

La justice fiscale au Togo

Sasso Pagnou

Enseignant-Chercheur à l'Université de Kara (Togo)

Le Togo, tout comme les autres pays en voie de développement, n'est pas épargné par le phénomène d'« amplification des dépenses publiques »¹. Les dépenses de l'Etat togolais sont ainsi passées de 80 000 000 000 de francs CFA en 1975 à 832 678 700 000 en 2014. La couverture de ces dépenses exige une mobilisation équivalente des ressources publiques. Afin d'atteindre cet objectif, les autorités togolaises se tournent de plus en plus vers l'impôt comme en témoignent les nombreuses mesures prises, dans ce sens, dont la plus récente est la création de l'office togolais des recettes. Ce regain d'intérêt pour l'impôt, dans un pays où le système financier ne fonctionne pas selon les exigences de la démocratie libérale², ne manque pas de soulever la question de l'impôt juste. L'énoncé du problème exige un rappel de la définition de l'impôt et de ses rapports avec la notion de la justice.

Selon une définition classique attribuée à Gaston Jèze³, l'impôt est « *une prestation pécuniaire, requise des particuliers par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie, en vue de la couverture des charges publiques* ». La réquisition par voie d'autorité et sans contrepartie a souvent conféré à l'impôt un caractère de spoliation⁴ et, donc, d'injustice. Cet aspect de l'impôt occupe une place déterminante dans les causes des grandes révolutions et les grands textes révolutionnaires n'ont pas, dans ce sens, manqué de fixer des balises se présentant comme les jalons de la justice fiscale. L'article 13 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen (DDHC) de 1787 justifie l'impôt par les dépenses de l'administration, qu'elle soit civile ou militaire. Quant à l'article 14 du même texte, il donne le droit aux citoyens d'exercer directement ou par le biais de leurs représentants un contrôle sur l'usage de l'impôt. Dans le même sens, Jean Sans Terre d'Angleterre s'engageait⁵ à travers l'article 12 de la Magna Carta à ne plus lever d'impôt sans le consentement du Conseil commun du royaume. Ces textes ont guidé l'élaboration d'une théorie de la justice fiscale autour de deux principes que sont la nécessité et l'équité de l'impôt⁶. Le premier principe renvoie à l'utilité de

¹ Cf. Albert Jean-Luc et Saïdj Luc, *Finances publiques*, Dalloz, 2011, p. 211. Les auteurs lient ce phénomène à la « loi de Wagner » qui postule l'extension des besoins financiers de la puissance publique.

² Cf. Leroy Marc, *L'impôt, l'Etat et la société*, Economica, 2010, p. 146. Cf. aussi Bouvier Michel (sous la direction de), *La gestion de la dépense publique dans les pays de l'Afrique francophone subsaharienne*, D.G.C.I.D., 2004, p. 29. L'auteur relève la ressemblance théorique entre le modèle budgétaire en vigueur dans les pays francophone de l'Afrique de l'Ouest et le modèle français de l'ordonnance de 1959 et le non-respect de ce modèle dans la réalité. Il écrit dans ce sens : « *c'est une absence de modèle qui caractérise le fonctionnement budgétaire des pays de la zone, et ce par l'importance des pratiques en marge de tout modèle* ».

³ Cf. Négrin Olivier, « Une légende fiscale : la définition de l'impôt de Gaston Jèze », *Revue de droit public*, 2008, n°1, pp. 119 à 131.

⁴ Cf. Bastiat François, *Sophismes économiques*, Belles lettres, 2005 ; *Ce qu'on voit et ce qu'on ne voit pas*, Romillat, 2005.

⁵ L'engagement de Jean Sans Terre doit être, en fait, considéré comme une interdiction de lever l'impôt sans le consentement du Conseil du Royaume dans la mesure où la Magna Carta est présentée comme « une loi qui est au-dessus du Roi et même le Roi ne doit pas violer ».

⁶ Cf. Trosch Alain, « Recension : Les systèmes fiscaux », *Pyramides* [En ligne], 3 | 2001, mis en ligne le 30 septembre 2011, consulté le 26 décembre 2012. URL : <http://pyramides.revues.org/551>.

l'impôt, c'est-à-dire à son usage qui doit être conforme aux objectifs de l'impôt. Quant au second, il renvoie au partage de l'impôt devant être conforme aux exigences de l'égalité entre les citoyens et de la justice sociale. Les méthodes et techniques pour atteindre ces exigences sont deux sortes selon qu'elles se rattachent à la doctrine du bénéfice ou à celle des capacités contributives⁷. Selon ces deux principes, donc, un impôt juste est, avant tout, un impôt nécessaire et, ensuite, un impôt équivalent au bénéfice que tire le citoyen de l'Etat ou équivalent aux ressources du citoyen.

Dans les pays occidentaux où l'Etat fiscal s'est imposé⁸ et où les interventions de l'Etat passent, dans une large mesure, par la politique fiscale, le débat sur la nécessité ou l'utilité de l'impôt semble, quelque peu, dépassé. Il faut, aussi, noter que la recherche de l'équité à travers la doctrine du bénéfice et, surtout, celle des capacités contributives semble en déphasage avec les contraintes contemporaines, notamment, économiques et les nouvelles théories politico-philosophiques interdisant de réduire la justice à une absence d'inégalités et promouvant une notion de la justice axée sur la recherche de l'égalité des chances. La mise en œuvre de cette justice exige des investissements (dans le domaine social) qui ne sont possibles qu'avec la croissance économique. La croissance économique partagée supplante donc l'équité en tant que principe de la justice fiscale. C'est dans ce sens qu'il faudrait comprendre l'affirmation de Alain Madelin selon laquelle « la fiscalité la plus juste est une fiscalité pro-croissance »⁹.

Dans un contexte marqué par les exigences des objectifs du millénaire pour le développement (O.M.D), La croissance (partagée) doit aussi être adoptée au Togo comme un principe de la justice fiscale. Cette proposition repose sur les liens entre la fiscalité, la croissance et l'atteinte des OMD. Le principe peut être aussi déduit du Consensus de Monterrey¹⁰ rappelant la responsabilité de chaque pays de son développement et, surtout, la nécessité d'instaurer une fiscalité et une administration fiscale équitable et efficace. La réalisation des objectifs de développement exige nécessairement une forte mobilisation des ressources financières internes, principalement fiscales¹¹. Selon les nouvelles théories de la croissance ayant inspiré l'élaboration des OMD, la croissance économique est conditionnée par l'accumulation du capital de connaissances¹² et celle du capital humain¹³. Ces accumulations sont réalisées grâce aux investissements dans les domaines de la santé, de la formation et dans les infrastructures. Les dépenses dans ces domaines constituent des modalités de partage de la croissance.

L'évidence de l'importance de l'impôt pour le développement de chaque pays n'occulte en rien, dans le cadre d'un débat sur la justice fiscale, la question de la nécessité de l'impôt dans des pays où

⁷ Cf. J. -M. MONNIER, La justice fiscale entre tension et débats, Pouvoirs locaux, n°95, IV/2012, p. 54.

⁸ Cf. M. LEROY, op. cit., p. 103. Dans ces Etats, l'auteur relève que la fiscalité est permanente et porte sur l'ensemble du territoire et qu'elle repose sur une conceptualisation juridique et politique de la souveraineté. Ces Etats se différencient des Etats africains, notamment, le Togo où seule minime proportion des citoyens est imposée et où, du fait de la corruption, la fiscalité s'écarte de toute conceptualisation.

⁹ Cf. Interview de Alain Madelin par Marc Vignaud. L'interview est disponible à l'adresse suivante http://www.lepoint.fr/economie/alain-madelin-la-fiscalite-la-plus-juste-est-une-fiscalite-pro-croissance-29-11-2013-1763278_28.php

¹⁰ Nations Unies, Rapport de la Conférence internationale sur le financement du développement, Monterrey (Mexique), 18-22 mars 2002.

¹¹ Le Togo ne disposant pas d'énormes ressources minières, la crise économique internationale interdisant de continuer par compter sur l'aide publique au développement et le surendettement de l'Etat rendant défavorable le recours à l'emprunt, la fiscalité se présente comme le moyen le plus certain de mobilisation des ressources.

¹² Voir Modèle Romer

¹³ Voir Modèle Lucas

une grande partie de la population vit dessus du seuil de la pauvreté, l'offre des services public est faible et où les deniers publics ne sont pas suffisamment protégés. Il est alors nécessaire, lorsqu'est posée la question de la justice fiscale dans ce genre de pays dont fait partie le Togo de débattre préalablement de la nécessité de l'impôt.

La nécessité et le caractère pro-croissance de l'impôt seront alors retenus comme les principes de la justice fiscale. L'analyse du système fiscal togolais à l'aune de ces principes permet d'établir les liens entre la fiscalité et les évolutions actuelles de la justice tendant à une égalité de chances, d'une part, et l'environnement socioéconomique marquée par la crise économique et l'exigence d'atteinte des objectifs de développement, d'autre part. Cette analyse révèle la présence, dans les textes togolais, d'éléments justifiant le prélèvement fiscal et l'orientation de l'impôt vers les besoins de développement. Les faits laissent, cependant, soupçonner l'iniquité du prélèvement fiscal et un usage discutable de l'impôt. Ce contraste est mis en emphase par les deux grandes articulations de l'analyse comme l'indique les intitulés : une justice fiscale théoriquement étayée (I) et une justice fiscale pratiquement dévoyée (II).

I. Une justice fiscale théoriquement étayée.

Tout système fiscal juste repose sur la nécessité et l'équité de l'impôt. La nécessité de l'impôt renvoie aux objectifs de l'impôt qui le légitiment et le justifient. L'article 47 de la Constitution togolaise du 14 octobre 1992 résume ces objectifs en la couverture des charges publiques. L'histoire de l'impôt¹⁴ et celle des révolutions permettent d'entendre par « charges publiques », tout ce dont chaque citoyen, pris individuellement, ne peut se passer et qu'il ne peut assurer lui-même : la garantie de ses droits.

L'équité se présente, elle aussi, comme une notion difficile à cerner en raison des différentes conceptions possibles de la notion de justice à laquelle elle renvoie. On en distingue fondamentalement trois, à savoir la justice commutative, la justice distributive et la justice redistributive qui est orientée vers la justice sociale¹⁵. Cette forme de justice est instituée au Togo par l'article 1^{er} de la Constitution faisant du Togo un État social et se réalise, notamment, à travers la fiscalité.

La garantie des droits des citoyens (A) et la mise en œuvre d'une justice redistributive (B) paraissent dès lors comme les éléments de la justification théorique de l'impôt.

A. La nécessité du prélèvement fiscal.

Les discours tendant à prouver la nécessité de l'impôt cherchent essentiellement à démontrer la compatibilité entre l'impôt et la liberté, mieux, le renforcement de la liberté par l'impôt. Dans cette optique, deux conceptions de la liberté ont été développées : la conception de la liberté comme souveraineté et la conception de la liberté comme absence de contrainte¹⁶.

¹⁴ Cf. notamment à J.-E. COLLIARD et C. MONTIALOUX, Une brève histoire de l'impôt, Regards croisés sur l'économie, 2007/1, n°1, p.56-65.

¹⁵ Cf. M. BOUVIER, op. cit., p. 300.

¹⁶ Cf. A. BARILARI, Des rapports compliqués de la liberté et de l'impôt à travers des théories de l'impôt, in R. HERTZOG (Mélanges en l'honneur de), Réformes des Finances Publiques et Modernisation de l'Administration, Economica, 2011, p. 17 et suivant.

Selon la première conception, « *c'est seulement l'organisation sociale qui peut définir, créer et entretenir l'espace de liberté de l'individu et l'humanité même dans sa nature* »¹⁷. Cette conception s'inscrit dans la même logique que l'article 1^{er} de la Constitution togolaise du 14 octobre 1992 aux termes duquel « *la République Togolaise est un État de droit, laïc, démocratique et social* ». Il convient, de ce fait, de la choisir pour justifier l'existence de l'impôt. Par le passé, cette justification se limitait au maintien de la paix sociale. Elle s'étend aujourd'hui à l'atteinte des objectifs de développement, car il est de plus en plus admis que le degré de liberté de l'individu dépend du degré de développement de la société dans laquelle il vit. Ce développement est en grande partie financé par l'impôt¹⁸.

L'impôt se présente comme la ressource la plus adaptée à l'environnement économique national et international dans lequel évolue le Togo, le pays ne dispose pas d'énormes ressources naturelles, les règles de l'union économique et monétaire ouest africaine (UEMOA) et de l'organisation mondiale du commerce (OMC) limitant, par ailleurs, son intervention dans l'économie.

1. Un impôt nécessaire au maintien de la paix sociale.

La question de la nécessité de l'impôt est liée à celle de l'existence de l'État dans la mesure où la « communauté politique organisée », évoquée par Jèze et que sous-entend l'article 1^{er} de la Constitution togolaise du 14 octobre 1992 précité, renvoie à cette entité définie comme « *une communauté d'hommes, fixée sur un territoire propre et possédant une organisation d'où résulte pour le groupe envisagé dans ses rapports avec ses membres une puissance supérieure d'action, de commandement et de coercition* »¹⁹.

Justifier la nécessité de l'impôt par l'existence d'une « communauté politique organisée » ou de l'État revient à justifier cette nécessité par le rôle de l'État.

Selon le dictionnaire Larousse, l'adjectif nécessaire qualifie quelque chose « *dont on ne peut se passer* ». Dire donc du rôle de l'État qu'il est nécessaire, revient à affirmer et à mettre en évidence qu'on ne peut se passer de lui. Cela ne peut se faire sans évoquer l'incapacité des sociétés auxquelles l'État moderne a succédé d'assurer la paix sociale.

Dans son *Traité du gouvernement civil*, John Locke²⁰ évoque, à ce titre, l'« état de nature »²¹ et la « monarchie absolue ». Cet « état de nature » correspond à une société gouvernée par les « lois de la nature » où « *chacun a un pouvoir incontestable sur l'autre* »²². Cet état ne peut fonctionner sans provoquer l'anarchie.

Cette anarchie ne disparaît pas dans la monarchie absolue du fait de la confusion des pouvoirs dans les mains du Prince absolu.

¹⁷ Ibid, p. 18.

¹⁸ Voir A. BARILARI, op. cit., précité, p. 25.

¹⁹ R. CARRE DE MALBERG, Contribution à la théorie générale de l'État, t.1, Dalloz, 2004, p.7.

²⁰ Cf. J. LOCKE, Traité du gouvernement civil, 1690, Traduction française de David Mazel en 1795 à partir de la 5^e édition de Londres publiée en 1728.

²¹ Tel que décrit par J. Locke, cet « état de nature » se caractérise par l'absence de toute organisation sociale, de l'État.

²² J. LOCKE, op.cit., p. 20.

Les inconvénients de l'état de nature ne peuvent être évités, et donc la paix sociale assurée, que dans le cadre d'une société civile qui établit « *une certaine autorité publique et approuvée, à laquelle chaque membre de la société puisse appeler et avoir recours, pour des injures reçues, ou pour des disputes et des procès qui peuvent s'élever, et être obligés d'obéir* »²³. Cette exigence d'approbation de l'autorité publique par les membres de la société renvoie à l'institutionnalisation du pouvoir politique qui différencie l'autorité publique de la monarchie absolue de l'autorité publique de la société civile.

Le recours à cette autorité publique apparaît donc nécessaire à la sauvegarde de la paix sociale et à la garantie des libertés individuelles. Par ses activités, cette autorité occasionne des dépenses considérées comme étant d'intérêt général et dont l'exécution est en grande partie financée par l'impôt.

L'impôt apparaît dès lors comme le prix à payer pour avoir la paix, comme l'écrivait déjà Montesquieu²⁴. Cependant, ce prix « *se différencie de ceux qui s'établissent sur le marché* »²⁵.

Le paiement de ce prix, c'est-à-dire, de l'impôt, est le fondement du contrôle exercé sur les dirigeants par les représentants du peuple, du parlementarisme et donc de la démocratie²⁶. Ce fait est illustré, par exemple, par l'article 14 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen aux termes duquel « *tous les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs Représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée* ». A. Barilari et T. Brand confirment l'existence de ce lien en relevant une corrélation, du moins jusqu'à un certain seuil, entre la pression fiscale et l'indice de démocratie²⁷.

L'importance de la paix sociale et de la démocratie justifie donc que soit affectée, pour leur garantie, une quote-part du revenu de chaque citoyen. Ces deux notions ne constituent, en réalité, que quelques uns des *éléments qui définissent un degré de civilisation* et nécessitant de ce fait des « *financements publics* »²⁸. On compte parmi les autres éléments, des notions comme l'éducation, la culture, la recherche, la santé, la protection sociale (...) érigés, aujourd'hui par la communauté internationale en objectifs de développement à atteindre.

2. Un impôt répondant aux exigences de la solidarité nationale.

La justice redistributive associe « *étroitement la justice fiscale et la justice sociale* »²⁹. Cette forme de justice satisfait aux exigences de l'article 1^{er} de la Constitution togolaise faisant du Togo, un État démocratique et social. Elle se réalise, notamment, à travers l'équité fiscale.

²³ Ibid., p.59.

²⁴ MONTESQUIEU, L'Esprit des lois, Livre XIII, Chapitre 1^{er}.

²⁵ Cf. S. SALIN, L'arbitraire fiscal, Laffont, 1985.

²⁶ Voir sur cette question ARDENT (G.), Grandes études historiques, Fayard, 1972.

²⁷ Cf. A. BARILARI et T. BRAND, Le paradoxe de Montesquieu, De la corrélation entre l'importance des prélèvements obligatoires, le développement économique et social et le niveau de démocratie, RFFP, n° 108, octobre 2009, p. 133 et suiv.

²⁸ Cf. A. BARILARI, op. cit., p.25.

²⁹ M. BOUVIER, op.cit, p. 287.

L'équité fiscale est la « situation caractérisée par la juste répartition des contributions fiscales entre les contribuables »³⁰. Elle impose, de ce fait, un égal traitement fiscal des contribuables ayant les mêmes revenus et, a contrario, un traitement fiscal inégal des contribuables inégaux.

L'exigence d'un égal traitement des contribuables aux revenus identiques est respectée grâce à la mise en œuvre de l'équité horizontale.

Deux difficultés surviennent dans la mise en œuvre de cette équité. L'une est conceptuelle et l'autre technique.

Il faut relever, s'agissant de la première difficulté, que des contribuables ayant les mêmes revenus ne peuvent véritablement être dans des situations identiques que s'ils ont les mêmes goûts, ce qui n'est logiquement pas possible³¹. Rosen relève dans ce sens que « *les individus jouissant de capacités identiques ne se trouvent pas nécessairement à un même niveau d'utilité puisque les fonctions d'utilités des individus ne sont pas identiques et qu'elles dépendent également du temps qu'ils peuvent consacrer aux besoins* »³². Découle de cette différence de goûts, une différence d'imposition des mêmes niveaux de revenus.

S'ajoute à cette difficulté conceptuelle, une difficulté technique relative au choix des modalités de mise en œuvre de l'équité horizontale. Le choix doit être fait entre un taux unique et une différenciation des taux.

La différenciation des taux d'imposition consiste à appliquer des taux différents aux impôts indirects. L'application de différents taux, c'est-à-dire des taux faibles aux produits de première nécessité et des taux élevés aux produits de luxe, est souvent considérée comme favorable à l'équité dans la mesure elle permet la redistribution. Cette opinion est contestée par un certain nombre d'auteurs, notamment Atkinson³³ et Stiglitz³⁴. Ces auteurs relèvent, en effet, qu'un taux unique sur les impôts indirects répond le mieux aux exigences de l'équité horizontale lorsque des préférences non identiques existent entre des personnes ayant des ressources identiques. D'autres auteurs reprochent, plutôt, à la différenciation son immoralité. C'est le cas, notamment, de Fleurbaey³⁵ pour qui la discrimination des contribuables en fonction de leurs goûts et non de leurs besoins pose des problèmes d'éthique. Le débat sur la pertinence de ces deux techniques en tant qu'instrument de justice fiscale n'est donc pas tranché.

Dans la pratique, l'option pour l'une des deux modalités n'est souvent pas déterminée par des considérations d'équité, mais bien par celles d'efficacité de l'impôt.

Tout porte donc à croire que l'équité horizontale est une exigence subjective et relative. Elle est subjective du fait de la variation des goûts et des besoins des contribuables rendant difficile la

³⁰ Cf. G. GILBERT, Équité (fiscale) in PHILIP (L.) (Sous la direction de), Dictionnaire encyclopédique de finances publiques, t1, Economica, 1991, p.749.

³¹ Cf. GIBERT (G.), op. cit., p. 751.

³² Cf. H.S. ROSEN, An approach to the study of income, utility and horizontal Equity, Discussion paper, Princeton University, 1977.

³³Cf. A. B. ATKINSON, Horizontal Equity and the Distribution of the Tax Burden, in H.J. Aaron and M.J. Boskin (eds), The Economics of Taxation, ch.1, Brookings Institution, Washington DC, 3-18.

³⁴ Cf. J.E. STIGLITZ, Economics of Public Sector, Norton, New York, [ST] HJ141 S855, 1986.

³⁵ M. FLEURBAEY, Equal opportunity or equal social outcome? Economics and Philosophy, 1995.

définition de la notion de « situation identique » et relative parce qu'elle est souvent sacrifiée à l'autel du pragmatisme orienté vers l'efficacité de l'impôt. L'équité horizontale présente, de ce fait, une faible pertinence en tant qu'instrument de justice fiscale. C'est, sans doute, ce qui l'oppose fondamentalement à l'équité verticale exigeant de traiter différemment des contribuables inégaux.

La prise en compte des différences de revenus dans la répartition de la charge fiscale est une exigence de l'équité verticale qui « *précise les conditions du traitement fiscal inégal de contribuables inégaux du point de vue d'un critère fixé a priori* »³⁶.

Le choix de ce critère constitue la principale difficulté de la mise en œuvre de l'équité verticale. En effet, en dehors de la capitation qu'il faudrait, d'ailleurs, écarter du fait de son iniquité, l'équité verticale de l'impôt peut être recherchée soit à travers la proportionnalité de l'impôt ou sa progressivité.

L'impôt proportionnel est celui dont le « *montant représente une proportion constante de la base d'imposition* »³⁷. Il découle de l'application du principe simpliste de l'égalité devant l'impôt.

L'impôt progressif est celui qui « *croît plus que proportionnellement à la base d'imposition* »³⁸. Il se justifie par le fait que « *la capacité contributive d'un individu est inversement proportionnelle à l'utilité de ses revenus* »³⁹. Montesquieu évoquait déjà ce fait⁴⁰. L'argumentaire de Montesquieu repose sur la distinction fondamentale entre la « proportion des biens » et la « proportion des besoins ». Pour Montesquieu, donc, l'impôt juste est celui qui suit la proportion des besoins. Jean-Baptiste Say s'inscrit dans la même logique lorsqu'il s'interroge : « *une contribution simplement proportionnelle n'est-elle pas plus lourde pour le peuple que pour le riche ?* »⁴¹.

Le législateur togolais a opté pour la progressivité de l'impôt puisque l'article 135 du code général des impôts applique à l'impôt sur le revenu sur les personnes physiques (IRPP) un barème par tranche de revenus et à taux progressif comme l'illustre le tableau ci-après :

de	0	à	375 000	Exonération
de	375 001	à	600 000	4%
de	600 001	à	900 000	8%
de	900 001	à	1 500 000	12%
de	1 500 001	à	2 400 000	16%
de	2 400 001	à	3 250 000	20%
de	3 250 001	à	7 500 000	25%
de	7 500 001	à	9 750 000	30%
de	9 750 001	à	12 500 000	35%
de	12 500 001	à	15 000 000	40%
Plus	de		15 000 000	45%

³⁶Cf. G. GILBERT, op. cit., p. 750.

³⁷ Cf. P. BELTRAME, Proportionnalité et progressivité (de l'impôt), in PHILIP (L.), op. cit., p. 1246.

³⁸ Cf. B. BELTRAME, op.cit., p.1647.

³⁹ Ibid.

⁴⁰Cf. MONTESQUIEU, De l'esprit des lois, Livre XIII, chap. VII.

⁴¹Cf. J.-B. SAY, Cours d'économie politique, tome IV.

A l'opposé donc de l'équité horizontale, l'équité verticale paraît objective, du moins plus objective que l'équité horizontale puisqu'elle porte sur des niveaux de revenus facilement identifiables. Elle paraît aussi moins relative que l'équité horizontale dans la mesure où elle n'est mise en concurrence avec aucune autre exigence, notamment celle de l'efficacité de l'impôt et de la performance économique. Cette dernière conclusion ne concerne que le Togo puisque, dans le principe, une progressivité trop forte peut porter atteinte au rendement de l'impôt et à la performance économique à travers les délocalisations et les exils fiscaux qu'elle est susceptible d'entraîner. L'équité verticale se présente dès lors comme un pertinent instrument de justice fiscale permettant à l'impôt de participer à la cohésion nationale.

Les développements sur les rapports entre l'impôt et la cohésion nationale, d'une part, et la liberté, d'autre part, rendent compte de la présence théorique dans les systèmes juridique et fiscal togolais des principes de la justice fiscale : la nécessité et l'équité de l'impôt.

La mise en application de ces principes exige une présence ou une intervention de l'État et des systèmes de redistribution qui, malheureusement, sont peu perceptibles dans les faits. Ce qui conduit pratiquement à un dévoiement de la justice fiscale

B. Un impôt nécessaire au financement du développement.

1. Un impôt nécessaire à la couverture des dépenses d'intérêt général.

Selon Gaston Jèze, les dépenses d'intérêt général sont celles qui permettent aux « organisations de service public » de satisfaire aux « besoins communs » déterminés par les gouvernants⁴². La détermination de ces besoins dépend, naturellement, de la conception qu'on se fait de l'intérêt général.

Deux conceptions de l'intérêt général s'opposent : l'une objective et l'autre subjective. Pour les tenants de la conception objective, les pouvoirs publics sont limités dans l'appréciation de l'intérêt général qui est une notion s'imposant d'elle-même. Ce courant est représenté en droit, notamment, par Maurice Hauriou et Léon Duguit. Selon le premier « *l'État n'est pas une association pour travailler ensemble à la production de la richesse, il est seulement pour les hommes une certaine manière d'être ensemble, de vivre ensemble, ce qui est essentiellement le fait politique* »⁴³. La conception du service public de Maurice Hauriou est un écho du libéralisme économique dans le quel « *tous les besoins collectifs ne sont pas du domaine de l'État ; ils n'y rentrent que très exceptionnellement* »⁴⁴. Il s'agit, en clair, d'une conception prônant un « État minimum », un « État veilleur » qui « *se borne à intervenir, par sa police et sa justice, pour veiller au respect des droits de propriétés d'individus interagissant au sein d'une économie de marché totalement libre et dérégulée* »⁴⁵. Quant à L. Duguit, il relève que l'intérêt général est une notion qui s'impose aux pouvoirs publics, à chaque moment de l'évolution de la société, et que ceux-ci ne disposent d'aucune marge de liberté pour l'apprécier.

Gaston Jèze, l'un des tenants de la conception subjective de l'intérêt général estime que « *sont uniquement, exclusivement services publics, les besoins d'intérêt général que les gouvernants d'un*

⁴² Cf. G. JEZE, Aspect politique des problèmes financiers, RSLF, p.28.

⁴³ Cf. TC, 9 décembre 1899, Association syndicale du canal de Gignac, note de Maurice Hauriou.

⁴⁴ Cf. P. LEROY-BEAULIEU, Traité théorique et pratique d'économie politique, Librairie Guillaumin et Cie, 1896, p.676.

⁴⁵ NOZICK (R.), op. cit.

pays donné, à un moment donné, ont décidé de satisfaire par le procédé de service public »⁴⁶. Il n'exclut, a priori, aucune activité de l'intervention de l'État, la détermination de l'intérêt général relevant du pouvoir discrétionnaire des gouvernants. En matière économique, cette position est défendue par John Maynard Keynes et ses partisans qui admettent même l'interventionnisme économique de l'État en période de crise. Historiquement, la conception objective de l'intérêt général a précédé celle subjective. Elle est intervenue à un moment où, du fait de la simplicité de l'environnement économique et social, l'État pouvait se concentrer sur ses fonctions régaliennes. La complexité et la transversalité des problèmes à résoudre dans la société contemporaine interdisent aujourd'hui une pareille conception.

Il est nécessaire de se référer à un certain nombre de textes pour déterminer la conception des dépenses d'intérêt général en vigueur au Togo.

Le premier texte est le Pacte international relatif aux droits économiques et sociaux, additionnel à la Déclaration Universelle des Droits de l'Homme de 1948 visé par le Préambule de la Constitution togolaise. Le deuxième texte est l'article 1^{er} de la Constitution togolaise qui fait de la République togolaise un État démocratique et social. Le troisième texte est la Déclaration du millénaire des Nations unies pour le développement à laquelle le Togo est signataire. Ces textes suggèrent une conception large de l'intérêt général.

L'impôt, loin donc de porter atteinte aux droits de citoyens, notamment au droit fondamental de la propriété, participe à la création d'un cadre propice à la protection des droits de l'homme, qu'ils soit de première, de deuxième ou de troisième génération.

Ces droits ne seront respectés que tant que subsistera la communauté politique organisée, l'État. Le système fiscal togolais est, dans ce sens, construit sur des principes de justice redistributive afin de favoriser la solidarité nationale nécessaire au maintien du lien national.

2. Un impôt orienté vers la croissance économique.

II. Une justice fiscale pratiquement dévoyée.

La légitimité théorique de l'impôt doit être confirmée dans les faits par une équivalence entre l'offre des services publics et les sommes prélevées.

Plusieurs études portant sur le Togo indiquent, malheureusement, une faible fourniture de services publics dont la qualité doit, par ailleurs, être améliorée⁴⁷. On pourrait alors émettre l'hypothèse d'un usage discutable de l'impôt à moins que le déficit des services publics s'explique

⁴⁶ G. JEZE, Les principes généraux du droit administratif, Girard, tome 2, 3^e édition, 1927, p.16.

⁴⁷ Voir notamment les Actes des états généraux sur l'administration publique. Voir aussi MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE ET DU DÉVELOPPEMENT ET PROGRAMME DES NATIONS UNIES POUR LE DÉVELOPPEMENT, Renforcer la capacité de l'État en Afrique, Septième forum africain sur la gouvernance (FAG-VII), Rapport National FAG-TOGO 2007, iii. Le rapport est disponible à l'adresse suivante <http://www.tg.undp.org/download/Rapport%20de%20Synth%C3%A8se%20FAG.pdf>. Le site a été consulté le 12 octobre 2012, SYSTÈME DES NATIONS UNIES AU TOGO, Plan cadre des Nations unies pour l'aide au développement (UNDAF) 2008-2012, avril 2007, p. 9. Le document est disponible à l'adresse suivante <http://www.tg.undp.org/undptogo/download/CPD%20Togo%20%2020082012.pdf>. Le site a été visité le 12 octobre 2012 et Document stratégique de réduction de la pauvreté (DSRP II), p. 50. Le document est disponible à l'adresse suivante <http://www.dsruptogo.tg/-DSRP-II-.html>. Le site a été visité le 12 octobre 2012

par une faible mobilisation des ressources fiscales. Cette situation ôte à cette partie de l'impôt sa nécessité et crée, de ce fait, une injustice aggravée par l'absence, dans le système fiscal togolais, de techniques de mise en œuvre de l'équité fiscale.

A. Un prélèvement quelque peu inique.

1. La faible cohésion nationale.

Les liens entre l'impôt et la cohésion nationale⁴⁸ sont forts, car non seulement « *toutes les activités qui se déploient au sein de la collectivité nationale* »⁴⁹, grâce à l'impôt, n'ont « *d'autre but que d'assurer la cohésion nationale* »⁵⁰, mais aussi, cet impôt favorise « *la dislocation des solidarités anciennes* »⁵¹. A contrario, la survivance de ces solidarités anciennes soulève la question de la réalité de l'État et donc de la nécessité de l'impôt.

La fidélité du ressortissant à sa culture d'origine et la sélection des élites locales en fonction de leurs origines, évoquées par J. C. Barbier⁵², et auxquelles s'ajoute aujourd'hui la manipulation ethnique du multipartisme témoignent de la survivance des solidarités anciennes et ethniques dans le cadre de l'État.

Une autre cause de cette faible cohésion nationale peut être recherchée dans le déficit d'institutionnalisation du pouvoir politique.

Selon Georges Burdeau, le pouvoir politique est institutionnalisé lorsqu'il est « *transféré de la personne des gouvernants qui n'en ont plus que l'exercice à l'État qui en devient désormais le seul propriétaire* »⁵³. Ce pouvoir n'est véritablement institutionnalisé que s'il est transféré selon les modalités déterminées⁵⁴. Les différentes contestations des résultats des élections peuvent, dans ce sens, évoluer vers un rejet des gouvernants par les contestataires. Ce faisant, c'est l'État lui-même qui est rejeté par une partie de la population.

Qu'elle s'explique par l'inadaptation de la forme étatique aux formes culturelles endogènes ou par la faible institutionnalisation du pouvoir politique, la virtualité de l'État délégitime profondément la perception de l'impôt.

Il faut cependant noter que l'institutionnalisation du pouvoir politique ne peut être considérée comme un phénomène achevé. Elle doit au contraire être considérée comme un phénomène en constante évolution. Ce processus d'institutionnalisation du pouvoir politique ne peut aboutir que si lui sont consacrées des ressources humaines et financières suffisantes. Ce besoin de financement légitime l'impôt et le rend nécessaire, du moins pour un moment. Il ne devient définitivement nécessaire que si

⁴⁸ Pour une définition de la cohésion nationale, voir J. MEYRIAT, L'étude de la politique extérieure, Revue française de science politique, 11^e année, n°1, 1961, pp., 144.

⁴⁹ Ibid.

⁵⁰ Ibid.

⁵¹ Cf. J.-M. MONNIER, L'impôt et la contrainte ou la dialectique de l'autonomie et de la responsabilité, European journal of Economic System et social, 2006, 19, 1, p. 99.

⁵² J.-C. BARBIER, Espaces ethniques et sélection des élites locales ; l'exemple du Togo, IRD, 1987. Les constats de Barbier sont encore une réalité aujourd'hui. Il est aisé d'établir un lien géographique entre les origines des leaders politiques, les origines des militants de leurs partis politiques et les zones d'influence de ces partis.

⁵³ Cf. BURDEAU (G), L'État, Paris, Seuil, 1970, p.31.

⁵⁴ Ibid., p. 46 et p. 75.

les autorités arrivent à faire jouer à l'État son rôle, celui de maintenir l'ordre public à travers l'offre des services publics.

L'analyse de l'étendue, de la qualité et de l'efficacité de ces services publics laisse percevoir une inertie de l'État laissant soupçonner un manque de légitimité de l'impôt.

2. L'inefficacité des instruments de redistribution.

L'équité fiscale exige que tous les individus membres de la communauté politique organisée participent à la couverture des dépenses d'intérêt général. Cette exigence ne peut être satisfaite que si le système fiscal permet l'imposition de l'ensemble des individus, ce qui ne semble pas être le cas au Togo du fait d'une faible identification de l'ensemble des opérateurs économiques par le fisc et d'une pratique des dépenses fiscales contraire à leur caractère dérogatoire.

Deux phénomènes expliquent la faible identification des opérateurs économiques par le fisc : l'existence d'un secteur informel et d'une économie souterraine.

Le secteur informel est constitué des « *entreprises individuelles ne possédant pas de numéro d'identification fiscale/ et ou n'élaborant pas de comptabilité formelle (au sens du plan comptable OHADA)* »⁵⁵. Au Togo, ce secteur est celui où opère « la grande majorité de la population active⁵⁶, échappant, de ce fait, à l'impôt. Cette situation résulte de l'ignorance de règles⁵⁷. C'est ce qui distingue, d'ailleurs, le secteur informel des activités souterraines mues par l'intention délibérée de contourner la législation fiscale et qualifiées de « *secteur informel frauduleux* »⁵⁸.

Qu'elles relèvent du secteur informel ou de l'économie souterraine, les activités économiques non identifiées par le fisc sont à l'origine d'une injustice à laquelle s'ajoute celle engendrée par la pratique abusive des dépenses fiscales. ([faire le lien](#)).

L'équité fiscale impose aussi la prise en compte des capacités contributives de chaque citoyen dans la définition du système fiscal, donc une « *personnalisation de l'impôt* »⁵⁹. Cette personnalisation de l'impôt requiert l'adoption d'un certain nombre de techniques se présentant, par ailleurs, comme des instruments de redistribution. Il s'agit de l'adoption d'un barème progressif pour l'impôt sur le revenu, d'un système de différenciation des taux des impôts indirects et de la prise en considération des charges de famille de chaque contribuable⁶⁰.

Le code général des impôts a instauré un barème par tranche de revenu et à taux progressif comme l'illustre le tableau dressé par l'article 135 de ce code⁶¹. Il faut, cependant, relativiser les effets redistributifs de cette progressivité du fait de l'impossibilité, pour le fisc, d'imposer tous les revenus.

⁵⁵ Cf. P. BACKINY-YETNA, Secteur informel, fiscalité et équité : l'exemple du Cameroun, The African Statistical Journal, Volume 9, November 2009, p.315.

⁵⁶ Cf. PREPARATION DE LA TABLE RONDE SUR LE SECTEUR PRIVE, Plan-cadre de relance du secteur privé au Togo (Document de synthèse), p.18. Le document est disponible à l'adresse suivante <http://www.cnp-togo.tg/IMG/pdf/Diagsecpriv.pdf>. Le site a été visité le 24 octobre 2012.

⁵⁷ Cf. G. CHAMBAS, op. cit., p. 55.

⁵⁸ Ibid.

⁵⁹ Cf. J. PERCEBOIS, Incidence fiscale, In Dictionnaire encyclopédique des finances publiques, op. cit., p. 949

⁶⁰ Ibid.

⁶¹ Voir le tableau de la page 9.

Cette personnalisation passe, en outre, par une prise en considération des charges familiales destinée à atténuer les effets de la progressivité. Celle-ci est prévue par l'article 132 du code général des impôts et organisée par les articles 5 à 9 et 134 du même code.

Ces articles instituent un système de foyer fiscal avec un abattement forfaitaire pour chaque personne en charge, donc un système excluant le quotient familial. Cette option, sans limiter la personnalisation de l'impôt, peut constituer une entrave à son équité, car l'objectif de la pratique du quotient fiscal est la redistribution entre des familles de taille différente ayant des revenus identiques.

Sous un autre angle, les pratiques culturelles togolaises rendent impossible la mise en œuvre du foyer fiscal et la jouissance des avantages qui en découlent. C'est, notamment, le cas de la polygamie. Dans les familles polygames, les conjointes ayant des revenus propres refusent d'appartenir à un même foyer fiscal. L'article 6 du CGI prévoit cette possibilité : « *le conjoint bénéficiant de revenus propres ou chacun des conjoints en cas de mariage polygame est imposé séparément à raison de l'ensemble de ses revenus. Mais le conjoint est alors considéré pour le calcul de l'impôt comme célibataire sans pouvoir obtenir les réductions prévues à l'article 134 pour enfants à charge, sauf s'il apporte la preuve qu'il a effectivement à sa charge personnelle et exclusive un ou plusieurs des enfants* ».

Il faut, en outre, relever que les dispositions de l'article 132 énumérant les personnes considérées comme étant à charge ne prennent pas en compte une réalité bien connue au Togo, celle du revenu qui entretient toute une fratrie. Ne pouvant donner aucune preuve des personnes à charge, la personne s'occupant pourtant de plusieurs personnes ne peut revendiquer les avantages liés au foyer fiscal.

La personnalisation de l'impôt touche aussi les impôts indirects, notamment, grâce à la différenciation des taux. Cette technique, bien qu'adaptée aux pays africains où existent de nombreuses disparités de consommation et permettant aux impôts indirects de faire de la redistribution⁶², n'est pas prévue par le code général des impôts. Cela s'explique par la décision des organes de l'UEMOA d'appliquer au sein de l'union un taux unique présenté comme une condition de réussite de la TVA⁶³. Cette décision rend compte de la difficulté générale à opérer un choix entre l'équité et l'efficacité de l'impôt. La personnalisation de l'impôt reste finalement très faible malgré la présence de techniques de redistribution.

L'impôt reste donc théoriquement juste au Togo en ce qu'il est nécessaire à la survie de l'État garant de la paix sociale et en ce qu'il est orienté vers les principes de la justice distributive. La mise en œuvre de cette justice se révèle, cependant, relative du fait, d'une part, du faible enracinement, chez les Togolais, du phénomène étatique et de la notion d'intérêt général, d'autre part, des faiblesses de l'administration fiscale et de la législation fiscale. Comme le relève Chambas pour l'ensemble des pays africains au sud Sahara, ces faiblesses se résument en un manque de moyens des administrations par rapport à leurs missions théoriques et en un manque d'efficacité dans l'utilisation des moyens existants⁶⁴.

⁶² Cf. J. F. GAUTIER, Taxation optimale et réformes fiscale dans les PED, DIAL, DOCUMENT DE TRAVAIL, DT/2001/02, p.15.

⁶³ Ibid., p. 13.

⁶⁴ Cf. G. CHAMBAS(dir), op. cit. p. 149.

La certification de la nécessité de l'impôt exige, d'une part, des méthodes fiables de prévision des recettes et des dépenses de l'État, d'autre part, l'introduction d'une culture de l'évaluation dans la gestion des affaires publiques. Le respect de la première exigence permet d'établir une équivalence entre les recettes fiscales et les dépenses d'intérêt général à couvrir afin d'éviter que le citoyen ne soit imposé au-delà de ce qui est nécessaire. Quant à la seconde exigence, sa mise en œuvre donne l'assurance du respect des objectifs de l'impôt, la couverture exclusive des dépenses d'intérêt général.

La mise en œuvre de l'équité fiscale exige des actions visant le renforcement des capacités de l'administration fiscale et l'amélioration de la législation fiscale. Il faut, en pratique, donner aux administrations fiscales les moyens nécessaires à l'élargissement des bases d'impositions dans la lutte contre le secteur informel et les activités économiques souterraines. Cette tentative d'enregistrement de l'ensemble des activités souterraines doit être accompagnée de la révision de la législation fiscale afin qu'elle respecte le caractère dérogatoire des dépenses fiscales. S'agissant toujours de la réforme de la législation fiscale, il est nécessaire de concevoir le foyer fiscal en fonction du type de famille très large et éventuellement polygamique pour rendre effectives les techniques de redistribution.

B. Un usage discutable de l'impôt.

1. La faible couverture des dépenses d'intérêt général.

L'impôt doit exclusivement servir à la couverture des charges publiques ou des dépenses d'intérêt général. Le respect de cette exigence passe par l'allocation exclusive des impôts à l'exécution des services publics considérés comme l'« *incarnation de la prééminence de l'intérêt général sur l'égoïsme des intérêts privés* »⁶⁵. Les liens entre l'impôt et le service public sont donc forts si bien qu'il est possible de déduire de l'absence ou de l'insuffisance des services publics, le non respect des objectifs de l'impôt : la couverture des dépenses d'intérêt général. Cette déduction n'est possible que si l'insuffisance des services publics est avérée, si les prévisions de recettes fiscales tiennent compte de l'ensemble des besoins collectifs et que si les prévisions sont exécutées de manière satisfaisante.

Il faut relever, s'agissant de la première condition, les nombreuses lacunes dont souffrent les services publics togolais. Ces lacunes, relatives aux « *déficits de taille [...] dans la gestion [...] de l'administration publique, de la fourniture des services de base et de la justice* »⁶⁶, sont attestées par l'insatisfaction des citoyens à l'égard des services publics : « *50% de la population n'est pas satisfait de l'école, un quart de la population n'est pas satisfait des services de santé et 60 % de la population n'est pas satisfait des services d'eau potable et d'assainissement* »⁶⁷. Ce déficit est doublé d'une inégalité d'accès aux services publics sociaux de base⁶⁸.

Le déficit dans la fourniture des services de base et l'inégale répartition des services publics sont l'expression de l'affectation des recettes fiscales à des dépenses autres que celles d'intérêt général à moins que la faible exécution des prévisions des recettes fiscale ne soit attestée. Or les deux régies

⁶⁵ Cf. J. F. LACHAUME, Grands services publics, Masson, Paris, 1989, p. 17.

⁶⁶ MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE ET DU DÉVELOPPEMENT ET PROGRAMME DES NATIONS UNIES POUR LE DÉVELOPPEMENT, op. cit.

⁶⁷ SYSTÈME DES NATIONS UNIES AU TOGO, op. cit.

⁶⁸ Document stratégique de réduction de la pauvreté (DSRP II), op. cit.

financières présentent souvent des taux d'exécution des prévisions des recettes fiscales avoisinant les 100 % s'ils ne les dépassent pas⁶⁹.

Ces apparentes contradictions entre la faible couverture des dépenses d'intérêt général et la satisfaisante exécution des recettes fiscales s'expliquent par deux raisons.

La première raison est relative à la crise de l'intérêt général relevée par Maurice Engueleguelé au Cameroun et qu'il est possible de constater, sans difficulté, au Togo. Cette crise s'explique par une ascension de l'individualisme chez le personnel administratif et politique⁷⁰. Cet argument est également avancé par Bamony qui évoque même une absence de l'intérêt général dans les pays africains qu'il explique par l'éducation et la culture⁷¹ des dirigeants et des hommes politiques. Selon l'auteur, en effet, la culture et l'éducation des dirigeants les conduisent à se méfier de tout entourage étranger à leurs propres familles et clans et à ne se préoccuper véritablement que de la satisfaction des besoins de ces derniers. L'affirmation de Bamony doit être nuancée dans le contexte togolais : dans les villages et hameaux, les sentiers sont entretenus par des volontaires et les habitants s'organisent pour combler le déficit de service public⁷². Ces faits prouvent la prégnance de la notion d'intérêt général dans les cultures togolaises. C'est la mise en œuvre de cet intérêt général au niveau national qui s'avère difficile.

La seconde raison est relative à la faible pression fiscale⁷³. Elle nuance la première en ce que la mobilisation des ressources fiscales est toujours faible malgré la satisfaisante exécution des prévisions fiscales. S'ajoute à cette première nuance, la faible capacité de prévision du fait de l'état dérisoire de la statistique. Un plein exercice du potentiel fiscal et des prévisions fiscales fiables pourraient permettre de mobiliser les ressources fiscales nécessaires à l'exécution de l'ensemble des services publics sous réserve de la sécurisation des procédures d'exécution des prévisions fiscales.

Loin de délégitimer l'impôt, les déficits des services publics doivent plutôt conduire les autorités à redoubler d'efforts dans la mise en œuvre du potentiel fiscal. Ces efforts doivent être nécessairement accompagnés de la promotion d'une culture tendant à faire prévaloir les intérêts nationaux et généraux sur les intérêts privés et claniques.

La pleine acceptation de l'impôt nécessite aussi un effort pour enlever au système fiscal son caractère inéquitable.

⁶⁹ Consulter sur ce point les différents rapports semestriels d'exécution des recettes et des dépenses de l'UEMOA.

⁷⁰ Cf. M. ENGUELEGUELE, Note sur l'idéologie de l'intérêt général au Cameroun, p.3. L'article est disponible à l'adresse suivante : <http://www.fpae.net/story/note-sur-lideologie-linteret-general-au-cameroun>. Le site a été consulté le 29 décembre 2012.

⁷¹ Cf. P. BAMONY, Pourquoi l'Afrique si riche est pourtant si pauvre ? Tome 2 : La malédiction du pouvoir politique. Quel espoir pour les peuples de demain ?, Le Manuscrit, coll. « Essais et Documents », 2011, 506 p.

⁷² On peut citer en exemple les écoles d'initiative locale (EDIL).

⁷³ Le taux de pression fiscale est inférieur à 17%. Source : Ministère de l'Économie et des Finances, Document de stratégie des réformes au Togo, Septembre 2010. Le document est disponible à l'adresse suivant : www.togoreforme.com

2. Une fiscalité insuffisamment orientée vers la croissance.

Les dépenses fiscales sont des « *mesures dérogatoires à une ou plusieurs dispositions fiscales définitives ou réputées comme la norme et accordant un régime fiscal favorable à certaines activités ou à certains groupes de contribuables* »⁷⁴. Elles correspondent à des « *avantages fiscaux* »⁷⁵.

La doctrine et le droit positif voient dans les dépenses fiscales un moyen d'atteindre des objectifs stratégiques sur le plan économique, social et autre⁷⁶.

D'un point de vue théorique, les questions économiques et sociales présentent suffisamment un caractère d'intérêt général pour justifier les dépenses fiscales. De ce fait, la plupart des dépenses fiscales sont, a priori, nécessaires dans la mesure où les textes les autorisant renvoient à ces objectifs. C'est le cas, notamment, de la loi n° 2011-012 portant statut de la zone franche industrielle, de la loi n°8-22 du 31 octobre 1989 portant Code des investissements modifiée par la loi n° 2012-001 portant code des investissements en République togolaise. Les exonérations faites par ces textes ont manifestement pour objet de permettre la réalisation de l'intérêt général comme la dynamisation de l'économie et la lutte contre le chômage. Les exonérations accordées par la loi de finances (voir notamment l'article 311 de la loi de finances, gestion 2012) s'inscrivent dans la même logique.

La nécessité de certaines de ces dépenses fiscales est nonobstant discutable. C'est le cas, notamment, des avantages fiscaux offerts par la loi n°2011-012 portant statut de la zone franche. Les avantages fiscaux octroyés par cette loi se justifient officiellement par la volonté des gouvernants d'attirer, vers le Togo, les investissements directs étrangers et de promouvoir l'investissement national.

Les investissements directs étrangers sont déterminés par des facteurs externes et des facteurs internes dont l'analyse s'impose.

S'agissant des facteurs internes, Kinda cite, pour les pays de l'UEMOA, en plus des déterminants traditionnels dont fait partie la fiscalité, d'autres facteurs tels l'ouverture commerciale, le niveau de l'éducation, la stabilité politique et les infrastructures⁷⁷.

Bien que se présentant comme l'un des éléments déterminant les investissements directs étrangers, la fiscalité n'attire effectivement les investisseurs étrangers que si elle est largement inférieure à celles des pays d'origine des investisseurs. Or, comme le relève Kinda pour les pays de l'UEMOA dont le Togo fait partie, les principaux pays d'origine des capitaux privés sont les États-Unis, le Japon et l'Union Européenne, auxquels s'ajoute la Chine. La seule faiblesse du franc CFA par rapport aux monnaies de ces pays rend la fiscalité togolaise avantageuse pour les investisseurs de ces pays sans qu'il soit besoin de recourir à une fiscalité dérogatoire allant jusqu'à une exonération totale de tout impôt sur une période de dix ans. Les avantages fiscaux offerts par la loi n°2011-012 portant statut de la zone franche ne sont donc pas nécessaires pour attirer les investissements directs

⁷⁴ Cf. G. GILBERT, Dépenses fiscales, in Dictionnaire encyclopédique de finances publiques, op. cit., p. 605 et suivant.

⁷⁵ Cf. P. MARINI, Rapport d'information sur les allègements de prélèvements obligatoires, Sénat, Session ordinaire 2010-2011, p.13.

⁷⁶ Dépenses fiscales, op. cit., p. 2.

⁷⁷ Cf. T. KINDA, Les déterminants des flux de capitaux privés dans l'UEMOA. L'article est disponible à l'adresse suivante : mpira.ub.uni-muenchen.de/19159. Le site a été visité le 3 novembre 2013.

étrangers. Ce fait est, d'ailleurs, confirmé par Batana⁷⁸ qui relève, pour les pays de l'UEMOA, que les investissements directs étrangers ne sont influencés que par l'investissement domestique, l'ouverture (politique) et l'éducation.

La promotion des investissements nationaux ne peut, elle non plus, justifier les avantages fiscaux offerts aux investisseurs nationaux dans la mesure où la faiblesse des investissements nationaux n'est pas due à une fiscalité trop forte mais à la faiblesse de l'épargne et du système bancaire. Ce point de vue n'est pas partagé par le patronat togolais qui trouve la fiscalité trop lourde pour les entreprises⁷⁹. Il est alors possible de concilier la promotion de l'investissement et la justice fiscale en supprimant les dépenses fiscales et en réduisant les taxes sur les entreprises.

Les nombreux avantages fiscaux ne semblent donc pas nécessaires. Ils sont même contre-productifs dans la mesure où « *les opérations d'incitation fiscale qui échouent causent à l'économie dans son ensemble des pertes que ne vient compenser aucun bénéfice substantiel* »⁸⁰ et sources d'injustice car conduisant « *à l'application des taux d'imposition accrus aux contribuables non éligibles au bénéfice des incitations* »⁸¹.

⁷⁸ Cf. Y.-M BATANA , Analysis of the Determinants of Foreign Direct Investment Flows in WEAMU Conutries, African Journal of Economic Policy, Vol. 11, N°2.

⁷⁹ Voir REPUBLICOFTOGO, Force de proposition et de promotion. L'article est disponible à l'adresse suivante : <http://www.republicoftogo.com/Toutes-les-rubriques/Economie/Force-de-proposition-et-de-promotion> .Le site a été visité le 29 janvier 2013

⁸⁰ Cf. D. H. PERKINS et al., Economie du développement, 3^e édition, de boeck, Nouveaux horizons, 2008, p. 241 et suiv.

⁸¹ Ibid.