour le gouvernement a été supprimée; on a imposé une taxe estimative progressive, correspondant à 2 pour 100 du chiffre d'affaires, aux négociants qui ne tenaient pas correctement leurs livres. On s'est assuré que tous les revenus autres que ceux du travail étaient bien assujettis à l'impôt et l'on a promulgué des lois visant à taxer ces revenus à la source au taux de l'impôt sur les sociétés, c'est-à-dire 50 pour 100. On a également promulgué le Standard Assessment Act de 1964 dans le dessein d'imposer tous les petits commerçants. Ce décret énumère 24 catégories de groupes, exerçant des négoes et des métiers différents depuis les propriétaires de

taxis jusqu'aux horlogers, qui sont tenus de verser des impôts à un taux uniforme allant de 12 à 16 livres par an en tant qu'avance provisoire en attendant l'évaluation définitive de l'assiette.

8. M. Antoine Tahaulan (Togo) a décrit les régimes d'impôts sur le revenu appliqués dans les pays d'expression française. D'une manière générale, il s'agit d'un système cédulaire, en vertu duquel chaque catégorie de revenus est soumise à un impôt selon un taux proportionnel qui varie en fonction de l'origine du revenu (revenus du travail et revenus autres que ceux du travail). Le revenu total du contribuable est en outre assujéti à un impôt calculé selon un taux progressif (impôt global personnalisé sur le revenu), compte tenu d'un abattement à la base d'une partie du revenu et des déductions pour charges de famille, etc. Certains pays francophones, cependant, appliquent une méthode différente qui consiste à imposer à un impôt général unique selon un taux progressif et "personnalisé", la totalité du revenu du contribuable, quelle que soit l'origine ou la nature de celui-ci. Bien que le calcul du revenu net par catégorie se fasse selon des méthodes différentes, on groupe toujours les revenus de toutes origines en vue de l'application de l'impôt progressif.

9. Les deux régimes décrits ci-dessus sont appliqués à tous les contribuables qui possèdent un revenu relativement élevé, déclarable aux services fiscaux et susceptibles de vérification. Les personnes dont le revenu est difficile à déterminer ou pour lesquelles il est impossible d'établir une déclaration de revenus, l'assiette n'étant pas suffisamment précisée, sont imposées au forfait. Ce forfait est habituellement calculé selon un barème établi par région économique et tient compte à la fois de la profession du contribuable et du montant apparent ou estimé de son revenu. Dans certains pays, ce forfait est appliqué par des comités locaux présidés par un représentant du pouvoir central. Tous les adultes du sexe masculin de plus de 18 ans y sont assujettis, les enfants, les femmes et les personnes âgées de plus de 65 ans en étant exemptés.

10. Presque tous les représentants des pays ont participé au débat général qui fut très animé. Les régimes d'impôts appliqués en Ethiopie et au Ghana, tels qu'ils ont été présentés par les orateurs précédents, ont fait l'objet d'observations et de nombreux participants ont brièvement décrit le régime en vigueur dans leur pays. Les experts de l'Organisation des Nations Unies et d'autres institutions internationales ont fait connaître leurs points de vue et, après avoir indiqué les régimes appliqués dans les pays précités, ont signalé les principaux problèmes à résoudre dans le domaine de l'impôt sur le revenu personnel.

11. Une comparaison des systèmes britanniques et français a montré que si le premier peut être qualifié d'"unitaire" et le second de "céduleaire", ils sont au fond très semblables. On a constaté, par ailleurs, que la plupart des régimes d'impôts dans le monde étaient maintenant fondés sur le système global, les revenus personnels de sources différentes étant imposés selon un taux unique, progressif, par tranches. Certains pays imposent cependant plus légèrement les revenus du travail que les revenus d'autres origines, capital ou mixtes. Dans la plupart des pays, les sociétés sont assujetties à un impôt distinct.

12. Les participants ont estimé que les principaux problèmes à étudier étaient les méthodes d'imposition des catégories à faible revenu et les méthodes de calcul du revenu des personnes exerçant un négoce, un métier ou une profession, ou faisant des affaires à petite ou moyenne échelle et qui n'enregistrent pas leurs transactions dans des livres comptables. Pour pouvoir recueillir toutes les rentrées fiscales dues aux trésoreries, il faut surmonter plusieurs difficultés importantes : il faut simplifier la législation fiscale et appliquer le système dit de "PAYE"; de plus, les services fiscaux doivent procéder convenablement au calcul de l'assiette et au recouvrement des impôts et agir contre la fraude fiscale. On a estimé qu'il fallait étudier, compte tenu des conditions économiques et sociales des différents pays africains, la question de la répartition des rentrées fiscales entre pouvoir central et administration locales. Il fallait aussi examiner la question de la taxation de la plusvalue et de la fortune nette, en dehors de l'impôt sur le revenu, compte tenu des repercussions sur les investissements et l'épargne dans les économies africaines en voie de développement.

13. Un des principaux thèmes de discussion a été de savoir si le système double d'impôt personnel, actuellement en vigueur dans la plupart des pays africains - impôt progressif personnel, impôt local ou "minimum forfaitaire" d'une part, et impôt sur le revenu d'autre part - doit être maintenu pour les catégories à faibles revenus ou si au contraire il est préférable de n'appliquer qu'un seul impôt intermédiaire sur le revenu. En raison des difficultés que connaissent les administrations fiscales africaines, surtout à cause de la pénurie actuelle de personnel qualifié, et du coût plus élevé du recouvrement des impôts sur les revenus faibles, les participants ont estimé que, pour le moment, il fallait maintenir l'impôt personnel progressif, ou ses équivalents, en vigueur dans de nombreux pays africains. Cet impôt peut en effet être appliqué d'une manière simple et n'entraîne pas les complications des dégrèvements et abattements d'impôts. Les rentrées fiscales qu'occasionne cet impôt sont importantes et permettent aux autorités locales de financer certaines dépenses de premier ordre.

14. Certains ont critiqué la limite minimum d'imposition appliquée dans de nombreux pays. A leur avis, le plafond en est trop élevé si on le compare au salaire ou au revenu moyen par habitant, d'autant plus que l'on accorde très libéralement des abattements personnels et autres déductions pour mariage, enfants et personnes à charge, éducation, etc. Il a été suggéré d'abaisser progressivement la base de l'impôt sur le revenu en réduisant, ou en supprimant ces abattements de manière à augmenter le nombre des contribuables, tout en répartissant plus équitablement la charge fiscale entre les différentes couches de la population et en faisant augmenter ainsi les recettes de l'Etat. On a jugé qu'étant donné les conditions sociales et économiques en Afrique, il était souhaitable de grouper les revenus du mari et de la femme et de compter la famille comme une seule unité contribuable.

15. Les participants ont ensuite examiné le rôle de la fiscalité sur l'investissement et l'épargne dans les pays en voie de développement. S'il est bon de maintenir à un niveau raisonnable les taux et les limites (minimum et maximum) d'imposition, il n'en est pas moins vrai que fiscalité et développement vont de pair. De plus, avec l'augmentation des revenus et de la fortune qu'amène dans les pays en voie de développement l'expansion

économique et industrielle planifiée, les rentrées monétaires plus fortes qui pourraient conduire à une inflation et à des dépenses inutiles, doivent être suffisamment épongées par des impôts plus lourds, bien qu'il faille également prendre les dispositions nécessaires dans la législation fiscale pour encourager l'investissement et l'épargne.

16. La question de l'imposition des revenus étrangers des résidents et l'assujettissement des étrangers non-résidents dans la législation fiscale ont été évoqués. Les participants ont suggéré que les pays en voie de développement étudient avec grand soin le rôle de ces impôts de manière à ne pas faire obstacle au progrès industriel et économique des pays africains.

17. Ils ont aussi examiné la question des concessions à accorder aux techniciens étrangers, en dehors des fonctionnaires de l'Organisation des Nations Unies et du personnel diplomatique, qui sont exempts de l'impôt sur le revenu en vertu de conventions internationales. Certains, ont fait remarquer qu'une assistance technique extérieure étant souhaitable dans les différents secteurs des économies africaines en voie de développement où l'on manque de personnel suffisamment qualifié, les exemptions et les privilèges fiscaux aux techniciens étrangers, seraient un bon moyen pour les pays africains de s'assurer les compétences nécessaires pour la mise en oeuvre rapide de leurs programmes de développement industriel et économique.

18. On a fait remarquer que l'influence politique joue parfois un rôle considérable dans le mode d'imposition, qui s'ajoute à celui des facteurs locaux, économiques et sociaux, lesquels sont à juste titre pris en considération dans l'élaboration du régime fiscal. Le Trésor ou le Ministère des finances quant il établit la législation fiscale ou lance de nouveaux impôts ne tient bien souvent aucun compte de l'avis des administrateurs des services fiscaux. Or, il faudrait que les administrateurs des services fiscaux soient consultés bien à l'avance et qu'ils jouent le rôle qui leur revient dans la planification et l'élaboration des régimes fiscaux.

NOTES SUR LES SEANCES DES 7 DECEMBRE 1965 (APRES-MIDI)
ET 8 DECEMBRE 1965 (MATIN)

Point 4 ii) de l'ordre du jour : IMPOT SUR LES REVENUS INDUSTRIELS
ET COMMERCIAUX

1. M. Osindero, Président du Bureau Fédéral du Revenu intérieur du Nigéria, déclare qu'en discutant de l'imposition des revenus industriels et commerciaux il ne voudrait pas se limiter à l'imposition des sociétés mais voudrait y inclure également l'imposition des professionnels et des commerçants sur leurs revenus. Toutefois, il propose de ne pas traiter de l'imposition des compagnies pétrolières en raison des arrangements spéciaux sur la base fifty-fifty retenue pour leur taxation.
2. La difficulté majeure résulte du fait qu'une comptabilité véritable manque le plus souvent. Les commerçants africains ont l'habitude de mêler leurs dépenses d'affaires et privées. Depuis le 1er septembre 1962, un Institut de comptables agréés a été fondé au Nigéria et il est espéré que l'autorité et la discipline de ses membres contribueront grandement à l'amélioration de la tenue des comptabilités.
3. L'administration fiscale rencontre de grandes difficultés pour obtenir et garder le personnel qualifié dont elle a besoin. Il faut trois ans pour former un inspecteur des impôts au Royaume-Uni et l'attrait des autres services de l'Etat et des sociétés commerciales est très vif.
4. L'assiette elle-même est largement facilitée par le travail des commissions d'examen qui ont une connaissance des conditions locales et qui conseillent l'administration fiscale avant l'imposition.
5. Des résultats ont été enregistrés à la suite de la coopération avec l'administration des douanes. Toutefois, il fut difficile de réconcilier le total des importations selon les douanes avec les comptes des redevables.

6. M. Osindero se demande si une solution pour la formation du personnel intermédiaire ne pourrait pas être trouvée dans la création d'une école de perfectionnement pour plusieurs pays africains.

7. La procédure d'appel aussi bien que l'attitude générale des africains qui répugnent à se dénoncer les uns les autres, rend le travail des inspecteurs des impôts plus difficile qu'il ne serait nécessaire.

8. Une difficulté particulière, en outre, tient au travail des services postaux. Les avis d'imposition doivent être adressés sous pli recommandé.

9. Sur le plan international, des difficultés apparaissent du fait que le corps diplomatique n'est pas obligé de donner des informations même sur les nationaux nigériens et que dans les conventions sur la double imposition, les avantages sont généralement en faveur des pays exportateurs de capitaux.

10. Au Nigéria, quelques mesures ont été prises pour africaniser la législation fiscale. Les revenus de ou des épouses ne sont plus incorporés dans le revenu du mari et les déductions pour enfants sont accordées à la personne qui pourvoit à leur éducation.

11. M. Rajoana^{1/} expose le système d'imposition aux BIC à Madagascar. Il existe à Madagascar un impôt sur les bénéfices divers dû par toute personne qui recueille de tels bénéfices. Le champ d'application est ainsi très vaste, seuls les salaires échappent à cet impôt. Le bénéfice taxable est établi sous déduction des frais et des charges : frais généraux, charges financières, pertes, investissements effectués ou même simplement prévus (la déduction est de droit pour certains investissements, ceux qui correspondent aux objectifs du Plan). L'imposition se fait à un taux proportionnel différent selon qu'il s'agit de sociétés ou de personnes physiques pour lesquelles la cotisation est affectée de réductions pour charges de famille. S'agissant des sociétés, le taux s'applique, bien entendu, sans fractionnement ni abattement.

^{1/} Directeur Adjoint des Impôts, Madagascar.

12. Le mode normal d'imposition est la déclaration du redevable que l'administration contrôle. A défaut de déclaration, ou lorsque celle-ci est fantaisiste, l'administration procède par voie de taxation d'office ou de rectification d'office. Les déclarations fiscales sont traitées au moyen d'un ordinateur qui permet de les suivre plus facilement, de procéder à des recoupements et de tirer des déclarations des informations utiles à la comptabilité économique.

13. Dans l'application de l'impôt, des difficultés apparaissent du fait de l'absence fréquente de comptabilités ou du caractère non homogène et non probant de ces dernières. A côté de ces difficultés de caractère technique, d'autres, sont proprement administratives, elles tiennent à l'étendue du pays et aux pratiques frauduleuses relativement fréquentes.

14. Pour tenter d'y remédier et d'améliorer le système d'imposition, différentes mesures ont été prises à Madagascar :

- Obligation est faite de la tenue d'une comptabilité régulière sinon il est procédé par voie d'évaluation administrative; on espère que cette méthode d'imposition incitera les contribuables à tenir une comptabilité satisfaisante.

- Les industriels et les grossistes doivent délivrer des factures et indiquer le numéro mécanographique du client.

- Comme nous l'avons indiqué, l'ordinateur électronique permet le traitement des déclarations de toute nature et le dépouillement du chiffre d'affaires.

- Il a été institué une brigade nationale de vérification des comptabilités, habilitée à procéder à des interventions sur toute l'étendue de l'île.

- Dans le domaine de la formation des dispositions ont également été prises et l'on voudrait citer l'institution d'un Ordre des experts comptables et des comptables agréés, la création d'un centre d'administration des entreprises et l'organisation de cours de comptabilité.

15. Enfin, M. Rajoana signale que de nouvelles mesures vont être prises tendant notamment : à l'harmonisation de la présentation des documents comptables et à l'application progressive d'un plan comptable général.

16. Dans la discussion qui suivit, les difficultés ci-dessous furent spécialement soulignées :

1) Le caractère inadéquat de la tenue des comptes

Remèdes appliqués en Afrique :

- Encouragement aux organisations professionnelles de comptables qualifiés qui soumettent leurs membres à des règles déontologiques (Nigeria).
- Sanctions contre les comptables négligents (Côte-d'Ivoire: pénalités pour les fautes relevées).
- Sanctions contre les redevables dont la comptabilité est insuffisante (Liberia: amende de 25 dollars pour chaque jour de vérificateur nécessaire pour parvenir à une assiette correcte).
- Charge de la preuve laissée au redevable si la comptabilité est inadéquate (Madagascar).
- Les déclarations d'import-export avec les copies de factures des grossistes peuvent fournir à l'aide d'un ordinateur des chiffres valables sur le chiffre d'affaires des commerçants (Madagascar).
- Serment de validité de la déclaration (Sierra Leone).
- Modèles de comptabilité simple (quelques succès dans le nord de la Nigeria, plus substantiels au Sierra Leone).
- Cours libres de comptabilités pour les agents du fisc (Madagascar).
- Droit d'appel ouvert seulement après taxation d'office dans les cas où la comptabilité n'est pas satisfaisante (Liberia).
- Investigations rigoureuses sur les lieux rendues possibles sur commission du magistrat compétent : tous les documents et la correspondance sont alors prélevés pour être examinés (Malawi).
- Fortes pénalités administratives en cas de fausses déclarations (ensemble des pays intéressés).
- Recours à des contrôleurs étrangers pour les sociétés internationales importantes (Liberia).

- Système forfaitaire dans de nombreux pays francophones pour les petites entreprises. La comptabilité est limitée : tenue d'un livre d'achats et de recettes, conservation des factures et pièces justificatives pour être présentées à l'administration, déclaration comportant le montant des achats, le montant des recettes, le montant des stocks, le nombre d'ouvriers et employés, le montant des salaires payés, le montant des loyers professionnels et privés, le nombre, la nature et l'affectation des véhicules utilitaires et de tourisme, le nombre et les noms des personnes vivant au foyer. Le revenu est contrôlé par l'application d'un taux de bénéfice brut dégagé à l'aide de monographies professionnelles.

- Droit de communication des comptes tenus par les banques et naturellement de tous les livres du contribuable (Côte-d'Ivoire).

2) Transfert de revenus

- à l'intérieur du territoire : aux membres de la famille
- à l'extérieur du territoire :
 - par des intérêts élevés pour les prêts consentis ce qui limite le profit réalisé localement,
 - par des prix élevés pour les importations et réduits pour les exportations,
 - par un coût élevé des services et une participation trop importante aux frais généraux du Siège.

Remèdes

- peu ou pas.

- Application d'une taxe sur les intérêts ou d'une disposition légale pour en limiter la possibilité de déduction.
- Disposition légale pour permettre le réajustement des prix entre sociétés filiales et pour les remplacer par des prix normaux.
- Un pays africain (Burundi) ne permet aucune déduction pour les frais du Siège.

La Sierra Leone exige des sociétés étrangères un compte consolidé de leurs opérations mondiales et calcule les revenus locaux sur la base de 2 pour 100 du chiffre d'affaires ou de la moyenne des pourcentages mondiaux.

3) Pour éviter la fuite des revenus privés en revenus sociaux et la prolifération des sociétés fictives, les pays francophones appliquent un impôt minimum forfaitaire sur les sociétés, qui est dû quel que soit le résultat de l'exercice.

4) Les échanges de données avec les administrations fiscales étrangères sont pratiquement inexistantes ou très limitées.

NOTES SUR LA SEANCE DU 3 DECEMBRE 1965 (APRES-MIDI)

Point 6 de l'ordre du jour : PROBLEMES D'ADMINISTRATION FISCALE
(Y COMPRIS LE PROBLEME DU RECRUTEMENT)

1. M. I.S. Fraser ^{1/} souligne l'importance d'une bonne administration et d'une saine gestion et insiste sur la nécessité qu'il y a à examiner les besoins à tous les échelons en fonction :

- a) du type d'impôts à appliquer;
- b) de l'élaboration des dispositions légales;
- c) des objectifs économiques, sociaux et politiques de l'impôt.

2. Il souligne le besoin de simplicité en matière de législation et de réglementation, d'organisation des services, de procédures et de formules administratives, de formation du personnel à tous les échelons, y compris les programmes destinés à améliorer la gestion.

3. M. H. Hindle ^{2/} rappelle les principes devant être appliqués lorsque l'on crée une organisation ou une structure nouvelle :

- i) définition rationnelle des responsabilités - identification des différentes fonctions et de leur interrelation;
- ii) étendue du contrôle - limitation du nombre des hauts fonctionnaires qui doivent faire rapport au Directeur, à quatre ou cinq personnes au plus;
- iii) délégation de pouvoirs - regroupement structurel des activités de manière à faciliter les délégations de pouvoirs;
- iv) coordination - structure facilitant la coordination des activités sans qu'il y ait chevauchement de responsabilités.

4. Il a été insisté également sur la nécessité qu'il y a à avoir un contrôle effectif des formulaires et à élaborer des programmes sur ces formulaires dans les services des contributions.

^{1/} Chef de la Section de l'Administration publique, CEA.

^{2/} Conseiller régional en administration publique, (Organisation et Méthodes), CEA.

5. Problèmes de recrutement - M. Sebagereka, Commissaire délégué de l'Organisation des Services Communs de l'Afrique de l'Est, ouvre le débat sur ces problèmes en exposant brièvement les questions qui se posent à l'OSCAE :

- i) pénurie grave de personnel qualifié;
- ii) manque d'agents aptes à suivre les cours supplémentaires de formation;
- iii) besoin de cours supplémentaires de formation;
- iv) taux élevé de rotation du personnel;
- v) respect des normes.

6. Les délégués sont dans l'ensemble d'accord sur cet exposé général des problèmes. Les débats se sont prolongés sur les qualifications requises des fonctionnaires des services des impôts, et notamment sur l'importance des diplômés universitaires dans l'administration fiscale. Les pays francophones paraissent accorder un prix particulier à une formation juridique complétée par des cours de longue durée à l'Ecole des Impôts à Paris. Bien que cet enseignement porte principalement sur le régime fiscal français - qui est naturellement plus compliqué que celui que l'on trouve dans les pays africains francophones - ces cours de formation bénéficient d'une grande estime et d'un réel prestige. Il semble que les pays anglophones s'en remettent beaucoup plus à la formation "sur le tas" dans les services. Certains délégués attirent l'attention sur l'intérêt qu'il y a à fournir aux fonctionnaires des administrations fiscales qui témoignent de bonnes aptitudes mais n'ont pas les diplômes universitaires requis, les moyens de se former et de bénéficier de perspectives raisonnables de promotion.

7. De nombreux services fiscaux estiment qu'ils ont tendance à perdre leurs fonctionnaires au profit du secteur privé. Divers moyens pour freiner ces départs furent examinés. Toutefois, beaucoup de participants pensent que cette situation doit être acceptée. Elle présente même certains avantages dans la mesure où le personnel ayant bénéficié d'une bonne formation contribue à améliorer la qualité des comptabilités professionnelles.

8. La plupart des délégués se plaignent de ce que les traitements et les conditions d'emplois existant dans les services fiscaux, de même que le standing des hauts fonctionnaires de ces services souffrent de la comparaison avec les conditions existant dans les autres administrations publiques. L'accord est général en ce qui concerne l'utilité de recourir aux techniques de l'Organisation et Méthodes afin d'améliorer la structure et le fonctionnement des administrations fiscales.

NOTES SUR LA SEANCE DU 9 DECEMBRE 1965

Point 5 de l'ordre du jour : L'ORIENTATION FUTURE DES RECETTES
FISCAUX EN AFRIQUE

1. M. G.K.O. Turkson (Ghana) présente le sujet. Après un exposé préliminaire des implications de l'expansion économique sur la fiscalité et de la place accordée par le Gouvernement ghanéen aux investissements productifs dans son plan de développement, M. Turkson souligne l'importance grandissante des droits d'accise au Ghana par suite de l'industrialisation. Alors que les droits de douane ont légèrement diminué au cours des dernières années, les droits indirects ont rapidement augmenté.
2. L'obligation de trouver des recettes supplémentaires a conduit le Gouvernement ghanéen à appliquer récemment de nouvelles taxes : - sur la dépense, telle que la taxe sur les achats introduite en 1961 et qui s'applique maintenant uniquement aux véhicules à moteurs, et la taxe sur les ventes créées en 1965, - sur la propriété en vertu d'une ordonnance de 1963 qui impose les propriétés dépassant un minimum de valeur taxable, - sur les plusvalues, à la suite d'une loi adoptée en 1965 qui frappe les revenus provenant de la vente de certains "avoirs taxables", - sur les successions en application d'une loi de 1965 qui prévoit la taxation des biens du défunt.
3. M. M'Bemba (Congo Brazzaville) est le deuxième orateur à prendre la parole sur ce sujet. Il insiste sur les dépenses croissantes auxquelles les gouvernements ont à faire face pour promouvoir le développement et sur les difficultés qu'ils rencontrent pour obtenir les recettes correspondantes. Le problème est évident au Congo (Brazzaville), où les dépenses de l'exercice budgétaire 1964-1965 furent estimées à 10 milliards de francs CFA, alors que les besoins initiaux des services de l'Etat pour l'exercice budgétaire 1965-1966 furent évalués à 20 milliards; aussi, le Gouvernement dut-il opérer de très fortes compressions pour aboutir à l'équilibre judicieux de 12 milliards.
4. La solution au problème de l'écart grandissant entre dépenses et recettes doit être trouvée dans une augmentation prudente des taux d'imposition.

5. En ce qui concerne le Congo (Brazzaville), il est possible d'obtenir des recettes supplémentaires de l'impôt direct en réduisant simplement les abattements (actuellement 40 pour 100) pour les salariés. Il en est de même pour l'impôt sur les sociétés auxquelles on accorde actuellement un abattement de 20 pour 100, qui peut être progressivement éliminé. D'autre part, les taux des impôts indirects sont relativement faibles, tel est le cas de la taxe sur le chiffre d'affaires, des contributions indirectes sur les boissons alcooliques et de la taxe sur les carburants dont le prix au Congo (Brazzaville) est le tiers de celui pratiqué en France. Il semble que la même remarque puisse s'appliquer également à la taxe sur les postes de radio et de télévision ainsi qu'aux droits sur les cigarettes et les tabacs.

6. Les débats qui suivent portent principalement sur les difficultés d'établissement de nouveaux impôts et sur l'utilité qu'il y a à rechercher des procédures inédites plutôt que d'essayer d'améliorer celles qui existent. Il est reconnu que la pénurie de personnel et d'agents qualifiés rend difficile et peu rentable pour les administrations fiscales africaines l'extension de leurs activités dans des domaines nouveaux. De sérieuses mises en garde sont présentées contre le danger de prolifération des impôts tandis que sont recommandés les efforts destinés essentiellement à améliorer l'administration et à augmenter le rendement des impôts actuels. D'autres participants au Cycle d'études ont, au contraire, émis l'opinion que de nouveaux impôts constituaient les moyens tout désignés pour recueillir des ressources supplémentaires qui à défaut échapperaient au fisc.

7. Certains participants ont fait remarquer que les ressources financières destinées au développement des pays africains proviennent à la fois de sources internes et externes. La tendance observée jusqu'à ce jour paraît être une surestimation chronique des ressources externes et une sous-estimation constante des ressources internes. Au cours de l'époque coloniale les gouvernements des territoires n'avaient à se procurer qu'une faible partie de l'ensemble des ressources nécessaires à ceux-ci, étant donné que la majeure partie de ces ressources étaient d'origine externe. La situation est aujourd'hui complètement inversée. Ceci rend nécessaire une étroite coordination entre la fiscalité et la planification et l'administration fiscale

doit rechercher de nouvelles ressources dans des domaines autres que celui des droits de douane qui, dans la pratique africaine actuelle, constitue l'essentiel des recettes de l'Etat.

8. Les problèmes connexes concernent les exonérations et suspension d'impôt destinées à inciter les investissements étrangers, mais qui constituent un manque à gagner pour le Trésor, et le besoin d'harmonisation des politiques fiscales en Afrique. A cette fin, un participant, M. Ogbu (Nigéria), a souligné l'utilité des Cycles d'études patronés par la CEA sur les problèmes courants et les besoins de formation de l'administration fiscale et il suggère que cette réunion devienne un événement régulier qui pourrait avoir lieu une fois par an ou tous les deux ans.

9. La suite des débats du matin et de l'après-midi a été consacrée principalement à l'examen des problèmes relatifs aux nouvelles formes d'imposition telles que celles frappant les plus-values de capital, la valeur ajoutée, la terre et les successions.

10. En ce qui concerne la taxation des plusvalues de capital, les aspects suivants ont été examinés : le champ d'application de l'impôt, c'est-à-dire le type de valeurs imposables (capital, affaires, etc.) qui devrait être pris en considération; le moment où la plusvalue de capital devrait être considérée comme ayant été réalisée; l'assiette de l'impôt, c'est-à-dire la distinction entre plusvalues de capital à court et à long terme; la nécessité d'exclure certaines valeurs telles que par exemple les maisons occupées par leurs propriétaires; et enfin, la procédure à appliquer sur les ventes de bois et de minéraux.

11. Il semble qu'il existe certaines différences fondamentales dans les procédures d'imposition des plusvalues entre les pays francophones et les pays anglophones. Plusieurs participants sont intervenus pour préciser ce point et pour expliquer en détail le système adopté pour l'imposition des plusvalues en Grande-Bretagne et en France.

12. M. Chafanel du Siège des Nations Unies a ouvert la séance de l'après-midi par un exposé destiné à expliquer les principes selon lesquels la taxe à la valeur ajoutée est appliquée dans les pays d'expression française. Son exposé ainsi que les déclarations du délégué de la Côte-d'Ivoire relatives au fonctionnement de la taxe à la valeur ajoutée dans ce pays ont donné lieu à d'importants débats sur les mérites de cette forme d'imposition relativement nouvelle et sur ses applications éventuelles aux pays africains. L'opinion la plus généralement répandue est que cette procédure présente peut être une utilité et une certaine possibilité d'application dans les pays européens développés, mais qu'elle requiert un personnel compétent qui reste rare dans les administrations africaines. Le délégué de la Côte-d'Ivoire a souligné cependant la simplicité de la taxe à la valeur ajoutée telle qu'elle est appliquée dans son pays où l'ensemble des opérations commerciales est traité par lui-même et par un nombre de collaborateurs ne dépassant pas 10.

13. Les débats se sont achevés par une série d'exposés sur les systèmes d'imposition de la terre et les droits de succession appliqués dans les pays suivants : Ethiopie, Burundi, Congo (Brazzaville), Soudan et Cameroun. L'exposé du délégué du Soudan traitant du mode de fonctionnement du plan de Gezira, a soulevé un vif intérêt. Il s'agit d'un vaste projet d'irrigation destiné principalement à la production du coton et où tous les investissements ont été effectués par le Gouvernement. Le terrain a été réparti aux agriculteurs exploitant sur la base d'un accord d'après lequel les profits sont partagés selon une proportion déterminée entre ceux-ci et le gouvernement.

NOTES SUR LA SEANCE DU 10 DECEMBRE 1965 (MATIN)

Point 5 de l'ordre du jour : ORIENTATION FUTURE DES REGIMES
FISCAUX EN AFRIQUE (Suite)

1. La discussion de ce point, envisagée pour se terminer jeudi, s'est prolongée vendredi matin pour permettre aux délégués qui n'étaient pas intervenus la veille, de faire connaître leur point de vue. La réunion fut presque entièrement consacrée à la discussion des aspects techniques de l'imposition des plusvalues.
2. En particulier, les délégués traitèrent des méthodes de détermination des plusvalues tant professionnelles que privées, se heurtant à la difficulté d'établir une distinction claire entre le revenu et la plusvalue de capital et aux problèmes de la dépréciation monétaire. Sur ce dernier point, il fut indiqué que certains pays permettaient l'utilisation de coefficients de réévaluation des éléments de l'actif pour compenser précisément la dépréciation monétaire.
3. Quelques interventions tentèrent également d'apporter plus de précision dans les différences de traitement des plusvalues de capital selon les pays à tradition britannique et française. Selon la première, seul le revenu est imposé, ce qui a comme conséquence que le contribuable tente constamment de présenter comme une plusvalue ce qui est en réalité un revenu. L'imposition des plusvalues est toutefois à l'étude en Grande-Bretagne, tandis que certains pays africains, le Ghana par exemple, ont déjà incorporé l'imposition des plusvalues dans leur système fiscal.
4. La discussion s'est terminée par un exposé de M. Spencer qui résumait les débats sur le point 5 de l'ordre du jour.

NOTES SUR LA SEANCE DU 10 DECEMBRE 1965 (MATIN)

Point 6 de l'Ordre du jour : PROBLEMES D'ADMINISTRATION FISCALE (Suite)

Retenue de l'impôt à la source dans le cas de l'impôt personnel sur le revenu

1. M. Sheikh Hassan Belaïl (Soudan) ouvrant la discussion déclare que sous le régime de l'ordonnance de 1964 sur l'imposition du revenu personnel un système "PAYE" a été introduit au Soudan pour améliorer l'imposition des salaires comprenant aussi les emoluments et allocations excédant 1350 £S par an. Bien que l'employeur soit tenu responsable de la déduction de l'impôt des émoluments payés par lui aux salariés, la responsabilité dernière de la déclaration et du paiement des impôts dus sur l'assiette finale incombe au salarié.

2. M. R.S. Latham (OSCAE) souligne que le système "PAYE" fonctionne dans le Nord-Nigeria depuis 1962 et que ce système doit être introduit dans l'Afrique de l'Est à partir du milieu de 1966. Il fait d'abord remarquer que la procédure de la retenue à la source de l'impôt, spécialement celui dû sur les salaires et rémunérations, s'est étendu largement à travers le monde et satisfait aux quatre principes de l'imposition, à savoir 1) équité, 2) certitude, 3) commodité de paiement et, 4) économie de perception. L'orateur expose le système britannique actuel qui présente une combinaison complète de regroupement, progressivité et codification et par conséquent, possède un degré élevé de précision. Ce système apparaît particulièrement souple et répond à la variété des conditions économiques. M. Latham expose aussi le système appliqué en Suède à la fois pour les salariés, les travailleurs indépendants et les personnes possédant différentes sources de revenus pour lesquelles des paiements d'acomptes sont effectués sur une base provisionnelle dans le courant de l'année de constitution du revenu.

3. Au cours de la discussion à laquelle de nombreux délégués participent, les systèmes de "PAYE" tels qu'ils fonctionnent dans certains pays anglophones et francophones furent présentes. L'opinion générale est que la procédure "PAYE" de retenue de l'impôt sur le revenu des salariés,

non seulement sur les salaires mais aussi sur les émoluments et avantages de toute nature, est une méthode possible qui devrait être introduite là où elle peut encore trouver une place et être correctement implantée par l'administration fiscale. Ce système s'est avéré bénéfique pour l'Etat en ce qu'il a augmenté le nombre des contribuables et le montant des recettes en alimentant le Trésor d'une ressource régulière chaque mois, l'employeur étant constitué agent collecteur de l'autorité fiscale. Dans le même temps, c'est une mesure pratique pour le contribuable car il ressent moins fortement la ponction de l'impôt à la source opérée sur son salaire mensuel. L'administration fiscale de son côté est soulagée d'un travail pratique important et doit seulement veiller avec soin à l'imposition finale là où celle-ci apparaît nécessaire.

4. Il est signalé que le système "PAYE" est simplement un mode de collecte provisionnel de l'impôt à la source et que la responsabilité de la déduction de cet impôt appartient aux employeurs, la responsabilité dernière restant au salarié qui doit fournir sa déclaration de revenus aux fins d'imposition finale, imposition sur laquelle viendra s'imputer la taxe retenue à la source. Il est toutefois suggéré que dans le cas de groupes salariés à revenus modestes, un taux forfaitaire de déduction au lieu d'un tarif progressif pourrait être utilisé comme ceci est pratiqué en Afrique de l'Est. Il est aussi admis que la retenue de l'impôt à la source sur une base mensuelle peut constituer une imposition finale dans le cas de contribuables à petits revenus sans que soit établie une imposition séparée à leur titre comme ceci a lieu dans certains pays. Afin d'assurer une correcte application de la procédure et de contrôler l'évasion fiscale, il est nécessaire d'obtenir un renforcement du personnel pour procéder à des investigations sur place et contrôler les divers employeurs et entreprises.

5. La discussion fut surtout consacrée à la question de savoir si le système "PAYE" applicable aux salariés peut être étendu aux travailleurs indépendants et aux personnes disposant de revenus de différentes sources.

A cet égard, le système d'avances ou acomptes provisionnels de l'impôt pratiqué dans quelques pays sur la base de la dernière imposition ou sur une base estimative, faite soit par l'autorité fiscale, soit par le contribuable, fut suggéré comme pouvant être appliqué. La retenue de l'impôt à la source pour des revenus tels que les dividendes, les intérêts, les loyers, les règlements aux entrepreneurs, etc., ainsi que la pratique en est faite dans certains pays, fut aussi discutée et il a été admis que la même méthode pourrait être appliquée dans des conditions appropriées pour la perception de l'impôt aux endroits où le revenu est gagné ou payé.

NOTES SUR LA SEANCE DU 10 DECEMBRE 1965 (MATIN)

Point 6 de l'ordre du jour : PROBLEMES D'ADMINISTRATION FISCALE (Suite)

Le rôle de la mécanisation

1. M. F.A. Agelaja, administrateur des impôts de la Nigeria de l'Ouest signale que, contrairement à ce que l'on pourrait supposer, son administration n'est pas mécanisée. Toutefois, dans l'application du système dit du "PAYE" elle a largement profité de la mécanisation de plusieurs grandes entreprises dans la Nigeria de l'Ouest qui fournissent à l'administration fiscale des données complètes, des analyses et des statistiques sur leurs employés et salariés et les taxes déduites des salaires.
2. La situation est très différente à Madagascar où un système à ordinateur fonctionne depuis quelque temps non seulement pour l'administration fiscale, mais aussi pour la comptabilité nationale, les dépenses publiques et les statistiques. Il y a des cartes perforées pour l'ensemble de la population et toutes les entreprises. Le chiffre d'affaires de chaque entreprise est calculé mécanographiquement sur la base des données disponibles concernant les importations, les exportations et les ventes des grossistes. Cette sorte de contrôle sur les chiffres d'affaires déclarés ne put être obtenue qu'au moyen d'un ordinateur qui contribua considérablement à accroître l'imposition du revenu.
3. La Côte-d'Ivoire allait si loin dans l'application du système à ordinateurs qu'elle trouvait avantage à traiter ainsi l'ensemble des comptes publics. Toutefois, comme à Madagascar, l'introduction du système a pris plusieurs années, car au début, de nombreuses erreurs furent inévitables, les fonctionnaires fiscaux n'étant pas encore complètement informés des exigences de l'ordinateur.
4. Le Cameroun envisage l'introduction de la mécanisation sur le même type que Madagascar.

5. La région Est de la Nigeria a déjà depuis des années un type classique de mécanisation, mais rencontre des difficultés dans le rapprochement des des comptes fiscaux avec les comptes du Trésorier général qui sont tenus dans un système quelque peu différent. Ceci constitue un avertissement à ceux qui envisagent l'introduction de la mécanisation en commençant dès le départ avec un système unifié.

6. Les discussions s'élevèrent utiles pour tous les pays qui envisagent de pallier les insuffisances administratives par la mécanisation. Le sentiment général est qu'une plus grande rapidité et une plus grande précision pourraient être obtenues mais que les coûts du travail ne pourraient pas être réduits. Toutefois, du personnel pourrait être libéré pour améliorer l'assiette et la perception.

NOTES SUR LA SEANCE DU 10 DECEMBRE 1965 (APRES-MIDI)

Point 6 de l'ordre du jour (suite) : FORMATION DES FONCTIONNAIRES

1. M. Osindero (Nigeria) rapporte l'opinion générale des participants du groupe anglophone. Ils considèrent que la formation du personnel moyen ne peut être assurée que par les pays intéressés mais, en revanche, que celle des échelons élevés (à partir d'inspecteur) serait avantageusement organisée sur une base internationale africaine. Le groupe anglophone pense que l'on devrait examiner avec la plus grande attention l'établissement de deux instituts pour la formation supérieure des fonctionnaires fiscaux, un pour l'Afrique de l'Ouest et un pour l'Afrique de l'Est.

Le groupe n'a pas d'opinion définitive sur l'opportunité d'étendre cette formation aux niveaux professionnels les plus élevés (à partir du grade de sous-directeur).

2. M. Golly (Côte-d'Ivoire) exprime le point de vue du groupe francophone, à savoir qu'une coopération internationale dans la formation des fonctionnaires fiscaux devrait être limitée aux grades supérieurs et qu'il serait nécessaire de créer deux instituts en Afrique à cette fin, un pour les participants francophones, l'autre pour les participants anglophones.

Les participants francophones sont en outre presque unanimement de l'avis (contraire à celui du groupe anglophone) que les instituts devraient admettre seulement des étudiants ayant une licence en droit.

3. Le représentant du Burundi signale qu'il serait difficile pour plusieurs pays africains, et peut-être même peu souhaitable, de réserver l'accès des instituts aux seuls étudiants ayant une licence en droit.

4. M. Weisfelt présente son analyse des questionnaires envoyés par les participants. Les conclusions qu'il peut en tirer sont très générales. Le coût de la levée des impôts dans les treize pays examinés, varie de 0,5 à 3 pour 100 du produit fiscal total et par conséquent ne semble nulle part excessif ou prohibitif.

Pour les grades supérieurs, avec les différences existant dans ces grades, quelques explications seraient nécessaires afin de déterminer

lesquels peuvent être considérés comme véritablement supérieurs. Il a été constaté que pour l'ensemble des pays (mise à part la RAO) les étudiants représentent 20 pour 100 de l'effectif, pour tous les autres grades un pourcentage de 8 pour 100 seulement a été constaté.

Quelques pays ne possèdent aucun centre de formation. Toutefois, les chiffres communiqués semblent indiquer que les possibilités de formation existantes (Ecole des Impôts de Paris, Bureau de l'Impôt sur le Revenu des Territoires d'Outre-mer à Londres, Ife Université de la Nigeria Occidentale) sont, généralement parlant, suffisantes et que les niveaux intermédiaires et peut-être inférieurs sollicitent une plus urgente attention.

5. Durant la discussion, l'attention a été attirée sur le fait que la législation fiscale des pays africains montre quelque tendance à devenir de plus en plus particulière, phénomène qui apparemment est moins accusé dans les pays de tradition française mais qui, néanmoins, rend une formation uniforme des fonctionnaires fiscaux de plus en plus difficile.

Le sentiment général est celui d'un besoin de contrôleurs pour les petites et moyennes entreprises et il n'est pas impossible que certains pays puissent fournir à d'autres une assistance technique dans ce domaine, en libérant des formateurs expérimentés. Il est admis que pour les personnels secondaires et inférieurs, il ne pourrait être tiré qu'un profit relativement faible de leur envoi dans les pays voisins afin d'y suivre les cours des centres de formation existant.

NOTES SUR LA SEANCE DU 13 DECEMBRE 1965 (MATIN)

Point IV iii) de l'ordre du jour : ENCOURAGEMENTS FISCAUX EN VUE DU
DEVELOPPEMENT

-ASPECTS NATIONAUX-

1. Le sujet est présenté par M. Pembroke de l'Organisation des Services Communs de l'Afrique de l'Est qui déclare qu'il base son intervention sur le document INR/96 de la CEA traitant du sujet considéré et distribué aux participants. En Afrique de l'Est (Kenya, Tanzanie et Ouganda), l'action principale de la politique gouvernementale pour attirer les investissements étrangers consiste en abattements importants et un climat fiscal favorable. Les principales concessions aux investisseurs étrangers se présentent sous la forme d'un amortissement à 100 pour 100 des dépenses en capital plus une deduction d'investissement de 20 pour 100 du capital sur les nouvelles usines et hôtels. Le climat fiscal favorable consiste essentiellement dans la possibilité de reporter indéfiniment toutes pertes subies, au cours d'une année ou de plusieurs années.

2. L'Afrique de l'Est évite soigneusement les suspensions d'imposition ^{1/} qui représentent une perte nette de ressources, sont difficiles à administrer et ne constituent pas un élément déterminant de la décision de l'investisseur. Ce que les investisseurs désirent, par ordre d'importance décroissante, ce sont essentiellement les éléments suivants :

- a) stabilité politique
- b) bon approvisionnement en main-d'oeuvre
- c) services satisfaisants tels qu'énergie, eau, etc.
- d) marchés suffisants
- e) bénéfices raisonnables
- f) droit de rapatrier les bénéfices et éventuellement le capital

^{1/} Suspension d'impôt ou de taxe : ici dans le sens d'exonération d'impôt pour une certaine période.

3. L'orateur cite plusieurs sources pour démontrer que l'absence de suspension de taxes n'est pas probablement, dans la plupart des cas, de nature à compromettre les investissements étrangers. En Afrique de l'Est, le principe de la suspension de taxes est vigoureusement repoussé en raison de sa complexité et de l'inéquité tenant aux difficultés de définir les bénéfices à exempter, du danger d'accorder des avantages par abattement à des entreprises qui risqueraient de concurrencer des industries existantes, des pressions politiques inevitables sur le gouvernement pour admettre telle ou telle industrie au bénéfice de la suspension d'imposition et de la difficulté de distinguer les entreprises à profit rapide de celles dont les profits ne se réalisent qu'à long terme après l'expiration de la période de suspension.

4. Derniers mais non les moindres dans de nombreux cas, les avantages accordés dans les pays en voie de développement sous la forme de suspension de taxes sont neutralisés par la taxation des bénéfices rapatriés dans le pays d'origine, ceci se traduit simplement par une perte de ressources pour les pays en voie de développement et en faveur des pays industrialisés.

5. Une nouvelle présentation du point IV ii) de l'ordre du jour est faite par M. A. Golly qui soutient une thèse absolument opposée à celle exposée par M. Pembroke. Pour convaincre les investisseurs d'investir leurs capitaux dans les pays africains en voie de développement, ceux-ci doivent offrir des avantages adéquats et être préparés par conséquent à renoncer à un certain montant de recettes fiscales.

6. Sous ces considérations, la Côte-d'Ivoire décidait en 1959 d'adopter un code des investissements qui accorde de larges concessions aux entreprises satisfaisant à des exigences données. Celles-ci sont premièrement et principalement que les projets doivent contribuer à la réalisation du plan de développement du pays ou présenter un intérêt national. La loi donne une liste complète des entreprises qui sont susceptibles de bénéficier des avantages qu'elle prévoit. Ceux-ci vont de la suspension de taxes à l'amortissement accéléré des immobilisations. L'orateur décrit les avantages en détail et mentionne que certaines industries outre les autres avantages, peuvent bénéficier d'un contrat de stabilité fiscale pour une période pouvant aller jusqu'à 25 ans.

7. L'orateur conclut en disant que la Côte-d'Ivoire est engagée dans un programme de développement accéléré depuis 1959. Si le programme a été un succès c'est en raison du fait que les concessions accordées par le code des investissements ont constitué un stimulant adéquat pour les investisseurs privés étrangers.

8. Dans la discussion qui suit, les avantages et les inconvénients de la suspension d'impôts sont longuement discutés. Entre autres, les participants évoquent le problème de la détermination des bénéfices quand les exemptions sont aussi accordées pour les extensions d'industries existantes; les dangers que les sacrifices d'imposition consentis par les pays africains en voie de développement soient simplement destinés à fournir des ressources aux pays développés; le risque d'abus de suspension de taxes par les sociétés qui n'en ont pas besoin ou ne les méritent pas; la nécessité de contrôler les prix facturés par les industries bénéficiaires d'exemptions de taxes pour prévenir des profits excessifs; et finalement l'utilité de limiter en quelque façon les suspensions de taxes comme ceci a été fait par exemple aux Indes où les bénéfices exemptes sont seulement ceux n'excédant pas un certain pourcentage du capital investi.

9. Certains participants donnent en exemple les dispositions incitatrices aux investissements dans leurs pays respectifs (Ethiopie, Madagascar et Mauritanie). En conclusion, il est généralement admis que les suspensions de taxes ont essentiellement une valeur psychologique et ne sont décisives que pour constituer l'incitation marginale nécessaire à provoquer une décision favorable de la part de l'investisseur.

10. La nécessité d'organiser une coopération parmi les pays africains pour harmoniser leur législation incitatrice à l'investissement est soulignée par de nombreux participants qui signalent les risques d'une compétition inutile en ce domaine. L'harmonisation est toutefois loin d'être une uniformisation. Certains pays africains sont moins favorisés que d'autres quant à leur position géographique et à leurs ressources et peuvent par conséquent être amenés à offrir des incitations plus importantes si des investisseurs étrangers doivent être attirés.

11. A ce sujet, plusieurs délégués décrivent les efforts tendant à l'harmonisation des législations relatives à l'investissement entrepris dans le cadre d'unions économiques ou douanières ou autres formes sous-régionales d'associations existantes ou à l'étude, telles que l'Union Economique d'Afrique Centrale, le projet d'Union Ouest Africaine comprenant la Guinée, la Côte-d'Ivoire, le Liberia et le Sierra Leone, et le Marché Commun de l'Afrique de l'Est. Dans ces cas, toutefois, la coopération va au-delà du domaine de l'incitation à l'investissement pour couvrir l'ensemble de la fiscalité, et plus importante encore est la répartition des projets industriels entre les pays membres. Ce dernier point constitue en fait un des plus difficiles parmi ceux que rencontre le Marché Commun de l'Afrique de l'Est.

NOTES SUR LA SEANCE DU 13 DECEMBRE 1965 (APRES-MIDI)

Point 4 iii) de l'ordre du jour : ENCOURAGEMENTS FISCAUX EN VUE
DU DEVELOPPEMENT - ASPECTS
INTERNATIONAUX

1. M. J. van Hoorn, représentant de l'Association Fiscale Internationale, après avoir exposé les causes de la double imposition internationale, établit la distinction entre les trois méthodes de dégrèvement unilatéral ou par accord:
 - a) la méthode d'exemption (le revenu d'origine étrangère est exonéré);
 - b) la méthode du crédit d'impôt (l'impôt étranger sur les revenus d'origine extérieure est déduit des impôts nationaux);
 - c) la méthode d'imposition à taux réduit (le revenu d'origine étrangère est imposé à un taux réduit).
2. Le problème de la double imposition peut se poser indirectement lorsque les définitions des deux pays en cause ne sont pas identiques (définition du dividende, des dépenses déductibles, de la notion d'établissement permanent), ou lorsqu'il y a d'autres différences, par exemple en matière d'amortissements et de report des pertes.
3. La méthode du crédit d'impôt peut annihiler l'effet des avantages fiscaux accordés unilatéralement dans les pays en voie de développement, sauf lorsqu'une imputation spéciale pour dégrèvement d'impôt est prévue comme c'est le cas dans certaines conventions récentes sur les doubles impositions. Cependant, si une telle imputation spéciale existe les difficultés dues à la détermination de son extension risquent d'en rendre l'application malaisée.
4. Les encouragements fiscaux doivent être basés sur des critères objectifs de manière à éviter les mesures arbitraires. Les conventions fiscales peuvent contribuer dans une large mesure, à l'établissement de ces critères d'objectivité. Cependant, étant donné que les négociations relatives aux conventions fiscales demandent beaucoup de temps, il est recommandé aux pays africains d'appliquer les encouragements fiscaux qu'ils estiment souhaitables sous une forme connue et acceptée par les législations fiscales des pays industrialisés.

5. M. H. Debatin, représentant de l'OCDE, insiste sur l'intérêt d'une harmonisation des encouragements fiscaux avec la législation des pays exportateurs de capitaux ainsi qu'avec celle des autres pays de la région.
6. Les encouragements fiscaux devront être assez généreux pour permettre d'atteindre les résultats désirés, mais pas trop, afin d'éviter que les investisseurs réalisent des bénéfices excessifs.
7. La concurrence entre pays en voie de développement sous forme d'octroi d'avantages fiscaux devrait être évitée; ce qui ne signifie pas que tous les pays africains devraient poursuivre dans la voie de l'harmonisation de leurs régimes d'encouragements fiscaux jusqu'à ce qu'ils soient identiques. Ce n'est pas l'identité, mais l'harmonisation dans le contexte des différentes conditions fiscales, financières et sociales, qui constitue la tâche à réaliser d'urgence.
8. L'investisseur étranger s'attend à trouver dans le pays en voie de développement un régime fiscal qui ne soit pas moins favorable que celui de son propre pays. Les encouragements fiscaux qui lui sont accordés dans ce dernier pays constituent donc le modèle auquel il se réfère.
9. Les pays exportateurs de capitaux peuvent contribuer aux investissements dans les pays en voie de développement s'ils étendent les encouragements fiscaux de leur propre pays aux investissements dans les seconds. Les abattements fiscaux accordés à l'industrie locale pourraient être étendus aux investissements à l'étranger.
10. Les conventions fiscales sont indispensables pour tirer le bénéfice maximum des encouragements fiscaux que les pays africains sont disposés à consentir. Les mesures unilatérales ne suffisent pas à synchroniser la législation fiscale du pays exportateur de capitaux et celle du pays importateur.
11. En général, les pays exportateurs de capitaux accordent assez libéralement aux pays en voie de développement la possibilité de retenue à la source sur les dividendes, les redevances, les loyers, etc.

12. Au cours de la discussion qui suit, il a été fait remarquer que les différences existant entre la suspension d'imposition et les abattements fiscaux est que les suspensions d'imposition sont limitées dans le temps alors que les abattements fiscaux sont limités en importance. Le choix entre les deux dépend de la situation fiscale internationale, des risques que le gouvernement est disposé à prendre ainsi que des exigences des différents types d'entreprises. L'attention a également été attirée sur le fait que le régime des encouragements fiscaux doit être applicable sur le plan administratif et qu'il doit être compatible avec le régime fiscal du principal pays exportateur de capitaux en cause. Ceci signifie que les pays francophones et anglophones mettront probablement au point différents régimes d'encouragements fiscaux.

13. Lors des négociations relatives aux conventions tendant à éviter les doubles impositions, les objectifs suivants paraissent devoir être recherchés:

- i) les sociétés créées dans un pays en voie de développement, même si elles sont financées par des capitaux étrangers, ne devraient pas dépendre de la juridiction fiscale du pays étranger;
- ii) les exonérations fiscales devraient être accordées uniquement si elles sont reconnues par le pays exportateur de capitaux;
- iii) le pays exportateur de capitaux devrait accorder des abattements initiaux, déductibles des autres bénéfices de l'investisseur, également pour les investissements effectués dans le pays importateur de capitaux.

NOTES SUR LA SEANCE DU 14 DECEMBRE 1965 (MATIN)

Point 4 iv) de l'ordre du jour: SOURCES DE FINANCEMENT DE
L'ADMINISTRATION LOCALE

1. Le sujet est présenté par M. Abdoulaye Makanguile, directeur des contributions diverses et chef du service des domaines du Mali qui décrit le système fiscal de son pays, à la fois en ce qui concerne les rapports des autorités centrales et locales et les difficultés rencontrées en raison de la baisse des recettes. Il explique les efforts entrepris pour compenser le déséquilibre entre les recettes et les dépenses. Des économies furent faites sur ces dernières, le nombre des fonctionnaires civils fut réduit sévèrement au moyen de retraites anticipées. Dans le même temps, des simplifications des systèmes fiscaux furent opérées et tout ce qui pouvait être tenté pour augmenter les recettes fut entrepris.
2. Le Président remercie M. Makanguile pour son exposé pertinent et présente M. Green (Conseiller régional en administration publique, Gouvernements locaux) qui informe les participants de l'intention de la CEA de tenir un cycle d'études sur les finances locales en septembre 1966. En raison de l'importance du sujet et de la dépendance des autorités locales au regard des sources de recettes accordées par le gouvernement central, il est souhaitable d'obtenir des participants au présent Cycle d'études leurs idées sur l'objectif d'une telle réunion, son orientation et la méthode de présentation, sur le point de savoir si le Cycle d'études doit être bilingue, si deux cycles doivent être tenus séparément mais de façon simultanée et réunis pour élaborer un rapport final, ou si deux cycles d'études complètement distincts pour les pays d'expression anglaise et d'expression française doivent être organisés à des époques différentes.
3. Les discussions se poursuivent au sujet du cycle d'études proposé. Il est suggéré que le programme de la réunion comprenne des sujets tels que: une étude comparative des domaines et méthodes de perception des impôts locaux, la répartition des impôts en fonction des sources de recettes existantes et potentielles, les conditions de crédit, subventions, prêts, l'administration financière, etc. L'opinion générale est que la proposition

n'est pas seulement bienvenue mais d'un grand intérêt pour les pays africains. La majorité de ces pays se heurtent à des difficultés en recherchant les moyens de faire face à l'expansion des services locaux et l'accroissement des sources de recettes disponibles pour les autorités locales, recettes qui sont de plus en plus nécessaires à l'extension des fonctions existantes et à l'exécution de tâches nouvelles. Plusieurs délégués soulignent aussi l'utilité d'organiser le Cycle d'études sur une base bilingue et de comprendre parmi les participants des fonctionnaires du gouvernement central, compétents en matière de politique financière, aussi bien que des agents des collectivités ou gouvernements locaux et des représentants des Ministères ou Départements en relation avec ces derniers.

TROISIEME PARTIE : CONCLUSIONS ET RECOMMANDATIONS

N° 1 : IMPOSITION DES REVENUS PERSONNELS

(Point 4 i) de l'ordre du jour)

1. Le Cycle d'études est arrivé à la conclusion que les régimes d'impôt sur les revenus personnels devaient s'inspirer des principes directeurs suivants :

- i) pour des raisons d'équité, être progressifs;
- ii) à des fins de rendement ^{1/}, s'appliquer (dans la mesure où cela est possible sur le plan administratif) jusqu'à l'échelon le plus bas, afin d'englober la grande majorité de la population titulaire de revenus;
- iii) pour des raisons administratives, être susceptibles d'une application suffisamment efficace compte tenu des effectifs dont on peut vraisemblablement disposer.

2. Une autre remarque importante à formuler pour les pays où l'on admet le rôle joué par le secteur privé dans l'économie est que les systèmes fiscaux devraient, dans la mesure du possible, sans porter atteinte à la structure d'un régime efficace d'imposition, encourager un taux élevé d'investissements dans ce secteur.

3. Les principaux obstacles qui s'opposent à la réalisation de ces objectifs sont dus aux grandes difficultés que comporte une estimation exacte aux fins d'imposition de certaines catégories de revenus (notamment les loyers et les revenus des petits commerçants, des hommes d'affaires, des artisans et des agriculteurs), et aux frais administratifs élevés entraînés par cette opération.

4. Le Cycle d'études note que ces problèmes sont généralement très connus en Afrique et que presque tous les pays ont mis au point des dispositifs particuliers d'une nature ou d'une autre afin de les résoudre. Ainsi, dans les anciens territoires britanniques de l'Afrique de l'Est, il existait un

^{1/} En raison de la nécessité urgente pour presque tous les pays africains de disposer de recettes supplémentaires afin de financer leur développement.

régime "double" comprenant un impôt "unitaire" classique sur le revenu ^{1/} d'après le modèle britannique pour les revenus dont l'assiette est établie individuellement (au-dessus de £600 pour les personnes mariées) et un système par tranches, progressif et personnel, plus simple pour les personnes qui, sur l'évidence de leur train de vie, ont été classées, aux fins de taxation, dans la catégorie des titulaires de faibles revenus. Au Ghana, on a conservé le régime classique d'impôt sur le revenu, mais on l'a simplifié et modifié en éliminant les dégrèvements personnels, familiaux, etc.

L'application d'assiettes normalisées aux professions et emplois particuliers selon diverses procédures se rencontre dans les pays francophones. Le régime d'imposition est généralement du type "céduaire" ^{1/} complété par une imposition générale sur le revenu global. Les catégories à faible revenu de leur côté sont taxées selon des dispositifs tels que l'impôt "minimum" forfaitaire.

5. Dans certains pays, l'assiette de l'impôt sur les faibles revenus ou les bénéfices des commerçants dont la comptabilité est incomplète a été facilitée en recourant à des organismes locaux d'évaluation ^{2/}.

6. Le Cycle d'études note que les différences existant entre les régimes "unitaire" et "céduaire" ne sont pas aussi considérables qu'elles le paraissent à première vue : dans les régimes "unitaires" des réglementations propres à chaque catégorie importante de revenus sont utilisées pour effectuer l'évaluation; la plupart des régimes "céduaires" de leur côté comportent en plus de la taxation des différentes catégories de revenus une imposition globale à taux progressif qui s'applique à l'ensemble de ces derniers.

^{1/} Par régime "unitaire", on entend un régime où tous les revenus du contribuable, quelle qu'en soit la source, sont totalisés avant d'être imposés; un régime "céduaire" est celui où les différentes sources de revenus (c'est-à-dire: emploi, location, activités commerciales) sont imposées séparément. Les anciens territoires britanniques utilisent le système unitaire. Les pays francophones appliquent, sauf quelques exceptions, le système céduaire renforcé en certains cas par des impositions générales sur le revenu global. Le Liberia pratique un système unitaire calqué largement sur le modèle américain. L'éthiopie et le Soudan possèdent des systèmes céduaires sans imposition globale.

^{2/} Ce dispositif a été utilisé avec succès au Cameroun, en Nigéria et au Soudan.

7. Dans le cas de l'impôt classique sur le revenu, le Cycle d'études est en général d'avis que pour des raisons d'équité, de simplicité et de généralité, les pays africains devraient, dans le cadre de leurs traditions fiscales, continuer à progresser vers la mise en oeuvre de régimes d'après lesquels toutes les sources de revenus seraient groupées et imposées selon des taux globaux ^{1/}.

8. Dans le cas de l'imposition des bénéfices des petits commerçants, des artisans et autres, où il est particulièrement facile d'échapper à l'impôt, le Cycle d'études est d'avis que les besoins en matière de recettes impliquent un effort particulier afin de parvenir à une imposition effective de ces revenus. Il propose que, dans le présent contexte, l'administration fiscale africaine accorde son attention, lorsque cela est opportun, aux points suivants :

- i) c'est en premier lieu le contribuable qui est responsable de l'établissement de sa déclaration d'impôt, et ce n'est pas à l'administration fiscale à prendre l'initiative de la procédure en envoyant des notices personnelles;
- ii) dans le cas de revenus provenant de loyers, il semble utile de tenir des registres de propriétés et de prendre si besoin est les mesures nécessaires afin d'obtenir des locataires la déduction de l'impôt à la source avant le paiement de leurs loyers;
- iii) dans le cas de revenus de commerçants, il paraît souhaitable de recourir à une ou plusieurs assiettes normalisées basées sur des chiffres d'affaires ou de ventes estimatifs ou sur d'autres éléments d'évaluation;
- iv) il est essentiel de maintenir une étroite collaboration entre les services publics, les autorités locales et l'administration

^{1/} On a remarqué que parmi les pays francophones, le Congo (Brazzaville) a retenu cette solution. Le Libéria et l'Ethiopie le pratiquent aussi.

fiscale afin d'obtenir des recoupements sur le revenu imposable et de lutter efficacement contre la fraude fiscale ^{1/}

9. En ce qui concerne l'imposition des personnes qui ne disposent apparemment que de faibles revenus ^{2/}, le Cycle d'études se déclare favorable au maintien, et même au développement des procédés actuels tels que l'impôt personnel progressif, le système forfaitaire, l'impôt minimum par individu, habitation et tête de bétail ^{3/}. Le régime devrait être simple et les taux utilisés se situer à des niveaux qui assureraient des recettes très supérieures aux frais administratifs engagés. Lorsqu'il s'appliquerait à des groupes de population qui se trouvent à la limite ou en-dessous du minimum vital, il devrait être accompagné de mesures destinées à leur permettre d'accroître leur rendement et de disposer de leurs ressources dans des conditions favorables ^{4/}, ou de s'acquitter de leurs obligations fiscales en participant à des projets locaux de développement.

10. Le Cycle d'études prend note et reconnaît l'importance des encouragements à l'épargne privée et aux investissements conformes aux projets de développement. Il constate avec intérêt les dispositions de la législation fiscale personnelle de Madagascar et de la Côte-d'Ivoire qui accordent des

- ^{1/} Le Cycle d'études prend note des difficultés qui se présentent notamment en Nigéria, lorsqu'il s'agit de rapprocher les déclarations d'impôt des importateurs avec leurs déclarations en douane, et au Ghana lorsque l'on exige des contribuables des quitus fiscaux avant de leur accorder des devises, des visas de sortie ou des marchés d'état, etc. Le Cycle d'études n'est arrivé à aucune conclusion en ce qui concerne ces dispositifs spécifiques et peut seulement recommander (cf. ci-après) qu'ils soient l'objet d'un nouvel examen. Le Cycle d'études reconnaît que l'existence d'une fraude fiscale généralisée, qu'elle soit connue ou supposée, constitue un déficit à l'équité de l'ensemble du régime et que les contribuables ne doivent pouvoir en aucune manière compter sur la protection du secret légal dès lors qu'il est contrevenu à l'application effective de la législation fiscale.
- ^{2/} C'est-à-dire trop modestes pour être imposés sur une assiette individuelle.
- ^{3/} Les délégués de la Côte-d'Ivoire et du Congo (Brazzaville) ont réservé leur position quant à cette suggestion; ces types d'impôts ont été abolis dans leurs pays. La délégation de la Nigéria du Nord a attiré l'attention sur le système d'impôt communal adopté avec succès dans cette région.
- ^{4/} C'est-à-dire en fournissant des services de vulgarisation, des facilités de crédit et de commercialisation, etc.

avantages substantiels en ce domaine. Il recommande que ces dispositions soient examinées par les autres administrations fiscales et que les renseignements utiles leur soient communiqués à cette fin.

11. Le Cycle d'études prend note que divers pays ont adopté des procédures différentes en ce qui concerne les revenus provenant de sources étrangères. Il n'a pas disposé du temps nécessaire pour étudier cette question en détail, mais il estime qu'elle devra faire l'objet d'un nouvel examen.

12. Afin qu'il soit possible d'obtenir des résultats plus concrets, le Cycle d'études recommande d'entreprendre, en collaboration et avec l'aide des pays intéressés, des études sur les points suivants :

- i) une analyse comparative de l'imposition personnelle des groupes à revenus faibles et moyens dans des pays africains types : Congo (Brazzaville),-- Cameroun,-- Ghana,-- Mali et Ouganda, qui aura pour but de déterminer les principaux problèmes à résoudre et d'apprécier la valeur des solutions qu'on aura essayé d'y apporter;
- ii) les différentes mesures appliquées dans les pays africains pour lutter contre la fraude en matière d'impôt sur le revenu personnel;
- iii) l'application de dispositions fiscales de nature à encourager les investissements dans le régime d'imposition personnelle à Madagascar et en Côte-d'Ivoire;
- iv) les procédures africaines en ce qui concerne l'application territoriale de l'impôt sur le revenu.

CONCLUSIONS ET RECOMMANDATIONS (Suite)

N° 2 : I POSITION DES BENEFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX
(Point 4 ii) de l'ordre du jour)

1. Le Cycle d'études constate que la plupart des pays africains se trouvent confrontés à des problèmes similaires quant à l'imposition des bénéfices industriels et commerciaux. Il convient de distinguer le cas des entreprises locales et celui des sociétés étrangères.

Imposition des entreprises locales

2. Ici les principaux problèmes résident dans la présentation de comptabilités insuffisantes ou inexactes et pour ce qui est des petites affaires, parfois même de grandes dans certaines régions, dans l'absence complète de tout élément comptable.

3. D'évidence, l'objectif à long terme doit être de promouvoir la tenue de comptabilités correctes; la diffusion par les services fiscaux de modèles simples de comptabilité pourrait être utile à cette fin, **encore** que l'expérience de certains pays où ceci a été tenté ne soit pas très encourageante. La meilleure approche paraît devoir être l'insistance des fonctionnaires fiscaux disposant de sanctions légales pour inciter au moins les moyennes et grandes entreprises à tenir une comptabilité valable.

4. Afin de promouvoir l'amélioration et la qualité des comptabilités commerciales, le Cycle d'études recommande que les gouvernements :

- i) encouragent la constitution d'écoles ou instituts de comptabilité;
- ii) envisagent l'application de pénalités administratives aux comptables qui auraient certifié des comptes fiscaux se révélant subseqüemment incorrects 2/.

1/ C'est-à-dire, bénéfices provenant de l'industrie, du commerce, des mines, etc., exploitation en entreprises individuelles, associations ou sociétés, exceptés ceux ayant fait l'objet de débats à l'occasion de l'examen du point 4 i) (bénéfices des petits commerçants et artisans).

2/ Cf. dispositions appliquées en Côte-d'Ivoire et ailleurs.

5. Le Cycle d'études conclut qu'aussi longtemps que les comptes des commerçants resteront insuffisants, le principal objectif devra être de rechercher au moins des estimations relativement valables pour les chiffres d'affaires bruts et, si possible les achats, comme bases d'une évaluation du bénéfice.

6. A cette fin, le Cycle d'études recommande que:

- i) tous les commerçants soient astreints par la loi à tenir au moins un registre de leurs ventes et de leurs achats et tous documents probatoires nécessaires au contrôle des services fiscaux ^{1/};
- ii) des échanges d'information soient établis avec les autres services intéressés de l'Etat afin de procéder aux recoupements des chiffres obtenus ^{2/};
- iii) le bénéfice imposable soit estimé sur la base du revenu brut déterminé en utilisant des coefficients de conversion établis pour des types particuliers d'affaires, au moyen de contrôles sur place et d'enquêtes par échantillonnage. Les services d'impôts devraient être dotés d'un personnel suffisant pour leur permettre d'exécuter de telles enquêtes;
- iv) les gouvernements envisagent la possibilité d'un système similaire à celui utilisé à Madagascar où les contribuables reçoivent un numéro de code national et sont requis lorsqu'ils sont commerçants, d'apposer ce numéro sur toutes factures, comptes, etc., dont les copies doivent être adressées au central mécanographique où, grâce à l'utilisation d'un ordinateur, le chiffre d'affaires et les autres éléments significatifs sont calculés et les transactions intersectorielles contrôlées.

1/ Ceci est une exigence minimum, les commerçants importants devraient être dans l'obligation légale de tenir des comptabilités correctes.

2/ Particulièrement avec les Douanes pour suivre les déclarations d'importation et avec les services procédant à des appels d'offres. Il ne devrait pas être possible pour les importateurs de faire à la Douane des déclarations d'une certaine valeur puis ultérieurement de réévaluer les mêmes marchandises à un niveau plus élevé dans leur comptabilité fiscale.

7. Le Cycle d'études note que dans les pays anglophones, les services fiscaux n'ont pas généralement un droit de communication des comptes bancaires; bien que l'on ressente l'utilité de ce droit, la plupart des délégués ont l'impression qu'il pourrait être inopportun d'insister pour l'obtenir tant que les habitudes bancaires ne seront pas plus fermement établies 1/.

Imposition des sociétés étrangères

8. Le Cycle d'études constate que le principal problème rencontré dans l'imposition des sociétés étrangères est que le niveau des bénéfices imposables peut être minoré par des procédés tels que la sous-facturation des exportations, la sur-facturation des fournitures et l'imputation de charges excessives d'intérêts ou pour services rendus 2/.

9. Le Cycle d'études recommande que l'administration fiscale surveille attentivement de telles pratiques et qu'à cette fin :

- i) des renseignements concernant les prix de marchés soient rassemblés sur une base internationale, pour ce qui est des articles le plus généralement en cause, et utilisés pour recouper les comptes des sociétés;
- ii) l'intérêt versé à l'étranger donne lieu à une taxation par retenue à la source 3/;

- 1/ Dans la majorité des pays francophones les banques sont tenues de signaler l'ouverture de tous nouveaux comptes et de fournir aux services fiscaux tous renseignements utiles. Certains représentants anglophones ont estimé que dans leurs pays les banques devraient être invitées à signaler l'ouverture de comptes à leurs clients.
- 2/ La pratique largement répandue du financement du développement industriel extérieur au moyen de prêts par opposition au capital-actions semble particulièrement suspecte aux services fiscaux.
- 3/ L'idéal consisterait à appliquer une taxe à la source au même taux que l'impôt sur les bénéfices, cependant, cette procédure peut paraître impossible car elle risque de contrarier le recours aux emprunts étrangers. Dans le cas de conventions tendant à éviter les doubles impositions, une taxe de 10 pour 100 est généralement acceptable. L'endroit où l'emprunt est contracté ou doit être remboursé est indifférent.

iii) dans le cas où les bénéfices déclarés apparaîtraient anormalement bas, la loi autorise les services fiscaux

- a) à procéder à une imposition spéciale basée sur une estimation raisonnable de ce que devrait être le bénéfice de l'entreprise si celle-ci était entièrement indépendante ^{1/} ou

- b) à exiger un bilan consolidé général et à appliquer un taux proportionnel de bénéfices en fonction du chiffre d'affaires local ^{2/}.

iv) les administrations fiscales aux moyens limités s'efforcent de recourir aux services de contrôleurs internationaux pour vérifier certains comptes ^{3/};

v) les gouvernements africains envisagent la possibilité de contracter des accords réciproques pour l'échange direct entre leurs administrations (sous réserve de clauses de sauvegarde appropriées) d'informations concernant les entreprises nationales ou internationales pour lesquelles il y a de bonnes raisons de penser que cette procédure faciliterait une imposition efficace.

Compagnies minières et droits de sortie

10. Le Cycle d'études constate que les droits de sortie devraient être parfois aménagés de manière à garantir qu'une certaine part des gains bruts d'exportation soit retenue dans le pays; mais il doit être pris soin d'éviter la pénalisation des mines marginales.

11. Le Cycle d'études n'a pas eu le temps de discuter de cette question; cependant, prenant en considération son intérêt général, il recommande que l'on envisage la convocation d'une réunion spéciale sur ce sujet.

^{1/} Comme dans la législation de l'OSCAE.

^{2/} Cf. la pratique suivie en Sierra Leone et au Ghana.

^{3/} Cf. l'expérience du Liberia.

CONCLUSIONS ET RECOMMANDATIONS (Suite)

N° 3 : ENCOURAGEMENTS FISCAUX EN VUE DU DEVELOPPEMENT

(Point 4 iii) de l'ordre du jour)

1. Le Cycle d'études constate:

- i) qu'il existe des différences considérables entre les régimes fiscaux appliqués aux investissements étrangers dans les pays africains. Ces différences sont plus marquées entre les pays francophones et les pays anglophones, mais elles existent aussi, bien que dans une moindre mesure, entre pays possédant des systèmes fiscaux de même type ^{1/};
- ii) que ces différences de régime fiscal ne paraissent pas avoir provoqué de détournements importants de capitaux entre un pays ou un groupe de pays ^{2/} et les autres, bien que l'on remarque une appréhension générale à l'endroit d'une telle éventualité;
- iii) que les effets des exonérations fiscales au bénéfice des investissements étrangers peuvent être facilement annihilés par un régime fiscal contraire dans le pays d'origine; malheureusement, il existe aussi des différences profondes dans ce domaine, en ce qui concerne les pratiques observées par les principaux pays exportateurs de capitaux;

1/ En ce qui concerne les impôts directs, tous les pays anglophones concentrent les avantages qu'ils accordent sur l'imposition du revenu, pour laquelle ils consentent des abattements fiscaux (deductions spéciales pour nouveaux investissements), certains admettent également les suspensions de taxes. Les pays francophones ne pratiquent généralement pas de telles déductions d'investissements mais octroient des abattements pour investissement et exonèrent pendant une certaine période de temps les bénéfices réalisés. Ils recourent également aux accords de stabilisation fiscale que n'utilisent pas les pays anglophones.

2/ Ceci est probablement dû à ce que les pays francophones s'adressent encore principalement à la France pour obtenir des capitaux et les pays anglophones au Royaume-Uni. Cependant, on a l'impression que les capitaux américains et européens sont beaucoup plus sensibles aux différences de régime fiscal des pays auxquels ils se destinent.

iv) que la justification principale de l'octroi d'avantages fiscaux spéciaux aux nouveaux investissements trouve son origine dans les risques et incertitudes que rencontrent les investisseurs, c'est-à-dire que les investissements extérieurs doivent être rendus plus attrayants que les investissements dans le pays d'origine ou ceux effectués selon les procédures habituelles; ces considérations conservent en principe leur valeur pour les profits réalisés par les entreprises locales qui ne sont pas accoutumées à investir dans l'industrie. Dans de nombreux cas, des dépenses importantes et des difficultés particulières se présentent en matière de développement industriel dans les pays africains et il est indispensable d'encourager les investisseurs à les surmonter.

2. Le Cycle d'études est arrivé à la conclusion que :

- i) il est nécessaire de recourir à des mesures fiscales spéciales pour stimuler l'industrialisation et les autres formes de développement en Afrique;
- ii) ces encouragements devraient tenir compte :
 - a) simultanément des besoins des investisseurs locaux et étrangers;
 - b) des procédures fiscales pratiquées dans les pays desquels on espère obtenir la majeure partie des capitaux étrangers; faute d'en tenir compte, les mesures prises pourraient être complètement inefficaces.
- iii) les encouragements fiscaux ne sont qu'une partie de ce que peut être un programme intégré englobant tous les aspects de la politique du développement; tels qu'ils sont leur effet est uniquement marginal mais ceci ne signifie pas que leur importance soit négligeable;
- iv) les principales caractéristiques d'un programme d'encouragement efficace devraient tendre à :
 - a) éviter une imposition qui aggrave le coût de l'investissement ^{1/};

^{1/} C'est-à-dire une imposition des importations de biens d'investissement, de la constitution de sociétés, de la construction, etc.

b) éviter dans la mesure du possible une importation des fournitures de matériel industriel, de carburant et de services ^{1/};

c) encourager efficacement les investisseurs afin qu'ils acceptent de courir le risque de l'investissement en leur permettant d'amortir assez rapidement le capital engagé grâce aux bénéfices réalisés ^{2/}.

Ceci pourrait être réalisé soit par une suspension d'imposition ou par un système de deductions ou abattements d'investissement, ou encore par une combinaison de ces deux procédures. La première présente l'inconvénient que la portée des avantages fiscaux reste incertaine et non déterminée; elle pourrait aussi encourager l'exportation des bénéfices dans les premières années de l'entreprise. La seconde, au contraire, tend à favoriser la capitalisation dans l'entreprise.

v) l'harmonisation des encouragements dans le but d'éviter qu'un pays africain surenchérisse sur un autre pour attirer des capitaux extérieurs est un sujet tout à fait différent de l'harmonisation là où un marché commun est établi. Dans le premier cas, un accord sur le maximum des avantages principaux à consentir serait probablement suffisant. Dans le second, une harmonisation complète de l'ensemble du système fiscal doit être considérée comme un objectif à atteindre. Toutefois les difficultés techniques incluses dans chaque type d'harmonisation sont considérables là où deux systèmes foncièrement différents d'imposition sont en cause, aussi une étude technique attentive sera-t-elle nécessaire. Dans les deux cas, les pays les moins industrialisés devraient pouvoir offrir des encouragements supplémentaires particuliers.

^{1/} Ceci est sans doute très important dans le cas où l'on s'attend à ce que l'industrie exporte une partie de sa production. Cependant, la majorité des pays francophones émettent des réserves sur l'étendue de cette exonération.

^{2/} On remarquera que ces avantages fiscaux pour être efficaces doivent s'accompagner de l'autorisation de rapatrier ces fonds dans le pays qui a fourni le capital initial.

3. Le Cycle d'études recommande que :

- i) l'harmonisation au sens de la résolution 140 (VII) de la CEA ^{1/} fasse l'objet d'échanges de vues entre pays sur une base sous-régionale, mais le secrétariat devrait s'efforcer de veiller à ce que les accords sous-régionaux ne s'écartent pas trop les uns des autres;
- ii) les principes du paragraphe 2. ci-dessus servent de base à ces échanges de vues;
- iii) là où des abandons d'imposition des bénéfices sont en cause, l'objectif principal devrait être de fixer un plafond (lequel pourrait s'exprimer dans un pourcentage du capital investi) au montant total d'impôt dont il est fait remise et aussi, si possible, au nombre d'années durant lesquelles cette remise peut être concédée dans chaque cas individuel;
- iv) à l'intérieur d'un tel plafond chaque gouvernement puisse décider des conditions exactes d'application; ces conditions seraient vraisemblablement influencées par sa propre tradition fiscale et les procédures d'imposition du pays qui constitue (ou pourrait constituer) sa source principale de capitaux;
- v) les pays participants le cas échéant à un accord d'harmonisation ^{2/} examinent la possibilité de :
 - a) s'engager à se communiquer les uns aux autres par le moyen du bureau sous-régional de la CEA toutes informations concernant leur système d'encouragement et les changements qui peuvent y être apportés;
 - b) s'engager à se consulter les uns les autres en cas d'objections d'un participant touchant aux caractéristiques ou aux procédures administratives non prévues dans l'accord;
 - c) s'engager à ne pas entraver l'effet d'un tel accord en concédant des avantages directs ou indirects aux nouveaux investissements étrangers au-delà de ce qui a été convenu entre les parties.

^{1/} Pour le texte de la résolution, voir l'annexe V.

^{2/} Et à toutes discussions en vue d'un tel accord.

vi) les territoires participants ^{1/} se mettent d'accord pour permettre aux nouveaux investissements dans les pays les moins industrialisés (ou grandes régions de ces pays) de bénéficier d'encouragements supplémentaires jusqu'à la limite convenue si ceci s'avérait nécessaire pour surmonter le handicap économique tenant au climat, à la géographie, aux ressources naturelles, aux moyens de transport et de communication.

4. Le Cycle d'études recommande en outre que :

i) afin d'assurer l'efficacité de leurs systèmes d'encouragement fiscal les pays africains accordent une attention favorable à la négociation de conventions de doubles impositions avec les pays qui constituent leurs sources principal de capital étranger;

ii) de telles conventions soient, si possible, conçues de manière que :

a) le pays exportateur de capitaux accepte que les filiales formées par ses nationaux dans le pays africain ne soient soumises à l'impôt que dans ce pays;

b) l'effet de tout avantage ou dégrèvement accordé par les pays africains concernant toute imposition qui serait autrement exigible sur les dividendes, intérêts ou autre transfert légal au pays exportateur de capitaux soit reconnu par des mesures de dégrèvement dans ce dernier pays;

c) le pays exportateur de capitaux octroie à ses propres nationaux (en considération des investissements dans un pays africain) des déductions ou abattements d'investissement qui puissent être déduits des bénéfices réalisés dans le pays exportateur de capitaux ou dans un pays tiers.

^{1/} c'est-à-dire, les territoires participants à tout accord d'harmonisation des encouragements fiscaux aux investissements étrangers.

CONCLUSIONS ET RECOMMANDATIONS (Suite)

N° 4 : FINANCEMENT DE L'ADMINISTRATION LOCALE
(Point 4 iv) de l'ordre du jour)

Le Cycle d'études accueille favorablement la proposition de la Commission économique des Nations Unies pour l'Afrique de convoquer une réunion commune pour l'étude en 1965 des finances locales et recommande :

- i) que celle-ci se déroule sur une base bilingue;
- ii) que les participants comprennent à la fois des fonctionnaires des services centraux intéressés, des représentants des gouvernements locaux et des responsables des départements ministériels chargés des relations avec les collectivités locales;
- iii) que l'objet de cette réunion comporte :
 - a) des études comparatives des ressources financières existantes et potentielles des collectivités locales;
 - b) l'examen de la structure des administrations financières locales, comprenant la modernisation et la coordination des systèmes existants au niveau des autorités centrales et locales;
 - c) une étude de l'administration et des moyens d'octroi de concours aux autorités locales;
 - d) l'analyse des méthodes par lesquelles les autorités locales peuvent se procurer des recettes supplémentaires (par exemple : entreprises de services et fournitures publiques, offices et sociétés d'habitation, etc.);
 - e) l'étude des méthodes administratives d'assiette et de perception des recettes locales sous forme de contributions personnelles, de taxes individuelles forfaitaires, etc... imposées aux groupes titulaires de faibles revenus.

CONCLUSIONS ET RECOMMANDATIONS (Suite)

N° 5 : ORIENTATION FUTURE DES SYSTEMES D'IMPOT EN AFRIQUE
(Point 5 de l'ordre du jour)

1. Le Cycle d'etudes note que :
 - i) presque tous les pays africains ont un besoin rapide de recettes accrues afin de financer un taux plus élevé d'investissement et le développement des services essentiels;
 - ii) tous les pays africains doivent changer les structures de leur économie par le développement agricole et industriel et une diversification de leurs activités;
 - iii) beaucoup de pays africains pourraient toutefois obtenir des revenus supplémentaires d'une meilleure administration des impôts existants.

POLITIQUE A COURT TERME

2. Le Cycle d'etudes recommande donc que les gouvernements africains :
 - i) accordent une priorité immédiate à la révision de l'organisation interne de leurs administrations des impôts ainsi que des mesures adoptées pour arrêter l'évasion fiscale;
 - ii) prennent toutes les dispositions nécessaires pour accroître le produit des impôts existants (et particulièrement des impôts sur les revenus et bénéfices) à l'intérieur des structures actuelles;
 - iii) considèrent la possibilité d'accroître les taux là où ceux-ci sont inférieurs à ce qui pourrait être considéré comme normal ou acceptable dans les pays en voie de développement.

POLITIQUE A LONG TERME

3. Le Cycle d'etudes constate que dans de nombreux pays les relations entre les Services des Impôts et la Trésorerie ^{1/} sont le plus souvent consacrées aux aspects techniques et administratifs immédiats de l'imposition et non à la politique à long terme. Par conséquent il recommande que les gouvernements africains :

^{1/} Ou Ministère des Finances.

- i) retiennent le principe d'un programme fiscal à long terme comme partie intégrante de la planification nationale;
- ii) s'assurent que les plus étroites relations possibles s'établissent entre les directeurs des Impôts et la plupart des hauts fonctionnaires du Trésor ^{1/} et du Plan;
- iii) étudient et décident de la direction la plus appropriée et la plus efficace pour le développement de la structure des recettes du pays en se référant aux principes directeurs suivants :
 - a) imposition de la production intérieure et de la dépense;
 - b) imposition des terres, de la propriété, de la richesse et des plusvalues de capital.

IMPOSITION DE LA PRODUCTION INTERIEURE ET DE LA DEPENSE

4. Le Cycle d'études note avec le plus grand intérêt l'expérience de la France et, en Afrique, de la Côte-d'Ivoire quant à l'introduction de la taxe à la valeur ajoutée. De nombreuses délégations, toutefois, considèrent que la charge administrative imposée par une telle taxe, nonobstant l'expérience de la Côte-d'Ivoire, surpasserait son utilité dans leur cas particulier, au moins pour le moment. D'autres délégations considèrent qu'une telle taxe favorise indûment les industries à prédominance de capital dans des pays où la main-d'oeuvre reste le facteur essentiel de production. Le Cycle d'études reconnaît les avantages présentes par un tel système, particulièrement en ce qu'il évite toute taxation des biens d'équipement et facilite la détermination des taxes à rembourser lors de l'exportation. Toutefois, l'opinion d'ensemble des délégations est qu'il serait prématuré de recommander l'adoption générale de cette forme d'imposition dans les pays africains pour un futur immédiat, encore que son utilité potentielle doive demeurer présente à l'esprit.

5. Pour les pays qui n'envisagent pas pour l'instant l'introduction de la taxe à la valeur ajoutée, le Cycle d'études recommande :

^{1/} Ou Ministère des Finances.

- i) le développement graduel des taxes perçues en une seule fois sur la dépense intérieure qui selon les circonstances locales pourraient être soit des taxes générales sur les ventes, soit des taxes uniques spéciales sur les produits industriels, soit des taxes ordinaires à la production complétées par des droits de consommation élevés sur la production ou la vente d'articles déterminés pour lesquels la demande est inélastique en considération du prix ou élastique en fonction du revenu ^{1/};
- ii) que l'établissement de tels droits ^{2/} soit effectué avec soin pour éviter autant que possible la pénalisation du développement de l'industrie et de l'agriculture par une taxation de l'investissement réel lui-même ou des besoins des industriels ^{3/}.

IMPOSITION DE LA TERRE ET DE LA PROPRIÉTÉ ^{4/}

6. Le Cycle d'études constate que la plupart des pays africains possèdent sous une certaine forme une imposition de la terre et de la propriété. Encore que les situations varient considérablement d'un pays à l'autre, le Cycle d'études est de l'opinion que les valeurs de capital de la terre et de la propriété en Afrique vont probablement s'élever rapidement dans les années à venir et, puisque la plus grande part de cet accroissement résultera des efforts de développement général du gouvernement et de la communauté entière, il est équitable qu'une fraction au moins de cet accroissement fasse l'objet d'une imposition. L'imposition de la terre et de la propriété peut et doit jouer un rôle en assurant une utilisation plus économique des biens.

^{1/} Il est admis que là où pour un produit particulier les perspectives de création d'industries locales sont inexistantes la taxation à un niveau élevé au titre des droits d'entrée est souvent le moyen le plus efficace d'imposition. Toutefois, ceci pourrait avoir le désavantage que compte tenu du système de calcul des marges en pourcentage employées par les commerçants aux différents échelons, la charge additionnelle finalement imposée au consommateur serait substantiellement plus importante que le poids de la taxe. Chaque cas devrait donc être examiné en fonction de ses mérites.

^{2/} Et aussi droits d'importation.

^{3/} C'est-à-dire usines, matériel de construction, véhicules utilitaires, matériel industriel, etc.

^{4/} C'est-à-dire de la propriété immobilière.

7. Le Cycle d'études recommande que les gouvernements revoient leurs systèmes d'imposition de la terre et de la propriété dans le but de s'assurer que les revenus en provenant soient soumis à un impôt approprié. Là où cet impôt est calculé par référence à la valeur de la terre, l'augmentation de celle-ci devrait être prise en considération et l'impôt conçu pour encourager l'utilisation la plus économique.

IMPOSITION DES PLUSVALUES DE CAPITAL ET DE LA RICHESSE NETTE

8. Le Cycle d'études constate que, traditionnellement, les plusvalues de capital sont exemptes d'imposition dans la plupart des pays anglophones; toutefois, le Ghana a introduit récemment une telle taxation et d'autres pays envisagent de le faire. Dans les pays francophones, les plusvalues de capital sont en principe passibles d'impôt quand elles se produisent à l'occasion d'une activité professionnelle mais les règlements prévoient des exonérations dans un certain nombre de circonstances spécifiques. Les plusvalues de capital réalisées par les individus ne sont pas taxées.

9. L'opinion générale du Cycle d'études est que :

- i) il n'est guère possible dans les conditions africaines d'envisager l'imposition des plusvalues de capital en ce qui concerne les biens personnels mobiliers, les résidences familiales, les petites exploitations agricoles, etc. Dans quelques uns de ces cas, les plusvalues de capital peuvent toutefois être taxées indirectement par le moyen d'un impôt annuel sur la terre et la propriété; elles peuvent aussi jusqu'à un certain point être frappées par les droits d'enregistrement et de timbre sur les mutations immobilières;
- ii) l'élément essentiel de l'imposition des plusvalues de capital concerne les grands propriétaires fonciers, les lotisseurs et propriétaires de grandes affaires ^{1/};
- iii) là où ces cas paraissent devoir être importants, une attention particulière soit accordée à l'introduction de l'imposition sur les plusvalues selon les réglementations générales suivantes :

^{1/} Qui disposent d'une participation dans une société à profits importants ayant accumulé des bénéfices non encore soumis à l'impôt progressif sur le revenu distribué.

- a) une telle taxation si elle apparaissait possible devrait être étroitement incorporée à la réglementation de l'impôt sur le revenu;
- b) l'imposition de la plusvalue devrait normalement être faite soit seulement sur une fraction de celle-ci, soit sur sa totalité mais alors à un taux modéré en comparaison avec le taux de l'impôt sur le revenu;
- c) l'impôt doit frapper les plusvalues réalisées par vente, disposition ou succession.
- d) il devrait être envisagé d'appliquer le taux effectif de l'impôt sur la plusvalue en fonction de l'importance de la période de temps durant laquelle le bien a été possédé ^{1/};
- e) des exceptions devraient être étudiées pour les résidences familiales, les biens mobiliers personnels et autres actifs (comprenant les petites affaires de famille et exploitations agricoles, etc.), soit lorsqu'ils sont d'une valeur inférieure à un certain montant, soit lorsque le patrimoine de l'intéressé se situe en-deçà d'un chiffre déterminé.

10. Le Cycle d'études note l'utilité potentielle d'une imposition de la valeur nette telle qu'elle existe dans certains pays; il doute que le produit d'une telle taxation en Afrique soit très important au moins pour de nombreuses années à venir. Toutefois, l'accord général est réalisé sur le fait que les autorités fiscales devraient avoir la possibilité d'exiger des déclarations de valeur nette afin de faciliter les enquêtes pour l'établissement des impôts sur le revenu et autres.

BENEFICES DES ENTREPRISES D'ETAT

11. Quoique n'entrant pas exactement dans le champ du Cycle d'études, celui-ci note qu'un grand nombre de gouvernements africains ont établi des offices ou entreprises pour la satisfaction de besoins publics ^{2/} ou pour la réalisation d'opérations agricoles, commerciales, industrielles et financières.

^{1/} Ou s'il n'a pas changé de mains depuis une date déterminée.

^{2/} Comprenant les services postaux et de télécommunications, la production et la distribution d'électricité, les entreprises de chemin de fer.

12. Le Cycle d'études considère que ces entreprises si elles sont dirigées avec efficacité peuvent et doivent constituer une source importante de revenus publics. Le fait pour une entreprise publique de fournir un produit ou service particulier ne doit pas être considéré comme une raison suffisante pour lui accorder une subvention. Il est aussi noté que nombre de ces entreprises requièrent elles-mêmes d'importants apports annuels de capital pour leur développement 1/.

13. Le Cycle d'études recommande que compte tenu des besoins urgents de ressources des gouvernements africains pour financer le développement :

- i) la politique des prix des services fournis par les administrations publiques et les entreprises à statuts spéciaux soit conçue pour assurer la récupération du capital investi 2/ et aussi une substantielle contribution aux besoins du développement national 3/
- ii) les entreprises agricoles, industrielles, commerciales et financières possédées par les gouvernements soient normalement requises de mener leurs opérations autant que possible de manière à fournir un profit adéquat à la puissance publique sur son investissement en capital après constitution d'une provision pour le développement propre de l'entreprise 4/.

1/ Particulièrement dans le cas de l'électricité, des chemins de fer, etc.

2/ Après amortissement et services des emprunts obligataires.

3/ C'est-à-dire au moins en fonction de leurs propres besoins en capital nouveau.

4/ Il est admis que la capacité d'une entreprise publique à obtenir ce résultat varie avec les circonstances et le niveau de développement.

CONCLUSIONS ET RECOMMANDATIONS (Suite)

N° 6 : PROBLÈMES D'ADMINISTRATION FISCALE

(Point 6 de l'ordre du jour)

Gestion du personnel 1/

1. Les problèmes d'effectif et de recrutement du personnel diffèrent considérablement d'un pays à l'autre; cependant, la plupart semblent éprouver des difficultés à recruter un nombre suffisant de personnes possédant les qualifications requises. Lorsque ces personnes sont engagées, il est souvent difficile de les conserver en raison de la demande croissante par le secteur privé d'agents qui ont été formés dans les services fiscaux; des traitements élevés leur sont offerts afin de les inciter à quitter l'emploi qu'ils occupent dans les services publics.
2. L'accord a été unanime sur le fait que les fonctionnaires supérieurs des services fiscaux qui sont en contact avec le public doivent avoir un niveau d'instruction et de formation leur permettant de jouir de l'estime des comptables professionnels avec lesquels ils sont en rapport; cependant, les opinions diffèrent légèrement, notamment parmi les participants de langue anglaise, quant au rôle des diplômes universitaires et aux politiques de recrutement des services fiscaux.
3. Le Cycle d'études prend note du fait que le traitement et les autres conditions d'emploi sont une source de mécontentement au sein de certains services fiscaux, où l'on réalise que ceux-ci ne peuvent supporter une comparaison suffisamment avantageuse avec les fonctions administratives pour être en mesure d'attirer et de retenir le personnel ayant la compétence désirée.
4. Le Cycle d'études recommande que :
 - i) les besoins en personnel des services fiscaux soient pris sérieusement en considération, dans la planification nationale de la main-d'oeuvre;
 - ii) le traitement et les autres conditions d'emploi dans les services fiscaux soient tels qu'ils permettent au personnel de jouir d'une estime équivalente à celle des autres catégories professionnelles

1/ A l'exclusion de la formation professionnelle.

et administratives des services publics, et que soit admise une certaine souplesse dans l'établissement des conditions d'emploi des personnes nouvellement engagées et qui possèdent des qualifications particulièrement satisfaisantes.

- iii) si les qualifications requises pour être engagé dans les services fiscaux doivent être fixées en fonction des conditions locales, les gouvernements tiennent compte de l'importance qu'il y a :
 - a) à offrir aux personnes engagées la possibilité de faire une carrière avec d'intéressantes perspectives de promotion aux grades les plus élevés des services fiscaux;
 - b) à permettre aux fonctionnaires fiscaux ayant fait preuve de qualités réelles et ayant une expérience éprouvée, à défaut de posséder des titres universitaires ou officiels, de bénéficier d'une formation complémentaire et d'une promotion à l'intérieur des services.
- iv) afin d'améliorer le rendement et le recrutement, les services fiscaux soient invités à examiner, avec l'aide de conseillers en organisation et méthodes, leurs structures internes, ainsi que les qualifications de base et la formation nécessaire à la bonne exécution des tâches aux différents échelons du personnel;
- v) le statut du Directeur du Service des Impôts permette à ce dernier d'exercer les fonctions de conseiller principal du Ministre des Finances en matière de politique fiscale.

Formation des Fonctionnaires

1. Le Cycle d'études note qu'il existe des différences considérables dans le domaine de la formation entre les pays africains. Ainsi, un grand nombre d'administrations fiscales des pays francophones s'en remettent principalement aux deux années de cours de l'Ecole des Impôts de Paris pour la formation de leurs fonctionnaires supérieurs ^{1/}, alors que les administrations anglophones les plus importantes ont mis au point leurs propres dispositions. La formation aux échelons inférieurs est généralement

1/ Du niveau d'inspecteur.

dispensée sur place; ceci est relativement facile pour les administrations fiscales importantes, mais certaines administrations de dimensions plus modestes éprouvent des difficultés à faire face efficacement à ce problème.

2. L'accord est général sur l'importance qu'il y a à ce que les fonctionnaires des impôts se familiarisent avec les régimes fiscaux des autres pays africains, sans cela, en effet, il serait difficile de parvenir à une coordination et une harmonisation des régimes.

3. Le Cycle d'études recommande que la Commission économique des Nations Unies pour l'Afrique :

- i) fasse l'inventaire des besoins de formation des pays africains aux différents échelons des administrations fiscales et de la mesure dans laquelle il n'est pas possible de les satisfaire localement;
- ii) formule des propositions dans le but de répondre à ces besoins en Afrique, soit en prévoyant une assistance technique bilatérale ou multilatérale entre les pays africains, soit en organisant des cours de formation appropriés et réguliers, et à condition que ces propositions tiennent toujours compte des préférences exprimées par les pays intéressés en ce qui concerne la source ou le type de formation qu'ils préfèrent, y compris le recours aux centres ou écoles de formation des pays non-africains;
- iii) établisse une liste des cours de formation sur la fiscalité donnés dans les pays non-africains, aux fins de communication aux administrations fiscales africaines, de manière à permettre à celles-ci de les utiliser le cas échéant;
- iv) organise des cours de formation et d'orientation pour les fonctionnaires fiscaux supérieurs d'Afrique, destinés à améliorer leurs connaissances et leur efficacité dans les domaines les plus vastes, comprenant notamment :
 - a) des études comparatives et analytiques des régimes fiscaux en Afrique,
 - b) la collaboration et l'harmonisation des administrations fiscales en Afrique,

- c) l'économie et la politique fiscales,
 - d) les aspects internationaux généraux de la fiscalité, y compris les rapports avec les pays développés exportateurs de capitaux,
 - e) les procédures commerciale, industrielle et financière en général,
 - f) des études comparées des différentes pratiques comptables en relation avec la fiscalité.
- v) détermine, en consultation avec les gouvernements africains et les institutions internationales, la forme d'organisation qui serait la plus appropriée pour mettre en œuvre ce programme.

Retenue à la source dans le cas de
l'impôt personnel sur le revenu (système dit PAYE)

1. Le Cycle d'études est d'accord pour reconnaître que :
 - i) la procédure de retenue de l'impôt à la source sur les salaires et rémunérations (PAYE) répond aux quatre principes de base de l'impôt, à savoir : équité, certitude, commodité de paiement et économies de perception;
 - ii) l'expérience acquise par de nombreux pays montre que cette procédure peut être appliquée efficacement en Afrique;
 - iii) les pays africains qui n'ont pas encore adopté cette procédure devraient envisager favorablement son application dans un proche avenir, et
 - iv) ceux qui pratiquent déjà cette méthode de retenue de l'impôt à la source devraient être prêts à mettre leur expérience à la disposition de leurs voisins, si la demande leur en était faite.
2. En ce qui concerne la méthode de retenue à la source à employer, il a été admis en général :
 - i) qu'il est avantageux d'appliquer un système de deductions proportionnelles pour les salaires rentrant dans la catégorie des titulaires de faibles revenus (ce qui pourrait rendre inutile une assiette individuelle ultérieure);

- ii) qu'il devrait être possible, dans de nombreux cas, de généraliser le système de retenue à la source sur une base proportionnelle, et, sous réserve d'un examen ultérieur, de l'étendre également aux règlements aux entrepreneurs, aux dividendes, loyers, intérêts, etc.

Le rôle de la mécanisation

1. Le Cycle d'études constate avec intérêt que plusieurs pays africains emploient déjà des moyens mécanographiques et électroniques dans leurs administrations fiscales ^{1/}, d'une manière habituelle, en tant qu'élément d'un système plus général utilisé pour toutes les recettes et dépenses publiques ainsi que pour les statistiques nationales.
2. Le Cycle d'études note que ces expériences ont montré la nécessité de disposer d'un laps de temps prolongé pour effectuer une étude et une préparation minutieuse avant d'introduire la mécanisation; mais lorsque celle-ci a été appliquée avec succès, elle peut provoquer un accroissement appréciable du produit de l'impôt en permettant une meilleure assiette et un recouvrement plus rapide.
3. Le Cycle d'études recommande que :
 - i) les pays africains étudient l'expérience acquise par leurs voisins du continent dans l'application de systèmes mécanographiques et électroniques pour l'assiette et le recouvrement de l'impôt afin d'envisager leurs possibilités d'utilisation sur le plan local;
 - ii) dans le but d'atteindre cet objectif, une étude de l'expérience de ces pays soit effectuée pour être examinée par les autres administrations africaines.

^{1/} Cf. La Nigéria et le Ghana possèdent des systèmes à cartes perforées. La Côte-d'Ivoire, Madagascar et la Nigéria du Nord emploient des ordinateurs, et le Cameroun est à la veille d'y recourir. La RAU utilise les deux systèmes.

CONCLUSIONS ET RECOMMANDATIONS (Suite)

N° 7 : PROGRAMME FISCAL AFRICAIN

(Point 7 de l'ordre du jour)

Le Cycle d'études constatant :

i) les résultats du programme fiscal Latino-Américain, qui constitue un exemple de coopération heureuse entre les gouvernements, les organisations internationales et autres institutions dans la recherche, l'examen et la présentation de recommandations techniques en matière fiscale pour l'Amérique Latine;

ii) le besoin généralisé de recherche, examen et assistance technique similaires en Afrique :

- exprime l'opinion que, en considération de son caractère technique et de son coût, un tel travail serait plus efficacement mené, coordonné et financé sous les auspices conjoints ou par une coopération étroite des institutions régionales et internationales intéressées au développement de l'Afrique;

- recommande que la Commission économique des Nations Unies pour l'Afrique, en consultation avec les gouvernements africains :

a) envisage favorablement les mérites de la préparation d'un tel programme adapté aux besoins africains et,

b) recherche avec les institutions régionales et internationales compétentes la possibilité de l'établissement d'un programme de cette nature aussitôt que possible.

CONCLUSIONS ET RECOMMANDATIONS (Suite)

N° 8 : ASSISTANCE TECHNIQUE

(Point 7 de l'ordre du jour)

1. Le Cycle d'études conclut que ses débats ont montré la possibilité d'une aide que les gouvernements africains se prêteraient les uns aux autres dans le domaine de l'assistance technique sur une base bilatérale et multilatérale concernant les différents aspects de l'administration fiscale, y compris la formation et la mécanisation ^{1/}.

2. Le Cycle d'études recommande en conséquence que la Commission économique des Nations Unies pour l'Afrique poursuive l'examen de ce sujet en s'assurant auprès des gouvernements membres de leurs besoins et de leurs possibilités et en leur facilitant l'obtention de l'assistance technique en matière fiscale par une aide réciproque des gouvernements de la région.

^{1/} Le mot mécanisation est ici supposé désigner à la fois les moyens mécanographiques et électroniques de l'administration.

CONCLUSIONS ET RECOMMANDATIONS (Suite)

N° 9 : REUNIONS FUTURES ET DIFFUSION DES INFORMATIONS FISCALES

(Point 7 de l'ordre du jour)

1. Le Cycle d'études enregistre l'opinion unanime des participants que :
 - i) la réunion qui vient de se tenir a fourni une occasion unique et des plus profitables d'un échange de vues et d'expériences entre fonctionnaires fiscaux de plus de vingt pays africains, la plupart desquels possèdent des traditions fiscales différentes provenant d'inspirations diverses;
 - ii) les notes officieuses distribuées par le secrétariat aux participants concernant différents aspects des systèmes fiscaux africains ont grandement facilité ces débats;
 - iii) il est du plus grand intérêt pour une coopération et une harmonisation étroites entre pays africains en matière économique et fiscale et aussi pour une meilleure efficacité des administrations intéressées que de tels contacts, échanges de vues et informations soient maintenus de manière suivie.
2. Le Cycle d'études apprécie en outre l'intention du Bureau International de Documentation fiscale d'inclure les informations relatives aux systèmes fiscaux africains dans ses publications régulières.
3. Le Cycle d'études recommande que :
 - i) la Commission économique des Nations Unies pour l'Afrique prépare et publie de temps à autre et pour autant que ses ressources le permettront, des informations sur les systèmes fiscaux en Afrique ^{1/};
 - ii) les gouvernements africains fournissent à la fois à la Commission économique des Nations Unies pour l'Afrique et au Bureau International de Documentation fiscale ^{2/} toutes les informations concernant les changements intervenant dans leur législation

^{1/} En premier lieu, il pourrait être envisagé de rassembler et distribuer à tous les gouvernements membres les notes visées au paragraphe i) b) pour l'information de leurs services fiscaux.

^{2/} Bureau International de Documentation Fiscale "Muiderspoort" - Sarphatistraat 124, Amsterdam-C, Pays-Bas.

fiscale afin de permettre à ce dernier d'inclure ces informations dans ses publications régulières et de les distribuer aux administrations fiscales, entreprises commerciales et autres destinataires de par le monde;

iii) les gouvernements africains prennent note des services dont ils peuvent bénéficier dans le domaine fiscal de l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques;

iv) outre les réunions à caractère spécialisé, la Commission économique des Nations Unies pour l'Afrique s'efforce de convoquer de nouveaux cycles d'études groupant les fonctionnaires fiscaux africains avec une périodicité régulière qui ne devrait pas être supérieure à deux années.

ANNEX I

LIST OF PARTICIPANTS

LISTE DES PARTICIPANTS

Home addresses

Domiciles

BURUNDI

M. Bonus KAMWENUBUSA
Directeur Général des Impôts et Douanes

Ministère des Finances
B.P. 1830
Bujumbura (Burundi)

CAMEROUN

M. Samuel NGBWA NGUELE
Directeur
Ministère des Finances

Ministère des Finances
Yaoundé (Cameroun)

CONGO (BRAZZAVILLE)

M. François M'BEMBA
Attaché de Cabinet
au Ministère des Finances

Case C 15 Bacongo
Brazzaville (Congo)

COTE D'IVOIRE

M. Amani GOLLY
Directeur des Contributions Diverses

17 rue des Bambous
Abidjan (Côte d'Ivoire)

ETHIOPIA

Ato DAMTE Bereded
Director, Income Tax Section
Department of Inland Revenue

c/o Ministry of Finance
Addis Ababa

Ato ZEWDE Demissie
Director, Excise Tax Department

c/o Ministry of Finance
Addis Ababa

Ato ESHEFU Habte Giorgis
Chief, Legal Division
Ministry of Finance

c/o Ministry of Finance
Addis Ababa

Ato YILKAL Beyene
Chief, Statistics Section
Customs Department

c/o Ministry of Finance
Addis Ababa

GHANA

Mr. D.A. OBIRI
Senior Inspector of Taxes in the
Central Revenue Department

P.O. Box 930
Accra (Ghana)

LIBERIA

Hon. Lafayette K. MORGAN
Under Secretary of the Treasury
for Fiscal Affairs

c/o Treasury Department
Monrovia (Liberia)

Mr. A.T. THOMPSON
Director Income Tax

Monrovia (Liberia)

MADAGASCAR

M. Henri NONORGUES
Directeur des Impôts

Direction des Impôts
Tananarive (Madagascar)

M. Benjamin RAJAONA
Directeur Adjoint des Impôts

Direction des Impôts
Tananarive (Madagascar)

MALAWI

Mr. G.W. BRAKE
Commissioner of Taxes

P.O. Box 162
Blantyre (Malawi)

MALI

M. Abdoulaye MAKANGUILLE
Directeur des Contributions
Diverses et Chef du Service
des Domaines

Service des domaines
Bamako (Mali)

MAURITANIE

M. Mohamed BA
Directeur des Impôts

Ministère de Finances
Nouakchott (Mauritanie)

NIGERIA

Mr. E. O. OGBU
Permanent Secretary (Finance)

c/o Federal Ministry of Finance
Lagos (Nigeria)

Mr. E.A. OSINDERO
Chairman
Federal Board of Inland Revenue

c/o Federal Board of Inland Revenue
Lagos (Nigeria)

Mr. S.O. ONAWOLA
Acting Commissioner of Revenue
(Northern Region)

c/o Ministry of Finance
P.M. Bag 2110
Keduna (Nigeria)

Mr. D.A. OGBUTUE
Acting Commissioner of
Inland Revenue
(Midwest Region)

c/o Ministry of Finance
Benin City (Nigeria)

Mr. B. C. NJOKANMA
Acting Deputy Commissioner of
Internal Revenue
(Eastern Region)

c/o Ministry of Finance
Enugu (Nigeria)

Mr. F. A. I. ADELAJA
Acting Regional Tax Admin.
(Western Nigeria)

c/o The Treasury
Regional Tax Board
Ibadan (Nigeria)

RWANDA

M. Raphael RUZINDANA
Directeur Général des Impôts

Kigali, Rwanda

SENEGAL

Ambassade du Sénégal
à Addis Ababa

SIERRA LEONE

Mr. C.A.M. LEWIS
Commissioner of Income Tax

c/o Income Tax Department
The Secretariat
Freetown (Sierra Leone)

SUDAN

Sayed El Sheikh Hassan BELAIL
Director of Taxation in the
Ministry of Finance

c/o Ministry of Finance and
Economics
Khartoum (Sudan)

TANZANIA

Mr. W.H. SHUNDI
Principal Assistant Secretary
Treasury

c/o Treasury
Box 9111
Dar es Salaam (Tanzania)

TOGO

M. Antoine TAHOULAN
Directeur adjoint
des Contributions

Contributions
Lomé (Togo)

UGANDA

Mr. Christopher MUSOKE
Under Secretary
Treasury

c/o Ministry of Finance
Entebbe (Uganda)

UNITED ARAB REPUBLIC

Mr. Mohamed Bahie El Din EL KHATIB
Sub Director of
Tax Department

c/o Taxation Department
Cairo (U.A.R.)

ZAMBIA

Mr. P.B. MWANSA
Assistant Secretary (Budget)

c/o Ministry of Finance R.W. 62
Lusaka (Zambia)

Mr. A.L. BROWN
Training Officer

Box 1926
Lusaka (Zambia)

EAST AFRICAN COMMON SERVICES ORGANIZATION (EACSO)

Mr. J.L. PEMBROKE
Commissioner of Income Tax

Box 30162
Nairobi (Kenya)

Mr. S.K. SEBAGEREKA
Commissioner of Income Tax

Box 30162
Nairobi (Kenya)

Mr. R.S. LATHAM
Financial Adviser

Box 30162
Nairobi (Kenya)

ORGANIZATION OF AFRICAN UNITY (OAU)

M. G. POGNON
Secrétaire Général Administratif
Adjoint

O.U.A.
B.P. 3243
Addis Ababa

M. C. SEGBENOU
Assistant du Secrétaire Général
Adjoint

O.U.A.
B.P. 3243
Addis Ababa

UNITED NATIONS HEADQUARTERS

M. André CHAFANEL
Inter-Regional Fiscal Adviser

U.N. Headquarters
New York (N.Y.) U.S.A.

DEVELOPMENT CENTRE OF THE ORGANIZATION FOR
ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT (OECD)

Dr. Helmut DEBATIN
Member of the Fiscal Committee
of OECD

Gotenstrasse 62
Bad Godesberg (Germany)

INTERNATIONAL MONETARY FUND

Mr. William M. WEDDERSPOON
Chief of the Tax Administration
Division
Fiscal Affairs Department

5929 Bradley Boulevard
Bethesda, Washington D.C.
(U.S.A.)

CONSULTANTS

Mr. J. VAN HOORN
Director of the International
Bureau of Fiscal Documentation
Representing the International
Fiscal Association (IFA)

Beethovenstraat 106^{II}
Amsterdam - Z
(Holland)

Mr. F.H. VALLIBHOY
United Nations Expert
Joint Secretary
Ministry of Finance (India)

c/o Secretariat
New Delhi (India)

ECONOMIC COMMISSION FOR AFRICA

P.O. Box 3001
Addis Ababa

Mr. O.A. SPENCER
Senior Regional Adviser
Chief, Fiscal Unit E.C.A.

Mr. H. WEISFELT
Regional Fiscal Adviser

Mr. I.S. FRASER (Agenda Item 6)
Chief, Public Administration Section, E.C.A.

Mr. H. HINILE (Agenda Item 6)
Regional Adviser, Organisation and Methods

Mr. J. A. GREEN (Agenda Item 4 iv)
Regional Adviser, Local Government

ANNEXE II
CALENDRIER DES TRAVAUX

Date	Point de l'ordre du jour et sujet	Exposé demandé à :
<u>Lundi 6 décembre 1965</u>		
9 h - 10 h 30	Formalités d'inscription des participants	
10 h 30 - 12 h 30	<u>Points 1 et 2 de l'ordre du jour</u> Discours d'ouverture	Secrétaire exécutif de la Commission économique pour l'Afrique
	Election : - d'un Président <u>1/</u> - de deux Vice-Présidents - d'un Rapporteur francophone - d'un Rapporteur anglophone	
	Adoption de l'ordre du jour et du calendrier des seances	
12 h 30 - 13 h	Formalités d'inscription des participants (suite) <u>Point 3 de l'ordre du jour</u>	
15 h - 16 h 30	FISCALITE ET DEVELOPPEMENT (Introduction à la discussion des problèmes économiques et administratifs)	i) <u>M. Spencer</u> Conseiller Régional Principal, Chef du Service Fiscal
16 h 45 - 18 h		ii) <u>M. Weisfelt</u> Conseiller Régional pour les Affaires Fiscales

- 1/ Il est proposé de réunir en un Comité Directeur le Président, les Vice-Présidents, les Rapporteurs et le Secrétaire du Cycle d'études.

Date	Point de l'ordre du jour et sujet	Exposé demandé à :
<u>Mardi 7 décembre 1965</u>		
	<u>Point 4 i) de l'ordre du jour</u>	
9 h 30 - 11 h	IMPOT PERSONNEL SUR LE REVENU	i) <u>Ato Danto Peredest</u> Directeur du Ministère des Finances
11 h 15 - 13 h		ii) <u>M. Obiri</u> Inspecteur Principal des Impôts - Ghana
	<u>*Point 4 ii) de l'ordre du jour</u>	
15 h - 16 h 30	IMPOT SUR LES REVENUS INDUSTRIELS ET COMMERCEAUX	i) <u>M. Osinderi</u> Président du Bureau Fédéral de l'Impôt sur le Revenu - Nigéria
16 h 45 - 18 h		ii) <u>M. Rajaona</u> Directeur Adjoint des Impôts - Madagascar
<u>Mercredi 8 décembre 1965</u>		
	<u>Point 4 ii) de l'ordre du jour (suite)</u>	
9 h 30 - 11 h	IMPOT SUR LES REVENUS INDUSTRIELS ET COMMERCEAUX	
11 h 15 - 13 h	<u>Point 6 de l'ordre du jour</u>	
	PROBLEMES D'ADMINISTRATION FISCALE	
15 h - 16 h 30	(a) Principes de gestion	i) <u>M. Fraser</u> Directeur de la Section de l'Admini- stration publique
		ii) <u>M. Hindle</u> Conseiller régional en Administration publique
16 h 45 - 18 h	Problèmes de personnel et de recrutement	<u>M. Sebageraka</u> Commissaire désigné de l'Organisation des Services Communs d'Afrique de l'Est

Date	Point de l'ordre du jour et sujet	Exposé demandé à :
<u>Jeudi 9 décembre 1965</u>	<u>Point 5 de l'ordre du jour</u> ORIENTATION FUTURE DES SYSTEMES FISCAUX EN AFRIQUE (Nouvelles sources de recettes, imposition de la dépense, imposition des terres, imposition du capital, droits de succession, taxation des plus-values, etc.)	Représentant du Ghana <u>M. Binouani</u> 1/ Directeur des Contributions directes et indirectes du Congo (Brazzaville)
<u>Vendredi 10 décembre 1965</u>	<u>Point 6 de l'ordre du jour</u> PROBLEMES D'ADMINISTRATION FISCALE Le rôle de la mécanisation Retenue de l'impôt à la source dans le cas de l'impôt personnel sur le revenu (Paiement de l'impôt au fur et à mesure de la perception des revenus. Pay as you earn - PAYE) La formation des fonctionnaires employés dans les administrations fiscales	<u>M. Adelaja</u> Administration fiscale de la Région Ouest - Nigéria <u>M. Sheikh Hassan Belail</u> Directeur des Impôts Soudan <u>M. Weisfelt</u> (Synthèse des réponses aux questionnaires)
<u>Samedi 11 décembre 1965</u>	<u>Point 4 iv) de l'ordre du jour</u> Sources de financement de l'administration locale (débat sur l'orientation qu'il serait souhaitable de donner au Cycle d'études sur le financement et l'administration locale proposé pour 1966) <u>Etat d'avancement des travaux et de l'examen de l'ordre du jour</u>	<u>M. Makanguile</u> Directeur des Contributions Diverses et Chef du Service des Domaines - Mali Le Président du Cycle d'études

1/ En l'absence de M. Binouani, cet exposé a été fait par M. M'Bemba

Date	Point de l'ordre du jour et sujet	Exposé demandé à :
Lundi 13 décembre 1965		
	<u>Point 4 iii) de l'ordre du jour</u>	
	<u>ENCOURAGEMENTS FISCAUX EN VUE DU DEVELOPPEMENT</u>	
9 h 30 - 11 h	<u>Aspects nationaux</u> (Codes d'investissements, harmonisation, etc.)	i) <u>M. Pembroke</u> Commissaire pour l'impôt sur le revenu - EACSO
11 h 15 - 13 h		ii) <u>M. Golly</u> Directeur des Contributions Diverses - Côte d'Ivoire
15 h - 16 h 30	<u>Aspects internationaux</u>	iii) <u>M. Van Hoorn</u> Directeur du Bureau International de Documentation fiscale - Amsterdam
16 h 45 - 18 h	Conventions relatives aux doubles impositions; concessions unilatérales dans les pays exportateurs; harmonisation des régimes fiscaux dans les pays importateurs et exportateurs de capitaux	ii) <u>M. Debatin</u> (OCDE)
Mardi 14 décembre 1965		
9 h 30 - 11 h	(Séance réservée aux questions dont l'examen n'est pas achevé et aux questions additionnelles)	
11 h 15 - 13 h	<u>Point 7 de l'ordre du jour</u>	
	<u>CONCLUSIONS ET RECOMMANDATIONS</u>	
15 h - 16 h 30	Programme de travail de la CEA (notamment: information, études et recherches dans le domaine du développement des systèmes fiscaux)	
16 h 45 - 18 h		
Mercredi 15 décembre 1965		
	<u>Point 7 de l'ordre du jour (suite)</u>	
9 h 30 - 11 h	Formation et assistance technique	
11 h 15 - 13 h	Coopération entre les administrations fiscales	
15 h - 16 h 30	Rapport final	
16 h 45 - 18 h		

ANNEXE III

DISCOURS D'INAUGURATION DU SECRETAIRE EXECUTIF

1. Au nom de la Commission et de mes collègues du secrétariat je suis heureux de vous souhaiter la bienvenue à la Maison de l'Afrique. Je le fais avec un sentiment de satisfaction et de confiance que je n'ai pas l'habitude d'éprouver en présence d'inspecteurs des contributions. Il est vrai qu'aujourd'hui la situation est différente : pendant les dix jours à venir, c'est de vous en effet, et non des contribuables, qu'on attendra des résultats.
2. J'espère que vous trouverez cette expérience intéressante et profitable.
3. Je voudrais maintenant dire quelques mots des raisons de ce Cycle d'études et des résultats que nous en attendons.
4. Les raisons en sont claires : c'est simplement qu'en Afrique on ne se préoccupe généralement pas assez de la politique et des problèmes fiscaux, en tant que facteurs importants d'un développement économique planifié. J'entends pas assez, par rapport au soin et à l'attention accordés à l'étude, à la réforme et à la mise au point de politiques dans d'autres domaines, et compte tenu du rôle que la politique fiscale peut et doit jouer dans la planification nationale. C'est ainsi que dans presque toutes les autres affaires publiques, qu'il s'agisse de l'agriculture, de l'industrie, du commerce, des communications, de la santé, de l'éducation, etc., il est admis que le processus de planification implique un examen approfondi des politiques et usages en vigueur et une appréciation de leur bien-fondé en fonction des besoins à long terme. Mais il en va rarement de même pour la politique fiscale. Il semble que, le plus souvent, on y pense après coup : quand chacun a évalué le coût du plan, puis reculé devant l'ampleur de la

somme, on finit par songer au rôle que la fiscalité pourrait jouer dans le financement. Ainsi, alors que dans les autres domaines que j'ai mentionnés il existe aujourd'hui une activité continue, aux plans national et international, sous forme de recherche et d'études, d'échanges de vue entre les pays, de formulation concertée de politiques et de projets nouveaux de portée locale, sous-régionale ou même régionale, on ne peut guère en dire autant des questions fiscales, du moins en Afrique.

5. Certes, je n'ignore pas que certains gouvernements africains ont tenté d'apporter plusieurs ^{importantes} réformes/à leur système fiscal, et, puisque certains d'entre eux sont représentés parmi nous, j'espère que vous aurez l'occasion d'entendre et d'apprécier les résultats de leur expérience. Il est vrai aussi ~~que~~ parmi les diverses publications sur la politique fiscale qui ont paru ces dernières années dans les pays en voie de développement, certaines traitent de problèmes spécifiquement africains. Le Fonds monétaire international et l'Organisation de coopération économique et de développement, que j'ai le plaisir de voir représentés tous les deux ici, ont entrepris diverses études qui présentent un intérêt particulier pour les pays africains; la plus récente, qui vient d'être publiée par l'OCDE, vous a été communiquée ce matin. Mais, aussi utiles que soient ces initiatives, elles sont encore loin de constituer, entre les pays africains, et entre ces pays et les organisations internationales, un programme concerté d'études et de coopération spécialement conçu pour assurer que la politique fiscale joue pleinement son rôle dans le processus de planification économique du continent africain.

6. Nous n'avons par exemple rien qui puisse se comparer au Programme latino-américain sur la fiscalité, lancé il y a quelques années par la Commission économique des Nations Unies pour l'Amérique latine, la Banque interaméricaine de développement et l'Organisation des Etats américains.

7. Pour autant que je sache, il n'y a guère d'échanges de données d'expérience entre les administrations fiscales africaines; or, nombre d'entre elles ont certainement à faire face à des problèmes nouveaux, qui sont les mêmes pour tous, dans leur effort d'adaptation des régimes fiscaux aux exigences nées de la diversification et du développement de leur économie.

8. Notre premier souci en organisant ce cycle d'études a donc été de fournir aux fonctionnaires supérieurs chargés de la politique et de l'administration fiscales, l'occasion de comparer les résultats de leur expérience, de faire le point de leurs besoins en matière de développement et d'examiner si les méthodes appliquées conviennent ou non aux besoins de l'Afrique.

9. Je sais bien que dix jours ce n'est pas suffisant pour étudier à fond les divers aspects des régimes fiscaux. Cependant, je crois que vous aurez le temps de poser les bases d'un programme permanent de recherche et de collaboration entre vous et nous, programme qui renforcera l'administration fiscale en Afrique et permettra à la politique fiscale d'occuper la place qui lui revient en tant qu'élément essentiel de la politique et de la planification du développement.

10. Comme vous aurez pu le constater, nous ne vous avons pas accablé sous le poids d'une volumineuse documentation à consulter avant le cycle d'études; nous n'avons pas non plus l'intention de vous faire entendre de nombreux exposés. Ce qu'il faut surtout, ^{à notre avis,} c'est permettre aux administrateurs des services fiscaux et aux fonctionnaires du trésor africain de nous faire part, et de faire part à leurs collègues, de leurs problèmes et de la façon dont ils pensent que les organisations internationales, et notamment la Commission, peuvent les aider. C'est pourquoi, nous proposons que la plupart des grands thèmes de l'ordre du jour soient présentés par les participants représentant les administrations fiscales africaines et que nos conseillers et les autres participants se bornent à faire bénéficier le cycle d'études de leur expérience plus vaste au fur et à mesure du déroulement du débat général. Je suis persuadé que vos discussions auront ainsi un caractère pratique et seront vraiment axées sur les problèmes particuliers à l'Afrique.

11. Je dois ajouter, et je suis convaincu que ce faisant j'exprime votre opinion aussi bien que la mienne, que nous sommes vivement reconnaissants à l'OCDE et à l'Association fiscale internationale de nous avoir envoyé deux experts éminents, M. Debatin et van Hoorn, pour ouvrir le débat sur ceux des aspects internationaux de la fiscalité qui intéressent les pays en voie de développement. Je suis sûr que leur expérience et celle des autres participants du dehors seront très utiles au Cycle d'études.

12. J'en viens maintenant à l'objet même de vos débats. Je crois que vos travaux et les nôtres doivent s'appuyer sur deux grands principes. Le premier c'est que la réforme et l'amélioration des régimes fiscaux sont un processus long et permanent et non pas un travail que l'on fait une fois pour toute. Le deuxième, c'est que la politique et l'administration fiscales doivent toujours aller de pair.

13. Revenons au premier principe. Ce que je veux dire c'est que l'évolution et la mise au point d'un régime fiscal doivent être articulées à l'évolution et à la mise au point du système économique et social dans lequel il s'intègre. Ainsi, c'était fort bien de compter principalement sur les droits à l'importation et à l'exportation quand les économies africaines tiraient en grande partie de l'exportation de quelques produits primaires les moyens de satisfaire la plupart de leurs besoins d'importation de matières premières, de combustibles et d'articles manufacturés. Mais, cette solution est moins satisfaisante à une époque où la diversification et l'industrialisation de l'économie modifient progressivement la composition des exportations et des importations, et réduisent leur importance par rapport à la production et à la consommation intérieures. Toutefois, les impôts nouveaux, par exemple, sur la production et la dépense intérieures doivent être attentivement étudiés dans le détail, et avec une grande clairvoyance.

14. De même, on doit tenir compte de la situation économique du moment, lorsque l'on veut adopter ou modifier, s'ils existent déjà, des impôts fonciers ou des impôts sur la fortune. Ce qui convient à un petit propriétaire, à un petit exploitant, peut ne plus convenir du tout lorsque la terre est aux mains de gros propriétaires ou lorsque le problème réel consiste à éponger les bénéfices injustifiés de la spéculation immobilière dans les villes. Quoi que l'on fasse, il faudra probablement procéder à une étude préalable attentive et notamment dresser un cadastre s'il n'y en a pas encore.

15. La planification nationale exige également une amélioration considérable des méthodes de prévision de l'évolution des recettes de l'Etat.

16. Toutes ces considérations font apparaître l'opportunité pour les gouvernements de créer les institutions nécessaires. Une solution utile consisterait à établir dans chaque pays une Commission permanente de la fiscalité qui serait chargée d'examiner, avec le concours des services publics et celui d'autres milieux compétents, tous les aspects de la réforme fiscale, y compris ses conséquences juridiques, économiques et administratives. Dans certains pays, cette commission pourrait s'attacher à codifier la législation fiscale ou à grouper plusieurs services de perception des impôts en un ou deux organismes plus vastes et plus efficaces. Dans d'autres pays, elle pourrait chercher à simplifier le régime fiscal et à réduire le nombre des impôts effectivement perçus sur des opérations plus ou moins identiques, en supprimant ceux dont le rendement est faible et en adoptant un régime fiscal homogène et plus efficace. Cette commission étudierait avec soin l'incidence, la charge et les effets de la fiscalité existante et établirait si cette fiscalité est bien conforme aux besoins nationaux. Une autre solution consisterait, si la création d'une commission se révélait une tâche trop ardue, à créer au sein du gouvernement un groupe de recherche fiscale qui serait chargé du même travail mais dont l'action s'entourerait de moins de publicité et aurait un caractère plus officieux.

17. Mon second principe, c'est que la politique fiscale et l'administration fiscale doivent aller de pair. Il est difficile de généraliser quand il s'agit de trente gouvernements qui ont des politiques et des économies très variées, mais, en me fiant à mes propres observations, je dirai qu'au moins dans un grand nombre d'entre eux, la politique fiscale est définie en grande partie par le Ministère des finances qui laisse au Directeur des impôts le soin de résoudre les problèmes administratifs. Je ne veux pas dire par là qu'il n'y ait aucune consultation entre le ministère et la direction des impôts, du moins j'espère que ce n'est pas le cas ! Je crois plutôt que les décisions relatives aux questions fiscales sont souvent prises d'une manière fragmentaire et sous l'impulsion des besoins budgétaires du moment, et non dans le cadre d'une politique à long terme déterminée d'avance et dont les aspects économiques, techniques et administratifs ont fait l'objet d'un examen préalable. Bien entendu, aucun Ministre des finances n'est à l'abri d'une crise, qu'il s'agisse d'une mauvaise récolte ou d'un effondrement des

prix d'exportation, et dans de tels cas, des mesures ad hoc s'imposent. Mais ces cas doivent constituer l'exception qui confirme la règle, et non le contraire, comme je soupçonne qu'il arrive souvent.

18. Peut-être, et en disant ceci, je sais que je vais prêter à controverse, les fonctionnaires des administrations fiscales sont-ils en partie responsables de la situation. Seraient-ils - c'est-à-dire êtes-vous, du moins certains d'entre vous - si absorbés par les complexités juridiques et administratives que vous êtes trop contents de laisser à d'autres services du Ministère des finances, le soin de songer aux conséquences politiques et aspects économiques du régime fiscal ?

19. Je ne puis, bien sûr, répondre pour vous à cette question. Mais ce que je voudrais vous dire c'est qu'un régime fiscal vaut ce que vaut son administration. Il ne suffit pas qu'une politique fiscale soit saine en théorie, elle doit aussi l'être dans la pratique, c'est-à-dire conçue de manière à pouvoir être appliquée avec équité et efficacité. On ne peut séparer la théorie de la pratique. Mais comment y parvenir à moins que la politique fiscale ne soit fixée par des responsables qui en comprennent aussi bien les aspects théoriques, et par là j'entends surtout les aspects économiques, que les aspects techniques et administratifs ? Il ne fait pas de doute qu'en dernier ressort la politique fiscale doive relever du Ministre des finances, mais les conseils qui lui sont donnés en haut lieu doivent être le résultat d'un examen complet de tous les aspects du problème par les fonctionnaires de son ministère et par ceux de l'administration fiscale, travaillant dans la collaboration la plus étroite.

20. Une autre question qui sera soumise à votre examen au cours du Cycle d'études est celle de savoir dans quelles directions appliquer les encouragements fiscaux pour stimuler le développement économique et comment les pays africains peuvent éviter entre eux toute concurrence fâcheuse dans ce domaine. Ce dernier problème fait l'objet d'une résolution adoptée lors de la dernière session de la Commission. Elle vous a été, je crois, communiquée et je serais heureux d'avoir votre avis sur la façon de l'appliquer. La nécessité d'harmoniser dépassera d'ailleurs bientôt les limites de sujets particuliers tels que celui des encouragements fiscaux. A mesure que le

le mouvement de collaboration interterritoriale pour le développement économique, et notamment le développement industriel, prendra de l'ampleur, il faudra bien que les Etats africains collaborent également dans le domaine fiscal. A cette fin, il faudra non seulement le mécanisme nécessaire pour les consultations mais aussi un climat de confiance mutuelle entre les administrateurs des services fiscaux des divers pays et une compréhension réciproque des régimes fiscaux de chacun. J'espère que ce Cycle d'études posera les bases de cette compréhension et de cette collaboration.

21. De ce que je viens de dire, vous aurez déduit, je pense, que si je n'attends pas que vous résolviez en dix jours tous vos problèmes de politique et d'administration fiscales, j'espère que vous saisirez l'occasion unique que vous offre cette réunion d'échanger des vues et des données d'expérience et, finalement, de vous mettre d'accord sur les grandes lignes de ce que nous devons faire, vous et nous, dans l'avenir.

22. Qu'il me soit permis de vous soumettre à cet égard quelques suggestions: j'en ai cinq à vous faire:

- i) Vous devriez vous efforcer de déceler les principaux problèmes que posent la politique et l'administration fiscales en Afrique et de procéder à une définition préliminaire de l'orientation à donner aux régimes fiscaux africains pour résoudre ces problèmes;
- ii) Liées à ces conclusions viendraient des propositions relatives aux domaines dans lesquels soit les pays, soit des organismes internationaux, soit encore les deux ensemble, mèneraient des recherches et des enquêtes;
- iii) Il conviendrait de déterminer les principaux problèmes que posent le recrutement, l'attribution des postes et la formation dans les services africains des contributions, pour aboutir à des solutions applicables au plan national ou au plan international (par exemple organisation de moyens de formation par les organismes internationaux);
- iv) Nous aimerions aussi savoir dans quels domaines vous estimez que l'assistance technique serait particulièrement nécessaire et utile pour la réforme et le renforcement de vos régimes fiscaux;

- v) Enfin, si comme je l'espère, vous estimez que les débats et les échanges de vues au cours de ce Cycle d'études ont présenté une utilité pratique, vous souhaiterez peut-être examiner les moyens de poursuivre ce dialogue de manière à rendre permanents l'échange de renseignements et de données d'expérience et autres formes de coopération entre les administrations fiscales africaines. Vous pourriez également indiquer si vous considérez que certains sujets, d'une importance spéciale, doivent être étudiés en priorité lors de réunions futures.

ANNEXE IV

FISCALITE ET DEVELOPPEMENT

a) Document par : M. O.A. Spencer

Conseiller regional principal en finance publique

1. Nous allons examiner cette après-midi la fiscalité et le développement. Le choix même de ce titre est caractéristique de l'époque à laquelle nous vivons : jusqu'à la dernière guerre, et même plus tard, une réunion comme la nôtre aurait probablement liquidé cette question en quelques phrases ironiques pour affirmer que la fiscalité n'a que peu de rapport avec le développement, qu'elle ne fait guère que l'entraver très fréquemment et que la théorie fiscale doit se borner à examiner comment les fonds nécessaires aux services publics peuvent être le mieux obtenus selon des méthodes conformes aux principes de l'équité, de la certitude et du rendement et laisser à d'autres le soin de s'occuper du développement.

2. Les opinions ont changé. Certes, il existe parfois des différences dans l'importance donnée à l'un ou l'autre aspect, mais on s'accorde généralement, au moins parmi les économistes spécialistes de la fiscalité et de la planification, pour dire que les régimes fiscaux de la plupart des pays en voie de développement ont besoin de deux choses : ils doivent faire l'objet d'une réforme et ils doivent être intégrés à la planification nationale. La réforme doit permettre de faire face à la situation de la période post-coloniale dans le sens de la diversification et de l'industrialisation pour briser le cadre d'économies tributaires d'un seul ou de deux produits primaires; quant à l'intégration à la planification nationale, elle est nécessaire au succès des plans.

3. Ce qui caractérise essentiellement les régimes fiscaux d'un trop grand nombre de pays en voie de développement est que les bases de l'imposition ne sont pas assez larges et que le rendement n'est pas assez élastique par rapport au revenu national pour permettre de dégager des recettes suffisantes pour assurer le développement.

4. Etant donné que le principal objectif est le développement économique et social, il semble approprié de commencer par là. Deux notions sont à l'heure actuelle généralement acceptées. La première c'est que dans les pays en voie de développement, et en l'absence de l'un ou l'autre stimulant particulier, telle que la découverte de pétrole ou d'autres produits minéraux recherchés, le gouvernement doit jouer un rôle majeur en amorçant, en orientant et en épaulant le développement. La seconde est que le moteur du processus est l'augmentation du taux d'investissement dans l'économie. Alors que les pays développés et industrialisés investissent couramment un quart environ de leur revenu national, les pays moins développés n'en investissent souvent que 10 pour 100 environ, quelques fois même moins, et rarement plus de 15 pour 100. Il y a naturellement des exceptions même en Afrique. Je citerai la RAU, le Gabon, la Mauritanie et la Zambie. C'est là habituellement l'indice de taux de croissance plus élevés, et parfois l'effet de situations particulières telle que la mise en valeur de riches gisements de minerais.

5. Il est certain qu'un taux d'investissement élevé constitue, pour la plupart des pays, un moyen indispensable pour réaliser le développement, et la politique fiscale doit s'harmoniser avec cet objectif, mais ce n'est pas le seul objectif d'une politique nationale. Et il ne doit pas nécessairement n'intéresser que le secteur public. Il faut examiner d'autres aspects du problème. L'investissement en soi n'est pas seul à donner l'élan au développement économique. Il est également indispensable que la main-d'oeuvre et les cadres de direction soient préparés à utiliser les techniques et les outils nouveaux qui leur sont procurés et que la santé mentale et physique des ouvriers soit adaptée aux nouvelles tâches et à la discipline de l'usine qu'une société industrielle leur impose. En fait, Kuznets, traitant de l'évolution de l'industrialisation de l'Occident est allé jusqu'à dire : " on constate généralement qu'en majeure partie l'augmentation du revenu par habitant résulte soit de l'amélioration de la qualité de la main-d'oeuvre et de la réduction des horaires, d'une meilleure sélection et en particulier d'une instruction plus poussée et plus encore de connaissances et ... d'une organisation plus perfectionnées."

La politique fiscale doit, ainsi, fournir les moyens d'augmenter simultanément les investissements dans le secteur public et d'étendre les services de base de l'enseignement, de la formation technique et de la santé.

6. Cependant, les dépenses d'investissement et les autres dépenses de développement dans le secteur public ne devraient pas prendre une importance telle que l'on en vient à oublier qu'il faut augmenter l'investissement dans le secteur public. Il ne fait aucun doute que c'est là une question où les options gouvernementales jouent un rôle décisif en matière de politique. Cependant, il est clair que si les circonstances s'y prêtent, les investissements peuvent beaucoup contribuer à la croissance d'une économie en voie de développement, ainsi que l'ont montré très clairement les expériences récentes du Kenya, de la Nigéria et de la Côte-d'Ivoire. La politique fiscale doit donc aussi en tenir compte.

7. Il faut également prendre en considération d'autres problèmes. L'un des plus importants est celui de la modernisation du secteur agricole. Beaucoup trop souvent - il y a des exceptions frappantes - les activités les plus rentables du secteur agricole sont orientées uniquement vers l'exportation et non vers la consommation intérieure. Mais un plan national destiné à élever le niveau de vie de l'ensemble de la population doit prévoir une augmentation de la production alimentaire, une plus grande diversité et une amélioration de la qualité. Ainsi, la politique fiscale doit être conçue - et associée, il va de soi, avec les politiques dans d'autres domaines - pour amener les agriculteurs à abandonner les méthodes de l'agriculture de subsistance pour d'autres plus modernes.

8. Mais, le processus du développement économique entraîne d'autres changements économiques qui ont des attaches fiscales. A mesure que les revenus des consommateurs augmenteront, il se créera, en l'absence de mesures compensatoires, une demande d'importations en progression rapide, qui va de produits manufacturés simples tels que les textiles et les chaussures jusqu'aux articles de luxe et de demi-luxe. Cette demande croissante peut être une charge excessive pour la balance des paiements d'un pays qui doit, de toute façon, augmenter ses importations de biens d'équipement et de matériaux de construction. La politique économique doit

donc tendre à réduire la consommation des articles de luxe et à stimuler la production locale d'articles de première nécessité. La politique fiscale peut avoir ici un rôle important à jouer. Il est encore plus important, peut-être de la réorienter afin de répondre aux changements structurels de l'économie. A mesure que la production locale augmentera à la fois dans le secteur agricole et dans l'industrie et que la demande des importations se déplacera des biens de consommation vers les biens d'équipement, les matériaux de construction et les matériaux industriels, on s'apercevra que le rôle des droits à l'importation dans l'économie perd de son importance. Le rendement, en valeur absolue, des droits à l'exportation peut également fléchir si, ainsi qu'on le prévoit fréquemment, on assiste pendant les prochaines décennies à une détérioration des termes de l'échange des pays africains. Ainsi, la planification fiscale doit comprendre la recherche de nouvelles sources de recettes destinées à compenser toute diminution absolue ou relative des rendements des droits à l'importation et à l'exportation. Cela revient donc à dire qu'il faut planifier le développement à long terme de la fiscalité en fonction de la production et de la dépense du pays.

9. Ainsi, le système fiscal dans un pays en voie de développement doit faire beaucoup plus que procurer assez d'argent pour faire face aux besoins courants de l'Etat. Il doit encourager l'investissement dans le secteur privé, aussi bien que financer directement l'investissement dans le secteur public; il doit faciliter la transformation de l'agriculture et le développement industriel; il doit tenir compte et, être capable de la compenser s'il le faut, de toute perte absolue ou relative de recettes résultant de changements structurels de l'économie nationale.

10. Certains pensent en outre que le régime fiscal doit favoriser la stabilité économique. Cet objectif est important pour un pays industrialisé où l'instabilité est due principalement aux fluctuations de l'investissement. Pour les pays en voie de développement, la situation est moins nette. En Afrique, les principales causes d'instabilité ne sont pas, comme c'est le cas dans les pays développés, les fluctuations de l'investissement, mais plus couramment les fluctuations des recettes extérieures, résultant des

variations des prix des produits primaires. Lorsque ces prix baissent, il y a diminution du pouvoir d'achat extérieur réel du pays. La politique fiscale ne peut faire beaucoup par elle-même pour y remédier; mais les effets peuvent être atténués par d'autres mesures, lorsque le pays possède d'importantes réserves de devises dans lesquelles il peut continuer à puiser. Dans ce cas, il peut maintenir un niveau de dépenses intérieures plus élevé qu'il le serait autrement. Par ailleurs, lorsque les recettes extérieures augmentent fortement, on peut appliquer des mesures fiscales pour atténuer les effets inflationnistes ou d'autres indésirables sur le plan national et, par exemple, augmenter les droits à l'exportation. Cependant, dans ce cas, la politique fiscale ne saurait suffire; elle devrait être étroitement harmonisée avec la politique monétaire. En d'autres termes, la politique fiscale peut servir à modérer l'inflation mais on ne peut guère s'attendre qu'elle contribuera efficacement à juguler une dépression d'origine extérieure.

11. Un autre objectif commun de la politique fiscale actuelle est de réduire les irrégularités dans la répartition des richesses. Tout pays qui adopte un impôt progressif sur le revenu a, probablement, dans une certaine mesure décidé d'atteindre cet objectif et la décision qu'il prend est déterminée, en partie, par des conceptions politiques et sociales et en partie aussi, par le souci d'éliminer les inégalités héritées du passé, ou simplement de prévenir les inégalités futures qui résulteraient du développement et de l'expansion du secteur privé.

12. Toutes ces théories concernant les objectifs de la fiscalité sont valables, mais il est plus facile de les formuler que de les appliquer. Elles ont tendance à dissimuler les conflits et les complications possibles. Prenons l'exemple le plus frappant. Il y a conflit manifeste entre les deux objectifs qui consistent à augmenter l'impôt (c'est-à-dire les transferts du secteur privé au secteur public) et à réduire les inégalités de revenu, d'une part, et à encourager l'investissement du secteur privé lui-même, d'autre part. En effet, la capacité d'épargner résulte en partie des inégalités de revenus. Ainsi, en dernière analyse, la politique fiscale reflète aussi bien les objectifs politiques que les objectifs économiques.

Au cours de ce Cycle d'études, nous examinerons, par conséquent, uniquement les aspects économiques, et laisseront aux divers pays le soin de se prononcer sur les aspects politiques.

13. Comment se présentent aujourd'hui, en fonction de ces objectifs à atteindre, la plupart des régimes fiscaux africains. Ce serait faire preuve d'optimisme que de prétendre que la politique fiscale de la plupart des pays a déjà été reconsidérée entièrement pour répondre aux exigences du développement dans l'économie moderne. Je citerai à cet égard l'exposé de M. Okigbo à la récente conférence de Rehovoth : "Les caractéristiques du régime fiscal des pays en voie de développement sont la faiblesse de la base taxable, la structure fiscale relativement régressive, la fraude fiscale importante, et en conséquence, la faible proportion des impôts par rapport aux recettes." M. Okigbo aurait pu ajouter qu'un grand nombre de régimes fiscaux de pays en voie de développement ne sont pas élastiques par rapport au revenu, c'est-à-dire que leur taux d'augmentation n'est pas égal ou supérieur à celui du revenu national. C'est un phénomène qui peut naturellement être attribué à leur caractère régressif.

14. Référons-nous maintenant à une étude du Professeur Lee sur l'impôt local au Tanganyika. Laissons de côté son hypothèse d'après laquelle toute la population contribue aux recettes douanières (qui représentent plus de 50 pour 100 des recettes totales). M. Lee fait remarquer que moins d'un quart des 9.000.000 d'habitants du Tanganyika paie des impôts directs de quelque nature que ce soit, et moins de 200.000 des impôts directs au Gouvernement central. En réalité, près d'un quart des recettes du pays proviennent de 17.000 redevables seulement (personnes physiques et morales).

15. Enfin, citons un troisième auteur, M. John Due. Dans son livre récemment paru concernant la Fiscalité et le développement économique de l'Afrique Tropicale, M. J. Due étudie le problème de la taxation des biens réels. A ce sujet, il écrit " le rôle de la taxation des biens réels dans le régime fiscal des pays en voie de développement a fait l'objet d'importantes discussions au cours des dernières années, mais les études dans ce domaine n'ont guère intéressé les colonies ex-britanniques."

16. Néanmoins, en dépit des critiques, on a procédé à un certain nombre de réformes et de développements importants des politiques fiscales africaines. Dans les domaines de l'impôt personnel sur le revenu, de la taxation de la terre et de la propriété, de la taxation des dépenses nationales et de la taxation des exportations, il y a eu, disséminées dans toute l'Afrique, certaines expériences et réformes qui peuvent être étudiées avec profit. Mais malheureusement, elles sont, ordinairement, trop peu connues hors des frontières des pays intéressés. Si notre Cycle d'études peut remédier à cette situation, et servir de point de départ à une étude approfondie de ces expériences, il aura fait oeuvre utile.

17. Concentrons notre attention sur les aspects généraux ou économiques du problème. Quelles sont, pour un régime fiscal, les conditions fondamentales qui permettent d'atteindre les objectifs cités plus haut? Une récente étude de la réforme et de l'intégration fiscales en Amérique Latine en énumère quatre :

- " a) un impôt personnel progressif sur le revenu, appliqué sur une base élargie;
- b) un impôt sur la richesse nette des individus;
- c) une taxe à la valeur ajoutée; et
- d) éventuellement, un nombre limité de taxes sur certains produits comme le tabac, l'alcool, etc.."

Je ne pense pas que j'approuverais entièrement cette liste dans le cas de l'Afrique. Outre qu'elle laisse de côté l'impôt sur les sociétés (ce qui constitue manifestement un oubli involontaire car cet impôt est mentionné dans une autre partie du Rapport), elle ne me semble pas traiter suffisamment de l'importante question des droits à l'exportation ou de la taxation de la terre et des activités agricoles.

18. Mais avant d'essayer d'esquisser ce que doit être la structure d'un régime fiscal national dans les conditions africaines, j'aimerais répondre à une objection générale communément répandue. Celle-ci consiste à affirmer que le revenu fiscal est fonction du revenu national par habitant, et lorsque le revenu national par tête est faible comme c'est le cas en Afrique, vous ne pouvez guère prétendre élever le niveau de l'économie par

l'intermédiaire de la fiscalité. Il est sans doute exact que les économies plus évoluées dont le revenu par habitant est élevé ont, en général, réussi à collecter grâce à la fiscalité une partie de ces revenus plus grande que dans les pays pauvres; et il est certainement plus facile d'imposer les riches (si vous arrivez à le faire) que les pauvres sans les mettre dans une situation personnelle sérieuse, encore que je pense que cette manière d'aborder le problème est dangereusement simpliste.

19. La difficulté pour l'économie des pays en voie de développement est que le revenu moyen par habitant est faible, et l'investissement productif peu élevé. Mais, ce sont peut être là des affirmations générales qui s'appliquent à des situations différentes.

20. Ainsi, les considérations sur la faiblesse du revenu moyen peuvent dissimuler des divergences importantes en ce qui concerne sa distribution. Elles peuvent masquer, par exemple, le fait que 2 pour 100 des familles possèdent un quart du revenu national - ces chiffres sont valables pour les dix dernières années au Mexique; ou bien, pour citer un autre cas dont parle fréquemment Kaldor, au Chili la consommation privée des propriétaires représente plus du cinquième du produit national. Il existe des cas identiques en Afrique.

21. Il est évident, que dans ces cas, il existe des possibilités de récupérer une part appréciable du revenu national en taxant la minorité relativement très aisée, sans qu'elle se trouve fortement gênée ou sans se montrer injuste.

22. Cependant, on peut aller encore plus loin. Dans le cas des principaux secteurs agricoles de l'économie, qui peuvent représenter 80 pour 100 de la production nationale, les comptabilités nationales classiques sous-estiment d'habitude, fortement, le revenu réel de la population. Ainsi, le revenu moyen enregistré, exprimé par référence à la monnaie, peut très bien ne pas être une mesure véritable de la capacité contributive de cette catégorie de population. En outre, de par sa nature, il ne nous apprend rien sur leur capacité contributive potentielle. Or, parfois, cela est très important. Très fréquemment, on peut déceler que le niveau de vie d'une collectivité paysanne en société rurale est inutilement réduit par deux facteurs :

- i) l'absence de services de vulgarisation de base, de directives simples en matière d'amélioration des techniques et des outils, d'approvisionnement en semences, etc.;
- ii) l'exploitation par des intermédiaires et/ou des propriétaires fonciers qui achètent aux exploitants leurs produits à des prix très bas, ou qui leur accordent des prêts à des taux d'intérêts usuraires, leur vendent à des prix exagérés les produits de première nécessité et - ceci s'applique aux propriétaires fonciers qui leur font payer un loyer trop élevé.

23. En fait, l'agriculteur, tout pauvre qu'il soit, est déjà soumis à ce que l'on peut appeler une taxation privée de la part d'autres groupes économiques. Dans ce cas, un plan de réforme agraire bien conçu, basé, le cas échéant, sur un service "crédit-commercialisation-conseils" peut permettre d'augmenter simultanément la production des agriculteurs et la part qu'ils en gardent. Ce qui est plus important, il est possible d'atteindre ce résultat avec peu de biens d'équipement, peu de travaux d'infrastructure. En réalité, le rapport capital/production de ces programmes peut être beaucoup plus favorable que celui de projets intéressant d'autres secteurs de l'économie.

24. Cependant, et c'est là qu'apparaît le rôle de la politique fiscale, il peut s'avérer nécessaire, lorsqu'on adopte différentes mesures, y compris la taxation directe, d'inciter l'agriculteur à s'intéresser plus activement à la production destinée à être commercialisée, c'est-à-dire à l'argent. Il est possible d'obtenir ce résultat grâce aux impôts minimums forfaitaires, aux taxes foncières, aux taxes de marché et aux taxes sur les animaux qui, comme on l'a dit plus haut, peuvent de toute façon s'avérer indispensables pour obtenir une augmentation suffisante de la production alimentaire intérieure afin de satisfaire aux besoins d'une population croissante. Ainsi, un accroissement de la productivité combiné à de meilleures conditions de crédit et de commercialisation, peut améliorer la situation de l'agriculteur, au point qu'il devienne possible d'obtenir un rendement raisonnable de la fiscalité dans un secteur qui était considéré, jusqu'alors comme formant obstacle dans ce domaine. Les organismes de commercialisation peuvent, naturellement, jouer un rôle dans ce domaine, et ce rôle leur a déjà été confié dans certaines régions d'Afrique.

25. Ainsi, la réforme d'une agriculture traditionnelle peut constituer un bon exemple de la méthode à appliquer pour que la planification économique d'ensemble, les progrès techniques et la politique fiscale se pénètrent pour n'être plus qu'une politique intégrée.

26. J'aimerais formuler une dernière remarque à propos de l'argument selon lequel, lorsque le revenu moyen par tête est faible, la politique fiscale ne peut faire beaucoup pour y remédier. Cela signifie en langage économique, que ce qui est important pour le développement n'est pas le niveau moyen de l'épargne et de l'investissement dans l'économie, mais le taux marginal, c'est-à-dire la proportion de tout accroissement de revenu qui est épargnée. Or, un pays dont le revenu par tête est faible est en mesure (s'il en a la volonté) d'accroître son taux d'épargne lorsque son revenu national augmente. Il le fait lentement sans doute, mais progressivement. Il est vraisemblable que l'aide extérieure viendra plus volontiers et en plus grande quantité, si les investisseurs, qu'ils soient des gouvernements ou des institutions telle que la BIRD constatent qu'une part croissante de l'augmentation de la production est réinvestie dans de nouveaux moyens de production. De la sorte, un système fiscal dont le rendement est élastique par rapport au revenu et des politiques financières qui permettent d'obtenir un taux marginal élevé d'investissement par rapport au revenu national, seront probablement très bien accueillis à l'étranger et on y verra la preuve de la volonté du pays de s'occuper activement du développement.

Impôt personnel, impôt sur le revenu et la fortune

27. Les impôts personnels, les impôts sur le revenu et la fortune vont des simples impôts minimums forfaitaires et des taxes sur les habitations aux impôts sur les plusvalues et les héritages en passant par les différentes catégories d'impôt sur le revenu et les taxes sur la propriété.

28. Les impôts personnels ou les taxes sur les habitations ont mauvaise réputation dans les milieux politiques et sociaux, mais ils sont toujours appliqués dans un grand nombre de pays africains. Au point de vue économique, ils peuvent jouer un rôle utile en encourageant l'individu à abandonner le secteur de subsistance pour accéder au secteur monétaire.

Leur rôle peut s'avérer aussi particulièrement utile, si l'on peut s'acquitter de l'obligation fiscale en réalisant des travaux utiles, par exemple, des projets de développement au profit de la collectivité locale. Les taxes sur les animaux, lorsqu'elles sont appliquées conjointement avec d'autres mesures, peuvent faciliter l'élimination des animaux non rentables, l'amélioration du cheptel et de l'approvisionnement en viande.

29. On prétend que l'impôt progressif sur le revenu a l'avantage d'être une forme d'imposition qui est uniquement fonction de la solvabilité et qui contribue à une meilleure répartition des richesses. Cependant, pour qu'il en soit ainsi, il faut que cet impôt soit bien administré. Beaucoup pensent (cf. citation plus haut) que l'évasion fiscale est particulièrement fréquente parmi les commerçants. Sans aucun doute, c'est une question qui sera examinée au cours du Cycle d'études. C'est certainement une forme d'impôt qui taxe très efficacement les employés et si son rendement pour ce qui est d'autres groupes de la collectivité est douteux, il peut en résulter des inégalités.

30. Une imperfection des impôts classiques sur le revenu en Europe - dont l'Afrique a hérité en grande partie - est qu'ils sont difficiles à appliquer lorsqu'il s'agit des groupes de revenus très faibles. Par suite de ce fait, il est apparu, dans certains pays africains, ce que j'appellerai un système double d'impôt personnel sur le revenu : ce qui consiste à conserver un système classique du type européen pour les revenus les plus élevés parallèlement à un système par tranches, plus simple, pour les catégories de revenus plus faibles - lorsque l'assujettissement à l'impôt est établi non pas d'après un système détaillé d'évaluation, mais conformément à une classification simple des contribuables en catégories de revenus et d'impôts selon leur train de vie, ou la connaissance que l'on a sur place de leurs affaires. Ce système est largement appliqué dans l'ancienne Afrique Orientale britannique. Il prête le flanc à la critique sur le plan théorique, mais il a, jusqu'ici survécu à toutes les attaques. Ce système permet d'élargir la base taxable sans s'engager dans des opérations administratives complexes qu'implique un régime fiscal très développé par suite de ses dispositions élaborées en matière de fixation du revenu taxable.

31. Ce Cycle d'études, je pense, servira à une fin utile, s'il examine l'expérience de l'Afrique du point de vue de ces deux types d'imposition, et donne son avis sur l'orientation à donner au développement futur de l'impôt personnel sur le revenu en Afrique.

32. Un autre aspect de l'impôt personnel qui mérite d'être étudié est le suivant : faut-il additionner tous les types de revenus aux fins de taxation par une méthode simple, ou faut-il calculer la base de l'impôt et fixer la taxation séparément pour chaque type de revenu. On trouve ces deux systèmes actuellement en Afrique. Ainsi, on peut avoir des législations différentes et même des services différents de taxation de revenus provenant de l'emploi, des revenus industriels et commerciaux, des revenus des loyers, etc. On peut, d'une part, prétendre qu'un système différentiel de cette nature, est susceptible d'être utilisé pour encourager ou décourager certaines catégories d'activités économiques, ou d'autre part, pour imposer plus sévèrement ceux dont on sait qu'ils déclarent habituellement des montants trop bas pour certains revenus, tels que les commerçants. Cependant, on peut se demander si le régime appliqué l'est en pratique d'une manière constructive, ou si l'existence de régimes et de taux de taxation différents pour différents types de revenus, n'augmente pas les risques de voir certains revenus échapper à la taxation. Ainsi, au Soudan, jusqu'à la réforme de 1963/1964, les bénéfices industriels et commerciaux étaient imposés, alors que les revenus de l'emploi et des loyers ne l'étaient pas. Il est quasi certain que cette procédure tendait à encourager les investissements privés dans la construction de logements urbains destinés à être loués et non dans l'industrie, ce qui, naturellement était le contraire de ce que les planificateurs voulaient.

33. Avant de quitter le domaine de l'impôt sur le revenu, disons quelques mots de son rôle en tant qu'encouragement à l'épargne et à l'investissement. Certains sont convaincus que tout impôt progressif sur les revenus personnels aura un effet défavorable sur l'épargne et les investissements, notamment dans le cas de revenus très élevés. En théorie, ceci est basé sur la thèse de Keynes selon laquelle la propension marginale à consommer d'un individu était inférieure à l'unité, et qu'à mesure qu'il gravit l'échelle des revenus, il a tendance à épargner une plus grande partie de son revenu. Si

tel est le cas, la taxation applicable à l'augmentation de revenu doit "rordre" sur ses économies et son investissement. Cette thèse a été attaquée. Une étude récente a révélé que les structures de la consommation dans les sociétés en voie de développement ne sont pas déterminées de cette manière. On fait valoir que dans ces sociétés, la propension à consommer est très forte parmi ces classes qui se trouvent probablement en haut de l'échelle sociale où les revenus sont importants et que, séduits par les niveaux de vie élevés des pays industrialisés, qu'ils ont appris à connaître par leurs voyages, les livres, les films ou les cours suivis à l'étranger, les membres de ces classes sont très tentés de dépenser la totalité ou une grande partie des revenus supplémentaires pour acquérir des articles qui sont considérés comme des signes de richesse : automobiles, postes de radio, de télévision, mobiliers d'importation et articles qui sont des articles de luxe au jugement de la masse du pays, mais qui sont de consommation courante dans les pays plus industrialisés. Dans la mesure à on se range à cet avis, l'impôt progressif sur le revenu personnel peut freiner cette consommation excessive de prestige, sans avoir d'effet sur l'épargne. La meilleure réponse à cette question est sans doute que l'on doit effectuer d'autres enquêtes avant de pouvoir être catégorique.

34. Cependant, il est facile de se rendre compte qu'en insistant, d'une part sur l'importance de l'impôt progressif sur le revenu en tant que facteur d'égalisation dans la société et source de recettes, et, d'autre part, sur l'intérêt qu'il y a à encourager l'épargne dans le secteur privé, on en est arrivé à formuler des suggestions telle que celle de Kaldor en faveur de la taxation des dépenses et de la fortune personnelles au lieu de la taxation des revenus et des successions.

35. L'imposition des dépenses est-elle réalisable dans la pratique? C'est là une question intéressante à examiner à ce Cycle d'études, car nous avons l'avantage d'avoir parmi nous un conseiller indien versé dans ce domaine. Même dans la négative, ne faut-il pas envisager, pour des considérations économiques, même dans le cas de l'impôt personnel sur le revenu, une certaine forme de déductions d'investissement. Dans certains pays, des déductions de ce type sont autorisées pour des donations à des œuvres de bienfaisance. En Afrique, je pense que Madagascar et la Côte-d'Ivoire ont

un système selon lequel des déductions sont prévues pour certaines formes d'épargne et d'investissement. Il n'est pas douteux, que l'on se trouverait en présence de difficultés administratives et de pertes excessives de recettes, si ces déductions étaient généralisées. Cependant, je pense qu'elles méritent d'être examinées. Il se peut que les économies considérées doivent aller à des placements déterminés, telles que les obligations d'Etat pour le développement, les dépôts dans les caisses d'épargne agréées et l'achat d'actions d'entreprises industrielles agréées et doivent aussi représenter peut-être, un pourcentage maximal du revenu du contribuable.

36. Le problème de l'imposition de la propriété et de la fortune a des incidences encore plus importantes. Il est toujours difficile de faire des généralisations lorsqu'on examine un certain nombre de régimes fiscaux différents, mais il semble sûr, dans l'ensemble, que dans presque toute l'Afrique, c'est surtout dans les villes que l'on impose la terre et la propriété. Mais est-ce une bonne formule? Une chose est certaine, c'est que l'Afrique dans son ensemble est à la veille d'un demi-siècle au moins du développement et de l'accroissement démographique les plus rapides de son histoire. Si l'on accepte cette hypothèse, il semblerait en résulter que l'on doit s'attendre à un accroissement rapide et durable de la valeur de la terre et de la propriété en général, en particulier dans les zones urbaines il va de soi. En fait, le mécanisme est déjà déclenché. Cela constitue certainement une forme de plusvalue du capital que les Trésoreries africaines ne laisseront pas échapper! J'espère que le Cycle d'études examinera ce problème et que peut être, ce faisant, confrontera la comparaison entre l'expérience des anciens territoires britanniques d'Afrique de l'Est et celle des anciens territoires de l'Afrique de l'Ouest. Dans les premiers, la taxation de la propriété urbaine était basée, en principe, sur la valeur du terrain nu, alors que dans les seconds, la taxation était basée sur la valeur locative de la propriété effectivement en location.

37. La taxation de la terre basée sur sa valeur potentielle, lorsqu'elle a l'utilisation la plus rentable, pourrait constituer un moyen utile d'encourager une exploitation plus rentable de la terre, et la détourner d'une mauvaise gestion, ou d'éviter la mise en valeur de terres sous développées pour des considérations de prestige ou de spéculation. Ce type

de taxation appelle une organisation administrative poussée et notamment : levés de cadastre, classification des terres d'après l'utilisation et la fertilité, etc., ceci est sans doute malaisé à réaliser, néanmoins, il est difficile de ne pas croire que l'on pourrait, à cet égard, faire mieux s'il existait une détermination suffisante d'aboutir et une planification à long terme soigneusement établie. Dans certains pays, du moins, la seule forme d'exploitation agricole qui est effectivement taxée est celle des planteurs étrangers. Le Soudan, avec le projet d'irrigation de la Gezira, offre naturellement ici un exemple particulier, qui est en réalité une association entre les fermiers, les pouvoirs publics et le conseil de gestion. Cette innovation originale en matière d'agriculture moderne est une source importante de revenu pour l'exploitant et de recettes pour l'Etat.

Impôts sur les sociétés

38. L'impôt sur les sociétés est un domaine quasiment trop vaste pour être traité dans un bref exposé de ce genre. Deux points importants de l'ordre du jour lui sont consacrés. Ce qui importe, peut-être, du point de vue économique, c'est d'encourager un taux élevé d'investissements et de réinvestissements à la fois dans le secteur agricole et le secteur industriel. Cette constatation met en valeur l'application de la taxation directe sur les bénéfices distribués de l'entreprise et non sur les bénéfices non distribués. Si l'on pousse le raisonnement jusqu'au bout, il faut peut-être alors, adopter un impôt sur les plusvalues, car la valeur des biens et les actions des sociétés tendent à augmenter plus rapidement que celle des dividendes distribués. La question de savoir quels sont les types d'encouragements fiscaux les plus aptes à stimuler les investissements aux fins de développement est compliquée et déborde largement le cadre du régime fiscal proprement dit. Cette question a été traitée en détail dans un document de la CEA, préparé pour la Conférence de Lusaka, et qui a été distribué aux participants du Cycle d'études. Ceux-ci remarqueront, à nouveau, que nous avons, en Afrique, deux régimes différents, c'est-à-dire celui appliqué dans les anciens territoires français et celui issu de la pratique britannique; il est, par conséquent, utile de comparer leurs expériences respectives dans ce domaine.

39. Les points particuliers de la taxation des sociétés étrangères et des problèmes connexes débordent aussi largement le cadre d'une introduction limitée de ce genre; mais, ils figurent à l'ordre du jour. On peut cependant, mentionner, en passant, le rôle des droits à l'exportation. Bien qu'on leur reproche souvent d'être regressifs, leur existence peut se justifier lorsqu'ils sont appliqués à des industries qui sont relativement prospères d'après les normes nationales; lorsqu'il s'agit de minéraux, ils peuvent aussi permettre au pays de bénéficier d'une part satisfaisante des revenus, même si les bénéfices déclarés par les sociétés appartenant à des étrangers ne sont pas élevés. Il faut, cependant, veiller à ne pas appliquer des taux de droits à l'exportation qui empêcheraient l'exploitation de gisements pauvres. Une certaine souplesse est donc indispensable : soit par l'application de droits ad valorem et de taux éventuellement progressifs sur les prix à l'exportation, soit par application des droits sur des bénéfices supposés, ou même par transformation de ces droits en une catégorie spéciale d'impôts sur les bénéfices ou bien encore, par adaptation de ces droits éventuellement pour tenir compte des différents types d'entreprises dont les conditions d'exploitation sont différentes. Plusieurs innovations de ce genre sont à signaler en Afrique, par exemple au Ghana et en Zambie; on peut les étudier avec profit.

40. Venons en maintenant aux impôts indirects : il semble généralement admis, mais pas encore universellement, en Afrique que les droits à l'importation et autres taxes ne doivent pas être appliqués aux investissements de capitaux destinés au développement, c'est-à-dire aux machines et installations, aux bâtiments et coûts des constructions; cette mesure s'étend habituellement, aux matières premières et aux autres intrants, même si des difficultés peuvent surgir lorsqu'ils vont aussi habituellement à la consommation proprement dite et qu'il est difficile d'exercer un contrôle sur les exemptions fiscales. Le pétrole et le sucre sont sans doute deux exemples probants en la matière.

La taxation de la production et des dépenses intérieures

41. Parmi les problèmes les plus importants actuellement dans le domaine de la taxation en Afrique, il faut mentionner celui de la production et des dépenses intérieures. Comme je l'ai déjà signalé, une politique de diversification économique et d'industrialisation tend naturellement à réduire le rôle et l'importance relative des droits à l'importation, et éventuellement des droits à l'exportation, d'un régime fiscal. Il faut alors trouver une solution de rechange, et même les pays les plus industrialisés n'ont pas été en mesure de se passer de la taxation indirecte, malgré les inconvénients évidents à cause de leur caractère régressif.

42. On peut classer les différentes catégories de taxes de la manière suivante : taxes sur les ventes appliquées aux points de vente au détail, droits indirects ou taxes à la production appliqués à la sortie de l'usine et la plus récente et la plus élaborée des procédures fiscales : la taxe à la valeur ajoutée.

43. Une taxe générale sur les ventes comporte des avantages importants pour un pays en voie de développement. Elle rend le régime fiscal plus élastique par rapport au revenu et permet d'augmenter le coefficient marginal d'épargne; elle peut, cependant, être difficile à appliquer. Toutefois, certains pays africains, y compris le Ghana, et notre pays d'accueil, l'Ethiopie, appliquent ce type de taxation. Nous aurons ainsi l'occasion d'entendre quelle est leur expérience dans ce domaine.

44. Les taxes à la production, qui se répercutent directement sur le consommateur et que l'on appelle d'après la pratique anglaise les droits indirects, sont généralement plus faciles à appliquer que les taxes sur les ventes. La procédure normale consiste, naturellement, à les recouvrer en sus des droits à l'importation, lorsqu'il s'agit d'un produit importé. Lorsque la demande du produit n'est pas élastique par rapport au prix (comme c'est habituellement le cas pour les articles classiques de grande consommation, tels que les liqueurs, l'alcool, le tabac, les parfums, etc.) et aux articles de grande consommation auxquels le consommateur consacre seulement une petite partie de son revenu (sucre, pétrole, ou sel), on peut utiliser ces taxes pour obtenir des recettes importantes. A la vérité,

celles-ci sont régressives, et pour cette raison, leur rendement peut ne pas progresser aussi vite que le revenu national. Il faut donc leur adjoindre d'autres taxes -soit sous forme de droits indirects ou de droits à l'importation selon le cas - sur des produits dont la demande est élastique par rapport au revenu. L'essence, les films, la consommation domestique d'électricité et de gaz liquide, les services des gens de maison et les voyages à l'étranger sont d'excellents exemples en ce domaine, bien que les taxes sur les trois derniers postes mentionnés puissent être impopulaires et que l'on se heurte à des difficultés administratives en ce qui concerne les deux derniers postes mentionnés.

45. Il faut cependant, ajouter que le fait qu'une industrie particulière a reçu des concessions d'établissement ou d'autre nature, lors de son installation ne constitue pas une raison suffisante pour que ses produits soient exemptés des droits indirects, des taxes sur les ventes ou de l'impôt sur le chiffre d'affaires.

46. L'application des droits indirects est simple et efficace lorsqu'elle se limite à quelques produits déterminés, comme les alcools, le sucre, etc.; appliquer ces droits à un très grand nombre d'industries devient un problème très complexe, lorsque l'économie se développe. Il devient également de plus en plus vraisemblable que les effets d'une telle imposition provoquent une déformation de la structure du développement de la production et des prix. Les tentatives effectuées en vue d'appliquer une taxe généralisée neutre sur le plan économique ont abouti, en Europe, à la création de la taxe à la valeur ajoutée. Celle-ci est, en fait, une taxe sur les ventes, perçue à un taux déterminé ad valorem, en France ordinairement elle est de 20 pour 100, sur chaque vente à chaque stade de la chaîne de production. Cependant, la caractéristique essentielle de cette taxe est que le producteur ou le grossiste important qui l'ajoute à ses factures et la perçoit, est autorisé à déduire, à la fin de chaque mois, de ses versements au Trésor au titre de la TVA, le montant de la même taxe qu'il a versée lui-même à la fin du mois précédent. Il ne peut, cependant, en demander le remboursement, sauf en cas d'exportations. En France, il peut cependant déduire les taxes sur les prestations de services. De cette manière, le montant de la taxe réellement

versée est étroitement liée à la valeur ajoutée par le producteur, etc., intéressé, et permet de résoudre un problème qui autrement serait difficile à solutionner dans un régime élargi de taxation des produits. On peut en effet, imposer de cette manière à la fois l'investissement productif, les intrants dans l'industrie et la consommation des produits finals.

47. La taxe à la valeur ajoutée vient de France, et elle s'étend déjà à d'autres pays. Elle est, naturellement, encore plus compliquée dans son application qu'une simple taxe à chaque stade. Toutefois, elle a déjà fait son apparition dans au moins un pays africain francophone. Il semble donc utile qu'au cours de ce Cycle d'études, on examine les questions administratives et autres qu'elle pose afin de savoir si elle convient aux conditions africaines.

48. Pour conclure : quelles sont les caractéristiques essentielles de la taxation dans un Etat africain dont le régime fiscal a atteint un développement moyen? Tout d'abord, je pense qu'elle doit être partie intégrante de la structure du plan national, et ensuite qu'elle doit être nettement élastique par rapport au revenu, eu égard à l'augmentation du produit intérieur brut. La taxation doit favoriser les investissements dans les secteurs public et privé, la réforme agraire, l'exploitation convenable de la terre et le développement industriel.

49. A cette fin, je propose l'examen des points suivants :

i) Impôt personnel direct sur le revenu

Celui-ci peut se diviser en trois catégories :

a) Les taxes (Taxes sur les habitations, impôt minimum forfaitaire, taxes sur les animaux et les dattes) destinées à inciter les agriculteurs à sortir du secteur de subsistance. Le taux de ces taxes doit être assez élevé pour que le recouvrement soit rentable.

b) Impôts sur le revenu : ils doivent être progressifs mais adaptés volontairement aux conditions africaines. Les taux marginaux au sommet ne doivent pas présenter un caractère de pénalité, la consommation des produits de luxe étant freinée par des impôts indirects élevés et par des impôts personnels excessifs sur le

revenu. Le régime doit faciliter, voire encourager également des types agréés d'épargne et d'investissement; il doit frapper tous les revenus (c'est-à-dire que ne doivent pas être laissées de côté des sources particulières de revenus), et sauf pour des raisons valables, les revenus doivent être totalisés (les revenus de diverses sources que perçoit un individu doivent être additionnés afin que soit calculé le montant imposable).

- c) Impôts sur la terre, la propriété et les successions et éventuellement les plusvalues en capital (si elles ont été réalisées), destinés en ce qui concerne l'impôt sur la terre à encourager dans la mesure du possible l'utilisation économique des biens.
- ii) Un système de taxation des sociétés destiné à favoriser un taux élevé d'investissement et de développement et qui se caractérise par une collaboration accrue entre les pays africains d'une part, et les pays africains et les pays exportateurs de capitaux d'autre part, afin de réduire les possibilités de fraude fiscale et le risque de perte de recettes résultant de l'octroi d'abattements fiscaux inutiles ou excessifs aux sociétés étrangères.
- iii) Régimes de taxation intérieure de la production ou de la dépense plus élaborés que les systèmes courants actuels
Ces régimes pourraient prévoir :
 - a) un régime de droits à l'exportation assez simple pour ne pas entraver l'exploitation de gisements marginaux ou la transformation des produits locaux en produits finis pour l'exportation.
 - b) des droits élevés sur les importations et/ou sur les produits locaux pour lesquels la demande est élastique par rapport au revenu ou peu élastique par rapport aux prix.
 - c) un système étendu de taxation à des taux peu élevés des dépenses générales, probablement sous forme d'une taxe sur les ventes appliquée à un seul stade (mais éventuellement, plus tard, sous forme d'une taxe à la valeur ajoutée).

ANNEXE IV

FISCALITE ET DEVELOPPEMENT (Suite)

b) Document par M. H. Weisfelt

Conseiller régional pour les questions fiscales

1. La formation des fonctionnaires des contributions réservait une très large place au droit. La taxation était du ressort des juristes, le but étant de répartir la charge des dépenses de l'Etat, de la manière la plus équitable, entre tous les habitants.
2. Il nous suffit, actuellement, de penser au volume croissant de documents sur la fiscalité pour nous rendre compte que l'impôt est un domaine dans lequel les économistes occupent une place considérable. L'équité conserve toute son importance, mais les économistes apportent leur concours aux juristes afin que la taxation soit un élément efficace de la stabilité économique, et dans le cas de l'Afrique, un élément de progrès, ce qui est plus important.
3. Si nous regardons les choses sous leur véritable jour, il existe, outre le juriste et l'économiste, un troisième spécialiste qui prend rapidement de l'ascendant : l'administrateur des impôts. On avait l'habitude de voir dans l'Administration, un organe chargé d'appliquer les lois et dans le cas de la taxation, sa tâche était simplement :
 - i) de recouvrer le plus d'impôts possible,
 - ii) de réduire les frais et les délais de recouvrement,
 - iii) d'assurer le respect de la loi.
4. Ces tâches sont certainement importantes, on l'a toujours admis. On n'a, pour ainsi dire jamais proposé une réforme fiscale sans faire observer qu'il fallait améliorer l'administration; mais on ne se préoccupait guère de voir dans quelle mesure une amélioration était possible. L'administration est un outil, non un facteur, comme la justice ou l'économie politique.

5. Plus d'une réforme fiscale s'est soldée par un échec parce que l'administration fiscale n'était pas à la hauteur de la tâche, et pour cette respectable assemblée d'administrateurs des impôts, il est évident qu'il est insensé de modifier un régime fiscal uniquement pour des raisons juridiques et économiques sans tenir compte des recommandations de l'administrateur des impôts.

6. S'il est vrai que, notamment dans la situation actuelle en Afrique, où les régimes fiscaux sont assez mal adaptés aux conditions locales et où les administrations fiscales sont en assez mauvaise posture par suite du départ d'un grand nombre de fonctionnaires étrangers et de la ponction opérée sur les effectifs de ces administrations par les autres services publics ou par le secteur privé, et s'il est vrai que l'administrateur des impôts doit avoir la possibilité d'émettre un avis aussi important que l'économiste ou le juriste, nous devons nous demander très sincèrement si nous répondons aux normes requises.

7. Je suis de tout coeur avec l'administrateur des impôts, qui devant faire face à la tâche impossible de faire payer des impôts de plus en plus élevés par une population mal disposée, cela en appliquant des lois désuètes, se plaint sans cesse du manque de personnel, notamment de personnel qualifié et compétent. Je le comprends très bien, mais je désapprouve son comportement. Il se comporte encore, je pense, comme ses prédécesseurs, en simple exécutant des plans établis par les juristes et les économistes. Il ne s'est pas encore frayé un chemin jusqu'à la table de conférence, où il doit prendre part, dans des conditions d'égalité, à toutes les discussions sur les problèmes fiscaux, où il devrait être parmi ceux qui décident des règles de politique générale.

8. L'actuel administrateur des impôts, notamment en Afrique, ne devrait pas se laisser dépasser par les événements. Il ne devrait pas essayer de combler les retards en bousculant son personnel, en s'efforçant de lutter contre la fraude fiscale en épluchant le plus grand nombre possible de déclarations d'impôt, en s'évertuant à vérifier des comptabilités qui sont si incomplètes qu'elles ne peuvent être vérifiées. Certes, tous ces travaux et bien d'autres de même nature font partie de ses attributions. Mais, on

peut attendre de lui qu'en plus il apporte également une contribution substantielle à la politique fiscale de son pays en intervenant en toutes occasions avec des arguments solides fondés sur la pratique administrative.

9. Je vous donnerai maintenant un exemple très simple de ce que j'entends pas là.

10. Le Ministre des Finances se propose d'accélérer la progression du rendement de l'impôt personnel sur le revenu. Supposons que le taux marginal maximal soit de 60 pour 100 et qu'il doive passer à 80 pour 100. Il demande, comme tout Ministre averti doit toujours le faire, l'avis de ses collaborateurs principaux. Il n'est pas si facile pour un juriste de donner un avis sage sur la différence du point de vue de l'équité entre un taux de 60 pour 100 et un taux de 80 pour 100; il n'est pas si facile pour un économiste de faire une estimation plus ou moins sûre des conséquences économiques de ce transfert de moyens financiers du secteur privé au secteur public. Si dans un cas comme celui-là, l'administrateur des impôts ne peut faire mieux que d'attirer l'attention sur le fait que l'établissement de l'assiette et le recouvrement deviendront plus difficiles et que le risque de fraude fiscale sera plus grand, le Ministre sera fort mal conseillé et devra compter presque uniquement sur sa propre capacité ou son intuition politique (comme c'est trop souvent le cas hélas en Afrique). Je pense que c'est l'administrateur des impôts qui des trois spécialistes doit être celui qui donne l'avis le meilleur. L'analyse d'un échantillon des déclarations d'impôt des contribuables les plus importants du pays doit lui permettre de citer des chiffres assez sûrs sur le rendement maximal de la mesure fiscale envisagée; il saura quel est le pourcentage de ces contribuables qui investissent habituellement leurs disponibilités dans le commerce ou l'industrie et quel est le pourcentage dont seule la consommation se trouvera réduite; il pourra évaluer les possibilités d'un transfert des revenus aux plusvalues en capital; il peut même, et ceci est le plus important, donner un aperçu de l'importance de ces revenus élevés sur lesquels le fisc n'a pas de prise ou qu'il ne saisit pas suffisamment bien. En bref, il peut transformer le risque pur et simple d'une telle mesure en un risque calculé.

11. Ce n'est là qu'un exemple de la façon dont l'administrateur des impôts peut se muer en un facteur important et autonome de la politique fiscale, et de la contribution qu'il peut apporter pour que les décisions soient meilleures en matière fiscale.

12. La preuve que l'opinion de l'administrateur des impôts doit absolument être entendue nous est donnée par l'exemple de l'Inde où l'on a constaté que les impôts globaux de l'Etat n'avaient en réalité qu'une élasticité de 0,6 par rapport au revenu national, alors que l'on pouvait s'attendre à ce que l'élasticité par rapport au revenu, étant donné les nombreux impôts progressifs en vigueur, soit de beaucoup supérieure à l'unité. La différence constatée est due aux défauts de l'administration.

13. Il est avantageux pour un administrateur des impôts, notamment pour celui qui travaille avec des moyens inadéquats, de consacrer une grande partie de son attention à bien connaître son administration. Pour obtenir les renseignements voulus, il faut que quelques membres compétents de son personnel ne s'occupent que de cela. On peut se demander s'il est nécessaire pour atteindre cet objectif de créer un service à part, un service de recherche fiscale. Le besoin d'un tel service dépend en grande partie de l'étendue du pays. Personnellement, je ne me déciderais à en créer un qu'après mûre réflexion, parce que je pense qu'il est utile que des recherches créatrices de cette nature doivent normalement s'intégrer aux activités des fonctionnaires supérieurs des contributions. Une chose est certaine cependant : le travail doit être fait, et si nous ne le faisons pas dans notre propre administration, quelqu'un d'autre le fera, peut-être au service de la planification, ce qui fera que les résultats seront moins bons et que les avantages seront moins immédiats pour notre administration.

14. Il faut procéder à des améliorations de divers côtés. Du point de vue administratif, il faut accroître l'efficacité et le volume du travail accompli. Du point de vue du régime fiscal, il faut faciliter le travail de l'administration. Il faut enfin obtenir du public une coopération plus grande et plus de compréhension.

15. Comment se manifestera l'influence accrue de l'administrateur des impôts? Je ne peux épuiser le sujet mais j'essaierai de donner un aperçu de ce qui peut être fait.

1. Il est bien possible que les faits, par exemple la limitation des pouvoirs de l'administration fiscale, nous amènent à conclure que nous devons faire un pas en arrière dans le domaine des impôts directs et un pas en avant dans le domaine des impôts indirects, même si les juristes et les économistes ne sont pas de cet avis.

2. S'opposant aux juristes, l'administrateur peut vouloir accélérer le recouvrement en modifiant le cadre juridique qui lui permet d'évaluer immédiatement le montant imposable dès la réception des déclarations d'impôt ou même avant, sans pour autant perdre le droit de procéder à une nouvelle évaluation ultérieurement. C'est là une attitude assez révolutionnaire, mais elle peut économiser beaucoup de temps et de travail lorsque le système de la retenue à la source (PAYE) n'est pas possible dans l'immédiat. Il est particulièrement important que le recouvrement soit immédiat pendant les périodes d'inflation. Je citerai à ce propos un passage d'un récent article sur l'Amérique Latine, paru dans l'"Economist". Il y est dit que : "Dans la plupart des pays riches de l'Occident les excédents budgétaires se gonflent dès qu'il y a inflation; ainsi, la fiscalité agit comme un mécanisme correcteur automatique. En Amérique Latine - le contraste est frappant - les déficits budgétaires se creusent s'il y a inflation et sont donc des facteurs auxiliaires automatiques de l'inflation. On dit souvent que ceci est dû au fait que les taux marginaux de l'impôt sur les revenus des riches en Amérique Latine sont trop faibles ou ne sont pas appliqués; mais une autre raison encore plus importante est que les dispositions administratives permettent seulement de recouvrer la majeure partie de l'impôt sur le revenu l'année suivante, de sorte que dans le cas d'une inflation de 80 pour 100 par an, le Trésor peut recouvrer des impôts sur des revenus nominaux qui étaient de 80 pour 100 inférieurs à ce qu'ils sont, alors que les dépenses d'administration des services publics se sont elles élevées de 80 pour 100."

3. Il est souvent urgent de procéder à une codification uniforme des lois fiscales existantes, car il est souvent difficile d'obtenir des textes complets qui soient à jour. Il faut une uniformisation des procédures. A cet égard, on peut s'étonner que fréquemment le rendement de l'administration soit freiné par des subtilités juridiques d'importance mineure. Etant donné les énormes difficultés que doivent surmonter les administrations fiscales africaines, on peut raisonnablement espérer que le législateur est désireux de trouver le moyen d'éviter les formalités et les obstacles qui ne sont pas fondamentaux.

4. Dans de nombreux pays, il y a véritablement prolifération de lois fiscales et d'impôts, qui dans certains cas, se chevauchent et dans d'autres ont des effets économiques opposés. Sans pour autant rejeter l'opinion répandue selon laquelle "les anciens impôts sont de bons impôts", on peut dire qu'il est souvent possible de procéder à une simplification très utile qui tienne pleinement compte des exigences de l'administration. Parfois, la situation se complique par suite de l'affectation des recettes fiscales et de la perception d'impôts par différents services sur une base taxable identique.

5. Il existe presque partout un besoin urgent de renforcer les pouvoirs d'investigation de l'administration fiscale. C'est là, je le sais, un sujet délicat. Le citoyen a le droit d'être protégé contre des mesures arbitraires, mais cette protection peut aller trop loin, et elle va trop loin si elle empêche une juste application des lois fiscales. Je crains que l'administrateur des impôts ne doive faire un effort très grand pour "obtenir les faits" lui permettant de faire céder les juristes sur ce point.

6. Nous devons renforcer nos moyens de recouvrement. Lorsque la législation est trop indulgente, elle doit être révisée. Lorsque le nombre des fraudeurs fiscaux est trop élevé pour que l'on puisse appliquer la loi à tous, il faut en choisir quelques-uns et leur appliquer la loi dans toute sa rigueur, même si cela heurte notre sens de l'équité.

7. Notre personnel a besoin d'instructions précises. Ses pouvoirs doivent être clairement définis. Il doit aussi se rendre parfaitement compte du prix de ses efforts. Je veux dire par là que le recouvrement des impôts peut également et doit se faire de façon efficace et que dans certains cas,

le coût est prohibitif et représente 100 pour 100 du recouvrement. Les instructions données au personnel ne devraient pas se limiter à l'enseignement des textes de lois. Il est plus important pour nous de savoir exactement en quoi le calcul de l'impôt pêche le plus souvent et de nous assurer que notre personnel est en mesure d'y remédier. On obtient des résultats très remarquables à l'aide des techniques d'études de cas. Ces études de cas, cependant, ne sont utiles que si l'administration sait exactement en quoi le calcul de l'impôt est défectueux. Les problèmes du calcul de l'impôt et de la vérification peuvent être ramenés à un nombre relativement réduit de cas.

8. Dans notre tâche, nous ne devons pas oublier le contribuable. Nous pouvons considérablement faciliter la sienne à l'aide de dépliant et de brochures. De plus, nous devons sûrement nous efforcer d'obtenir des renseignements sur le temps et l'effort que le contribuable doit consacrer à établir sa déclaration d'impôt afin que nous n'exigions pas trop de lui.

16. Je ne suggère pas que l'on accepte l'administration fiscale telle qu'elle est avec tous ses défauts, ses faiblesses, son manque de personnel compétent et que l'on simplifie la législation fiscale dans une mesure telle que son application dans le cadre de la structure fiscale existante, qui laisse beaucoup à désirer, puisse être assurée à 100 pour 100. Ce serait revenir en arrière. Je veux seulement insister sur le fait qu'il faut changer radicalement le mode de coopération entre l'administration et la législation.

17. Si tel est le cas, nous disposons d'une bonne base de départ pour une campagne bien conçue en vue d'améliorer l'administration fiscale elle-même. Améliorer l'administration fiscale demande une certaine originalité de pensée. Prenons la question du secret. Il y a sans doute en Afrique de bonnes raisons de suivre la pratique de la plupart des pays développés dans ce domaine et de garder un secret absolu sur tout ce que le fisc sait de ses contribuables ou aimerait savoir d'eux (par exemple, leurs comptes en banque).

18. Je me demande cependant si nous devons réellement nous comporter comme si nous étions en Suisse, avec la crainte que toute notre économie soit désorganisée si la situation financière de nos contribuables venait à être connue. Je me demande également pourquoi l'exemple de la Suède qui publie la listes des contribuables et de leurs revenus n'a jamais été suivi en Afrique. Je ne veux pas dire que je recommande d'adopter une pratique identique à cet égard, mais la question mérite d'être étudiée et ce peut être là l'objet d'une bonne coopération internationale en Afrique.

19. La coopération entre les différents services du Ministère des Finances et entre ceux-ci et les services publics connexes, tels que, par exemple, le service du contrôle des prix et celui de la sécurité sociale, est liée en partie au problème du "secret".

20. Lorsque les taux de l'impôt sont faibles et les effets de la taxation sur l'économie très limités, il existe sans doute des raisons valables de séparer les services fiscaux du Ministère des Finances en plusieurs administrations fiscales (impôts directs, impôts indirects, droits de douane) exerçant leurs activités indépendamment les unes des autres. Cependant, de nos jours, en raison de nos efforts de planification, de développement et d'intégration et des taux élevés de l'impôt, il faut confier la responsabilité de la taxation à un seul fonctionnaire afin de réaliser une coopération aussi étroite que possible et un libre échange de données. De plus, il est difficile de justifier que l'administration fiscale refuse de communiquer les renseignements qu'elle possède lorsque des services comme celui du contrôle des prix en ont besoin. Le nombre des vérificateurs aux comptes compétents est très limité. Si ceux-ci sont en mesure de contrôler sans difficulté plus d'un type d'impôt, pourquoi ne pas les charger de le faire?

21. Il y a certains points de notre ordre du jour qui, à mon avis, sont du plus haut intérêt pour nos administrations fiscales, par exemple, les principes de gestion, la mécanisation et l'introduction du système dit "PAYE". Mais vous penserez sans doute comme moi que le problème de personnel, c'est-à-dire le problème des moyens de recruter et de conserver suffisamment de personnes compétentes, constitue la difficulté majeure des administrations fiscales africaines. Permettez-moi, en conséquence, de dire quelques mots à ce sujet.

22. Dans le domaine du développement, l'un des objectifs les plus importants est l'établissement d'un ordre de priorité. Il faut décider si certaines écoles sont plus importantes que certaines routes, et si, et dans l'affirmative dans quelle mesure, la défense nationale est plus importante que l'agriculture; mais il faut également décider si l'amélioration de la situation du personnel du Ministère des Finances est plus urgente que celle du personnel du Ministère des Travaux Publics par exemple. La solution la plus facile ne consiste pas à prendre la décision de traiter tous les fonctionnaires sur un pied d'égalité, de leur donner des traitements comparables ou des possibilités de formation identiques, de leur assurer des possibilités d'avancement et de répartir également la main-d'oeuvre disponible entre tous les services. C'est peut-être la solution la plus équitable, et elle est la plus répandue dans le monde occidental. Je me demande cependant si elle convient. Je pense personnellement que nous ne sommes absolument pas en mesure de permettre à notre structure financière administrative de se développer et de se perfectionner aussi vite que celle des autres services. Cette équité coûte trop cher. Non seulement parce que nous avons actuellement besoin de fonds : peut-être que la taxation actuelle est encore relativement facile à appliquer si nous la comparons à ce qui nous attend dans l'avenir. Tout relâchement dans la taxation et dans l'administration des finances est de nature à créer un climat général de laisser-aller qui s'aggravera au cours des années et sera difficile à éliminer ultérieurement. Si cependant nous pouvions dès le départ agir de manière à disposer d'une administration des finances mieux organisée que tous les autres services publics, nous pourrions réussir à être toujours en avance sur les événements dans le domaine du développement. Pour ne pas être dépassé par les événements, nous devons également faire en sorte de recruter une bonne partie des diplômés d'universités. La vitesse avec laquelle l'administration fiscale se complique n'est pas toujours reconnue.

23. Si la construction d'une route est défectueuse, nous subissons des dommages, mais ils sont calculables; si l'administration des finances d'un pays est défectueuse, nous ne pouvons même pas calculer nos pertes ni prévoir toutes les conséquences pour l'avenir. Au moment même où plusieurs Etats africains se trouvent confrontés avec de très graves difficultés

(et leurs gouvernements le sont aussi), non seulement parce que leur situation financière est mauvaise, mais beaucoup plus parce qu'ils ne connaissent pas exactement jusqu'à quel point elle l'est. Ce manque de renseignements est exactement ce que craignent le plus les investisseurs.

24. La conclusion est que, dans une économie en voie de développement, l'administration des finances doit être placée au tout premier rang de la liste des priorités. Il faut nous préparer à lutter pour qu'elle y soit.

25. Nous avons constaté qu'à la liste initiale des attributions de l'administrateur des impôts (assurer un recouvrement maximal, réduire le coût et la durée du recouvrement et veiller dans toute la mesure du possible au respect de la loi) il faut en ajouter une quatrième : se renseigner sur les possibilités actuelles et futures de l'administration.

26. La recherche des données dans ce domaine doit naturellement être suivie de la formulation de conclusions appropriées que nous devons ensuite faire accepter par nos gouvernements. Chercher à faire accepter nos conclusions basées sur des faits, doit être une tâche permanente. Les hommes politiques réalisent et comprennent rarement et clairement que l'administration est en soi un facteur de développement et que ses imperfections peuvent avoir un effet défavorable sur l'avenir du pays. On réalise rarement que dans des cas tels que ceux de l'Inde et de l'Amérique Latine dont j'ai parlé, les résultats ont été absolument contraires à ceux que le législateur essayait d'obtenir parce qu'on avait surestimé les possibilités de l'administration. En Inde, le législateur pensait que son régime fiscal était élastique par rapport aux revenus et il ne l'était pas. En Amérique Latine, on pensait que l'impôt progressif agirait comme un correctif automatique de l'inflation et il y est devenu un stimulant automatique de l'inflation.

27. Il y a naturellement de nombreuses manières de défendre nos conclusions. Parfois, il y a des occasions quasi journalières d'attirer l'attention sur les exigences de l'administration que ce soit au cours d'entretiens ou par la présentation de mémorandums. Mais j'aimerais insister sur une de ces manières que je trouve particulièrement importante. C'est le rapport annuel. Nous devrions nous efforcer de rédiger un rapport annuel suffisamment tôt et de le publier. Plus il contiendra de données administratives et d'études

utiles sur l'administration, plus il aura de chances d'emporter l'adhésion, et moins on risquera de le considérer comme une critique malvenue du gouvernement. Regardons les faits en face : il faut souvent du courage pour faire publiquement des déclarations au sujet de conditions qui, à notre avis, laissent à désirer et auxquelles nous pensons que le Gouvernement peut remédier.

28. Par conséquent, il serait très utile que nous arrivions à une entente sur le plan international, ou dans le cas présent sur le plan africain, au sujet de la valeur d'un tel rapport annuel, et si possible au sujet de ce qu'il doit absolument contenir. Dans nos propres services, nous essayons toujours de comparer le rendement des divers bureaux; nous devons procéder de même sur le plan international. Si nous pouvions donner à nos rapports annuels une forme permettant des comparaisons avec ceux d'autres pays d'Afrique, nous pourrions retirer un profit considérable des expériences de ces autres pays, ce qui nous aiderait à défendre notre cause.

29. Si nous parlons de "fiscalité et de développement" c'est parce que nous savons que la fiscalité doit être planifiée de la même manière que l'on juge généralement nécessaire dans le cas du développement. Les modifications de la fiscalité devraient de préférence être apportées graduellement et conformément à un plan synchronisé avec le plan de développement du pays. Il n'existe probablement pas de meilleur moyen qu'un rapport annuel pour montrer dans quelle mesure au cours d'une période écoulée ce qui était prévu a été réalisé et dans quelle mesure il sera nécessaire dans le proche avenir de réviser les plans initiaux, non seulement en ce qui concerne la législation mais également l'administration, le personnel et sa formation.

30. Je sais combien grandes sont les difficultés des administrateurs fiscaux en Afrique et combien dur est le combat qu'ils mènent faute de personnel qualifié et de temps. Je n'hésiterai cependant pas à affirmer qu'il y a plus à faire que d'augmenter le rendement de l'impôt conformément à la législation. Il faudrait sans doute accorder un peu moins d'attention aux activités quotidiennes et un peu plus d'attention aux problèmes administratifs plus généraux. Je suis fermement convaincu qu'une conception plus large de notre tâche ne manquera pas d'être rapidement payante.