

Éléments d'analyse d'une politique d'allégements fiscaux mitigés : Cas du Sénégal

Elements of analysis of a policy of mixed tax relief: Case of Senegal

Gabriel Laurent Tabsaté BOISSY, (doctorant)

Laboratoire de formation doctorale pédagogique en droit (LAFPED)

*Centre d'Etudes, de Recherches d'Inter culturalité pour le développement Economique et
Social (CERIDES), Université Catholique de l'Afrique de l'Ouest (UCAO)*

Unité Universitaire à Université Assane Seck Ziguinchor (UUZ), Sénégal

Adresse de correspondance :	Centre d'Etudes, de Recherche et d'Inter culturalité pour le Développement Economique et Social (CERIDES), UCAO, Dakar, Sénégal
Déclaration de divulgation :	Les auteurs n'ont pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude et ils sont responsables de tout plagiat dans cet article.
Conflit d'intérêts :	Les auteurs ne signalent aucun conflit d'intérêts.
Citer cet article	BOISSY, G. L. T. (2024). Éléments d'analyse d'une politique d'allégements fiscaux mitigés : Cas du Sénégal. <i>International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics</i> , 5(7), 433-451. https://doi.org/10.5281/zenodo.12924183
Licence	Cet article est publié en open Access sous licence CC BY-NC-ND

Received: April 08, 2024

Accepted: July 22, 2024

International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics - IJAFAME

ISSN: 2658-8455

Volume 5, Issue 7 (2024)

Éléments d'analyse d'une politique d'allégements fiscaux mitigés : cas du Sénégal

Résumé :

L'amélioration du climat des affaires a longtemps été une réelle préoccupation de nos autorités politiques et administratives. Ainsi, depuis 1974, le Sénégal n'a cessé de mettre en place et de tenter de réajuster divers programmes ou politiques fiscales dont la finalité est d'attirer les capitaux étrangers. Justement, cette obsession à devoir s'affranchir de revenus colossaux d'impôts largement profitables à nos États inquiète et interpelle, au regard des défis socio-économiques, infrastructurels... qui caractérisent le quotidien des contribuables. Certes, l'investissement est fondamental ; n'empêche, cette politique d'exonération fiscale à tout-va impacte gravement sur les recettes de l'État, d'autant plus que les résultats sont plus que mitigés. D'où la question de l'efficacité de cette politique de générosité fiscale ? Ainsi, il urge d'évaluer et d'analyser les retombées de cette politique d'allégement considérée comme préjudiciable aux recettes fiscales. Malheureusement, loin de désespérer, nos autorités s'activent vaillamment dans cette lancée avec leur nouveau bijou que représente la Zone Economique Spéciale Intégrée de Diamniadio avec son cortège de promesses et d'illusions. Cette étude repose sur une revue documentaire s'inspirant de rapports établis par divers organismes permettant d'apprécier l'efficacité de toute cette politique d'exonération de l'impôt.

Mots clés : politique fiscale, exonération, impôt, incitations fiscales, État.

JEL Classification : H3 ; H25 ; H29.

Type du papier : Recherche théorique

Abstract:

Improving the business climate has long been a real concern of our political and administrative authorities. Thus, since 1974, Senegal has continued to implement and attempt to readjust various tax programs or policies whose purpose is to attract foreign capital.

Precisely, this obsession with having to free ourselves from colossal tax revenues that are largely profitable for our States worries and challenges, in view of the socio-economic and infrastructural challenges. Which characterize the daily lives of taxpayers.

Certainly, investment is fundamental; nevertheless, this all-out tax exemption policy has a serious impact on state revenue, especially since the results are more than mixed. Hence the question of the effectiveness of this policy of fiscal generosity? Therefore, it is urgent to evaluate and analyze the repercussions of this reduction policy considered to be detrimental to tax revenues. Unfortunately, far from despairing, our authorities are valiantly working in this direction with its procession of promises and illusions. This study is based on a documentary review drawing on reports established by various organizations making it possible to assess the effectiveness of this entire tax exemption policy.

Keywords: tax policy, exemption, tax, tax incentives, State.

Classification JEL : H3 ; H25 ; H29.

Paper type : Theoretical Research

1- Introduction

À l'instar de nombreuses régions du monde (l'Asie et l'Amérique latine), les années 1980 ont vu certains États de l'Afrique de l'Ouest profitant de la délocalisation et de l'implantation de nouvelles unités industrielles dans les pays en voie de développement, se sont lancés en tout azimut dans des politiques de création de zone franche ou de points francs à caractères industriels. Ainsi, c'est dans ce contexte que le Sénégal s'est engouffré dans cette dynamique afin d'attirer de potentiels investisseurs en mettant en place un dispositif légal et réglementaire propice à l'épanouissement d'une activité économique durable, d'où la matérialisation d'une politique incitative généreuse à l'investissement.

Pour dire que depuis cette époque, l'administration fiscale sénégalaise a fait de la promotion à l'investissement une préoccupation fondamentale afin d'attirer des investisseurs à travers d'alléchants programmes ou régimes d'imposition alléchants (Bâ, Diémé, Diop et Wane, 2019). La politique fiscale doit pouvoir rendre l'impôt attractif, compétitif aussi bien sur le plan national, qu'international (Gérard, Valenduc 2007).

À cet effet, celui-ci doit pouvoir être établi avec technicité et intelligence conformément aux étendards internationaux, d'autant plus que loin de se cantonner à mobiliser des ressources nécessaires au budget, nos États s'investissent dans une politique interventionniste qui peut réguler ou déréguler l'activité économique (Monnier Jean-Marie 2008). Ce qui fait de l'impôt un véritable instrument de politique fiscale et économique susceptible de guider, d'entraîner, et même de prévenir le comportement du contribuable (Thomas Grjebine 2018).

Malheureusement, ces années de crise économique mondiale ont naturellement aggravé ce mode d'action étatique ; cette pratique jugée nécessaire et équitable au regard fiscal (Heinz Scheleicher 1988) a pour finalité de redresser, de corriger, certaines imperfections ou insuffisances à caractères économiques et sociales, communément appelées justice fiscale (François Bonneville, 2017).

À cet effet, il convient de préciser que la volonté expresse et manifeste du législateur sénégalais n'a jamais été d'altérer, de contourner les mesures qui régissent l'activité économique aussi bien sur le plan national qu'international, encore moins d'enfreindre les normes concurrentielles préalablement établies. Ce favoritisme économique, voire social, répond à une finalité clairement définie dont les contours tentent de clarifier les différents prélèvements obligatoires, sans pour autant saper le principe de neutralité fiscale, d'équité fiscale (Ben Mrad Fathi 2006). N'empêche, ce vaste projet s'identifie comme l'archétype de l'échec en la matière, notamment par rapport aux ambitions initiales, aux investissements consentis et aux nombreux efforts promotionnels (François Bost 2011). Les chances de succès de toute stratégie de ZES en Afrique dépendent non seulement de l'apprentissage des meilleures pratiques, mais aussi de l'adaptation de ces pratiques aux caractéristiques spécifiques du territoire et du pays où la zone sera implantée (Grynspan, Muchanga 2021).

Paradoxalement, de nos jours, le constat serait que nos États (ceux de la sous-région) accordent une prédominance notoire à une politique interventionniste pour raisons multiples au détriment du principe de neutralité fiscale (Beleau Aurélien, 2014).

Dans l'ensemble l'objectif de cette recherche est d'analyser l'efficacité des politiques fiscales incitatives appliquées au Sénégal. Ce pays consent d'énormes efforts à la promotion d'une politique d'incitation à l'investissement depuis les années 1980. Or, jusqu'à l'heure actuelle, cette politique d'exonération à outrance quel que soit la forme utilisée à savoir, l'implantation de zones franches, ainsi que les points francs parsemés dans le territoire national, n'ont pas toujours donné les résultats escomptés.

Cependant, notre inquiétude demeure quant à l'exactitude des coûts fiscaux qui impactent les recettes de l'État, sachant que la production annuelle de données chiffrées et exhaustives n'est pas toujours systématique.

Ainsi, la question qui s'impose est de déterminer si cette politique d'allégement fiscal est efficace au regard des pertes énormes de recettes que subit l'État ? Est-ce que toutes ces exonérations consenties au contribuable permettent-elles d'atteindre les objectifs que se fixe l'État en termes de mobilisation de recettes ?

Donc, un tel fait crée un réel malaise, une crainte justifiée au regard des dispositifs alléchants, ce qui suscite réflexions, interrogations, suspicions, et crée même des velléités de contestations, de critiques bref, de rejet. Certes, le paradoxe peut être frappant vu le rôle impérial qu'incarne l'impôt dans le budget de nos États, renoncer à des recettes fiscales par le biais d'un management conçu et décidé conduit donc naturellement à un manque à gagner notoire pour nos États subsahariens. À cet effet, ces dispositions allègent considérablement la charge fiscale des entreprises concernées cependant, le manque à gagner, synonyme de dépenses fiscales, constitue, d'une part, un réel sujet d'inquiétudes pour nos recettes et, d'autre part, freine la réalisation d'objectifs prioritaires à accomplir.

Dès lors, nous nous consacrerons d'abord à l'appréciation de la politique fiscale alléchante de notre administration ; ensuite, il s'agira d'étayer les insuffisances des dispositions incitatives.

2. Les théories économiques et juridiques de l'impôt

Depuis le XIX^{ème} siècle, nombreux ont été les économistes et juristes à avoir avancé et soumis une analyse relative à la théorie de l'impôt. Ainsi, depuis l'époque pharaonique jusqu'aux temps modernes, l'impôt a été diversement apprécié par les citoyens en raison de divers facteurs socio-économiques, voire politico-culturels.

2.1 La vision de l'impôt dans la théorie économique

Plusieurs théories ont été émises, mais celles de Gustave Fauveau retiennent notre attention. Fauveau (1864), « Cherche à identifier les règles équitables devant guider la répartition de l'impôt, au moyen d'une formalisation mathématique nouvelle, dont la richesse est de déterminer quel système de contribution – proportionnel ou progressif – serait souhaitable en fonction de différentes hypothèses faites sur la règle de répartition des prélèvements. »

Ainsi, à l'entendre, Fauveau défend la théorie de la progressivité de l'impôt, il fait valoir deux éléments fondamentaux à savoir d'une part, la capacité de contribution du contribuable, d'autre part, le principe du bénéfice. Il apparaît clairement que l'objectif visé est d'égaliser la charge fiscale pour chaque citoyen-contribuable. Cette théorie dans sa logique revient à viser l'équité par le biais d'une politique de répartition équitable du fardeau fiscal. Ce raisonnement n'a pas fait l'unanimité, en ce sens qu'elle ne prend pas suffisamment en considération une politique réelle de redistribution de la charge fiscale.

De ce fait, à l'exception d'une politique de redistribution concrète, cette analyse converge avec celle d'Adam Smith (1767) qui réfute toute forme d'interventionnisme de l'État. Au regard fiscal, même si les théories de Smith peuvent paraître parfois difficilement compréhensibles ; n'empêche les principes qui gouvernent l'impôt dont il développe sont pertinents et explicites, à savoir : la certitude, l'économie, la commodité et l'égalité.

En ce qui concerne le principe de l'égalité, pour Smith, les contribuables doivent participer aux charges publiques en soutien à l'État proportionnellement à leur capacité contributive, autrement dit, en considération des revenus dont ils disposent. Cette faculté contributive est entièrement associée à la progressivité de l'impôt, d'où l'option d'un impôt équitable, par-delà d'un système équitable au profit des contribuables. Il précise en conséquence que « *les sujets de l'État doivent contribuer au soutien du gouvernement, chacun le plus possible en proportion de ses facultés, c'est-à-dire en proportion du revenu dont il jouit sous la protection de l'État.* » Ce raisonnement s'appréhende comme une invitation à l'instauration d'un impôt plus progressif

à imputer à la classe la plus favorisée, ce qui exige alors un système plus équitable. Ainsi, Bonnet (1877) affirme « qu'il ne serait pas très déraisonnable que les riches contribuent aux dépenses de l'État, non seulement en proportion de leur revenu, mais encore de quelque chose au-delà. » Vu sous cette forme l'impôt paraît juste, en ce sens qu'il vise à distribuer les richesses de la façon la plus équitable. Cette richesse reste profitable à l'ensemble des citoyens-contribuables d'un territoire donné d'autant plus que cet excédent de richesse économique est susceptible d'être reversé aux couches sociales les plus vulnérables, ou affecté à la réalisation de services et biens à caractères publics.

2.2 La théorie juridique et politique du consentement de l'impôt :

L'impôt a toujours existé au côté de l'État. Ainsi, l'histoire de l'impôt se confond à l'existence de l'État, et dans une certaine mesure au pouvoir politique. Bien que les modes de prélèvements diffèrent et se sont modernisés au fur des siècles et selon les types de sociétés dont il est question. Par conséquent, parler de l'impôt renvoie au cadre fiscal. Or, la matière fiscale est transversale, elle supprime le domaine juridique pour se retrouver dans les finances publiques qui tantôt complètent l'aspect juridique, tantôt en définissent les contours. Quoi qu'il en soit, pour qu'il soit légitime au regard du contribuable, l'impôt doit être équitable à défaut d'être juste. Ce fait favorise les relations qu'entretiennent l'État et les contribuables, fait déterminant dans le contrat social.

La modernité des États qui s'accompagne avec un accroissement des besoins ou des charges publiques, a vu naître une pluralité des impôts et taxes de natures différentes, parfois intelligemment insérés dans les multiples et diverses transactions effectuées par les contribuables, ce qui rend cette pluralité en apparence « invisible et indolore. »

Plusieurs théoriciens, de nos jours, ont défendu des positions assez contradictoires par rapport à la vision que nos États assignent à l'impôt. N'empêche, même si l'impôt s'est modernisé, sa finalité est restée quasiment constante, à savoir le financement des services publics, la redistribution à travers la mise en place de services sociaux, ou la création de régimes spécifiques attractifs afin de booster notre économie.

L'impact de ses prélèvements obligatoires sur les contribuables questionne autant sur le fond que sur la forme d'autant plus que l'impôt est souvent perçu comme un moyen de spoliation vu la charge fiscale qui les accable ; et ces prélèvements tendent souvent à renier son caractère redistributif et à indexer son aspect d'iniquité. C'est dire que ces prélèvements obligatoires peuvent susciter contestation et indignation.

Au Sénégal, historiquement parlant, l'État a souvent fait part à l'égard du contribuable de beaucoup plus de coercition que de négociation, pour dire que la marge de manœuvre de celui-ci a toujours été étroite ; une telle démarche pose un sérieux problème d'équité. À vrai dire, seule une frange de la population, à savoir les intellectuels, bien appuyés par quelques experts (le monde de l'entreprise et de la finance), la société civile, sans omettre le soutien non négligeable de certaines ONG, dénonce, critique régulièrement aussi bien notre administration fiscale dans sa démarche singulière et répressive « la matraque fiscale » que le manque d'équité de son système.

En conséquence, nous nous alignons aux propos du professeur BOUVIER (2018) pour qui les impôts ne peuvent être établis légitimement que du consentement du peuple ou de ses représentants. Une telle conception du consentement à l'impôt est forcément sujette à la volonté politique qui s'adjuge tout un arsenal législatif, vecteur de légitimité, sous l'empreinte de mesure d'équité fiscale à l'égard du contribuable. Cela sous-entend que le pouvoir législatif incarne toute la prérogative et la légalité de décider au nom du contribuable, sachant qu'il est astreint au même titre que ce dernier qu'il est censé représenter. D'où la nécessité et l'obligation pour les représentants du peuple d'être un modèle de conduite, une référence, de devoir s'assujettir scrupuleusement aux règles qu'ils ont eu à légiférer en toute égalité.

Il en ressort nettement pour lui que le consentement à l'impôt s'assimile aux notions de liberté et d'égalité d'une société donnée : plus celle-ci tend vers des règles démocratiques, plus le consentement à l'impôt est fort remarquable. Ainsi, l'épreuve démocratique, ou précisément la démocratie, a un prix, mais aussi un coût fiscal, en ce sens qu'elle démontre le niveau, le degré de maturité, de compréhension, d'acceptation d'une société de se résigner à l'impôt.

3. Les théories de la politique fiscale et de la croissance économique

Brun, Chambas, et Combes (1998), citant Adam Smith soutenait que « l'impôt peut entraver l'industrie du peuple et le détourner de s'adonner à certaines branches de commerce ou de travail, qui fourniraient de l'occupation et des moyens de subsistance à beaucoup de monde. Ainsi, tandis que d'un côté il oblige le peuple à payer, de l'autre il diminue ou peut être anéantir quelques-unes des sources qui pourraient le mettre plus aisément dans le cas de le faire. » Un tel argumentaire a toujours posé un passionnant débat du rôle de la politique fiscale sur la croissance économique.

Le Sénégal est listé parmi les pays en voie de développement ; à l'instar de ceux-ci, il présente une situation sociale et économique peu reluisante. L'autorité politique et administrative au cours de ces décennies écoulées a entrepris plusieurs réformes afin de redonner un souffle nouveau à notre économie balbutiante, de booster la création d'emploi, de créer un climat d'affaires propice à l'investissement.

Certes, nous admettons que le secteur financier reste un poumon économique non négligeable pour nos économies balbutiantes ; aucune raison ne justifie donc un étouffement de ce secteur, d'ailleurs préjudiciable à notre économie. Cependant, celui-ci devrait logiquement être, en amont, porteur davantage d'une réelle ambition fiscale en ce sens qu'il génère des revenus considérables ; dans un État comme le nôtre, ce fleuron ; s'il est bien structuré, doit pouvoir contribuer naturellement à soutenir l'économie, à accroître les recettes de l'État et, de surcroît, à instaurer une certaine politique de redistribution, vecteur d'équité fiscale.

L'imposition sur le capital renvoie aux différents prélèvements sur les revenus, les cessions de biens, les détentions de ces mêmes biens subis par les assujettis, qu'ils soient des personnes morales ou physiques. Il faudrait tout de même signaler que l'obtention d'un capital octroie à cet assujetti des revenus substantiels au-delà de ceux qui lui sont naturellement assignés ; c'est justement ce qui fonde amplement le prélèvement sur ces biens et revenus dans un souci d'équité.

Ainsi, ces prélèvements peuvent se caractériser de diverses manières et influencent de façon positive ou pas la prise de décision des contribuables vu les conséquences fiscales qu'elle va engendrer. Et à ce titre, les répercussions auront des incidences dans plusieurs domaines de l'économie, à savoir l'investissement, le travail et l'emploi ; d'où la nécessaire distinction des divers prélèvements effectués et l'impérative équité fiscale recherchée.

L'imposition du capital est source d'énormes tensions aussi bien en Afrique qu'en Occident ; et le Sénégal à l'image des autres États de l'UEMOA, se range d'une manière générale derrière la directive et les règlements de l'union.

Ainsi, partant des concepts de redistribution et de progressivité, l'imposition du capital trouve sa finalité dans un souci social d'équilibrage des inégalités de revenus qui ne cessent de croître au fil des ans, ainsi que la ferme volonté d'appliquer une politique d'équité vu l'écart parfois considérable de revenus constatés entre les contribuables.

C'est dans ce contexte qu'il est admissible d'exclure les revenus du travail et d'y inclure tous les autres gains reçus ou acquis indépendamment des gains salariaux. Au Sénégal, certains analystes de même que les membres de la société civile, ainsi que bon nombre de citoyens-contribuables, contestent régulièrement l'application de taux assez faibles sur les revenus du capital malgré la directive UEMOA, par comparaison aux taux supportés sur les revenus du

travail. Certes, l'imposition est indéniable ; cependant, en l'espèce ce prélèvement porte à confusion, d'où son caractère parfois énigmatique.

Cependant, les prélèvements sur le capital sont protéiformes, et les conséquences multiples et parfois imprévisibles des assujettis au regard de l'investissement, du travail et de l'emploi peuvent impacter négativement l'activité économique ; tel est l'argumentaire souvent développé par bon nombre d'économistes et d'entrepreneurs fustigeant une réelle iniquité qui s'apparente à une double taxation Moumami (2012).

En effet, pour ces derniers, les prélèvements sur le capital limitent considérablement les apports des actionnaires ou associés dans le capital, freinent de facto l'initiative d'entreprendre une activité économique et installent un climat délétère et inégalitaire non propice au climat des affaires, notamment dans le cadre de l'investissement. Bien que nous ne puissions certifier qu'une réduction des taux de prélèvements, voire une exonération partielle ou totale de ses revenus du capital, pourrait accroître les recettes de l'État vu qu'au Sénégal, aucune étude jusqu'à présent ne corrobore dans ce sens.

4. Le rôle des incitations fiscales dans la croissance économique

Il n'est point difficile de s'apercevoir que l'impôt peut faire l'objet de multiples manipulations aussi bien sur le plan politique, économique que social ; cela s'étend naturellement sur l'échiquier national et international (en concédant par exemple certaines faveurs aux entreprises exportatrices).

Une telle pratique agit forcément de manière positive ou négative sur le comportement des contribuables ; que ces derniers s'identifient comme investisseurs ou employés, leurs décisions resteront sujettes à l'impact de cet impôt, à toute l'activité économique de cette région. Dans ce contexte, dans un élan de rétablir une certaine justice fiscale, il est concevable que l'autorité administrative s'immisce avec élégance et ingéniosité au jeu économique.

Une politique interventionniste au regard fiscal serait donc en conformité avec les objectifs poursuivis, d'autant plus qu'il est fréquent que nos autorités se heurtent à des contraintes de taille dans la réalisation des politiques fiscales envisagées.

À cet effet, l'équité impose certains réajustements législatifs, car il revient à réadapter le système fiscal lacunaire conformément aux exigences socioéconomiques des territoires ou régions concernés. Une réelle appréciation de ce système permet de constater que des mesures inadéquates et peu propices à l'éclosion d'un environnement économique favorable au monde des affaires, attractif à la formalisation de l'univers du secteur informel, ainsi qu'à une baisse significative de la pression fiscale, nécessitent une sérieuse réadaptation, une régularisation positive, conjuguant transparence, simplicité et équité fiscale au profit de ses contribuables.

D'ailleurs au Sénégal, cette politique interventionniste a toujours été une tradition, bien que son orientation fût et demeure économique et sociale. Soulignons tout de même, comme le révèle le professeur Monnier que « *Dans la période récente les incitations fiscales sont de plus en plus utilisées pour décourager les activités nuisibles ou encourager les activités socialement appréciées de manière positive* ». Cette nouvelle orientation s'explique par les exigences contextuelles qui peuvent être définies par plusieurs contraintes sociales, économiques, environnementales ; justifiées sur le plan national ou à l'échelle internationale.

Néanmoins, il faut admettre que malgré une volonté manifeste de repousser certaines barrières, nos autorités restent assujetties au respect des dispositions, règlements et impératifs de plusieurs ordres, qui peuvent entraver l'applicabilité d'une politique fiscale équitable. À cela s'ajoute un facteur non négligeable, à savoir le coût d'administration qui se traduit par les dépenses qu'engagent les prélèvements obligatoires, sans omettre l'impact de la pression fiscale qui s'exerce sur le contribuable.

Tableau 1 : L'évolution du coût global des dépenses fiscales de 2013 à 2021

	Coût (en milliards de fcfa)
2013	534,1
2014	579
2015	648
2016	663
2017	677
2018	709,1
2019	750,3
2020	842,39
2021	952

*Source : DGID & DGD***Tableau 2 : L'évolution du coût des dépenses fiscales de 2013 à 2021 selon les régimes (en milliards fcfa) et en proportion des recettes et du PIB**

	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Régime de droit commun									
Coût (en milliards fcfa)	396,7	424	430	403	381	497	592,3	559,70	421,1
En pourcentage des recettes fiscales	29,10%	28,50%	27,00%	23,00%	20,70%	25,00%	23,40%	20,90%	16,42%
En pourcentage du PIB	4,00%	4,30%	4,00%	3,20%	3,20%	3,90%	4,30%	3,94%	2,80%
Régime particulier									
Coût (en milliards fcfa)	137,4	154,9	218	260	296	212,1	158	206,39	531,0
En pourcentage des recettes fiscales	10,10%	10,40%	14,00%	14,00%	16,00%	11,00%	6,20%	10,71%	20,70%
	1,50%	1,60%	2,00%	2,00%	2,50%	1,70%	1,14%	2,02%	3,50%
Total									
Coût (en milliards fcfa)	534,1	579	648	663	677	709,1	750,3	846,09	952
En pourcentage des recettes fiscales	39,2%	40,90%	40,40%	37,00%	36,70%	36%	29,60%	31,69%	37,10%
En pourcentage du PIB	6,00%	5,90%	6,20%	5,90%	5,70%	5,5 0%	5,40%	5,40%	6,20%

Source : DGID&DGD

Dès lors, il revient à l'autorité administrative, en collaboration avec les multiples acteurs socioéconomiques, y compris les contribuables, d'élaborer un processus, une méthode d'imposition équitable, prenant en considération les particularités des diverses localités des régions profondes afin de répartir la charge de l'impôt de façon plus juste, plus équilibrée, plus transparente, et de la façon la plus simple possible.

Ainsi, en 2017 il a été enregistré dans la mise en œuvre du Programme Sénégal Emergent (PSE) au titre des investissements privés réalisés un montant de 57 millions d'euros ; et celui-ci est passé en 2022 à 145 millions d'euros. Parallèlement, les investissements directs étrangers se chiffraient à 532 millions de dollars américains en 2017, à 1 milliard en 2022 (Echosfinances, loi des finances 2024).

Cependant, faute de publication des données fiscales, il nous est quasiment impossible de produire des montants chiffrés relatifs aux dépenses fiscales. Or, il est évident que les dépenses fiscales nuisent gravement au budget de l'État, et proviennent principalement des incitations fiscales. D'ailleurs, ce qui justifie le cri d'alarme de l'ordre national des experts du Sénégal (ONES) lors des Rencontres fiscales tenues le 1^{er} juillet 2024. À cet effet, les experts ont

réclamé l'évaluation du dispositif de l'incitation fiscale qui fait suite à la grande réforme du code général des impôts, où il a été question de rationaliser les dépenses fiscales. En fait, les textes et les statuts, qui contenaient des mesures incitatives, étaient trop dispersés. Il y avait un besoin de regrouper ces textes dans le souci de permettre à tout contribuable qui remplit les conditions de pouvoir en bénéficier. Mais depuis que ce dispositif est mis en place en 2012, il n'a pas encore fait l'objet d'une évaluation (Gomis 2024).

Ces Rencontres fiscales avaient comme thème : « Evaluation du dispositif d'incitation fiscale au Sénégal. » Car, douze années après, une évaluation de ce dispositif s'impose pour déterminer les aspects positifs, et en répertorier les failles.

Ainsi, en 2013, le coût des dépenses fiscales s'évaluaient à 534,1 milliards de francs cfa, soit 7,8% du PIB, alors qu'en 2021, le coût était estimé à 952 milliards. Ce montant constitue un coût extrêmement élevé en termes de dépenses fiscales, d'où la nécessité d'une évaluation profonde et exhaustive.

5. Les différents mécanismes d'incitation fiscale mis en place au Sénégal

La promotion de l'investissement, l'attractivité du climat des affaires, la compétitivité de nos entreprises furent des décennies durant une préoccupation majeure des pouvoirs publics de notre pays. À cela, se sont ajoutés d'autres principes, notamment celui de l'équité fiscale qui vient garnir tout un arsenal de mesures fiscales incitatives dont l'unique finalité est d'encourager, de faciliter, de soutenir l'implantation et l'épanouissement de structures nationales et internationales.

Ainsi, le dispositif mis en place a régulièrement été amélioré, et réadapté en fonction des nouveaux défis et enjeux qui s'imposaient, dont l'impérative nécessité est de promouvoir une réelle équité fiscale et de booster tout le secteur privé vecteur de développement et soutien de l'activité économique dans sa globalité. Il est à remarquer que nos pouvoirs publics s'appuient énormément sur les ressources fiscales et douanières afin de matérialiser la politique économique définie ; un tel fait justifie amplement le choix d'accorder une largesse fiscale à ces potentiels contribuables pourvoyeurs d'emplois.

À cet effet, les corrections apportées par le législateur Sénégalais en matière d'équité, d'attractivité, de compétitivité, de simplicité évoquent l'intérêt et le crédit portés à l'égard des flux financiers étrangers, susceptibles de soutenir notre économie.

Toutefois, il serait désagréable, voire dommageable au trésor public que les initiatives incitatives censées redonner un nouveau souffle à l'économie, et à la création de nouveaux projets d'envergure se traduisent par une baisse des ressources de l'État préjudiciable aux contribuables, et aux finances publiques. D'où un suivi méticuleux, un chiffrage des dépenses fiscales, accompagnés d'études annuelles et bien élaborées portant sur les répercussions (l'impact) de cette politique interventionniste ; sans nullement omettre toute une série d'embarras, de tracas, d'obstacles capable d'enfreindre sa bonne mise en œuvre.

De plus, il est certain que l'environnement des affaires peut fortement être assujéti à la politique fiscale élaborée par nos gouvernants permettant d'insuffler énormément de liquidités par le biais d'une politique fiscale propice à la création d'emplois, à l'accroissement de montants, source d'investissement, et primordial pour soutenir l'économie nationale balbutiante. Ainsi, nous évoquerons la vieille politique d'incitation longtemps initiée, puis nous mettrons en lumière le droit commun incitatif.

5.1 Une politique d'incitation assez ancienne et diversifiée

Plusieurs tentatives de définition de zones franches ont été soumises parmi lesquelles nous retenons entre autres celle de Bost pour qui : « *Le terme de "zone franche" peut être défini comme un périmètre de taille variable, dans lequel les entreprises agréées sont soustraites au*

régime commun en vigueur dans le pays d'accueil, principalement dans les domaines douanier et fiscal. En contrepartie de ce manque à gagner, les États attendent de ces entreprises qu'elles élèvent leur niveau d'exportations nationales, qu'elles créent de nombreux emplois, et qu'elles contribuent à la diversification de l'économie par l'avènement de nouvelles filières d'activités.»

À l'instar de nombreux pays, du monde, le Sénégal dès les années 1970, s'est rapidement lancé dans une politique de séduction économique dont les objectifs clairement affichés peuvent se résumer à la promotion de l'investissement clairement formulés par Bost.

Ainsi, plusieurs mesures fiscales et douanières ont été mises en place depuis les années 1970 afin de créer un dispositif incitatif à l'investissement, à la création d'emplois, à la dynamisation de l'économie en vue de propulser notre pays vers la voie du développement.

Il est remarquable, dès le départ, que nos autorités évitaient de créer des distorsions entre les contribuables en levant toutes formes de restrictions aux investisseurs privés nationaux qui remplissaient les conditions qui édictaient par celles-ci. Même si l'équité fiscale ne revêtait pas forcément un caractère de primauté absolue comme de nos jours, le législateur, en référence à l'article 13 de la DDHC, s'attachait déjà au respect de ce principe, à l'image de celui d'efficacité.

On retiendra que le Sénégal fût donc l'un des premiers États subsahariens à légiférer pour une politique incitative, bien qu'il ait fallu attendre les années 1990 et 2000 pour assister à une réelle envolée des autres États de la sous-région, comme l'affirmait Bost : *« L'envolée spectaculaire des exportations de la zone franche Mauricienne au cours de la décennie 1980 (600 entreprises agréées et 90 000 emplois en 1990) a fortement marqué les esprits, au point d'entraîner une véritable frénésie législative au cours des années 1990 et 2000. Les pays dotés d'un régime de zone franche se multiplient alors à l'échelle du continent, tout particulièrement en Afrique de l'Ouest : Togo et Cap vert (1989) ; Mali et Nigéria (1991) ; Ghana (1995) ; Gambie et Mauritanie (2002) ; Côte d'Ivoire (2004) ; Bénin (2005). En 2011, onze pays Ouest Africains disposent d'un régime de zone franche. »*

De ce fait, la plupart des États ayant opté pour cette politique fiscalement généreuse l'astreignent à des conditions d'agrément dont l'exportation des biens produits par ces entreprises devient un critère de base fort nécessaire à une économie comme la nôtre. À cela s'ajoute le choix de l'activité économique (branche ou secteur d'activité) ciblé afin de concourir à élargir, à varier la contexture de notre économie, ce qui, à notre entendement, n'est point une distorsion et n'entrave nullement le principe d'équité fiscale.

Cet interventionnisme fiscal a été pratiquement perpétué par les différents régimes politiques qui se sont succédé, dont l'ambitieuse finalité est quasiment restée inchangée. D'ailleurs, c'est sûrement dans ce sillage que la zone économique spéciale a encore été créée en vue de corriger certainement des manquements, des iniquités constatées dans le fonctionnement de la précédente zone franche, ou ces points francs.

Auparavant, plusieurs tentatives de réformes de moindre envergure avaient été entreprises, et ont atteint leur apogée avec la réforme de 2013 qui aspirait non seulement à rétablir l'équité fiscale, mais à relancer l'activité économique par le biais de l'investissement privé. Dès lors, il convenait grandement d'améliorer l'environnement des affaires en prenant en compte la rentabilité des administrations, ainsi que la qualité des prestations rendues par ces dernières.

Dans la même mouvance, une réelle politique de dématérialisation des procédures administratives a été enclenchée ; cette innovation fiscale indique sans faille la détermination de l'autorité compétente à user de l'outil fiscal comme élément de croissance économique, un impôt réparti de manière équitable, vecteur de développement.

Dans la même mouvance, une réelle politique de dématérialisation des procédures administratives a été enclenchée, cette innovation fiscale indique sans faille la détermination de

l'autorité compétente à user de l'outil fiscal comme élément de croissance économique, un impôt réparti de manière équitable, vecteur de développement.

Ainsi, cette nouvelle politique de charme économique en cours d'exécution est tablée sur une hausse des « *investissements privés réalisés dans les Zones Economiques Spéciales (ZES) de 57 millions d'euros en 2017 à 145 millions d'euros en 2022, et de manière globale, les investissements directs étrangers de 532 millions de dollars américains en 2017 à 1 milliard en 2022.* » Nos pouvoirs publics ont réellement déployé tout un arsenal logistique, financier, réglementaire afin d'adapter notre système fiscal aux enjeux de la course effrénée vers l'industrialisation qui s'impose à nous, tout en misant sur un accroissement des recettes fiscales et un élargissement de la base d'imposition.

5.2 Les incitations fiscales et manipulations des comportements

L'époque moderne a vu nos sociétés s'articuler autour d'un État fort, qui définit naturellement la politique économique, sociale, fiscale à dérouler. Ainsi, à travers l'action gouvernementale, celui-ci détermine et oriente toutes les formes de décisions d'investissement efficaces, équitables afin de rendre attractif notre pays. À cet effet, au nom du principe d'équité, l'interventionnisme fiscal peut bien être cautionné, malgré le caractère impératif de l'égalité devant les charges publiques.

Certes, le paradoxe peut être frappant vu le rôle impérial qu'incarne l'impôt dans le budget de nos États ; renoncer à des recettes fiscales par le biais d'un management conçu et décidé conduit naturellement à un manque à gagner notoire pour nos États subsahariens.

Cependant, compte tenu de certaines spécificités territoriales ou de la nature de certains contribuables, voire de la particularité du ou des secteurs de l'activité économique, cet interventionnisme se justifie amplement lorsqu'il s'agit de rétablir ou d'asseoir l'équité fiscale ; d'où la pertinence de ce raisonnement selon lequel : « *Les inégalités fiscales seraient donc le moyen de rendre une équité économique* ». À cet effet, la discrimination positive longtemps constatée dans les économies des pays occidentaux s'épanouit aisément dans la plupart des États subsahariens, considérée à tort ou à raison comme la méthode miracle capable de relancer nos économies, ou un pan de cette économie ; mieux, de propulser le pays vers la voie de l'émergence conformément aux propos de certaines de nos autorités faisant allusion à la nouvelle Zone Economique Spéciale Intégrée de Diamniadio.

Dans ce contexte, les régimes dérogatoires vont prospérer des années durant dans beaucoup de nos États, car, dans l'entendement de nos autorités, à l'heure actuelle, seuls les régimes dérogatoires par le biais de l'interventionnisme fiscal sont susceptibles de dompter et de résoudre cette situation de marasme économique qui sévit et perdure depuis des décennies.

Voilà le rôle nouveau concédé, infligé ou magnifié à l'impôt dès le crépuscule du XX^e siècle, et qui rayonne naturellement dans nos États à l'aube du XXI^e siècle.

Une telle analyse fait de nos jours de l'impôt ou de l'outil fiscal un facteur déterminant dans la politique économique actuelle de nos États, affectant de surcroît le comportement du contribuable en fonction des mesures incitatives auxquelles il s'identifie ; sans omettre les nombreuses conséquences sur l'activité économique. Cependant, il est à souligner d'une part que le législateur n'a nullement l'intention de concevoir des textes discriminatoires à l'endroit des acteurs économiques dont la conséquence serait d'altérer le jeu de la concurrence ; d'autre part, que, par essence, l'impôt n'a pas vocation à créer des actes discriminatoires sans justification préalable.

6. Les limites des mesures fiscales incitatives

Les louanges relatives au principe de neutralité fiscale sont fortement écorchées par des dispositions législatives qui tendent à privilégier une politique interventionniste plus ou moins ciblée conformément à la volonté du législateur, en fonction des domaines prioritaires qu'il s'assigne.

Ainsi, cette politique incitative est censée, dans une approche harmonieuse, promouvoir le développement économique d'un secteur d'activité déterminé ou d'un territoire ciblé afin d'établir ou de restaurer une équité fiscale nécessaire. Cette pratique fiscale, assez ancienne dans notre système, considérée d'intérêt général, est davantage soucieuse de réparer une iniquité au regard du législateur, que de veiller à l'applicabilité d'une égalité fiscale.

Pour autant, un malaise béant demeure en ce sens que cette pause fiscale observée chez certains contribuables pour des raisons diverses, objectives et équitables, affecte gravement d'autres contribuables, sans omettre bien entendu le manque à gagner colossal en termes de recettes pour nos États subsahariens. Autrement dit, l'absence de données nettement chiffrables, ces effets dommageables interpellent sur le tandem (le rapport) du coût et des avantages qu'exigent ces mesures dérogatoires. À cet effet, il conviendra de relativiser l'apport de l'outil fiscal, et de s'attaquer au recours à la planification fiscale agressive.

6.1 La fiscalité, un élément peu déterminant

Le constat est sans appel depuis la mise en place du Plan Sénégal Emergent (PSE), notre pays a enregistré de réelles avancées par rapport aux IDE. Ces flux issus des investissements directs étrangers en provenance directs de la France représentaient plus de 40% du total. Ils sont passés de 3772 millions Usd en 2016 à 4858 millions Usd en 2017. Ces IDE émis par la France ont subi une augmentation de plus de 9% soit, la somme de 5304 millions Usd entre 2017 et 2018. Cependant, pour bon nombre d'économistes, ces flux d'investissements directs étrangers enregistrés par le Sénégal demeurent insuffisants, vu le faible taux de 2,8% du PIB constaté de la période de 2014 à 2018.

Donc, ce gigantesque projet est un facteur d'une croissance annuelle du produit intérieur brut (PIB) d'environ 6 à 7% ; ralenti par la crise sanitaire de Mars 2020. Ces résultats forts appréciés par le gouvernement sont la résultante de la réforme de la politique fiscale appliquée à partir de 2013. Justement, une telle stratégie corrobore cette analyse du Professeur Monnier pour qui : « *L'interventionnisme fiscal est pratiqué, de manière agressive, depuis très longtemps, mais il a surtout une vocation économique et sociale. Dans la période récente, les incitations fiscales sont de plus en plus utilisées pour décourager les activités nuisibles ou encourager les activités socialement appréciées de manière positive.* »

Ainsi, à l'instar de la plupart des États subsahariens, le Sénégal s'identifie largement à cette politique décrite par le professeur Monnier, même si le principe d'équité fiscale peut s'ajouter parmi ces raisons diverses comme nous l'avons précédemment évoqué. Malheureusement, abstraction faites à leurs coûts exorbitants, les incitations fiscales produisent une concurrence déloyale, presque malsaine, aux conséquences dommageables pour la plupart de nos budgets nationaux mal lotis, et en perpétuelle quête de ressources additionnelles. À cet égard, dans une étude de l'OCDE (2013), ces experts s'alarment sur l'efficacité réelle de ces politiques d'incitations qui peuvent s'avérer contre-productives, nuisibles pour nos recettes.

La véracité de cette analyse témoigne du constat effroyable que restitue la réalité du terrain sans aucune forme d'exagération, sachant qu'un tel fait peut déstabiliser nos économies fragiles et chancelantes ; d'où une sérieuse mise en garde de leur suivi et encadrement. Pourtant, dans la même lancée, ces experts de l'Ocde précédemment cités démontrent que ces séries d'amnisties fiscales ne constituent guère un élément déterminant, fondamental dans le cadre de l'investissement direct étranger.

Pour dire, les incitations fiscales n'assurent pas pour autant l'attractivité du territoire donné, ou ne sont point synonymes d'afflux massifs de capitaux étrangers. « *Les incitations se classaient*

onzième sur les douze facteurs motivant le choix d'un lieu d'investissement dans une enquête auprès de 7 000 entreprises de 19 pays africains (ONUDI 2011). Les dernières enquêtes de motivation des investisseurs réalisées en Tanzanie, au Rwanda, en Ouganda et au Burundi montrent que plus de 90% des investisseurs auraient procédé à leurs investissements même en l'absence d'incitations (Banque mondiale 2013). »

Une autre inquiétude renvoie à la durée exacte des amnisties fiscales accordées à ces entreprises bénéficiaires de ces régimes. Traditionnellement, ces régimes dérogatoires doivent être temporaires, c'est-à-dire établis pour une durée limitée dans le temps ; n'empêche, le risque est de les voir s'allonger pour une durée illimitée, accompagnée d'une série de réformes qui crée non seulement une insécurité juridique pour ces entreprises, mais aussi rend illisible et ambiguë cette superposition continuelle de mesures incitatives.

En outre, beaucoup d'États de la sous-région ont connu une instabilité politique qui a dangereusement affectée le climat économique. Fort heureusement, au Sénégal ces rebondissements politiques ne sont pas trop dommageables, vu les lendemains apaisés des élections ; cependant, les changements de régime politiques s'identifient à la mise en place de nouveaux systèmes fiscaux, de réformes d'envergure relative en fonction des objectifs déclinés pareils à la transparence fiscale, à l'efficacité, à l'efficience, à la simplicité, et surtout à l'équité. Justement, ces refontes ou modifications du CGI ne peuvent être propices au développement d'un cadre harmonieux de promotion à l'investissement. Ces multinationales sont friandes de stabilité autant politique, sociale qu'économique, et assez sceptique à d'éternelles retouches des dispositions préalablement initiées même pour rétablir une forme d'équité ; sauf si celle-ci leur est profitable.

C'est ce que corrobore les propos du Professeur Diarra Eloi (2015) affirmant que : *« les différents pouvoirs qui se sont succédé n'ont jamais eu la même approche, la même vision de l'outil fiscal. Et pour cause ! Ces pouvoirs se sont toujours combattus ou se sont présentés aux électeurs avec des programmes tellement opposés ! Aux discontinuités politiques correspondent des discontinuités fiscales dont l'effet est de rendre les politiques fiscales illisibles. »*

Dans cette série de pessimisme due aux amnisties fiscales, nous déplorons d'une part le transfert de la charge fiscale vers d'autres contribuables ; d'autre part, l'absence de transparence constatée aussi bien du côté de l'État que des entreprises bénéficiaires.

En effet, ce manque à gagner est si considérable que nos gouvernants sont contraints de trouver par tout moyen des recettes additionnelles permettant de faire face aux défis de la demande sociale de tout bord. Ainsi, il n'est pas exclu de constater à défaut d'un élargissement de la base imposable, un rehaussement incompréhensible des montants à liquider qui surchargent davantage le fardeau fiscal du contribuable déjà assez pesant. Or, l'une des règles de base s'appuie sur un système censé corriger des iniquités, et rétablir la confiance des contribuables à l'égard de son administration.

D'où, l'urgence d'inviter l'autorité à une réflexion approfondie avec ses différents partenaires. Ce que semble confirmer Masters (2006) évoquant le *coût économique des ajustements budgétaires*, il défendait que : *« Soit, les contribuables paient davantage d'impôts pour compenser les pertes de recettes fiscales dues aux incitations, soit l'État a recours à d'autres formes (coûteuses) de financement. »*

Un autre aspect moins réjouissant renvoie à la défaillance de transparence de la part des deux parties : l'État et les entreprises bénéficiaires. Comme précédemment évoqué, il est quasiment impossible à notre État, et par extension à ceux de la sous-région de dresser annuellement un bilan exhaustif et précis du coût de ses amnisties fiscales sur les recettes ; et de leurs réels impacts sur nos économies à perfusion. À ce titre, les raisons explicatives varient de la complexité ou la technicité des certaines opérations, voire du système de prélèvements, ou de

recouvrement mis en place ; au défaut de moyens d'encadrement, d'accompagnement, de suivi, de technologies, et d'effectifs suffisants et qualifiés.

Donc, les raisons justificatives de ce manque de transparence font légion, à cela il faudrait y ajouter l'absence notoire de volonté politique de nos autorités, et de défaut de conception de certains programmes (des programmes très mal ficelés) de manière unilatérale, sans aucune forme de concertation, d'échanges avec les différents partenaires ; conduisent inéluctablement de façon involontaire, voir inconsciente, à la création d'un système ambiguë, complexe, inefficace, discriminatoire, et inéquitable.

Par contre, du côté des contribuables (les entreprises bénéficiaires), subsiste une crainte palpable, visible en ce sens que l'administration fiscale les soupçonne d'absence de transparence dans la pratique et les déclarations soumises. Il n'est pas rare que des cas de manœuvres ou de manipulations incompréhensibles et indécentes soient relevés de la part de ses entreprises bénéficiaires qu'elles soient multinationales, ou locales. Pourtant, ces dernières profitent des avantages significatifs, elles sont logées dans un régime dérogatoire, avec une pression fiscale très allégée ; curieusement malgré leur ferme engagement afin de bénéficier de cet agrément, d'aucunes s'adonnent vaillamment à des agissements malencontreux.

Toutefois, dans une tonalité moins mordante, disons plus douce, mais pas moins pertinent, le rapport rendu par l'Institut Messine (mars 2015) abonde largement dans ce contexte, relativisant l'impérative nécessité de se livrer à des politiques d'amnisties fiscales, qui font malheureusement légion dans les pays subsahariens entraînant des conséquences financières difficilement chiffrables, et désorientant nos économies fragiles par l'influence du comportement des entreprises. Ces révélations issues d'études empiriques, attestées par des experts internationaux, devraient normalement servir de levier, de déclencheurs pour nos gouvernements avides de ces politiques qui tardent encore à prendre conscience de leurs réels concours au développement de nos États. Tel en atteste la défunte zone franche industrielle de Dakar (ZFID) ; sans omettre les différents points francs disséminés dans le pays.

6.2 Le recours à des stratégies fiscales agressives

Les recettes fiscales pour les États comme les nôtres représentent des revenus non négligeables pour la réalisation des infrastructures et des politiques économiques et sociales. À ce titre, l'outil fiscal demeure encore un élément indispensable pour l'atteinte des objectifs assignés ; pour cela, la création d'un système fiscal équitable, efficace, transparent... est primordial pour la mobilisation des ressources partout sur l'échiquier national.

Nous admettons que de tout système fiscal n'est pas forcément parfait ; mais le constat est flagrant que les systèmes fiscaux des pays subsahariens dont le nôtre présente des insuffisances graves par rapport à la fuite des capitaux, ce qui est fortement préjudiciable à nos recettes.

À cet effet, la fuite des capitaux peut être appréhendée comme le rapatriement voilé de fonds normalement imposable au Sénégal ou dans le pays d'origine ; mais soustrait de manière illicite et intentionnelle par des personnes physiques ou morales (les multinationales).

Ainsi, ces pratiques frauduleuses, cette évasion de capitaux nationaux, n'est pas la seule résultante de cette politique d'exonérations fiscales accordées à certaines entreprises, car multiples sont les multinationales qui s'adonnent à de telles manœuvres par le biais des transferts, des frais de siège... ; ce qui cause de graves distorsions au système.

Ces allégations décrivent un sadisme rationnel dont l'ultime finalité demeure la cupidité immorale et sarcastique de ses grands groupes qui méprisent éthique et équité fiscale, quasiment préjudiciable aux États subsahariens.

Ainsi, la démarche reste complexe pour la plupart des contribuables, mais si simple à leur égard. À cet effet, l'immense problème réside dans les prix de transfert à savoir l'externalisation (la délocalisation) de la base d'imposition dont le contrôle doit impérativement être une priorité à

l'échelle internationale, gage d'une fiscalité cohérente, transparente, et équitable pour le contribuable.

D'autre part, loin du crédit familial savamment orchestré, l'autre technique pas moins ingénieuse consiste à la cession à titre onéreux de biens et services entre la filiale et sa mère. Cette dernière, toujours implantée dans un État à fiscalité souple, va céder à sa fille qui réside dans l'un de nos États subsahariens des services (brevets, licences, marques...) à des coûts excessifs, exagérés. Au finish, les résultats sont identiques, à savoir si nos États perdent des recettes fiscales colossales au profit de ces multinationales dont la recherche du profit reste démesurée. Ce qui porte sérieusement atteinte au principe d'équité fiscale.

C'est sans doute dans ce sillage que Gabriel Zucman suggérait : *« de partir des profits mondiaux consolidés, qui eux ne sont pas manipulables ; ensuite, trouver une clé de répartition entre ces pays. Une clé de répartition très simple c'est de répartir proportionnellement là où les ventes sont faites...Ce système mettrait un terme au scandale de la manipulation des prix de transfert. »*

Une telle proposition de solution est cohérente, et semble efficace à partir du moment où les consommateurs résident en Afrique subsaharienne et non dans les États à fiscalité privilégiée, non plus en Europe ; dans ce cas, il est improbable, voire illusoire que ces multinationales puissent déplacer l'ensemble de leurs consommateurs résidant en Afrique subsaharienne en Europe ou dans ces États où ils sont quasiment amnistiés d'imposition. Voici donc, une approche qui rendrait notre ou nos systèmes plus équitables, et nos ressources profitables à nos États.

Dans le même sillage, un problème pas moins important qui se solde par d'énormes pertes en termes de recettes fiscales pour nos États subsahariens demeurent les éternelles conventions fiscales qu'elles s'accordent avec les États Européens dont l'objectif premier est d'éviter la double imposition, et de favoriser les flux massifs d'investissement en provenance de ces États. Justement, la problématique de ces conventions demeure dans la renonciation des droits de lever l'impôt dans nos États, au profit des pays Européens ; en contrepartie de l'investissement de leurs multinationales.

Dès lors, nos gouvernants en complicité avec nos administrations fiscales devraient revoir nos méthodes de négociations de ces conventions afin de compenser, corriger, de rendre plus équitable ces échanges entre partenaires dans l'intérêt de nos États ainsi que des contribuables. Restreindre les conventions quasiment à la vision d'attirer davantage d'investisseurs s'apparente à un manque cruel d'ambition de la part de nos gouvernants, en ce sens que : *« le rôle des conventions fiscales est insignifiant comparé à certaines mesures que les pays en développement pourraient prendre afin d'améliorer les bases de l'investissement, telles que l'application de lois robustes et la mise en place d'une administration efficace. »*

Au demeurant, il était judicieux de s'interroger au préalable de l'opportunité et de la rentabilité de ses conventions pour nos États ? Par comparaison, évaluer les coûts par rapport aux avantages, œuvrer à une parfaite équité de la répartition des produits, s'assurer du respect de règlement qui régit les négociations de ces conventions ; voilà des interrogations indispensables pour se prémunir d'éventuels accords déséquilibrés et à tous azimuts, à l'image de ceux paraphés avec la France, et bien d'autres États qui se voient exonérés d'IS sur les produits (les dividendes) de ses multinationales au taux de 60% afin d'éviter la double imposition.

Même si le principe de réciprocité prévaut, n'empêche le déséquilibre est manifeste, l'iniquité criarde, et les pertes fiscales pour notre pays restent énormes. Mais, plus surprenant et déconcertant est sans doute les accords signés avec l'île Maurice, et tout dernièrement le Luxembourg ; en ce sens que ces États sont souvent indexés de s'adonner à une fiscalité extrêmement avantageuse aux multinationales qui y élisent domicile fiscal.

À ce titre, nous saluons le pragmatisme et l'efficacité de l'État Rwandais qui ait parvenu en 2013 à renégocier la convention fiscale la liant à l'île Maurice ; et de surcroît *« est parvenu à*

cinq réussites importantes qui ont permis de rétablir le droit du Rwanda d'imposer les chantiers de construction, les services aux entreprises et les paiements d'intérêts et de redevances. »

Ainsi, le Rwanda de Paul Kagamé a dévoilé à la face du monde que les conventions fiscales ne constituent guère une fatalité ; seule la volonté politique, l'amour pour sa nation et pour son peuple, une audace positive remarquable ; à cela s'y ajoute la transparence ainsi que le rétablissement de l'équité fiscale justifie sans doute l'attitude vaillante de cette nation qui mérite amplement respect et considération de la part des États subsahariens.

D'où notre interrogation à savoir : pourquoi les autres États subsahariens ne se sont point inspirés du Rwanda afin de résoudre ces distorsions et restaurer l'équité ? Quels sont les objectifs de nos autorités à travers ces conventions ? Et de quelle manière les dissuader de s'engager dans ces processus quasiment improductifs pour nos États et pour les contribuables ? D'ailleurs, c'est sous la mise en garde du FMI à l'égard des États subsahariens que nous bouclerons cette analyse ; lorsqu'il écrivait : *« Le recours au réseau de conventions fiscales dans le but de réduire le paiement d'impôts (...) représente un problème majeur pour de nombreux pays en développement, qui feraient bien de signer des conventions avec la plus grande prudence. »*

7. Conclusion

En somme, nous constatons que le choix des autorités de certains États subsahariens reste coriace, en ce sens qu'elles sont obnubilées par le challenge de créer suffisamment d'emplois pour une jeunesse de plus en plus ambitieuse et offensive ; et de surcroît s'inscrire dans une optique de redresser une économie totalement désarticulée et extravertie. Même si, dans une certaine mesure, nous comprenons cette politique fiscale d'iniquité en raison des enjeux politico-économiques, voire socio-culturels ; malheureusement, nos gouvernants doivent revoir cette largesse fiscale largement profitable à ces entreprises bénéficiaires, sans pour autant mesurer avec certitude la contrepartie attendue.

Pourtant, plusieurs États parviennent à attirer davantage d'investisseurs étrangers sans pour autant s'acharner dans des politiques de discrimination fiscales qui réduisent considérablement les recettes de nos États. Il n'est guère difficile de comprendre les énormes préoccupations de nos autorités à créer des conditions propices à l'épanouissement de l'activité économique par le biais de l'investissement interne ou en provenance de l'étranger ; à réduire considérablement le taux de chômage, à promouvoir de nouvelles stratégies de développement ; n'empêche, les nombreux échecs répertoriés et constatés depuis le siècle dernier doivent pouvoir refroidir nos États subsahariens.

Pour l'heure, les résultats ont été plus que mitigés, à l'image de la zone franche industrielle de Dakar. Et comme si l'unique finalité aux soucis économiques réside dans ces immenses programmes de favoritisme fiscal, à l'image d'une baguette magique, nos autorités continuent de s'adonner à cœur vaillant à cet exercice extrêmement périlleux pour nos finances.

Quoi qu'il en soit, vu le contexte économique mondial, vu la position géographique du Sénégal, vu les ressources naturelles dont dispose le pays, il n'est point nécessaire de se focaliser sur ses zones ou points francs avec tout son cortège d'incertitudes et de dispositions parfois inadaptées. En revanche, il serait judicieux de maintenir la politique de réformes sur le plan juridique et fiscal afin de favoriser un meilleur climat des affaires ; de façon plus conséquente, poursuivre la réduction de temps fourni pour les déclarations ; accélérer l'élargissement de l'assiette de l'impôt ; assouplir davantage l'imposition des PME/PMI dont le chiffre d'affaires est inférieur à 30 millions, revoir la taxation appliquée à l'entrepreneur individuel...

Toutes ces réformes s'accompagnent conséquemment par une lutte efficace contre l'érosion de la base d'imposition pratiquée par les multinationales par le biais de la fraude et de l'évasion ; le contrôle des prix de transfert ; la surveillance accrue des politiques d'optimisation fiscale

agressive appliquée par ces grandes entreprises aux capacités non soupçonnées ; ainsi que la digitalisation totale du système, et de surcroît exploiter le secteur du numérique en pleine expansion à travers de nouvelles dispositions ambitieuses et adéquates pour ne pas freiner son essor. Tout ce paquet de mesures, qui peut permettre de geler cette alléchante grâce fiscale, rendra notre système de prélèvements plus efficace et plus équitable, profitable aussi bien aux différents contribuables, qu'à l'État et son trésor public.

Références :

- (1). Baker R., (2008). Rapport d'information, Centre Américain pour la Politique Internationale (US Center for International Policy).
- (2). Bealeau Aurélien (2014), Les effets macroéconomiques des réformes fiscales et la théorie postkeynésienne de l'incidence, Université Paris1-Panthéon-Sorbonne, UFR sciences économiques, thèse pour le doctorat en sciences économiques, juillet 2014, 410 p.
- (3). Bonnet Victor (1877), « *La question des impôts : l'impôt progressif* », Revue des deux mondes (1829-1971), Troisième période, Vol. 24, n°2 (15 novembre 1877), pp. 437-453.
- (4). Bost F., (2011), Enjeux Ouest-Africains : les zones franches sont-elles utiles au développement ? n°04, Laboratoire de Géographie comparée des Suds et des Nords (GECKO, EA 375).
- (5). Bost François (2011), La Défense, Laboratoire de Géographie comparée des Suds et des Nords (Gecko, EA 375, EnjeuxOuest-Africains, Les zones franches sont-elles utiles au développement ? n° 04 novembre 2011.
- (6). Bouvier Michel, (2018), Le consentement de l'impôt : les mutations du citoyen-contribuable, Cahiers français, n°405, août 2018.
- (7). Brun Jean François, Chambas Gérard, Combes Jean Louis, « La politique fiscale agitée sur la croissance ? » Revue d'économie du développement, Persée, 1998, pp. 115-125.
- (8). Daher K., (2019), Les incitations fiscales, un outil à double tranchant, Le Commerce du levant, le magazine de l'économie, le 5 juillet 2019. www.lecommercedulevant.com/
- (9). Décret n° 2002-1009 du 08 octobre 2002portant transfert à l'agence nationale chargée de la promotion de l'investissement et des grands travaux ; abrogeant la loi 91-30 du 12 avril 1991 relative au statut des points francs, publié au journal officiel n° 6095 du samedi 5 avril 2003.
- (10). Deglaire E., (2017), Prix de transfert et optimisation fiscale internationale.
- (11). Diarra E., (2015), Les politiques fiscales en France, *Revue française des finances publiques*, n°129.
- (12). Dickinson B., (2013), Nersesyan N., Fiscalité et Développement : Principes pour améliorer la transparence et la gouvernance des incitations fiscales à l'investissement dans les pays en développement.
- (13). Echosfinances n°23 (2024), Editorial du ministère des finances et du budget, LFI de 2024, mars 2024.
- (14). Fauveau Gustave, (1864), Considérations mathématiques sur la théorie de l'impôt, French Edition, 1864.
- (15). Gérard Marcel, Valenduc Christian, (2007), « La politique fiscale sous contraintes », Reflets et perspectives de la vie économique 2007/1 (tome XLVI), pp. 173-192.
- (16). Gomis Justin, Le Quotidien, journal d'information en ligne, juillet 2024.

- (17). Grynspan Rebeca, Muchanga H. E. Albert, (2021), Guide sur les zones économiques spéciales en Afrique, vers une diversification économique à travers le continent, Conférence des Nations Unies sur le commerce et le développement(UNCTAD), DIAE/IA, mars 2021.
- (18). Kokke M., & Weyzig F., (2008), Stichting Onderzoek Multinationale Ondernemingen (SOMO) pour dire Centre de Recherche sur les Multinationales, document d'information sur la fiscalité et financement du développement.
- (19). Loi 2007-16 du 16 juillet 2007 portant création et fixant les règles d'organisation et de fonctionnement de la zone économique spéciale intégrée, adoptée le 19 février 2007; publié au journal officiel le 16 juin 2007, n°6351, pp. 2996-3007.
- (20). Loi n°74-06 du 22 avril 1974 portant création de son ex unique zone franche, implantée sur 650 ha à Mbao (15km) de Dakar. Loi n°95-34 du 29 décembre instituant le statut de l'entreprise franche d'exportation ; publié au journal officiel du 13 janvier 1996, n°5670, p 37-39.
- (21). Loi n°74-06 du 22 avril 1974 portant statut de la ZFID ; puis la loi n°95-34 du 29 décembre 1995 consacrait la mise en place du statut de la zone franche d'exportation. Ce référer au journal officiel n°6095 du samedi 05 avril 2003.
- (22). Masters A., (2006), Stratégies d'amélioration des systèmes d'incitations fiscales l'expérience de l'Afrique Australe, Institut multilatéral d'Afrique Tunis, Tunisie.
- (23). Ministère de l'économie et des finances de la république Française, (2019), Sénégal : indicateurs et conjonctures.
- (24). Monnier J., M., (2008), L'interventionnisme, *Les Cahiers français*, Centre d'économie de la Sorbonne UMR de la CNRS 8174 n°343, Université Paris1- Panthéon Sorbonne.
- (25). Moummi Ahmed (2012), La mobilisation des ressources fiscales et son impact sur les niveaux de vie des ménages : cas du Niger, Working Papers Series N°165, *African Development Bank*, Tunis, Tunisia, 2012.
- (26). Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), « Chapitre3. Renforcer la mobilisation des recettes fiscales pour soutenir l'émergence du Sénégal », dans : *Examen multidimensionnel du Sénégal. Volume 2. Analyse approfondie et recommandations*, sous la direction de l'organisation de coopération et de développement économiques (OCDE). Paris, Éditions de l'OCDE, « Les voies de développement », 2017, p. 87-124. URL : <https://www.cairn.info/examen-multidimensionnel-du-senegal-vol2--9789264287082-page-87.htm>
- (27). Oumarou M., (2020), L'Interventionnisme par les dépenses fiscales en droit public financier Camerounais, *International Multilingual Journal of science and technology (IMJST)*, vol. 5 Issue 7.
- (28). Parys V., Stefan and James, (2009), Why tax Incentives may be an Ineffective tool to encouraging investsement? – The role of investsement climate.
- (29). Rapport d'Actionaid pour les peuples solidaires (2016) : conventions fiscales-conventions inégales.
- (30). Rapport d'évaluation de projet du Fonds Africain de Développement (2019) : Projet d'appui institutionnel à la mobilisation des ressources et l'attractivité des investissements (PAIMRAI).
- (31). Rapport du ministère de l'économie des finances et du plan, Plan Sénégal Emergent (2018) : plan d'action prioritaire 2019-2023.
- (32). Rapport Fiscalité et Politiques Publiques (2015) : Peut-on vraiment orienter le comportement des entreprises par l'impôt ? Paris (CEFEP), mars 2015. www.institutmessine.fr

- (33). Smith Adam, (1776), Recherche sur la nature et les causes de la richesse des nations, W. Strahan and T. Cadell, Londres, mars 1776.
- (34). Zucman G., (2016), Le gros de l'économie, Myriam Mascarello journaliste à France 24, 2016. www.doc-du-juriste.com/droit-prive-et-contrat/droit-fiscal/