PN-ABD-391

ISN 62913

United States Agency for International Development
Mission to Senegal

REPORTS RELATED TO INCOME TAX REFORM IN SENEGAL

Prepared under Senegal AEPRP-I
(685-0291/685-K-605A)

USAID/Senegal
Program Office
Dakar
August 28, 1989

FOREWORD

The reports reproduced here were contributions to the proposed reform of the income tax components the General Tax Code of the Government of Senegal (GOS) from the international tax experts contracted by USAID/Senegal to provide technical assistance to the GOS Tax Department (Direction Général des Impôts et Domaines) as well as from the staff of the Tax Department itself and from the Senegalese USAID staff economist responsible for analytical work on income tax reform.

The revised direct tax provisions of the tax code, drafted by the technicians of the Direction Générale des Impôts et Domaines as the "Projet de loi portant institution de l'impôt sur les sociétés et de l'impôt sur le revenu des personnes physiques" (Legislative bill establishing the corporate tax and the income tax on individuals) make several fundemental technical changes in the structure of Senegal's income tax intended to simplify the income tax system and to make it more equitable.

The most fundamental change is to substitute a single tax on incomes of individuals for the plethora of cedular taxes on different sources of income in the existing system. Under the present system, income from different sources (e.g. wages and salaries, rental income, property income, income from unincorporated business, dividends) is taxed at different rates and a progressive surtax is added to the total of income from the various sources. Under the revised system, the rules for calculating income from each source will not necessarily be changed, but income from all sources will be taxed according to a single progressive tax schedule. The present tax on incorporated business enterprises will be retained as a separate corporate tax.

A second basic change is to substitute a system of deductions per dependent (with a ceiling on the eligible number of dependent wives and children) for the present family quotient system derived from French tax law. Under the family quotient system, total family income is divided into a number of parts according to family size (with a ceiling on the eligible number of dependent wives and children) and the progressive surtax is applied to each part separately. The effect is to reduce the overall progressivity of the surtax for higher income earners with many dependents. Under the revised system, deductions for dependents will be applied as under U.S. tax practice.

A third change is to reduce to below 50 percent the rate applied to the upper marginal tax bracket. Under the present system, the rate on the upper marginal bracket of the progressive surtax is 60 percent but that is on top of a cascade of cedular taxes on incomes from different sources so that the cumulative rate is much higher. Under the new system it is the marginal rate of the progressive tax schedule that will apply to the sum of incomes from all sources.

The tax schedule incorporated into the new code was designed to be revenue-neutral, i.e. neither to increase nor to decrease total revenue from income tax in the initial year of application. However, it is presumed that

the simplification and increased rationality of the new tax system will lead to easier administration and progressive increases in income tax revenues over time.

USAID/Senegal would like to record its gratitude to international tax experts Oliver Oldman, David Rosenbloom, Bernard Castagnède and Richard Bird, to Ousmane Ndiaye and his staff at the Direction Générale des Impôts et Domaines, and to Assitan Thioune of USAID/Senegal for their contributions to income tax reform in Senegal. David van Tijn of TvT Associates provided us with an algorithm for developing computer simulations of the effects of applying alternative tax schedules. The Direction du Traitement Automatique de l'Information (DTAI) of the Ministry of Economy and Finance provided us with government payroll data for simulating the effects on total revenues of tax changes in the on salaries of government employees. The Arthur Young-Helios-Fiduciare France Afrique accounting firm provided us with an initial sample of the wages and salaries of private sector employees that made it possible to carry out tax simulations on private sector payrolls.

Harold Lubell
Program Officer
USAID/Senegal
Dakar
August 28, 1989

CONTENTS

	Pages starting with
Preliminary Report of a Brief Survey of Senegal's Direct Taxes, by Oliver Oldman, June 30, 1986	A
Senegal's Tax System and Tax Reform, by USAID/Senegal Program Office, October 22, 1987	B
Note préalable à l'étude d'une réforme du système d'imposition des revenus au Sénégal, par Bernard Castagnède, 30 Avril 1987	C
Rapport de mission au Gabon, au Congo et au Togo, par Ousmane Ndiaye, Directeur Général des Impôts et Domaines, 20 Octobre 1987	D
Etudes sur l'unification d'imposition des revenus au Sénégal: Note méthodologique, par Bernard Castagnède, décembre 1987	E
Report to USAID/Senegal on the Direct Tax Components of Senegal's Tax Code, Possible Reforms, and Related Matters, by H.David Rosenbloom, December 1, 1987	F
Rapport destiné à l'USAID/Sénégal portant sur les éléments des impôts directs du Code Général des Impôts du Sénégal, les réformes possibles et les problèmes y afferents, par H.David Rosenbloom, 1er décembre 1987 (traduit de l'anglais par l'USAID/Sénégal)	G
Direct Tax Statistics in Senegal: Final Report and Appendixes, by Richard Bird, April 1988	H
Statistiques sur la fiscalité direct au Sénégal rapport final, par Richard Bird, révisé en mai 1988 (sans annexes) (traduit de l'anglais par l'USAID/Sénégal)	I
Note complémentaire sur les simulations effectuées en vue de la détermination d'un barème de l'impôt unique sur le revenu des personnes physiques, par Assitan Thioune, 3 août 1988	J

A-1

PRELIMINARY REPORT OF A BRIEF SURVEY OF SENEGAL'S DIRECT TAXES

For USAID Senegal
By Oliver Oldman
June 30, 1986

(Subject to revision after receipt of comments by such interested organizations as Government of Senegal, USAID, and IMF)

Outline of Report

	page
Scope of Mission	2
Background--Materials and Support	2
Recommendations and Suggestions	3
A. General Points	3
B. Specific Points	5
1. Taxation of business entities	5
2. International aspects	6
3. Family issues	7
4. The transition to a global system	9
5. Real estate	9
6. Administration	10
C. Conclusion	11

Langdell Hall West 332
Harvard Law School
Cambridge, MA 02138 USA

Scope of Mission

(1) Examine direct tax modernization policy for Senegal with special emphasis on legal and administrative aspects of simplifying the structure while generating economic efficiency and growth along with fairness.

(2) Provide the perspective of Americans (and others beside the French) on the process of changing the direct tax system to fit medium and longer term changes in Senegal's economy and society while assuring the availability of tax tools to reflect shorter term needs when required.

Background--Materials and Support

(1) Two reports (1985 and 1976) of IMF Department of Fiscal Affairs, made available by USAID and Government of Senegal.

(2) Parallel mission of IMF Legal Department, which provided its staff member, Lotfi Maktouf, who is my former student and staff member of Harvard Law School International Tax Program and who is not only bilingual in French and English but also has a solid background in American tax law as well as French and Tunisian tax laws.

(3) Oral summary of some of the suggestions of a brief mission by the U.S. Internal Revenue Service Tax Administration Assistance Staff.

(4) Doing Business in Senegal (Price Waterhouse Information Guide, 1982).

(5) April 1986 preliminary draft of proposed legislative changes

in direct taxes, prepared as a result of the efforts of the National Tax Commission created in 1984.

(6) "The Transition to a Global Income Tax: A Comparative Analysis," by Oliver Oldman and Richard Bird, printed in Volume 3 of the Bulletin for International Fiscal Documentation at pp. 439- in 1977.

(7) Institutionalizing the Process of Tax Reform: A Comparative Analysis by Michael J. McIntyre and Oliver Oldman, a monograph published in 1975 jointly by the Harvard Law School International Tax Program and the International Bureau of Fiscal Documentation.

Recommendations and Suggestions

Because of the brevity of the mission and its broad scope of direct taxes these recommendations and suggestions are to be taken as matters for consideration which require considerable further examination before adoption.

A. General Points

1. At the outset, in the first official meeting in DAkar, it was agreed that the broad goals of new legislation constituting direct tax reform were revenue, efficiency (meaning simplicity and growth), and social justice.

2. The tax policy planning process in Senegal, at present quite ad hoc in nature, needs to be institutionalized in order to provide continuous adaptation of the tax system to changing

conditions. Basic needed data are not regularly gathered from tax returns and other sources to provide kinds of information policy makers and legislators need. For example, I was unable to get income tax revenue data broken down by industry sectors such as fishing, agriculture, financial services, transportation, etc.

3. The major direct tax issue in the coming years, an issue which requires comprehensive review of the taxation of business income, international income, personal income, and real estate income is the lowering of tax rates along with a broadening of the tax base by reducing exceptions and exemptions. This is to be done in the context of a realistic examination of the meaning of globalizing the income tax for Senegal and the problems of transition to the system desired. At the same time continuous attention is to be paid to the numerous valuable suggestions the 1985 IMF Report made on modernizing tax administration. An important part of improving administration consists of proposed training in the U.S. for selected tax officials of Senegal, whose instruction in Washington might well include training in developing, managing, and using tax data.

4. While indirect taxes were not covered by this mission and several major and immediate steps are soon to be taken in this field, longer range tax planning will want to pay continuous attention to these taxes and their interaction with direct taxes.

B. Specific Points

These points cover a lot of direct tax ground, but are nevertheless far from a complete listing. These are points which arose in discussions in Dakar with officials of the Government of Senegal, of USAID, and of the IMF or which occurred to me as I reflected on those discussions and the several reports. Unfortunately the proposed legislation deals with only a few of these points. At the heart of the omissions from the proposed legislation is the substantial part of the tax laws embodied in the Investment Code. While a high level group is now considering revision of that Code, it is unclear how closely it is being coordinated with revisions of the direct tax laws. This problem may be in the process of solution, however, because data are now being compiled on the costs of tax exonerations ("tax expenditures" in modern terminology).

1. Taxation of business entities (corporations)

The present system for taxing corporations appears on the surface to impose substantial burdens when the combination of the 33.33% corporate tax and the tax on individual shareholders of up to 65% is considered. Administrative shortcomings plus the elaborate network of special deductions, exceptions, exemptions, and incentives convert that appearance to the reality of a low effective tax on business income for most if not all taxpayers. Serious thought should be given to broadening the base while lowering the rate. In Indonesia, and perhaps soon in Jamaica,

the approach is to assure current taxation of all business income at about 33%, to eliminate exceptions and incentives, and to limit severely if not eliminate taxation of dividends except those going to nonresidents. That approach implies, however, as already achieved in those countries, a maximum personal tax rate which is also on the order of 33%. That approach would also eliminate the problems that the use of bearer shares raises. Similarly, the numerous problems rising from liquidation of corporations, redemptions of stock, and corporate mergers and other reorganizations would be reduced or eliminated. Reduced taxation of capital gains could also be dispensed with.

In broadening the tax base special consideration ought to be given to government owned enterprises engaged in the same or similar activities as those of the private sector. Accounts and income taxes of these organizations, administered I understand by the Portfolio Division of The Ministry of Finance, should approximate those of private corporations.

2. International aspects

A review of the treatment of international business income in its many forms and of international investment income in its various forms is called for, though the proposed legislation does not appear to make any changes here. The income flowing from Senegal to foreigners and foreign corporations through their Senegalese corporations or branches or investments is a proper subject of taxation. The operation of present law on this income is unclear. For example, the dividends paid to foreign

corporations not otherwise established in Senegal appear not to be taxed at all in contradistinction to the prevailing practice of other countries.

Receipts of income from foreign sources are not taxed to Senegalese corporations (the territorial system) but such income is taxable if received by Senegalese resident individuals. It is not clear to me whether or not foreign source income exempt in the hands of a corporation gets taxed when it is passed on as a dividend of any kind to the individual resident shareholder. Using the territorial system for corporations and the global or worldwide system for individuals is not very common but is nevertheless used not only by France but, for example, El Salvador as well.

Administrative aspects of international income, particularly the area of transfer pricing, raise some of the most complex issues of income tax administration. These aspects would have to be examined as part of a close look at Senegal's international income tax situation, present and prospective.

3. Family issues

The rise of the family quotient system of parts (one for each spouse and one-half for each child), adapted from the French system, needs especially careful examination to fit the Sengalese social reality, on the one hand, and Senegalese fiscal needs, on the other. I am one of a relative few among my American colleagues who has a healthy respect for the French system. It is in my view not so much the system as how it is applied in

Senegal that leads to what the IMF reports characterize as "random variations in the average tax rates of individuals." A significant part of the revenue loss impact of this system is caused by allowing the income tax on each part to be calculated with a "zero" bracket (or exempt amount) that is always the same for each part whether there are only 2 or as many as 12. Some curtailment of the availability of the zero bracket is needed, for example, by reducing its size to, say, one-third for the third part and to one-sixth for the fourth part.

Also, the existing limit of five parts per family should probably be cut to four parts while at the same time tapering down the fraction of a part to be allowed for each additional child. For example, while one part each would continue to be allowed for a husband and a wife, additional dependents would be allowed only one-third of a part for the first two, and one-sixth for each thereafter. Such a system recognizes the difference between French and Senegalese family sizes but greatly reduces the variation in effective tax rates. The IMF proposal to substitute a flat deduction for each dependent, one which might even decline as the number of dependents increases, accords with practice elsewhere. Without a closer examination of the social situation and a careful look at the precise changes in revenue and distribution of tax burdens, I cannot now go beyond urging a comprehensive review of taxing the family. In any event, to the extent that the top rate of tax is reduced form 65% to 50% and perhaps even lower later, the spread of tax burdens among

families will be reduced.

4. The transition to a global system

The present system of schedular income taxes complemented with ~~with~~ a progressive tax on the total income from all the schedules, though once in force in a number of countries, is largely an anachronism. That would not be enough of a reason to change the system by itself. The difficulty of justifying different tax rates for each type of income plus the administrative disadvantages of what is in fact a complex rate structure exist in Senegal as elsewhere. Having said that (as other reports on Senegal have as well), I note that a number of features in the schedules are likely and wisely to be retained insofar as calculating net income goes. Examples are found in the Oldman-Bird article referred to earlier. Senegal can and should have a simpler and more easily understood system than it now has in this respect.

5. Real estate

Real estate ownership, property law, and real estate taxes need comprehensive study. In real estate taxes I include: an annual tax on current actual or imputed rent, and annual tax on capital value, and taxes on the transfer of real estate based on the transfer price (gross capital value) or on capital gain. Because so much of the land of Senegal is owned by the government with some of it leased or licensed for private use, the taxing context is different from that in the Americas and many other places. Land in Senegal may be viewed as a publicly owned

natural resource the way mineral rights are in many countries. Ordinarily, countries with mineral resources exploit them in a manner to yield the government a return comparable to a market rate of return. This may be done by charging royalties or rents and by levying taxes. Senegal has not sought market rates of return for the land it leases or licenses for private use. Allocating land resources is not based, it seems, on market factors. What the factors are is unclear. To the extent that these factors, whatever they be, compel continuation of present practice, the question remains as to how taxation may be used to provide more public revenues from public land than at present is realized. The potential revenue may be relatively small now because the amount of government land now actually used privately is still not nearly as valuable as the land now privately owned (if I understood correctly what I heard). But as more and more government land is leased or licensed for private use, it will offer a revenue potential which could be substantially greater than that of privately owned land.

The real estate tax problem, aside from needed administrative improvements in the present taxes and the existence of room for rate increases in those taxes, is a longer range problem requiring a study of public land management along with real estate taxes.

6. <u>Administration</u>

Always more important than the tax laws themselves is how they are administered. Several aspects were noted during my

visit and considerable attention to administrative issues was wisely given by the recent IMF mission. Plans are in progress to centralize collection activities further and to require withheld taxes to be paid over to the government monthly and in appropriate cases quarterly. Audit activities need to be increased along with a followup on other suggestions made in the IMF report. Sending a group of responsible officials to the U.S. Internal Revenue Service for a short-term exposure to a different system will pay handsome dividends in terms of providing those officials with new ways to look at their own old problems. Consideration should be given to looking at Canadian tax administration as well, particularly in the French-speaking parts of Canada.

Finally, as part of the process of review of government land mangement it is essential to go forward with plans for preparing a detailed land cadastre.

Conclusion

It is at least partly if not wholly my own fault for not obtaining and digesting whatever other reports may exist on Senegal's fiscal past as well as on its current fiscal situation. No doubt this preliminary report could have been more solidly based. The World Bank certainly has a reservoir of information. Law and accounting offices have practical knowledge that needs to be gathered. Extensive on-the-scene discussions and observations in and outside Dakar are also needed. Hence,

this brief report can do little more than suggest approaches that may lead to solutions to current and longer range concerns. Perhaps, however, I can offer a suggestion as to how the undone work can get done. Exploring this suggestion may in turn lead to a workable and sensible organized effort at tax reform in Senegal.

The suggestion is a joint venture or consortium of international and national organizations interested in and committed to assisting Senegal. For example, a small team jointly organized by the IMF and AID would be in a positon to give Senegal advice of the type it wishes and probably needs, that is, nonconflicting suggestions agreed on by two or more major providers of technical and financial assistance. Of course, one can at least consider the prospect of asking still others, for example, the World Bank, the French Government, and the European Community, to join in such an effort. If the idea of a consortium or joint venture is appealing to Senegal and AID, then perhaps a meeting of representives of interested organizations and governments could be held in Washington, Paris, Brussels, or Dakar. The first personnel problem such a consortium or joint venture would face is obtaining a public finance expert as a leader. The second is for an experienced international tax lawyer. The third need is for an experienced tax administrator. Ideally, all three would have multi-country knowledge and be able to work in the French language.

B

SENEGAL'S TAX SYSTEM AND TAX REFORM

USAID/Senegal (Dakar)
Program Office
October 22, 1987
3001P

TABLE OF CONTENTS

	Page
A. General Tax Code	1
1. Income Taxes	2
a. BIC: Tax on Industrial, Commercial and Agricultural Profits	2
b. IMFS: Minimum Lump Sum Company Tax	4
c. BNC: Tax on Non-Commercial Professional Income	4
d. IRF: Tax on Incomes from Real Property	4
e. ITS: Tax on Wage and Salary Income	5
f. IRCM: Tax on Income from Financial Assets	5
g. IGR: General Income Tax	6-7
2. Payroll Tax	8
3. Other Direct Taxes	8
a. Fiscal Minimum Personal Tax: IMF and TRIMF	9
b. Business License Levy: Patente	9
4. Property Taxes	9
a. Built-Up Property Tax	9
b. Non-Built-Up Property Tax	10
5. Taxes on Goods and Services	10
a. Turnover Taxes: Tax on Value Added and Tax on Services Rendered	10
b. Other Taxes on Goods and Services	12
6. Foreign Trade Taxes	13
7. Investment Code	14
B. USAID/Senegal Tax Reform Project	17
1. Weaknesses of Senegal's Tax System	17
2. Need for Tax Reforms	19
3. The Tax Reform Package	19
a. Customs Tariffs	21
b. Investment Code and Special Agreements	23
c. Direct Taxes	24
d. Fiscal Cadaster	26

Tables

1. Government of Senegal: Tax Receipts, Detailed Table, 1979/80-1986/87 3

2. Senegal: Estimated Effective Protection Rates by Sector, 1984 15

SENEGAL'S TAX SYSTEM AND TAX REFORM 1/

A. General Tax Code

Except for the customs tariff, the tax system is set out in the General Tax Code last published in 1982. A tax reform commission worked on a revision of the General Tax Code for over two years. They prepared a first draft revision in April 1986, and a revised draft in January 1987 which was approved by the National Assembly on February 4, 1987.

Senegal inherited a rather complex taxation system from the French colonial administration and added to its complexity after independence. It is time to reverse the process by introducing some simplifications into the system. Simplification should improve administration by facilitating tax assessment and collection. It should also make it possible to give clearer positive signals for stimulating productive investment and for encouraging efficient production. Before entering on a general description of the system, it is useful to cite two relevant exemples of simplifications that would generate desirable signals for productive enterprises. One would be elimination of the 3 to 5 percent payroll tax on employers (which is additional to income taxes withheld on wage and salary income of employees). The direct signal would be lowering the cost of labor, which should encourage greater use of labor. Similarly, the business license levy (patente) is a nuisance tax, additional to the tax on business profits, that simply adds to the cost of operating a business and as such discourages enterprise activity. Like the head tax, it exists because the tax collector is able to identify a potential taxpayer. The patente would be superfluous and could be eliminated if the tax on business profits were better administered.

The Senegalese tax system consists of six broad groups:

- income taxes, consisting of a binary system of 5 separate schedules by subcategory of income and an additional progressive general income tax;
- payroll tax on employers;
- property taxes, with 5 subcategories;
- taxes on goods and services, including the TVA and 6 other subcategories of specific taxes;
- taxes on foreign trade, including 4 subcategories of import duties and a selective export duty;
- other taxes: a head tax earmarked to local authorities; and a stamp tax.

1/ This statement is a revised and up-dated version (as of 3/10/87) of Sections II.D, III.A and III.B of the FY 1986 Senegal AEPRP PAAD. Pages 14-17 and 23-24 have been further revised by Assitan Thioune to take account of the new Investment Code approved by the National Assembly on July 30, 1987.

The bulk of Senegal's tax receipts are levied as indirect taxes on goods and services and on foreign trade. Income and property taxes accounted for only 25 percent of total tax receipts in 1985/86, as indicated below:

	Billion CFAF	Million dollars equivalent	Percent
Income taxes, payroll tax, and property taxes	46.6	133	25
Taxes on goods and services	61.0	174	32
Taxes on foreign trade	73.0	209	38
Other	9.5	27	5
Total tax receipts	190.1	543	100

A more detailed breakdown of tax receipts is presented in Table 1.

1. Income Taxes

The system of taxes on income in the Senegalese tax code is a binary system inherited from the French colonial legislation but abandoned in France in 1959.

The first part of the binary system is a set of taxes that vary the levy according to the category of income defined by source of income (impôts cédulaires). These taxes by income category include:

- tax on industrial, commercial and agricultural profits (BIC);
- minimum lump sum company tax (IMFS);
- tax on profits of non-commercial professions (BNC);
- tax on property income (IRF);
- tax on wage and salary income (ITS);
- tax on income from financial assets (IRCM).

The second part of the binary system is an additional progressive general income tax (IGR) that is applied to individual income recipients on their combined incomes from all sources after deduction of the category taxes (impôts cédulaires) already paid.

a. BIC: Tax on Industrial, Commercial and Agricultural Profits

The tax on industrial, commercial and agricultural profits (impôt cédulaire sur les bénéfices industriels, commerciaux et agricoles) is levied on net profits of enterprises in these fields. Assessments are made on the basis of actual net profits in the case of corporations and of individuals with an annual turnover of over CFAF 50 million. Other individuals may opt for an assessment based on a negotiated arbitrary estimate of income (régime du forfait). Normal business charges are allowed as deductions. Rates on net business profits under the old code for individual enterprises are zero for the first CFAF 240,000, 16 percent for the next CFAF 240,000, and 28 percent beyond CFAF 480,000. Under the January 1987 revision, rates on net business

Table 1. Government of Senegal: Tax Receipts, Detailed Table, 1979/80 - 1986/87
(Amounts in Billions of CFAF)

Tax Category	1979/80	1980/81	1981/82	1982/83	1983/84	1984/85	1985/86	1986/87
1. Taxes on income and profits	31.3	29.8	32.4	37.0	41.0	44.3	46.6	51.1
a. Corporate profit tax and tax on professional income	11.2	10.3	8.9	9.8	10.6	13.2	13.0	14.0
b. Tax on wages and salaries	8.8	8.4	12.6	11.9	12.3	13.0	14.0	15.1
c. Tax on capital income	2.7	2.8	2.1	2.6	3.2	3.6	4.7	5.1
d. Tax on rental income	0.2	0.4	0.4	0.3	1.1	0.7	0.7	1.0
e. Tax on real estate capital gains	0.2	0.1	0.1	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2
f. General income tax	8.2	7.8	8.3	12.2	13.6	13.6	14.0	15.7
2. Employers' payroll tax	2.1	2.1	1.6	3.8	4.3	4.5	4.8	5.1
3. Taxes on property	3.3	3.9	3.4	2.8	2.8	2.8	2.9	3.1
a. Real estate taxes	1.3	1.4	1.3	0.5	0.2	0.3	-	-
b. Registration duties	1.9	2.1	1.9	2.2	2.5	2.4	2.8	3.0
c. Mortgage duties	0.1	0.4	0.2	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1
4. Taxes on goods and services	40.1	36.6	41.0	48.8	54.2	58.2	61.0	67.8
a. Value added and services	21.5	20.7	25.9	32.9	43.6	48.0	50.0	55.9
b. Specific tax 1/ on petroleum products	9.3	7.8	7.1	6.2	-	-	-	-
c. Other excises	4.5	3.9	3.7	4.2	5.1	4.3	4.0	4.3
d. Tax on insurance contracts	1.0	0.8	0.9	1.3	1.2	1.4	1.5	1.6
e. Tax on vehicles	1.1	1.2	1.1	1.2	1.2	1.6	2.0	2.1
f. Business license fees	0.1	0.1	-	-	-	-	-	-
g. Taxes on alcohol and cement	2.6	2.1	2.3	3.0	3.1	2.9	3.5	3.9
5. Taxes on foreign trade	52.6	44.6	60.6	71.2	74.2	77.6	73.0	82.2
a. Import duties	49.8	43.1	59.3	69.8	73.2	77.6	72.0	81.2
b. Export duties	2.8	1.5	1.3	1.4	1.0	0.0	1.0	1.0
6. Other taxes 2/	1.6	1.6	1.1	1.2	1.6	1.7	1.8	1.9
7. Total tax revenue	131.0	118.6	140.1	164.8	178.1	189.1	190.1	211.3

Source: Projections Department, Ministry of Finance, April 1986.
1/ The specific tax on petroleum products was replaced by a value-added tax in 1983/84.
2/ Including stamp duties.

deductions. Imputed rents of owner-occupied dwellings are exempt from the tax on real property income.

The tax base for the tax on incomes from real property could be considerably widened by better tax administration, and above all by extension to all of Greater Dakar of the fiscal cadaster recently carried out on a pilot basis in six districts of Dakar and its Cap Vert suburbs. USAID/senegal is considering the possibility of providing financial support to this project.

All the technical aspects of the fiscal cadaster have been studied by the Tax Department as a sub-project of an overall World Bank urban project. The estimated cost of completing the fiscal cadaster in Dakar, Pikine and Rufisque in two years is CFAF 600 million.

e. ITS: Tax on Wage and Salary Income

The tax on wage and salary income (impôt cédulaire sur les traitements et salaires) is imposed on payments in cash and in kind excluding family allocations and the 7.5 percent withheld for obligatory payment to pension funds. The tax is withheld for payment to the Treasury by employers resident in Senegal. Wage and salary earners working for non-resident employers are required to pay their tax directly to the Treasury.

The old and the revised tax schedules are as follows:

Tax bracket ('000 CFAF)		
Old code	Revised code	Rate (percent)
0-360	0-600	0
361-480	xx	5
480+	xx	10
	600 +	13

Under the revised code, the bracket limits have been changed; an employee earning a monthly salary lower than CFAF 50,000 (CFAF 600,000 annually) will not pay any tax (under the old code, only monthly salaries lower than CFAF 30,000 (CFAF 360,000 annually) were exonerated from tax). However, the tax rate has been raised for taxpayers with high salaries.

f. IRCM: Tax on Income from Financial Assets

The tax on income from financial assets (impôt sur le revenu des capitaux mobiliers) includes two categories: the tax on income from securities; and the tax on income from loans and deposits.

profit are zero for the first CFAF 330,000 and 28 percent beyond CFAF 330,000 (reduced by half in the case of household enterprises). Net profits of corporations are taxed at 33.33 percent.

b. IMFS: Minimum Lump Sum Company Tax

The minimum lump sum company tax (impôt minimum forfaitaire sur les sociétés) is fixed at an annual amount of CFAF 400,000 in the old code. The January 1987 revision raises the levy to a minimum of CFAF 500,000 for enterprises with a turnover of up to CFAF 500 million and a maximum of CFAF 1 million for enterprises with a turnover beyond CFAF 500 million.

The minimum levy is applied to all enterprises subject to the BIC (see above) and to all companies and legal entities (personnes morales) with taxable profits under CFAF 1.5 million.

c. BNC: Tax on Non-Commercial Professional Incomes

The tax on professional incomes (impôt cédulaire sur les bénéfices des professions non-commerciales) is levied on income from professional services either on the basis of book earnings (régime de la déclaration contrôlée) or on a presumptive or forfeitary basis (régime de l'évaluation administrative). The rates are the same as for the BIC in the old code. Under the January 1987 revision, the change applied to the BNC is the same as for the BIC (see above). The payroll tax rate is 25 percent (which is applied to authors, consultants and artist's income). The déclaration contrôlée is applied to professionals whose total receipts exceed CFAF 50 million (CFAF 20 million under the revision) or any other taxpayer who can provide a balance sheet and profit-and-loss statement to support his net profits statement. The évaluation administrative is applicable to taxpayers whose annual receipts do not exceed CFAF 20 million. The evaluation of taxable income is made by the tax official on the basis of information available to him; the taxpayer has 20 days to contest the evaluation before a complaints commission. The decision of the commission is final unless the taxpayer can provide evidence that his net profit was lower than the forfeitary figure.

d. IRF: Tax on Incomes from Real Property

The tax on incomes from real property (impôt cédulaire sur les revenus fonciers) is levied on incomes of individuals from rental of built-up and non-built-up property. For companies whose activity is managing rental real estate, each partner in the company is taxed on his personal share, but there is no provision for tax withholding by the company. The tax rate is 20 percent in the old code. This rate has been maintained under the January 1987 revision except for taxpayers having real property in another country (for whom the rate is 33.33 percent of the taxable income).

Rental income from buildings owned by commercial and industrial enterprises or by non-commercial professional enterprises are taxed under those categories and not under the real property category; the effective tax is lower under the enterprise profit tax because of more advantageous business

deductions. Imputed rents of owner-occupied dwellings are exempt from the tax on real property income.

The tax base for the tax on incomes from real property could be considerably widened by better tax administration, and above all by extension to all of Greater Dakar of the fiscal cadaster recently carried out on a pilot basis in six districts of Dakar and its Cap Vert suburbs. USAID/senegal is considering the possibility of providing financial support to this project.

All the technical aspects of the fiscal cadaster have been studied by the Tax Department as a sub-project of an overall World Bank urban project. The estimated cost of completing the fiscal cadaster in Dakar, Pikine and Rufisque in two years is CFAF 600 million.

e. ITS: Tax on Wage and Salary Income

The tax on wage and salary income (impôt cédulaire sur les traitements et salaires) is imposed on payments in cash and in kind excluding family allocations and the 7.5 percent withheld for obligatory payment to pension funds. The tax is withheld for payment to the Treasury by employers resident in Senegal. Wage and salary earners working for non-resident employers are required to pay their tax directly to the Treasury.

The old and the revised tax schedules are as follows:

Tax bracket ('000 CFAF)		
Old code	Revised code	Rate (percent)
0-360	0-600	0
361-480	xx	5
480+	xx	10
	600 +	13

Under the revised code, the bracket limits have been changed; an employee earning a monthly salary lower than CFAF 50,000 (CFAF 600,000 annually) will not pay any tax (under the old code, only monthly salaries lower than CFAF 30,000 (CFAF 360,000 annually) were exonerated from tax). However, the tax rate has been raised for taxpayers with high salaries.

f. IRCM: Tax on Income from Financial Assets

The tax on income from financial assets (impôt sur le revenu des capitaux mobiliers) includes two categories: the tax on income from securities; and the tax on income from loans and deposits.

The tax on income from securities (impôt sur le revenu des valeurs mobilières) is levied on interest, dividends, distributed profits and other income from stocks, bonds, and shares as well as payments to administrators and board members of companies as compensation for participation in shareholder meetings. Four different rates are applied, two of which are modified in the revision of the code:

Income category	Rate (in percent) Old code	Revised code
Shares paid to creditors and bond holders	25	15
Interest on bonds	10	8
Dividends and other incomes	16	16
Profits of foreign companies	16	16

The tax on income from loans and deposits (impôts sur le revenu des créances, dépôts et cautionnements) is applied to interest, warrants and all other proceeds of mortgages, deposits, guarantees, current accounts, and cash vouchers. Proceeds of such transactions between industrial, commercial, agricultural, or mining enterprises are exempt as are interest and other proceeds of a number of State or quasi-State financial instruments. The rates applied under the old code and under the revision are as follows:

Category	Rate (in percent) Old code	Revised code
Ordinary rate	16	20
Rate applied to interest and other income by banks, exchange agents, Caisse des Dépôts, and State Treasury	8	10
Nominal and bearer cash vouchers	20	25

g. IGR: General Income Tax

The general income tax (impôt général sur le revenu) is the second major component of the binary system. Its major characteristics are that (a) it is progressive, with a maximum marginal tax rate of 65 percent for incomes over CFAF 16.0 million in the old code (lowered to 60 percent for incomes over CFAF 16 million in the January 1987 revision of the General Tax Code), and (b) the tax base is adjusted for family size on the basis of family shares or "splits" explained below.

The rate schedules in the old code and in the revised code are as follows:

Rate (in %)	Income bracket (in CFAF '000) Old code	Revised code
0	under 320	under 320
10	xx	xx
12	320- 440	320- 440
15	440- 560	440- 560
18	560- 750	560- 750
22	750- 1,050	750- 1,050
25	1,050- 1,260	1,050- 1,260
30	1,260- 2,750	1,260- 2,750
35	2,750- 5,500	2,750- 5,500
40	5,500- 7,500	5,500- 7,500
45	7,500-11,000	7,500-11,000
50	11,000-13,000	11,000-13,000
55	13,000-14,000	13,000-14,000
60	14,000-16,000	14,000 and over
65	16,000 and over	xx

Under the revised code the top marginal rate of 65 percent has been eliminated without any adjustment of the bracket limits. Thus the top marginal rate is 60 percent in the revised code. It was USAID/Senegal's view that the revised code should make a clearer move toward creating an income incentive to effort and efficiency by eliminating not only the 65 percent bracket but the 60 percent bracket (and perhaps the 55 percent bracket) as well.

The method for adjusting the tax base for family size requires a bit of explanation. In contrast with the U.S. system of a fixed deduction for each dependent, the Senegalese tax code adjusts taxable income for number of dependents by dividing family taxable income into parts or shares ("splits") depending on the number of dependents. A man and his wife are each alloted one share, each dependent child a half share. If a polygamous tax payer declares incomes for several wives, each wife is alloted a full share. The maximum total number of full shares that a taxpayer can cumulate is 5 in the old tax code as in revised code. Each share is then taxed on a progressive basis according to the published schedule of rates. Since the family shares system divides total taxable incomes by the number of shares, the tax benefit is proportionally much higher for the higher income groups than for the lower.

One of the innovations in the revised code is a separate tax declaration for working spouses, an option that can be exercised by the husband whether or not his spouse is in agreement. Senegalese women consider payment of taxes to be a male prerogative. An extreme consequence is the case of a civil servant with three income earning wives whose combined tax liabilities (which the ladies decline to recognize) amount to 80 percent of the husband's total annual income. Under the revised code, such a situation can be avoided because each income earning spouse, as well as the husband, pays the tax on her or his salary income directly. In this case, a man and his wife (who has

a salary) are each alloted one and a half shares; with a half share for the husband for each child. If the family earns only one income, the shares are the same as under the old code.

In the case of wage and salary income, the tax is withheld at the source. If there is no other family income, wage and salary earners are not required to submit the supplementary tax declaration for the General Income Tax. In fact, therefore, the total number of family shares may exceed five if each working wife is alloted one and a half shares. For the GOS Tax Deparment, the potential loss of revenue resulting from an extra number of family shares is offset by the reduction in administrative costs resulting from relying solely on the withholding system.

There is also a provision under the General Income Tax for assessment of taxable income on the basis of outward signs of life style: unless justified to the contrary by the taxpayer, taxable income cannot be less than a lump sum assessment linked to certain elements of living style such as housing (without or with swimming pool), automobiles, servants, yachts, private airplanes. The revised code raises the rates and adds race horses and orchards to the list of taxable elements of living style.

2. Payroll Tax

A lump sum payroll tax (contribution forfaitaire à la charge des employeurs) is levied on all enterprises and organizations paying wages and salaries. The rates imposed are higher for foreign workers than for Senegalese workers. State and local government entities as well as foreign and international public or para-public organizations are exempted from the payroll tax. The rates have been raised in the revision of the code:

	Rate (in percent)	
Nationality of employee	Old code	Revised code
Senegalese	2	3
Foreign	4	6

3. Other Direct Taxes

Other direct taxes include the following:

- fiscal minimum personal tax (IMF and TRIMF);
- business license levy (patente);
- license fees;
- firearms tax.

The discussion below deals with the first two.

a. Fiscal Minimum Personal Tax: IMF and TRIMF

The fiscal minimum personal tax (impôt du minimum fiscal) is imposed on all residents of Senegal over 14 years of age other than employees. The proceeds are passed on to the local authorities. The tax is minimal, ranging from an annual lump sum of CFAF 600 to an annual lump sum of CFAF 4,000 in the old tax code (CFAF 600 to CFAF 12,000 in the revision). This tax is paid by the husband for each spouse and each child. The tax exempts indigent persons, military personnel in service, school children, war victims, work accident victims, blind persons and others.

The tax on employees in lieu of the fiscal minimum tax (taxe représentative de l'impôt du minimum fiscal) is witheld at the source for wage and salary earners. The proceeds are passed on to the local authorities. The tax is imposed as a lump sum ranging from CFAF 900 to CFAF 6,000 in the present code (CFAF 900 to CFAF 18,000 in the revision).

b. Business License Levy: Patente

The patente is a business license levy whose proceeds are transferred to the local communities. For some trades, it consists of a fixed tax (droit fixe) ranging from CFAF 3,000 to CFAF 60,000 in the old code (and from CFAF 3,000 to CFAF 75,000 in the revised code), and a proportional tax (droit proportionnel) of 0, 5, 7.5 or 10 percent (0, 6, 9 or 12 percent in the revised code). For others, it consists of a base tax (taxe déterminée) between CFAF 12,000 and CFAF 60,000 and a variable tax (taxe variable) on the number of (a) workers or (b) material inputs or horsepower. For importers and exporters, a patente ranging from CFAF 30,000 to CFAF 350,000 in the old code is levied on the basis of global amount of customs value of imports or exports. The patente for wholesalers of petroleum products also ranges from CFAF 30,000 to CFAF 350,000 in the old code. Under the revision the patente for importers-exporters and for wholesalers of petroleum products ranges from CFAF 50,000 to CFAF 650,000, i.e. an increase of the business license levy in the revised code.

4. Property Taxes

Property taxes include:

- tax on built-up property;
- tax on non-built-up property;
- registry tax;
- tax on mortgages.

The discussion below focuses on the first two.

a. Built-Up Property Tax

The tax on built-up property (contribution foncière des propriétés bâties) is collected on behalf of the local authorities. Built-up property includes all buildings as well as uncultivated land used for commercial or industrial

purposes and fixed equipment of industrial establishments. Permanent exemptions include public buildings, ports, public water and electricity distribution systems, buildings used for religious, medical, social assistance and educational purposes, farm buildings, and straw huts without foundations. Temporary exemptions include new constructions: 5 years for buildings used for purposes other than manufacturing or housing; 10 years for factories in the Cap Vert and for housing; 15 years for factories outside the Cap Vert, for moderate rental housing, and for renovation of buildings in St-Louis, Gorée and certain other localities.

The tax is levied on the basis of rental value of the property less imputed costs agreed to for housing and 50 percent for factories. For small property owners not covered by the profits tax or the general income tax, an additional amount of rental value is exonerated from the property tax: in Dakar, Pikine and Rufisque, CFAF 72,000; in other localities, CFAF 60,000 in the old code (CFAF 75,000 in the revision). The rates are as follows (in percent):

Category of property	Old code	Revised code
Standard	30	30
Buildings subject to tax on property income or included in the balance sheet assets of an enterprise	15	15
Dwellings occupied by the owner as principal residence	30	30

b. Non-Built-Up Property Tax

The tax on non-built-up property (contribution foncière des propriétés non-bâties) is levied on the market value of the property. There are a number of exemptions. The rate is 5 percent in the revised code (as in the old code). A surtax on non-built-up or insufficiently-built-up property is levied in the communes of Dakar, Kaolack, Ziguinchor, St-Louis, Thiès and Diourbel, with rates of 0.75, 1.75, and 2.75 percent applying to different schedules of market value for (a) Dakar, (b) Kaolack and Thiès, and (c) St.Louis, Diourbel and Ziguinchor. These rates are increased to 1, 2, and 3 percent in the revised code. The amounts collectible from the surtax are smaller than the cost of collection.

5. Taxes on Goods and Services

a. Turnover Taxes: Tax on Value Added and Tax on Services Rendered

The tax on value added and the tax on services rendered apply to all industrial, commercial, artisanal and non-commercial activities except agriculture and salaried activities as defined in the Labor Code. Transformation of agricultural and fishery products are included in the scope of the value added tax even if the activities are carried out by farmers,

fishermen, or their cooperatives. Deliveries for own consumption or processing are also covered, as are imports into Senegal. Services include all service activities except selling.

Activities exonerated from the value added tax and the tax on services include, among others:

- exports, including sales and repairs related to non-Senegalese ocean-going ships and river ships operating on international rivers;

- resale of goods that have already paid the value added tax, if no further transformation is performed;

- insurance transactions;

- printing and sale of newspapers and periodicals, and purchase of raw materials for production of books and newspapers in Senegal;

- equipment and services related to petroleum and gas prospecting;

- imports and sales of products and merchandise delivered to the State, communes and public establishments to the extent that these are already exempted from import duties.

The amount of taxable activity is arbitrarily fixed for a period of two years on the basis of turnover estimates submitted for the tax on industrial and commercial profits. The taxpayer has 20 days to accept or protest the assessment.

Thus the Senegalese turnover tax system is not as general as in the European Economic Community (EEC) for instance. In fact, only producers and importers have to pay the value added tax (VAT). However, intermediate sellers have a choice; they are free to join the VAT system or to stay out. A seller has an interest in joining the VAT system if he is planning to make an investment, e.g. to buy a lorry, since a member of the VAT system will reduce his turnover tax as a result of the tax he paid for his investment. This is a way to encourage investment, but the system has not been administered properly. Most of the time, sellers join the VAT system to reduce the cost of their investments, and after their investment programs have been realized, they leave the system. Thus the GOS used to lose a significant part of VAT revenue as a consequence of poor administration of the system. The revision tries to eliminate this situation: if a seller joins the VAT system, he cannot leave it; he will be member once and for all.

Another consequence of poor administration of the VAT is the case of suppliers who choose not to join the VAT system, but sell products used as inputs by other producers. These suppliers used to bill their clients including the VAT. The producer reduces his turnover tax as result of the tax he paid for his input. If the supplier is not a member of the VAT system, the Treasury will never receive the tax paid to him. The revised code tries to eliminate such fraud by (1) obliging a category of intermediate sellers to

join the VAT system, and (2) by giving to each seller an identification number which must be written on all his bills; if this number is not on a bill, the VAT deduction will not be taken in account.

The Tax Department is now establishing a computerized system to improve the administration of the turnover tax system.

The revised code does not change the turnover tax rates significantly:

Category	Rate (in percent) Old code	Revised code
Value added tax:		
Normal rate	20	20
Reduced rate applied to sugar imports and internal deliveries, and appended list(s) of other products	7	7
Intermediate rate	xx	34
Increased rate applied to a second list of products	50	50
Tax on services rendered:		
Normal rate	17	17
Reduced rate applied to rental of furnished rooms outside the Cap Vert	7	7
Reduced rate applied to sports, films, theatrical representations, banking commissions, medical fees	7	7
Intermediate rate applied to furnished rooms rented by hotels, pensions and others	12.5	10
Increased rate applied to operations of transfering funds abroad not engendered by services or sales	50	xx

b. Other Taxes on Goods and Services

Other taxes on goods and services in the old code included a set of specific commodity taxes of different unit amounts on alcoholic beverages, soft drinks, coffee, tea, edible fats and oils, tobacco products, kola nuts, petroleum products and cement. The revised code eliminates the specific tax

on petroleum products. Instead it fixes an ad valorem tax on these goods, rather than having a fixed amount of tax by unit. The benefit of the ad valorem tax is to make the tax elastic with respect to the value of the goods.

6. Foreign Trade Taxes

Taxes on imports include a customs duty, a fiscal duty, and a value added tax. There is an export tax on the books for phosphates and peanut products but it is suspended for the time being. The customs duty and the fiscal duty are charged on all imports except those from member states of the West African Economic Community (CEAO). Imports of goods originating in the CEAO are subject to a different tariff schedule (the tarif d'usage). Under Law 83-44 of February 18, 1983, the basic customs duty (droit de douane) is 15 percent of c.i.f. value with the following exceptions:

- A list of products considered as essential to the maintenance of public health and the national economy are exempt. In general, these include primary goods, raw materials and pharmaceuticals.

- Products entering from CEAO member countries are exempt.

- Products entering from member states of the Economic Community of West African States (ECOWAS) are subject to a customs duty of 5 percent.

- Products imported by industrial enterprises located in Senegal that are designated as priority enterprises under the Investment Code are exempt.

Under Law 80-39 of August 25, 1980, the fiscal duty (droit fiscal) is applied to c.i.f value, except for products whose valuation for customs is established annually in a list of applicable market values (valeurs mercuriales applicables) to avoid under-invoicing. The basic rate of fiscal duty is 40 percent. A reduced rate of 10 percent is applied to a list of products that includes some but not all foodstuffs, certain paper products, veterinary supplies and insecticides. A increased rate of 50 percent is applied to another list of products that includes paper products and packing materials. A special rate of 75 percent is applied to a group of products that includes luxury foodstuffs, jewelry and watches. Exempt from the fiscal duty is a group of products that includes such articles as medecines, insecticides, pharmaceuticals and bottled gas.

The value added tax is imposed on c.i.f. value plus both customs and fiscal duties. Three levels of rates are applied depending on the category of goods: 20 percent, 5 percent, and 50 percent. With a number of exceptions, the groups are similar to those under the fiscal tax.

The protection role of import taxes is reinforced by quantitative restrictions that include (a) prior authorization (autorisation préalable) to protect local industrial enterprises, (b) prior approval (visa préalable) for reasons of public health or security, (c) quotas, and (d) absolute bans.

This system of protection, in force through June 1986, has rendered the Senegalese economy increasingly uncompetitive. Nominal tariffs through June 1986 have been high, especially for finished goods, but their protective effect is offset in many cases by extensive tariff waivers and exemptions. At the same time, domestic producers have also been granted quantitative restrictions on imports of a number of products that came to over 160 at the peak to reinforce protection. In some cases, the local producer is also the sole permitted importer. The average level of protection in the domestic market is therefore high, around 50 percent, but the pattern of protection is uneven and the effects are not evident. A study of effective protection 1/ for selected commodities carried out by the Projections Department of the Ministry of Finance in 1985 showed a wide range of effective protection rates (see Table 2). Protection was negative for soap and oil pressing. Protection was also negative before subsidy for biscuits, confectionery and sweetened condensed milk primarily because of the high price of sugar sold through the Compagnie Sucrière Sénégalaise which has complete monopoly of the market for locally produced and imported sugar. Protection was heavily positive on tuna canning (effective protection rate of 1.00), milk and yoghourts (2.44), flour milling (4.26), knitted goods before subsidy (5.12), paints (3.88), matches (2.29), and vehicle assembly (2.77).

7. Investment Code

A major factor affecting the tax system is the exemptions and exonerations granted under the Investment Code for priority industries. Eligibility for exemptions under the Investment Code is determined by the Ministry of Plan, usually without reference to the Tax Department. Although The exemptions are granted for a fixed time period, usually 5 years, they are in fact often extended far beyond the initial period. The Investment Code was revised (with technical assistance from the World Bank and under heavy pressure from the IMF) and adopted by the National Assembly on July 30, 1987.

The advantages granted under the new Investment Code may be summarized as follows:

Ordinary regime:

(1) For investment out of own funds, exemption from the TVA on rents.

(2) Outside the Cap-Vert region, interest rate subsidies on credit provided through SOFISEDIT (Société Financière Sénégalaise pour le Développement de l'Industrie et du Tourisme).

1/ Effective protection measures the combined effect of tariff protection on output and tariff protection on inputs used to produce that output.

Table 2. Senegal: Estimated Effective Protection Rates 1/ by Sector, 1984

Sector	Domestic market	Exports CEAO	Exports Other	Exports Total
Tuna Canning: with subsidy	1.00	-	0.35	0.36
without subsidy	1.00	-	-0.27	-0.25
Frozen Fish: with subsidy	-	-	0.36	0.36
without subsidy	-	-	-0.09	-0.09
Biscuits: with subsidy	0.07	0.25	-	0.12
without subsidy	-0.30	-0.25	-	-0.28
Confectionery: with subsidy	-0.36	-0.31	-	-0.36
without subsidy	-0.58	-0.29	-	-0.55
Milk processing:				
-Natural milk and yoghourts	2.44	-	-	2.44
-Condensed milk, sweetened	-0.01	-	-0.67	-0.03
-Condensed milk, unsweetened	0.94	-	-	0.94
Floor milling	4.26	-	-	4.26
Vegetable canning	1.05	-	-	1.05
Oil pressing	-0.05	-	-0.16	-0.13
Textiles: with subsidy	0.10	0.27	0.03	0.08
without subsidy	0.69	0.27	0.03	0.40
-Spinning: with subsidy	0.20	0.37	0.01	0.07
without subsidy	0.18	0.37	0.00	0.11
-Weaving & printing: with subsidy	0.05	0.27	0.36	0.09
without subsidy	1.16	0.26	0.35	0.94
-Knitting: with subsidy	0.97	7.10	6.84	1.10
without subsidy	5.12	7.46	7.11	5.04
Shoes (with subsidy)	1.02	0.19	0.08	0.64
Soap	-0.71	-	-0.17	-0.69
Paints	3.88	-	-0.23	3.67
Cosmetics	0.73	-	-0.03	-0.52
Matches	2.29	-0.25	-0.25	1.65
Paper products	0.70	0.28	-0.17	0.48
Cardboard packaging	-	-	0.44	0.00
Construction materials: with subsidy	0.55	-	-0.19	-0.52
without subsidy	-0.32	-	-0.11	-0.32
Vehicle assembly	2.77	-	-	8.25
Metal packaging	0.80	-	0.07	0.25

Source: Direction de la Prévision.

1/ The effective protection coefficient is derived as domestic value added divided by value added in international prices. The effective protection rate is the effective protection coefficient minus 1.0.

(3) 2-year exemption from import taxes on materials not produced in Senegal and used for production purposes by small and medium scale enterprises and 3-year exemption for other enterprises. These two and three year periods of exemption are considered as the investment period (Art. 22.1)

(4) Exemption from turnover taxes billed by local suppliers of good and services necessary for the realization of an approved program (Art. 22.2).

Priority regime:

Certain enterprises have supplementary advantages depending on the category of enterprise.

(1) Small and medium scale enterprises

- For investments varying between CFAF 5 and 200 million before taxes, creating a minimum of three permanent jobs for Senegalese workers, and having an accounting system based on the Plan Comptable Sénégalais: an exemption from company establishment taxes and taxes on capital increase needed to carry out an approved program; 5-year exemption from business license levy (patente) for enterprises established outside of Dakar and its environs (the exact area will be determined by decree); exemption from minimum lump sum company taxes and payroll taxes (Art. 23).

(2) Enterprises improving local resources

- Exemption from the minimum lump sum company tax and business license levy for enterprises established outside of Dakar and environs (Art. 24).

(3) Enterprises involved in technology improvement

- Deduction on the lump sum payroll taxes for enterprises investing a certain percentage (to be determine by decree) of their turnover in research as contract with a Senegalese institute for research or as internal research-development purposes (Art. 25).

- All enterprises exploiting the results of research of Senegalese institutes will get the same advantage as small and medium scale enterprises (Art. 26).

(4) "Decentralized" enterprises

- All enterprises having more than 90 percent of their personnel working outside Dakar-Cap Vert (zone A) are exempted from payroll taxes (Art. 27).

The duration of supplementary advantages depends on the region where the enterprise is established.

- For investment in Dakar and environs (the exact area will be determined by decree): 5-year exemption given the category of tax.

- For investment realized in other parts of the Dakar region and the Thiès region: 7-year exemption.

- For investment realized in Diourbel, Louga and Kaolack regions: 10-year exemption.

- For investment in Fatick, Kolda, Saint-Louis, Tambacounda and Ziguinchor regions: 12-year exemption from tax, depending on the category of enterprises and taxes (Art. 28).

All these exemptions are degressive, i.e. they will be reduced by 25 percent during each of the final 3 years of validity of the exemption, reaching zero the following year (Art. 29).

Derogation:

Extension of existing facilities may be accorded only by agreements concluded between Senegal and other countries (Art. 5).

B. USAID/Senegal Tax Reform Project

Under the Senegal AEPRP, USAID/Senegal is taking an active interest in further reform of the direct tax component of Senegal's General Tax Code.

1. Weaknesses of Senegal's Tax System

Senegal's tax system contributes to several of the major ills besetting the country's economy : a shortage of financial resources; distorted economic incentives; and social inequities. The tax system is badly in need of overhaul: the multiplicity of taxes makes the system overly complex; direct taxes are predatory with respect to incomes in the modern sector that are easy to identify; customs tariff rates have been raised so high that total receipts fall off because of the profitability of smuggling; the system is mined by exonerations and exemptions; taxable property is poorly identified and property taxes are under assessed; and tax administration is grossly inefficient. In addition,, the tax system is an active disincentive to productive investment and benefits non-productive investment in real estate. The effects are an inequitable incidence of taxes, widespread tax evasion, economic distortions, sagging tax collections, and public finance crises that are palliated by increasing injections of foreign aid.

Reform of the direct tax system is needed to encourage productive effort, to achieve greater equity, and to facilitate improvement of tax administration. Revision of the customs tariff is needed to make the economy more competitive as well as, eventually, to increase customs receipts. A new Investment Code is needed to reduce and rationalize tax exemptions. Existing special exonerations need to be renegotiated. Carrying out a fiscal cadaster in the Dakar-Cap Vert region, which will require at least 2 or 3 years of work on the ground, and in the secondary urban centers is essential to effective administration of taxes on property and on income from property.

As described on the section A on the Senegalese tax system, direct taxes include income taxes and a payroll tax on employers. Income taxes are structured in a binary system consisting of (a) half a dozen schedular taxes on different categories of income, on which is superimposed (b) a progressive general income tax. The general income tax is characterized by high marginal rates and a peculiar system of splitting incomes by family size. The schedular system is inherited from the French colonial administration but was abolished in france itself in 1959. Collection of the schedular taxes is inefficient and open to evasion. The payroll tax on employees is additional to the schedular tax on wages and salaries, creating still another economic bias against employment of labor in the modern sector.

Taxes on goods and services include (a) a "modern" element, the value added tax, and (b) a series of specific taxes (ad valorem taxes) on cement, electricity, alcoholic and non alcoholic beverages, coffee, tea, edible oils, tobacco and kola nuts.

Taxes on foreign trade include an import customs duty and a fiscal duty to which is added the value added tax. There is an export tax on the books but it has been suspended. The current structure of import tariff rates is not economically rational. Furthermore, under pressure from the IMF in the early 1980s, customs tariff rates were increased to the point that evasion became a highly profitable activity. Receipts of foreign trade taxes have been further diminished by extensive exonerations, some permitted under the Investment Code and other negotiated as special agreements between individual enterprises and the GOS. The IMF estimated that actual import tax collections in 1983/84 represented only about one-third of the amount that would have resulted if all import goods had been subjected to normal rates without preferential schemes and exonerations.

Ineffective assessment and collection of taxes on rental incomes, particularly in the Greater Dakar area, create gross inequities in tax incidence and distort investment incentives away from production of goods and services. Property taxes on built-up and non-built-up real estate are minimal. Part of the ineffectiveness of the taxes on rental income and real estate is due to lack of a fiscal cadaster.

2. Need for Tax Reforms

Senegal needs an effective and equitable tax system in order to:

- stop the decline in the elasticity (buoyancy) of tax receipts with respect to increases in the GDP;

- eliminate disincentives to economic growth and private investment built into the present tax system;

- spread the tax burden more equitably.

Enhancing tax buoyancy requires a more rational tax system as well as the political will and the administrative capacity to collect taxes. Eliminating disincentives to growth and investment requires reform of the import tariff structure and of the present system of protection and legally-enforced quasi-monopoly positions of established producers. It also requires collection of property and income taxes on real estate, particularly in the Greater Dakar area, to increase the relative attractiveness of investment in production of goods and services other than luxury housing. Spreading the tax burden requires identification and effective taxation of income sources other than wages and salaries of government and other modern sector employees.

3. The Tax Reform Package

The FY 1986 Senegal AEPRP is designed to support a package of tax reforms being undertaken by the GOS as part of the process of structural reform to which the GOS and the major international donors are committed.

The GOS is undertaking a major reform of the tax system in the framework of structural adjustment measures urged and supported by the World Bank, the IMF, the French and ourselves. The World Bank has been assisting the GOS in formulating a major reform of the customs tariff code designed to lower rates and to harmonize them among commodities, and to carry out a progressive removal of quantitative restrictions on imports. The World Bank also has been providing support to the Ministry of Plan on a revision of the investment code aimed at reducing the extent of legal tax exonerations permitted under the code and to the Ministry of Finance in carrying out a pilot fiscal cadaster in six tax precincts of Greater Dakar. The IMF has carried out two major studies on the Senegalese tax system since 1975, is providing a tax expert from their Fiscal Department to work with the Ministry of Finance, and (at our request) sent out a tax expert from their Legal Department to look at the direct tax component of the proposed revision of the General tax Code. USAID/Senegal funded an analysis of the proposed revision of the direct tax volume by a team of French experts from the University of Clermont-Ferrand as well as a study of the Senegalese tax system by the U.S. Internal Revenue Service. We have also funded a short mission by international tax experts from the Harvard Law School and the University of Paris to examine the proposed revision of the direct tax code.

Tax reform will have both positive and negative effects on major vested economic interests in Senegal: the modern sector industrial establishments in the Cap-Vert environs of Dakar; the labor unions; the traders doing a brisk business in legal and smuggled imports; anonymous wealthy Senegalese investing their funds in real estate in Greater Dakar. All of these have close political ties to the GOS, and they will complain when they are affected negatively. Defining and implementing reforms in the tax system require tough decisions by the GOS that take account of the political ramifications of reform. The funds made available by this AEPRP grant will help the GOS cover the short-run shortfall in receipts resulting from reduction in tax rates and will bolster the political determination of the GOS to carry through on the proposed reforms.

The reforms focus essentially on simplification of the tax system, reductions in tax rates, and elimination of wide-spread tax exonerations. This conception reverses the direction of actions urged on the GOS by the IMF between 1980 and 1985, namely to increase tax rates in order to increase tax receipts. The consensus of opinion now is that the policy of increased tax rates had a perverse effect on tax receipts and intensified distortions in the economy by increasing the incentives for tax evasion and for investment in real estate as opposed to investment in the production of goods and services. The elasticity of tax revenue with respect to gross domestic product (GDP) fell from 1.4 during the period 1971/72-1978/79 to 0.6 during the period 1979/80-1983/84. Tax revenue as a percentage of GDP fell from 21.7 in 1979/80 to 15.5 in 1985/86.

The tax reform package includes (a) a revamping of the customs tariff code and schedules, (b) a parallel reform of the Investment Code, and (c) a reform of the direct tax system including property taxes.

The revision of the customs tariff schedule consists of a major reduction and "harmonization" of rates intended (a) to reduce the level of protection and (b) to reduce internal incoherencies that respond to the conflicting interests of different categories of domestic producers (e.g. farmers versus producers of agricultural equipment). The details are being worked out by the GOS with technical assistance from the World Bank in the context of its second structural adjustment credit to Senegal (SAC-II).

The reform of the Investment Code will eliminate most of the exonerations from indirect and direct taxes that it currently permits. It will bring the remaining exonerations together into a generally applicable system and eliminate the practice of special regimes. The reformed code will apply to new investments. Renegotiating existing contracts established under the present code will be a delicate and long drawn out process.

A number of reforms of the direct tax system are contained in the revision of the General Tax Code adopted by the National Assembly in February 1987. It is our general feeling that the proposed revision has moved the direct tax system in the right direction but does not go far enough. We intend to work closely with the GOS over the next 18-24 months to develop a more far-reaching reform than is now envisaged. We want, in particular, to move the Senegalese direct tax system much further along the transition to a unified global income tax.

a. Customs Tariff

Reform of the customs code and customs tariff rates are intended as part of a revised system of protection based on reduced and harmonized tariff protection. The intention of the reductions is two-fold: (a) to reduce the incentive to fraud and smuggling and (b) to force Senegalese producers to become more efficient. Harmonization is designed to encourage domestic production of raw materials and intermediate goods rather than only final consumer goods. Reform of the tariff structure is to be accompanied by removal of a number of quantitative restrictions through: reduction of absolute and relative prohibitions; gradual elimination of the system of prior authorizations; and freezing of the number of products subject to quotas, gradual increases in the quota levels, and subsequent abolition of the quotas.

The new tariff code drafted by the Ministry of Finance presents the principles of the tariff reform, a proposed schedule of tariff rates, and a proposed allocation of commodities to the proposed rates. Present rates have being adjusted step by step starting in July 1986, with the new rates to be fully applicable by July 1988. Draft legislation is being submitted to parliament in July 1986. An action plan and timetable for eliminating quantitative restrictions was issued by the Ministry of Industry on July 1, 1986. Quantitative restrictions on some commodities not produced in Senegal were lifted earlier in 1986. Prior authorization for a number of other commodities will be lifted in July 1986: announcement in June 1986 that prior authorization on metal products would be among first to be eliminated caused a major uproar among the affected industrialists. The time table for further elimination of quantitative restrictions to January 1988 is as follows:

Date	Industry branch and product group
1986	
July 1	Mechanical metal working products
October 1	Paper and cardboard packaging materials
1987	
January 1	Building materials Shoe parts: uppers, etc.
March 1	Food processing Office articles and stationery supplies
July 1	Chemical products (except batteries, household soaps, PVC tubes and pipes)
1988	
January 1	Batteries, household soaps, PVC tubes and pipes Textiles and shoes School stationery supplies

On September 1, 1986, the Ministry of Industry with UNIDO technical assistance will start monitoring the impact of the program.

The import tariff reform is intended as part of the reform of industrial incentives under the New Industrial Policy. The tariff schedule will be divided into 7 broad economic categories, to each of which a different rate will be applied. During a two-fiscal year transitional period starting on July 1, 1986, the rates will be decreased at the beginning of the fiscal year to a considerably lower level than the rates being replaced. The aims are to harmonize effective protection in the domestic market and to reduce the attractiveness of fraud. The rates set for on July 1, 1986 (FY 1986/87) and July 1, 1988 (FY 1988/89) are the following (in percent):

	1986/87		1988/89	
	Customs duty (on c.i.f. value)	Fiscal duty (on c.i.f. value)	Customs duty (on c.i.f. value)	Fiscal duty (on c.i.f. value)
1. Social and assimilated goods	0	0	0	0
2. Strategic goods	15	0	10	0
3. Equipment goods and raw materials	15	10	10	10
4. Semi-finished goods	15	10	10	20
5. Revenue goods	15	25	10	30
6. Other finished goods	15	35	10	30
7. Luxury goods	15	10 to 60	10	10 to 50

Social and assimilated goods are so defined because of their social, cultural or educational character. They include pharmaceuticals, books, brochures, scientific documents, major agricultural inputs (fertilizers, pesticides, seeds), and domestic gas.

Strategic goods include products receiving support from the State because of their impact on the national economy: crude or refined vegetable oil; cereals such as wheat, rice and millet; potatoes; animals for reproduction; day-old chicks; and petroleum products.

Equipment goods include all machinery and equipment necessary for productive units as defined in the tariff code. Given the low level of tax on these goods, the view of the Ministry of Finance (and the World Bank) is that equipment goods should not be granted further exonerations under the Investment Code.

Raw materials include vegetable, animal and mineral primary products before transformation, to be incorporated or transformed in the process of manufacture. Semi-finished goods include goods to be used, incorporated or transformed in a production process.

Revenue goods include all current consumption goods not fabricated or produced locally. Other finished goods correspond mostly to consumption goods produced locally.

Luxury goods include the minority of goods consumed by high income households.

We intend to tie release of the three tranchesof the AEPRP cash transfer to the agreed timetable for three-stage adoption of reduced tariff rates and for progressive elimination of quantitative restrictions. We will be following closely the results of the Ministry of Industry/UNIDO impact studies. Of the $1.0 million reserved for studies and technical assistance, part will go for ex-post evaluation of the impact on the economy of the tariff reductions and elimination of quantitative restrictions.

b. Investment Code and Special Agreements

A summary of proposed revisions of the new Investment Code designed to reduce or eliminate special exonerations from customs tariffs and direct taxes for new investments was available for discussion in June 1986. The general principles guiding the proposed revision of the investment code have been followed:

- The objective was to stimulate private investment without hindering the international competitivity of production units being established in Senegal.

- The advantages granted would be as neutral as possible in relation to the price system, i.e, fairly generalized so as to avoid relative price distortions.

- They would be degressive and limited in time.

- They would have a fairly automatic and transparent character.

A number of other possible factors were not taken into account:

- Neither the criteria (e.g. level of value added, level of technicity) nor the activities to which the code should apply have been defined.

- Additional advantages may be needed to encourage decentralization (e.g. accelerated depreciation allowances, subsidies for the acquisition of factory sites or prepreparation of such sites by the State).

- Special advantages may be needed for infant industries, "but without creating conditions of unfair price competition".

- With respect to employment, stronger conditions could be included to encourage employers to hire and train Senegalese office and plant level management staff.

The incomes distributed to individuals after the scheduled taxes are then submitted to the progressive general income tax which now contains 15 marginal tax brackets, the last 9 increasing the marginal rate by 5 percentage points with the top bracket taxed at 66 percent.

The draft revision of the Senegalese tax code prepared by the Ministry of Finance and published in April 1986 was distributed to business organizations, labor unions, women's organizations, accountants, bankers and international donors for their review. Comments by the "social partners" (and the donors) have been taken into account in preparing a final draft for submission to the national commission on tax reform. We submitted some suggestions to the Tax Department for inclusion in this round. However, the process of revision is a continuing one and further amendments to the code will be issued from time to time. During the course of the AEPRP, we will work with the Ministry of Finance to bring about more fundamental changes in the structure of the direct tax system than are now planned by the GOS. On February 4, 1987, the revised tax code was adopted by the National Assembly.

The operative principle of the direct tax reform proposed so far is to revise the regulations and to lower rates in order to rationalize the system, but without losing revenues. In this framework, the Ministry of Finance wants to carry out a step-by-step reduction in the maximum marginal rate of the general income tax to provide increased incentives to productive effort and then to see what happens to tax collections. The basic assumption is that better tax administration to expand the tax base will compensate for the reduction in tax revenues from people who are already paying taxes at the maximum marginal rate. However, this compensating effect will be far from immediate.

Unification of the several direct tax categories into a single schedule for taxation of physical persons (impôt sur le revenu des personnes physiques) is not included in the January 1987 revision. However, changes in the tax code are legislated continuously; in fact the printed code is sold to the public in a 3-ring loose leaf binder to accommodate for subsequent changes. Introducing a major structural change of this sort has a number of implications for tax administration as well as tax incidence that need to be worked out carefully.

Our approach will be to propose creation of a new tax reform commission whose mandate will be to examine the implications of transition to a unified global income tax and to come up with a new framework for the tax system. The objectives would be those of the present efforts of tax reform in the U.S.: simplification; equity; and a rationalization of the incentive system to achieve greater economic efficiency and growth. The process of moving from a schedular to a global system has to be examined carefully. An initial degree of simplification can be achieved by pulling the rate structure together to get it on a common basis.

- Additional advantages could be included to encourage use of local raw materials.

- Instituting a financial reserve for investment might encourage reinvestment.

- Economic return to the proposed investment (presumably in international prices) in addition to financial return could be a criterion for eligibility under the code.

- The minimum of investment giving eligibility to benefits from the investment code favors capital intensivity and creates a built-in bias against labor-intensive activities and against small and medium scale enterprises (SMEs), which are usually more labor intensive than larger enterprises.

- Interest rate subsidies for investments outside the Cap Vert region might be limited to SMEs.

A more difficult nut to crack than revising the Investment Code will be renegotiating existing special agreements (conventions spéciales) between the GOS and individual cmpanies that have been granted tax exonerations.

Completion of revision of the Investment Code was included as a condition precedent to release of the third tranche conditionality of the AEPRP grant and progress on renegotiation of the special agreements was included as a covenant in third tranche conditionality.

c. Direct Taxes

As a described in section A above, the Senegalese direct tax system contains different schedules for different sources of income with different rates of tax applied to each schedule:

- industrial and commercial income and agricultural income,

- non-commercial professional income,

- property income,

- witholding tax on wages and salary income.

The incomes distributed to individuals after the scheduled taxes are then submitted to the progressive general income tax which now contains 15 marginal tax brackets, the last 9 increasing the marginal rate by 5 percentage points with the top bracket taxed at 66 percent.

The draft revision of the Senegalese tax code prepared by the Ministry of Finance and published in April 1986 was distributed to business organizations, labor unions, women's organizations, accountants, bankers and international donors for their review. Comments by the "social partners" (and the donors) have been taken into account in preparing a final draft for submission to the national commission on tax reform. We submitted some suggestions to the Tax Department for inclusion in this round. However, the process of revision is a continuing one and further amendments to the code will be issued from time to time. During the course of the AEPRP, we will work with the Ministry of Finance to bring about more fundamental changes in the structure of the direct tax system than are now planned by the GOS. On February 4, 1987, the revised tax code was adopted by the National Assembly.

The operative principle of the direct tax reform proposed so far is to revise the regulations and to lower rates in order to rationalize the system, but without losing revenues. In this framework, the Ministry of Finance wants to carry out a step-by-step reduction in the maximum marginal rate of the general income tax to provide increased incentives to productive effort and then to see what happens to tax collections. The basic assumption is that better tax administration to expand the tax base will compensate for the reduction in tax revenues from people who are already paying taxes at the maximum marginal rate. However, this compensating effect will be far from immediate.

Unification of the several direct tax categories into a single schedule for taxation of physical persons (impôt sur le revenu des personnes physiques) is not included in the January 1987 revision. However, changes in the tax code are legislated continuously; in fact the printed code is sold to the public in a 3-ring loose leaf binder to accommodate for subsequent changes. Introducing a major structural change of this sort has a number of implications for tax administration as well as tax incidence that need to be worked out carefully.

Our approach will be to propose creation of a new tax reform commission whose mandate will be to examine the implications of transition to a unified global income tax and to come up with a new framework for the tax system. The objectives would be those of the present efforts of tax reform in the U.S.: simplification; equity; and a rationalization of the incentive system to achieve greater economic efficiency and growth. The process of moving from a schedular to a global system has to be examined carefully. An initial degree of simplification can be achieved by pulling the rate structure together to get it on a common basis.

We will include further work by the Tax Department on a basic revision of the direct tax system as covenants for second and third tranche conditionality of the AEPRP cash transfer. We will reserve $1 million of the AEPRP for further studies and technical assistance, part of which will go for analysis of the impact of reforms we propose and for technical assistance on redrafting the code. We would like, by 1988, to get the working group on tax reform of the GOS Tax Department to prepare a preliminary draft of a further reform of the direct tax system embodying a major move toward a global income tax.

d. Fiscal cadaster

A fiscal cadaster has been carried out on a pilot basis in 6 of the better-off districts of Greater Dakar with assistance from the World Bank. If resources are available, the cadaster can be extended to all of Greater Dakar (Dakar and its Cap Vert suburbs) in two or three years. Despite legal ambiguities concerning property rights in the Cap Vert suburbs, the cadaster can also serve as an effective instrument for checking on otherwise unreported incomes of anonymous property owners. The World Bank has included completion of the cadaster as part of its next Senegal urban projects loan. We are considering the possibility of participating in financing of the cadaster, and we will include evidence of progress on the cadaster in our third tranche conditionality. (See Section A.1.d. above.)

Drafted by: PPM:HLubell/AThioune:mc:10/22/87

3001P

Note préalable à l'étude d'une réforme
du système d'imposition des revenus au Sénégal

par Bernard Castagnède
30 avril 1987

Table des matières — Page

I. Les systèmes d'impostion du revenu — 1

A) Approache théorique — 1

1. Objectifs des différents systèmes d'imposition du revenu — 2

a. Objectifs du système cedulaire — 2
b. Objectifs du système d'impôt unique — 2
c. L'effort de conciliation des objectifs: le système mixte — 3

2. Critique du système cedulaire — 3

B) Approche comparée: les systèmes d'imposition du revenu dans l'Afrique francophone — 4

1. Systèmes cédulaires — 4
2. Systèmes mixtes — 6
3. Système d'impôt unique sur le revenu — 7

II. Les motifs de la préférence pour l'impôt unique — 10

A) Les inconvénients des systèmes d'impôts multiples — 10

B) Les intérêts propres de l'impôt unique sur le revenu

1. Equité fiscale et productivité de l'impôt — 13
2. Simplification des règles fiscales et de la gestion de l'impôt — 14
3. Mise en oeuvre de la politique fiscale — 16

III. Problèmatique de l'adoption de l'impôt unique — 17

A) Les principaux choix à effectuer — 17

1. L'imposition des sociétés — 17
2. L'imposition des dividendes — 19
3. Détermination des revenue imposables à l'impôt sur le revenu — 20
4. Prise en compte des charges de famille — 22
5. Fixation du barème — 23

B) Préalables à la réforme du système d'imposition des revenus — 23

Note préalable à l'étude d'une réforme du système d'imposition des revenus au Sénégal.

C-1

par Bernard CASTAGNEDE*

30 avril 1987

La présente note a pour objet :

- de rappeler quels sont les différents sytèmes d'imposition du revenu concevables, et effectivement mis en oeuvre, notamment dans les pays africains d'expression française (I);

- de rappeler les arguments qui peuvent être avancés en faveur du système d'impôt unique sur le revenu (II);

- d'évoquer les principaux problèmes que poserait la perspective d'institution, au Sénégal, d'un impôt unique sur le revenu (III).

I. LES SYSTEMES D'IMPOSITION DU REVENU.

A/ Approche théorique.

D'un point de vue théorique, il est classique d'opposer deux systèmes d'imposition du revenu : le système cédulaire, qui consiste à imposer distinctement les différentes catégories de revenus qu'il est convenu d'identifier; le système global, ou de l'impôt unique, dans lequel l'ensemble des revenus imputables à un contribuable est atteint par un seul impôt. Chacun de ces sytèmes répond à des objectifs spécifiques de politique fiscale.

Un troisième système, de caractère mixte, superpose une taxe complémentaire, progressive, atteignant l'ensemble des revenus du contribuable, aux impôs cédulaires, qui frappent séparément les diverses sortes de revenus; le double niveau d'imposition permet alors, en principe, d'atteindre simultanément plusieurs objectifs de politique fiscale.

---

* Professeur de droit à l'Université de Paris-I

1. *Objectifs des différents systèmes d'imposition du revenu.*

a/ Objectifs du système cédulaire.

Le système cédulaire, fait d'une multiplicité d'impôts atteignant distinctement les diverses sortes de revenus, répond principalement à deux objectifs :

- un objectif de productivité, d'abord; l'impôt cédulaire est de nature essentiellement réelle; il n'est pas un cadre approprié pour la personnalisation de la charge fiscale; son produit n'est donc pas - ou peu - affecté par la prise en compte d'éléments de personnalisation tels que les charges de famille; le produit d'un impôt cédulaire déterminé n'est pas davantage affecté par la constatation de résultats négatifs au titre d'une catégorie distincte de revenus, concernée par un autre impôt.

- un objectif de discrimination entre les revenus, d'autre part; cette discrimination peut se fonder sur une analyse de la nature des revenus perçus, qui justifierait un traitement fiscal différencié : les revenus du travail (earned income) pouvant être moins lourdement taxés que les revenus du capital (unearned income); elle peut être également fondée sur l'inégale connaissance, par l'administration fiscale, des diverses sortes de revenus : les revenus salariaux, mieux connus, pouvant bénéficier d'un traitement plus favorable.

D'autres arguments peuvent fonder le recours à un système d'impôts cédulaires, notamment relatifs au mode d'évaluation des revenus, variable selon les catégories.

b/ Objectifs du système d'impôt unique.

Le système d'impôt unique sur le revenu répond principalement à un objectif de justice fiscale. Il permet en effet d'atteindre les facultés contributives d'un individu, révélées par l'ensemble des revenus acquis par lui dans le cadre d'une période déterminée. L'égalité devant le sacrifice fiscal est assurée par l'application à la base imposable d'un tarif progressif. La personnalisation de la charge fiscale est complétée par la prise en compte des charges de famille.

L'impôt unique présente également des avantages sur le plan de la productivité : son institution peut être en effet l'occasion d'un élargissement

de l'assiette fiscale, par la prise en compte, par exemple, de revenus de source extérieure, ou de gains occasionnels (plus-values).

Son unicité détermine d'autre part un allègement des tâches de gestion administrative de l'impôt.

c/ L'effort de conciliation des objectifs : le système mixte.

La superposition d'un système d'impôts cédulaires et d'une taxe complémentaire atteignant le revenu d'ensemble vise à concilier les objectifs de rendement et de discrimination des revenus, d'une part, et l'objectif de justice fiscale et de personnalisation de l'impôt d'autre part.

Cette conciliation suppose l'application d'impôts cédulaires à taux proportionnels différenciés, ne comportant pas d'éléments de personnalisation de la charge fiscale (prise en compte des charges de famille). Celle-ci est assurée au niveau de l'impôt complémentaire sur le revenu global, comportant un tarif progressif.

La conciliation des objectifs n'est cependant obtenue que de manière partielle, notamment lorsque la charge de l'impôt cédulaire vient en déduction de la base imposable à l'impôt complémentaire : dans ce cas, en effet, la progressivité de la taxe complémentaire se trouve affaiblie, particulièrement pour les titulaires de revenus élevés (l'économie réalisée vis-à-vis de l'impôt complémentaire est d'autant plus grande que la charge d'impôt cédulaire est élevée).

2. *Critique du système cédulaire.*

Le système cédulaire a fait l'objet de critiques considérées aujourd'hui comme décisives. Elles portent fondamentalement sur son <u>défaut d'équité</u> : ce système ne permet pas d'adapter la charge de l'impôt aux facultés contributives des individus.

On observe d'autre part, à propos de la discrimination de traitement fiscal entre les différentes catégories de revenus :

- que cette discrimination n'est pas unanimement regardée comme un objectif pertinent. Le traitement préférentiel initialement accordé aux revenus du travail s'avère moins justifié lorsqu'est institué un régime de retraites pour les salariés. L'objectif d'épargne peut d'autre part fonder une

politique fiscale plus favorable aux revenus du capital;

- qu'une discrimation exclusivement fondée sur la considération de l'inégale connaissance, par l'administration fiscale, des revenus des contribuables, ne peut que tendre au renforcement du comportement d'évasion ou de fraude de la part de ceux dont les revenus, supposés moins bien connus, sont plus lourdement taxés. Mieux vaut s'assurer des moyens d'une meilleure connaissance des revenus concernés (bénéfices d'entreprises, revenus des professions libérales);

- que si l'on entend conserver une discrimination de traitement fiscal entre revenus de nature différente, cette discrimination peut être obtenue autrement que par l'intermédiaire d'un système d'impôts cédulaires : (abattements, crédits d'impôt, etc..).

B/ Approche comparée : les systèmes d'imposition du revenu dans l'Afrique francophone.

On trouve, dans les pays africains d'expression francaise. les trois systèmes d'imposition du revenu précédemment évoqués.

1. *Systèmes cédulaires.*

Le système d'impôts cédulaires, sans impôt général de superposition, se rencontre au Burkina-Faso, au Burundi, au Rwanda et au Zaïre.

- Il existait jusqu'en 1972, au *Burkina-Faso*, un impôt complémentaire sur le revenu global. Il fut alors abandonné, à raison de la faiblesse des recettes supplémentaires qu'il procurait, pour un coût administratif élevé.

L'imposition des revenus s'appuie désormais sur :

- un impôt unique sur les traitements et salaires (IUTS),
- un impôt sur les bénéfices industriels, commerciaux et agricoles (BIC),
- un impôt sur les bénéfices des professions non commerciales (BNC),
- un impôt sur le revenu des valeurs mobilières (IRVM),
- un impôt sur le revenu des créances, dépôts et cautionnements (IRC),
- un impôt sur les revenus immobiliers (IRI), complété par une taxe sur

certaines plus-values immobilières (ordonnance du 29 décembre 1977).

S'y ajoute un impôt forfaitaire sur le revenu (IFR), ayant la nature d'un impôt de capitation.

On note, en ce qui concerne l'impôt B.I.C., que s'il comporte un taux proportionnel lorsqu'il s'applique aux personnes morales (45% ou 35%), il atteint en revanche les personnes physiques suivant un barème progressif (quatre taux sont prévus : 10, 20, 35 et 45%), identique à celui prévu en matière de BNC.

De même, l'IUTS comporte un barème progressif dont les taux (au nombre de 9) s'étagent de 2% à 30%, sans abattements pour charges de famille (supprimés depuis 1985).

- Au *Zaïre*, la contribution professionnelle sur les revenus (entreprises, professions libérales, rémunérations) comporte, lorsqu'elle s'applique aux personnes physiques, un tarif progressif (16 taux, de 0 à 60%). Il en va de même pour la contribution sur les revenus locatifs (14 taux, de 4 à 60%). Les traitements et salaires, atteints par la contribution professionnelle (retenue à la source), donnent lieu à une réduction d'impôt pour charges de famille (5% par membre de famille à charge, dans la limite de 9 personnes).

Les systèmes d'imposition du revenu en vigueur au Burundi et au Rwanda comportent des dispositions comparables.

On remarque ainsi que, lorsqu'ils sont appliqués, les systèmes cédulaires sont corrigés, par rapport au modèle théorique, de manière à assurer une certaine personnalisation de la charge fiscale : application de barèmes progressifs pour certains impôts cédulaires, prise en compte, le cas échéant, des charges de famille.

L'équité fiscale ainsi obtenue reste cependant approximative : l'application de la progressivité dans le cadre d'un impôt atteignant une seule catégorie de revenus, en particulier, n'assure qu'une adaptation très imparfaite de la charge fiscale aux capacités contributives d'ensemble de l'individu, particulièrement de celui qui dispose de revenus élevés, mais de nature variée.

2. *Systèmes mixtes.*

De nombreux pays africains d'expression française connaissent un système d'imposition des revenus comportant deux niveaux d'imposition : à un éventail d'impôts cédulaires, atteignant les différentes catégories de revenus distingués par la loi fiscale s'ajoute un impôt général sur le revenu, frappant suivant un barème progressif l'ensemble des revenus perçus par le contribuable ou, le plus souvent, le foyer fiscal.

Ce système mixte est appliqué :

- en Afrique de l'ouest, par le Bénin, la Côte d'Ivoire, la Guinée, le Mali, la Mauritanie, le Niger et le Sénégal;

- en Afrique centrale, par le Cameroun.

On note cependant un certain nombre de différences dans la *conception des impôts cédulaires* :

- Certains de ces impôts comportent, en règle générale, un taux *proportionnel.* Tel est le cas des impôts sur les bénéfices industriels et commerciaux (BIC), sur les bénéfices non commerciaux (BNC), sur les revenus de valeurs mobilières (RVM) et les revenus de capitaux mobiliers (RCM), sur les revenus fonciers ou immobiliers.

Au Sénégal, toutefois, l'impôt cédulaire sur les bénéfices non commerciaux (BNC) et l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux (BIC - appliqué aux personnes physiques -) comportent un barème *progressif.* Au Bénin, la taxe immobilière sur les loyers comporte également un barème progressif par tranches de revenus mensuels (mais elle n'a pas véritablement le caractère d'un impôt cédulaire).

- Le plus souvent, l'impôt cédulaire sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères (TS), est un impôt *progressif* (Bénin, Guinée, Mauritanie, Sénégal). En Côte d'Ivoire, il demeure proportionnel (taux : 1,50% du salaire imposable), mais est assorti d'une contribution nationale (C.N.), de caractère progressif. Au Niger, l'impôt cédulaire sur les traitements et salaires comporte également un taux proportionnel (30% de la base imposable). Au Mali, il n'existe pas d'impôt cédulaire sur les salaires; ces rémunérations sont directement incluses dans l'impôt général sur le revenu.

Au Cameroun, les impôts cédulaires conservent tous un caractère

proportionnel (ils sont d'ailleurs dénommés "taxes proportionnelles").

En règle générale, les impôts cédulaires ne donnent pas lieu à réduction pour charges de famille.

La prise en compte des *charges de famille* s'effectue au niveau de l'impôt général sur le revenu (IGR - Afrique de l'ouest) ou de l'impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP - Cameroun). Elle s'appuie généralement sur le mécanisme du *quotient familial*. Au Bénin, cependant, les charges de famille donnent lieu à des abattements spécifiques sur le revenu imposable.

3. *Systèmes d'impôt unique sur le revenu.*

- Le système de l'impôt unique sur le revenu a été adopté par plusieurs pays d'Afrique centrale : Congo, Gabon, Tchad, République Centrafricaine. Il est à l'étude au Cameroun.

A l'égal du Cameroun, tous ces pays connaissaient précédemment un système d'imposition des revenus de caractère mixte, comportant une série de taxes proportionnelles (impôts cédulaires) atteignant les diverses catégories de revenus, puis un impôt général de superposition (l'impôt sur le revenu des personnes physiques), atteignant, suivant un barème progressif prenant en compte les charges de famille par le jeu du quotient familial, l'ensemble des revenus encaissés dans le cadre d'un foyer fiscal, déjà frappés par la taxe proportionnelle (laquelle constituait une charge déductible du revenu imposable à la surtaxe progressive). Les bénéfices des sociétés de capitaux faisaient l'objet d'une taxation séparée, dans le cadre d'un impôt sur les sociétés (IS - proportionnel).Ce système s'inspirait largement, en fait, du dispositif appliqué par la France entre 1948 et 1959.

Membres de l'UDEAC (Union Douanière et Economique de l'Afrique Centrale), ces pays ont cependant recherché une harmonisation de leurs dispositifs fiscaux. S'agissant de l'imposition des revenus, l'organisation communautaire a adopté successivement un modèle commun d'*impôt sur les sociétés* (acte 3/72-UDEAC-153 du 22 décembre 1972), puis un modèle commun d'*impôt sur le revenu* (acte 3/77-UDEAC-177 du 21 décembre 1977).

Ce dernier impôt, dénommé *impôt sur le revenu des personnes physiques*, est un impôt <u>unique</u>, atteignant, suivant un barème progressif, le revenu global du contribuable formé par le total des revenus nets des

catégories suivantes : revenus fonciers, bénéfices des activités industrielles, commerciales ou artisanales; bénéfices des exploitations agricoles, bénéfices des professions non commerciales et revenus divers, traitements, salaires, indemnités, émoluments, pensions et rentes viagères; revenus des capitaux mobiliers.

L'impôt est établi au nom du chef de famille pour ses revenus personnels, ceux de sa femme et de ses enfants mineurs à charge, à moins qu'il ne demande leur imposition distincte ou que l'épouse remplisse les conditions permettant son imposition séparée.

Le Tchad, le Congo, puis le Gabon (loi n° 84/80 du 18 décembre 1980) et la République Centrafricaine (loi de finances pour 1984) ont tour à tour réformé leur dispositif d'imposition des revenus, pour l'adapter au modèle d'impôt unique défini au niveau de l'UDEAC.

En règle générale, dans ces pays, la disparition des impôts cédulaires n'a pas remis en cause les anciennes dispositions applicables en matière de définition et de détermination des revenus relevant des différentes catégories (BIC, BNC, TS, etc..). Sous réserve de quelques correctifs (en matière de territorialité, par exemple), les revenus nets correspondants, évalués comme auparavant, sont désormais additionnés, puis directement imposés au seul barème progressif de l'impôt unique sur le revenu.

- En Afrique de l'ouest, le Togo a procédé à une réforme de même nature : la loi n° 83-22 du 30 décembre 1983, portant refonte du Code général des Impôts, a supprimé les anciens impôts cédulaires et l'impôt général sur le revenu (IGR) qui s'y superposait et les a remplacés par un impôt unique sur le revenu des personnes physiques (IR), assorti d'un impôt sur les sociétés (IS).

Le système d'impôts cédulaires appliqué par le Togo jusqu'en 1984 comportait :

- un impôt cédulaire sur les BIC, à taux proportionnel, comportant des réductions pour charges de famille;
- un impôt cédulaire sur les traitements et salaires, comportant un barème progressif, à taux variables selon les charges de famille du contribuable;
- un impôt sur les bénéfices non commerciaux, à taux proportionnel, assorti des mêmes réductions pour charges de famille que

celles prévues en matière de BIC;

- un impôt sur les revenus de valeurs et capitaux mobiliers, à taux proportionnel (variable selon la nature des produits).

Il était complété par l'application d'une taxe immobilière.

L'impôt général sur le revenu (IGR) atteignait le total des revenus nets des diverses catégories, sous déduction, notamment, des impôts directs et taxes assimilées. Il était calculé selon les mêmes catégories et taux que la taxe progressive sur les traitements et salaires. Le montant brut de l'impôt était diminué de la taxe progressive sur traitements et salaires précomptée au cours de l'année.

Le nouvel *impôt sur le revenu* atteint le revenu global net annuel dont dispose le contribuable, ses enfants mineurs à sa charge et son épouse (des cas d'imposition séparée de l'épouse sont prévus). Ce revenu net global comprend l'ensemble des revenus nets des différentes catégories :

- traitements, salaires, indemnités, émoluments, pensions, rentes viagères;
- revenus fonciers;
- bénéfices industriels et commerciaux;
- bénéfices agricoles;
- bénéfices non commerciaux et revenus assimilés;
- revenus des capitaux mobiliers;
- rémunérations de gérants et d'associés;
- plus-values de cession à titre onéreux de certains biens ou droits.

Certaines charges ou pertes (non professionnelles) sont déductibles du revenu net global (intérêts de certains emprunts, pensions alimentaires, etc..).

Le revenu net global est ensuite réduit d'un montant fixe par personne à charge (dont le nombre est limité à 6).

Le revenu imposable est taxé suivant un barème progressif dont les taux varient de 0 à 55%.

Après application du barème, il convient de retrancher les prélèvements et retenues à la source.

L'*impôt sur les sociétés* frappe l'ensemble des bénéfices ou revenus réalisés par les sociétés et autres personnes morales (à l'exception

des sociétés de personnes qui, sauf option en faveur de l'IS, bénéficient de la "transparence fiscale"). Son taux est de 40%.

II. LES MOTIFS DE LA PREFERENCE POUR L'IMPOT UNIQUE.

Les réformes récemment intervenues dans la zone africaine, dans le domaine de l'imposition des revenus, vont dans le sens d'une transformation des systèmes d'impôts multiples en un système d'impôt unique sur le revenu. Ce mouvement est en fait beaucoup plus général, et intéresse des pays de niveaux économiques différents, situés sur tous les continents. La préférence pour un impôt unique sur le revenu des personnes physiques tient d'une part aux inconvénients reconnus aux systèmes d'impôts multiples, d'autre part aux intérêts propres de l'impôt global.

A/ Les inconvénients des systèmes d'impôts multiples.

L'inadaptation du système d'impôts cédulaires aux objectifs des fiscalités modernes, particulièrement à l'objectif d'équité, a déjà été relevée. On a par ailleurs noté que les Etats qui continuent d'appliquer un système d'imposition des revenus exclusivement fondé sur des impôts cédulaires, ont introduit des éléments de personnalisation de la charge fiscale, tels que le barème progressif ou la prise en compte des charges de famille. Ainsi appliqués, les impôts cédulaires ne correspondent plus au modèle initial, fondé sur le caractère réel de l'imposition, la recherche de la productivité et la discrimination délibérée entre les différentes catégories de revenus; ils ne parviennent pas pour autant à répondre de manière satisfaisante à l'impératif d'équité.

Beaucoup d'Etats ont cherché la conciliation entre les objectifs du système cédulaire et la nécessaire personnalisation de la charge fiscale à travers le *système mixte*, ou à double niveau, superposant des impôts cédulaires et un impôt général sur le revenu. A l'expérience, on doit reconnaître de nombreux *inconvénients* à un tel dispositif, notamment appliqué en Afrique de l'ouest, et particulièrement au Sénégal.

- L'évolution des systèmes mixtes a fait apparaître, d'abord, un écart souvent sensible entre leur organisation et les objectifs initialement

assignés à la superposition de deux niveaux d'imposition :

Souvent, les impôts cédulaires comportent des tarifs progressifs, et participent, ainsi, de l'objectif de personnalisation en principe assigné à l'impôt général sur le revenu. Dans certains cas, ils comportent même une prise en compte des charges de famille. Leur productivité peut s'en trouver affectée.

La discrimination de traitement fiscal entre catégories différentes de revenus a perdu sa signification originelle. Certains revenus du capital bénéficient d'un régime plus favorable que les revenus salariaux. La discrimination entre revenus salariaux d'une part, bénéfices professionnels, d'autre part, paraît surtout fondée sur la meilleure connaissance que les administrations peuvent avoir des premiers. Elle est assurée à l'aide de différentes techniques (abattements, échelle distincte de taux), appliquées au niveau des impôts cédulaires, mais parfois aussi au niveau de l'impôt général sur le revenu (lequel n'a pas, en principe, un tel objet).

On observe ainsi une certaine *confusion* en ce qui concerne les *objectifs de politique fiscale* assignés aux différents niveaux de taxation, les exigences de productivité et d'équité fiscales étant simultanément recherchées à travers la définition du régime des impôts cédulaires et du régime de l'impôt complémentaire. Mais la distinction des niveaux de taxation n'a plus alors de réelle justification, alors que son maintien *interdit* au dispositif d'ensemble d'atteindre pleinement les objectifs jugés souhaitables, particulièrement l'objectif d'*équité*

- La superposition d'impôts cédulaires et d'un impôt général sur le revenu est souvent à l'origine, d'autre part, d'*approximations* dans l'évaluation des facultés contributives d'ensemble, voire de *contradictions* dans les *règles d'assiette*

Souvent, ainsi, le revenu foncier pris en considération pour l'application de l'impôt général sur le revenu est déterminé par référence à la base imposable de la contribution foncière, et n'a dès lors qu'un rapport très approximatif avec le revenu foncier réellement encaissé (notons que tel n'est pas le cas au Sénégal, où le revenu foncier imposable à l'IGR est constitué par la base imposable à l'impôt cédulaire sur les revenus fonciers, c'est-à-dire le revenu net réel).

Les règles de territorialité manquent souvent d'homogénéité : les impôts cédulaires ont généralement une assiette territoriale, alors que

l'impot général sur le revenu frappe en principe l'ensemble des revenus encaissés par le contribuable ayant son domicile fiscal dans le pays considéré, quelle que soit la source desdits revenus. En pratique, l'assiette de l'IGR est simplement constituée de l'addition des bases imposables évaluées pour l'application des impôts cédulaires; le principe d'imposition sur une base mondiale n'est pas, de ce fait, mis en oeuvre.

- La dualité d'impositions peut être, également, à l'origine de discordances dans les *règles de liquidation*. On a noté, dans le cas du Sénégal, l'existence d'un décompte différent du nombre des parts attribuées aux contribuables à raison de leur situation de famille, pour l'application de l'impôt cédulaire sur les salaires, et pour l'application de l'impôt général sur le revenu.

La superposition des barèmes progressifs, intervenant d'abord au niveau de certains impôts cédulaires, puis au niveau de l'imposition du revenu d'ensemble, conduit, chaque fois qu'elle est prévue, à des régularisations certes justifiées par l'objectif d'équité, mais dont l'effet n'est pas tel sur le rendement de l'impôt qu'il retienne l'attention prioritaire des administrations. Aussi, l'omission, fréquemment constatée, du dépôt de déclaration des revenus d'ensemble, de la part de contribuables disposant de plusieurs sources de revenus, n'est-elle pas toujours sanctionnée conformément aux prescriptions légales. En fait, l'introduction de la progressivité au niveau des impôts cédulaires, et particulièrement pour l'imposition à la source des salaires, a pour effet de réduire le rôle propre de l'impôt général, dont la signification et l'intérêt sont peu à peu perdus de vue.

- La multiplicité des impôts est de façon plus générale une source de *complexité dans la gestion* de l'impôt, aussi bien pour l'administration fiscale que pour les contribuables ou les tiers intervenant dans la collecte des contributions (employeurs, notamment). Parfois, le surcoût administratif engendré par la gestion d'impôts superposés a conduit à un abandon de l'impôt général (cas du Burkina-Faso), mais du même coup à l'élément principal d'égalisation devant le sacrifice fiscal.

La complexité du système est souvent accrue, d'ailleurs, par l'adjonction d'impositions supplémentaires, soit aux impôts cédulaires, soit à l'impôt général, destinées à améliorer la productivité d'ensemble d'un système progressivement usé par les correctifs successivement apportés au schéma originel (exemple de la contribution nationale en Côte d'Ivoire).

B/ Les intérêts propres de l'impôt unique sur le revenu.

L'impôt unique sur le revenu permet une bien meilleure conciliation des objectifs de productivité et d'équité. Il assure une clarification des règles relatives à l'assiette et à la liquidation de l'impôt, ainsi qu'une simplification de sa gestion administrative. Il peut s'accommoder de dispositions permettant une certaine discrimination entre les revenus ou, de manière plus générale, tendant à la réalisation de divers objectifs de politique fiscale.

1. *Equité fiscale et productivité de l'impôt.*

- Le principal mérite de l'impôt unique sur le revenu réside dans sa capacité à assurer une *équité* fiscale satisfaisante et, de ce fait, une meilleure acceptation de la charge fiscale par les contribuables.

L'impôt est en effet assis sur une capacité contributive bien exprimée par la somme des revenus de toute nature encaissés dans le cadre d'une année. C'est à ce revenu d'ensemble qu'est appliqué le barème progressif de l'impôt, visant à assurer l'égalité devant le sacrifice fiscal. La prise en compte des charges de famille est également effectuée par rapport au revenu d'ensemble, et contribue ainsi à une personnalisation convenable de la charge fiscale.

On objecte souvent que, dans le cas des pays en développement, l'essentiel des revenus imposables est constitué par des salaires et que, dans ces conditions, l'application de l'impôt progressif sur un revenu d'ensemble plutôt que sur le seul revenu salarial, ne déterminerait pas de sensibles différences. Une telle analyse, en fait, revient à critiquer l'efficacité des systèmes d'imposition en vigueur : car s'il est vrai que l'imposition du revenu atteint surtout, en pratique, les revenus salariaux, on ne saurait évidemment en conclure à l'inexistence de revenus d'une autre nature. Ces revenus (bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices non commerciaux, revenus fonciers, plus-values, etc..) existent; il importe certes de donner aux administrations fiscales les moyens de les mieux connaître et de leur appliquer l'impôt avec plus d'efficacité; il convient aussi, lorsqu'ils sont identifiés, de faire en sorte que leur imposition s'effectue dans des conditions qui assurent l'égalité des contribuables devant le sacrifice fiscal.

- L'impôt unique sur le revenu ne présente par lui-même aucune infériorité par rapport aux systèmes d'impôts multiples, sur le plan de la

productivité fiscale. Au contraire, l'adoption de l'impôt unique peut être l'occasion d'un *élargissement de l'assiette* taxable :

L'impôt unique, d'abord, procède logiquement d'une conception dans laquelle le revenu est perçu comme un enrichissement net du contribuable, dans le cadre d'une période déterminée (l'année). C'est-à-dire qu'il est normalement applicable à des gains qui, dans la conception propre aux impôts cédulaires (souvent applicables aux seuls revenus présentant un caractère de régularité), n'étaient pas nécessairement taxables, tels que certaines plus-values.

Visant à atteindre une capacité contributive globale, l'impôt unique et progressif sur le revenu doit en principe s'appliquer à l'ensemble des revenus perçus par le contribuable, quelle que soit leur source, nationale ou étrangère (compte tenu de la définition d'un critère d'assujettissement à l'obligation fiscale illimitée, qui est en règle générale le domicile fiscal). Il permet autrement dit d'inclure dans la base imposable certains revenus de source étrangère, généralement non taxés dans les sytèmes cédulaires ou mixtes (en droit ou en fait).

On objecte souvent, ici encore, que rares sont les contribuables, résidents d'un pays en développement, qui disposent de revenus de source étrangère; cette appréciation est largement inexacte; il faut plutôt admettre que les systèmes d'imposition en vigueur ne permettent pas l'imposition de tels revenus; sans prétendre atteindre, du jour au lendemain, à une capacité effective de taxation de tous ces revenus, il paraît en tout cas souhaitable, du point de vue d'un Etat, de se doter des moyens juridiques d'une extension de sa juridiction fiscale permettant, à terme, et au fur et à mesure du développement de ses moyens administratifs, une application plus complète, plus rentable, et plus significative sur le plan de l'équité fiscale, de l'imposition du revenu.

La productivité du dispositif est ensuite fonction de la définition des règles de *liquidation* (taux, prise en compte des charges de famille). Il y a là une affaire de choix technique et politique. L'unicité du barème a du moins le mérite de clarifier les conditions d'exercice de tels choix.

2. *Simplification des règles fiscales et de la gestion de l'impôt.*

- L'institution d'un impôt unique sur le revenu permet d'assurer une simplification des règles d'assiette et de liquidation.

La suppression d'impôts multiples atteignant, soit des revenus particuliers, soit un revenu d'ensemble (impôt de superposition) détermine nécessairement une simplification des règles d'assiette. Sans doute, bon nombre d'entre elles, pré-existantes dans le système cédulaire, ou le système mixte, vont ou peuvent être conservées : un impôt unique sur le revenu peut s'appliquer à une somme de revenus dont chaque fraction est susceptible d'un mode particulier d'évaluation. Mais les règles faisant double-emploi, ou traitant, de manière non toujours cohérente, d'aspects communs de l'assiette fiscale, se trouveront *unifiées* : ainsi, des règles relatives au champ d'application personnel de l'impôt (définition des personnes imposables, choix de l'imposition individuelle ou de l'imposition par foyer, etc..), à son champ d'application territorial (juridiction territoriale ou juridiction mondiale), à son champ d'application dans le temps, à son champ d'application matériel (conception du revenu imposable, règles de source, etc..).

La simplification des règles d'assiette assurée par la suppression d'un système d'impôts multiples sur le revenu est en fait l'occasion d'une *clarification* du dispositif d'imposition, l'assurance d'une meilleure cohérence de ses prescriptions.

La taxation du revenu dans le cadre d'un impôt unique détermine également une simplification des règles de liquidation, dès lors qu'un même barème se trouve directement appliqué à l'ensemble du revenu taxable.

La simplification s'étend en outre aux règles relatives aux *procédures* d'imposition, de réclamations, de sanctions.

- L'unification du système de taxation des revenus, déterminant une simplification des règles fiscales, a d'autre part pour effet d'alléger les obligations administratives des contribuables ou collecteurs de l'impôt, par la réduction du nombre des déclarations, ou la simplification des modes de calcul des prélèvements ou retenues à la source.

- De même doit-il assurer un sensible allègement des tâches de gestion de l'impôt revenant aux *administrations*, tant en ce qui concerne les opérations d'assiette, de contrôle et de liquidation (administrations fiscales) qu'en ce qui concerne les opérations de recouvrement (comptables publics).

3. *Mise en oeuvre de la politique fiscale.*

L'impôt unique sur le revenu permet d'atteindre une meilleure équité fiscale, tout en assurant une productivité financière satisfaisante. Il peut être également un instrument utile à la poursuite d'autres objectifs de politique fiscale.

Il autorise par exemple le maintien, s'il est souhaité par les pouvoirs publics, d'une certaine discrimination de traitement fiscal entre revenus de nature distincte. Une atténuation transitoire de la charge fiscale atteignant les revenus salariaux, par exemple, peut être obtenue par la voie d'un abattement spécifique sur les revenus nets salariaux entrant dans les bases de l'impôt unique. De même, une incitation fiscale en faveur du comportement d'épargne peut être assurée au moyen d'exonérations, d'abattements ou de crédits d'impôts attachés à l'encaissement de certains revenus de placements financiers (dividendes d'actions, intérêts d'obligations ou de titres d'emprunts publics, etc..).

De manière générale, l'unicité de l'impôt en fait un instrument plus performant de politique fiscale. Passée la phase de mise en place du nouvel impôt, les prévisions relatives au rendement de l'impôt, comme l'établissement de statistiques fiscales, sont facilitées. Les effets d'une modification du barème sont alors mieux perceptibles; l'impôt peut être plus exactement adapté aux objectifs conjoncturels.

L'établissement d'un impôt unique sur le revenu présente également des intérêts dans la perspective de l'élaboration progressive d'une intégration économique régionale. Celle-ci suppose, à terme, une harmonisation des dispositifs fiscaux. L'harmonisation des fiscalités directes est naturellement plus accessible lorsque les Etats membres d'une communauté économique régionale appliquent un système de taxation des revenus reposant sur un impôt unique que dans l'hypothèse où ils mettent en oeuvre un nombre élevé d'impôts distincts. L'harmonisation, d'autre part, est généralement l'occasion d'une recherche d'amélioration des dispositifs en cause. Elle s'effectue sur la base des modèles les plus performants : c'est sur la base de l'impôt unique sur le revenu, ainsi, que les Etats membres de l'UDEAC ont recherché l'harmonisation de leurs dispositifs d'imposition des revenus, et, par suite, celle de leurs dispositifs d'incitation fiscale au développement (codes des investissements).

On peut raisonnablement penser que l'harmonisation des systèmes fiscaux au sein de la C.E.A.O. pourrait progressivement s'effectuer à partir du

système de la TVA (imposition indirecte), déjà adopté par le Sénégal, la Côte d'Ivoire et le Niger, et d'un système d'impôt unique sur le revenu des personnes physiques (imposition directe), tel que celui récemment adopté par le Togo (Etat ayant le statut d'observateur près la CEAO).

III. PROBLEMATIQUE DE L'ADOPTION DE L'IMPOT UNIQUE.

Le passage d'un système d'impôts multiples sur le revenu à un système d'impôt unique soulève deux ordres de problèmes :

- il est d'abord nécessaire d'effectuer un certain nombre de choix relatifs au modèle d'impôt unique que l'on entend adopter, ainsi qu'à certaines de ses caractéristiques essentielles;

- il est ensuite indispensable de s'assurer que la transition d'un système à l'autre ne déterminera pas de perturbations inacceptables tant en ce qui concerne le produit de l'impôt, que la répartition de la charge fiscale.

A/ Les principaux choix à effectuer.

Sans entrer dans le détail des nombreux choix qu'implique l'adoption d'un nouveau dispositif fiscal, on évoquera brièvement les principaux problèmes qui, dans la perspective de l'institution d'un impôt unique sur le revenu, devraient être abordés, et donner lieu à quelques options essentielles.

1. *L'imposition des sociétés*. Une première question concerne le mode d'imposition des sociétés, du moins de celles qui doivent être considérées, du point de vue de la fiscalité des revenus, de manière autonome par rapport à leurs associés (essentiellement, les sociétés de capitaux). Deux conceptions sont à cet égard envisageables : celle d'un impôt unique concernant à la fois les revenus des personnes physiques et les bénéfices des sociétés de capitaux, ou celle d'un impôt unique sur le revenu des personnes physiques, assorti d'un impôt sur les sociétés (atteignant les bénéfices des sociétés de capitaux).

La question de l'égalité devant le sacrifice fiscal ne se posant pas lans les mêmes termes pour les personnes physiques, d'une part, et les ›ersonnes morales, d'autre part, le taux de l'impôt atteignant les bénéfices les sociétés de capitaux est généralement distinct du barème intéressant les 'evenus des personnes physiques, y compris dans le cas des pays qui lisposent d'un seul impôt concernant à la fois les revenus des personnes ›hysiques et ceux des personnes morales (cas des Etats-Unis). Certaines 'ègles d'assiette sont d'autre part spécifiques aux bénéfices des sociétés, en ;orte que l'unicité de l'impôt doit, en ce cas, s'accommoder de variantes nternes.

Beaucoup d'Etats ayant adopté un système d'impôt unique sur le 'evenu des personnes physiques ont opté en faveur d'un impôt distinct sur les ›énéfices des sociétés de capitaux. La distinction des impôts se fonde ›rincipalement sur la différence du mode de liquidation : application d'un ›arème progressif pour les personnes physiques, corrigé par la prise en ;ompte des charges de famille; application d'un taux proportionnel unique ›our les sociétés. Elle tient compte également de certaines différences dans es règles d'assiette : application systématique d'un régime d'évaluation du ›énéfice réel pour les sociétés de capitaux (exclusion du forfait); imposition les bénéfices de ces sociétés sur une base territoriale, alors que la base mposable des personnes physiques résidentes est constituée, pour donner sa ›leine signification à la progressivité, de l'ensemble de leurs revenus nondiaux, etc..

Notons que les pays africains d'expression française qui ont opté en 'aveur d'un système d'impôt unique sur le revenu ont également retenu le ›rincipe d'un impôt distinct sur les sociétés (IS). Ce choix s'explique par les 'aisons suivantes :

- L'impôt sur le revenu des personnes physiques est l'héritier lirect d'un système d'impôts cédulaires, dans lequel chaque catégorie de 'evenus imposables faisait l'objet d'un mode d'évaluation particulier. Le ›assage à l'impôt unique n'a pas remis en cause la pluralité des modes de létermination des divers revenus encaissés par les personnes physiques. .'impôt unique conserve, autrement dit, certains éléments de discrimination 'iscale au point de vue de ses règles d'assiette. Au contraire, tous les 'evenus encaissés par les sociétés de capitaux font l'objet d'une évaluation à ›artir de règles d'assiette communes, excluant le recours à des méthodes 'orfaitaires. La distinction IR/IS tient compte de ces différences dans l'approche de la base imposable.

- Cette distinction tient également compte d'autres écarts relatifs aux règles d'assiette : principe de territorialité pour les sociétés (seuls sont imposables les bénéfices réalisés dans les exploitations situées sur le territoire national); imposition sur la base des revenus mondiaux pour les personnes physiques domiciliées dans le pays concerné.

- Le choix en faveur d'un impôt distinct sur les bénéfices des sociétés trouve également un élément d'explication dans la commune appartenance des systèmes fiscaux concernés à une même "tradition technique", celle du système fiscal français, qui a lui-même connu une évolution d'un système d'impôts multiples sur le revenu à un système comportant un impôt unique sur le revenu des personnes physiques et un impôt sur les sociétés.

Dans le cas - celui du Sénégal - des pays relevant de cette tradition, le passage du système cédulaire au système d'imposition unique se trouve en effet grandement simplifié, en ce qui concerne les bénéfices des sociétés de capitaux, par l'institution d'un impôt sur les sociétés : celui-ci peut en effet se présenter, pour l'essentiel, comme la simple reconduction de l'impôt cédulaire sur les B.I.C. (régime réel), auquel les agents de l'administration fiscale sont bien accoutumés.

Accessoirement, le choix en faveur d'un impôt sur les sociétés facilite également l'adaptation des conventions fiscales conclues entre les pays concernés et la France.

- La différence des modes de liquidation (barème progressif, prise en compte des charges de famille, pour l'impôt sur le revenu, taux proportionnel pour l'impôt sur les sociétés) est un élément supplémentaire d'explication du choix des pays membres de l'UDEAC, ou du Togo, en faveur de cette formule.

2. *Imposition des dividendes.* L'introduction d'un impôt unique sur le revenu conduira à poser, en des termes renouvelés, la question de la double imposition économique des bénéfices réalisés par les sociétés et distribués à leurs associés. Le bénéfice de la société (du moins, celle qui est regardée comme une entité autonome taxable) est d'abord atteint par l'impôt en tant que revenu taxable (le cas échéant à l'impôt sur les sociétés, distinct de l'impôt sur le revenu des personnes physiques); le bénéfice après impôt, dès lors qu'il est distribué aux associés sous forme de dividendes, constitue pour les bénéficiaires un revenu à nouveau imposable en tant que tel (à l'impôt sur le revenu des personnes physiques, si l'associé est une personne physique).

Une atténuation de la double imposition économique ainsi constituée est souvent recherchée, soit de manière générale pour l'ensemble des actionnaires, soit de manière plus spécifique pour éviter la pénalisation des groupes de sociétés, c'est-à-dire dans les relations entre mères et filiales. Plusieurs techniques permettent d'y parvenir : exonération totale ou partielle des dividendes (notamment de filiales), avoir fiscal, etc..

La législation fiscale sénégalaise comporte déjà certaines dispositions visanr à réduire la double imposition économique des dividendes (exonération d'IRVM pour les redistributions de produits de filiales).

3. *Détermination des revenus imposables à l'impôt sur le revenu.*

L'institution d'un impôt unique sur le revenu répond par principe à l'idée de soumettre à l'impôt un revenu net global, quelles qu'en soient les sources. Celles-ci, cependant, peuvent être variées : un même contribuable peut percevoir des salaires, encaisser des loyers, des dividendes, etc.. Certains modèles d'impôt unique sur le revenu recherchent le maximum d'uniformité dans la définition des règles d'évaluation des divers revenus imposables. Il est inévitable, cependant, que subsistent des dispositions spécifiques à la détermination de certains revenus : règles propres à la détermination des bénéfices d'entreprise, règles propres à l'évaluation des plus-values taxables, etc.. Dans d'autres cas, l'impôt unique sur le revenu atteint certes un revenu net global, mais qui est constitué de la somme de revenus nets catégoriels, évalués suivant des règles propres à chaque sorte de revenus.

Il appartient au législateur de choisir entre ces conceptions. Il se déterminera en fonction, notamment :

- du souci de conserver ou non un traitement fiscal différencié des differentes sortes de revenus (revenus du travail, revenus du capital, revenus mixtes);

- du souci de conserver ou non, pour certaines catégories de revenus, des modes d'évaluation spécifiques, tels que le mode *forfaitaire*;

- du dispositif fiscal pré-existant. Il est clair que le passage d'un système d'impôts cédulaires à un système d'impôt unique sur le revenu est facilité par l'adoption d'un modèle d'impôt unique dans lequel est conservée, au moins de manière temporaire, une *distinction* entre des *catégories de revenus* correspondant aux anciennes cédules : les règles d'évaluation du revenu

taxable à chaque ancien impôt cédulaire peuvent être alors en grande partie maintenues en vue de la détermination des revenus nets catégoriels correspondants. Dans ces conditions, les pratiques administratives ne sont pas bouleversées, même si elles peuvent être peu à peu transformées. La réforme fiscale prend appui sur le dispositif pré-existant. C'est cette solution qui a été retenue par les pays africains francophones qui ont remplacé leurs anciens systèmes d'impôts cédulaires (avec impôt général de superposition) par un système d'impôt unique sur le revenu (pays de l'Afrique centrale, Togo).

Le choix du mode général de détermination du revenu imposable, comme d'ailleurs celui de la structure du système d'imposition (impôt spécifique sur les sociétés), doit également prendre en compte la perspective d'une harmonisation des systèmes fiscaux, dans le cadre des unions économiques régionales. Le modèle retenu doit être suffisamment proche, dans sa conception, de ceux des Etats membres de l'union régionale, ou de ceux susceptibles d'être adoptés par eux, pour permettre une telle harmonisation. Notons que celle-ci doit normalement s'étendre aux dispositifs d'incitation fiscale (codes des investissements).

L'option en faveur d'un modèle d'impôt unique comportant une phase d'évaluation distincte des revenus catégoriels pose inévitablement la question de la *compensation d'éventuels résultats partiels négatifs avec d'autres résultats positifs*. Le schéma général de détermination du revenu imposable est alors, en effet, le suivant : évaluation des revenus nets catégoriels, suivant des règles spécifiques à chaque catégorie (BIC, BNC, TS, revenus fonciers, RCM, etc..); détermination du revenu net global; puis fixation du revenu imposable, après soustraction du revenu net global, si la loi le prévoit, de certaines charges ou dépenses non professionnelles (pensions alimentaires, etc..).

Par principe, le revenu net global doit être l'addition des revenus nets catégoriels. Mais, au titre de certaines catégories (bénéfices agricoles, revenus fonciers, bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices non commerciaux, ou même plus-values), le résultat catégoriel de la période d'imposition peut être négatif (présence d'un déficit, ou d'une moins-value). La question est alors de savoir si ce résultat négatif peut être imputé sur les autres résultats de la même période d'imposition, ou s'il doit être simplement reporté sur les résultats positifs ultérieurs de la catégorie concernée.

D'un point de vue théorique, le revenu imposable, mesurant une

capacité contributive, devrait être le revenu global net, toutes compensations opérées entre résultats partiels positifs et négatifs.

D'un point de vue pratique, il est souvent apparu que des contribuables recherchaient, et obtenaient sans trop de difficultés compte tenu des règles d'assiette, la "mise en déficit" au titre de certaines catégories (revenus fonciers, notamment), de manière à absorber d'autres résultats positifs (salaires, etc..). La compensation des résultats catégoriels présente alors un risque non négligeable pour les finances publiques. C'est pourquoi certains pays, qui appliquent ce mode d'imposition du revenu, ont exclu ou limité l'imputation de certains résultats négatifs sur le revenu global du foyer fiscal (cas de la France pour les déficits fonciers, certains déficits agricoles, les déficits acquis par les loueurs en meublé non professionnels, les moins-values; cas du Togo pour les déficits fonciers. Au Gabon, n'est pas autorisée l'imputation de déficits provenant d'immeubles de plaisance ou servant de villégiature).

4. *Prise en compte des charges de famille.*

La personnalisation de la charge fiscale, qui est l'un des objectifs de l'impôt unique sur le revenu, suppose une prise en compte des charges de famille. Celle-ci requiert d'abord un choix préalable, relatif à l'unité d'imposition : imposition des revenus de chaque individu, ou imposition des revenus d'un foyer fiscal, ou encore option entre l'une et l'autre formule.

Une fois ce choix opéré, les charges de famille imputables au contribuable, ou au foyer fiscal, peuvent être prises en compte en vue de l'application de l'impôt suivant des modalités diverses (déductions sur le revenu imposable, système du quotient familial, réductions d'impôt). On ne les exposera pas ici en détail : elles ont d'ailleurs fait l'objet d'une réflèxion récente, au Sénégal, à l'occasion des travaux relatifs à la réforme du code général des impôts.

On rappellera cependant l'observation maintes fois formulée selon laquelle le système de l'imposition par foyer, assorti d'une prise en compte des charges de famille au moyen du quotient familial, est mal adapté au contexte socio-culturel des pays africains, notamment du Sénégal.

Notons que dans le cas du Togo, pays qui vient d'adopter le système de l'impôt unique sur le revenu, l'imposition atteint les revenus du foyer fiscal (avec possibilité d'imposition séparée pour l'épouse), mais les charges de famille donnent lieu, non à une modification des règles de calcul de

l'impôt (quotient familial), mais à des *déductions sur le revenu net global*, fixées par la loi, et variables selon le nombre de personnes à charge, dans la limite de 6. (exemples : une personne à charge détermine une déduction de 48.000 FCFA, 2 personnes à charge une déduction de 120.000 FCFA, 6 personnes à charge une déduction de 432.000 FCAF).

5. *Fixation du barème.*

L'adoption d'un impôt unique sur le revenu conduit naturellement à la fixation d'un barème unique applicable au revenu imposable d'ensemble des personnes physiques, assorti d'un barème (ou d'un taux, dans le cas d'un impôt proportionnel) concernant la taxation des bénéfices des sociétés.

Il s'agit là, probablement, de l'opération la plus délicate, dans le processus de transition d'un système d'impôts cédulaires ou mixtes vers un système d'impôt unique, car elle doit à la fois satisfaire aux objectifs de la politique fiscale et éviter les pertes de recettes qui pourraient résulter de la réforme fiscale. La préparation de cette opération représente un aspect essentiel des tâches que nécessite le passage d'un système à l'autre.

B/ Préalables à la réforme du système d'imposition des revenus.

Le passage d'un système d'impôts multiples à un système d'impôt unique sur le revenu nécessite, pour être assuré dans des conditions satisfaisantes, la disposition d'éléments d'information fiables.

- L'analyse du système destiné à être réformé, d'abord, doit s'appuyer sur des *statistiques fiscales* suffisamment précises, permettant notamment de connaître la répartition actuelle de la charge fiscale : ventilation par tranches d'imposition des contribuables assujettis à chaque impôt, composition du revenu passible de l'impôt global sur le revenu, etc..

L'appareil statistique doit également permettre une évaluation des effets, sur la répartition de la charge fiscale, d'une fusion des barèmes en un barème progressif unique, et autoriser, par là, la fixation adéquate des taux du nouvel impôt, compte tenu des objectifs de politique fiscale.

- Ces travaux préalables, dont le contenu est précisé dans un autre document, pourraient être utilement complétés par une information sur les *expériences* de transition d'un système d'impôts multiples à un système d'impôt unique sur le revenu, telles qu'elles ont été récemment pratiquées dans des pays aux caractéristiques proches de celles du Sénégal : Togo ou Gabon, par exemple.

30/4/1987

République du Sénégal
Ministère de l'Economie
et des Finances
Direction Générale des
Impôts et Domaines

RAPPORT DE MISSION
AU GABON, AU CONGO ET AU TOGO

par Ousmane Ndiaye
Directeur Général des Impôts et Domaines
20 Octobre 1988

Table des Matières

	Page
Réforme du système d'imposition des revenus au Sénégal	2
Systèmes d'imposition des revenus appliqués au Gabon, au Congo et au Togo	6
Gabon	6
Congo	18
Togo	27
Conclusions	45

6646P

MMD/YD

REPUBLIQUE DU SENEGAL

MINISTERE DE L'ECONOMIE
ET DES FINANCES

DIRECTION GENERALE
DES IMPOTS ET DES DOMAINES

N° ..... /D.G.I.D.

D-1

Dakar, le .....
20 oct 1987

RAPPORT DE MISSION

Du 24 Août au 12 Septembre 1987, le Directeur Général des Impôts et des Domaines, Monsieur Ousmane NDIAYE, a conduit successivement au Gabon, au Congo et au Togo, une délégation composée de deux hauts fonctionnaires de l'administration fiscale sénégalaise.

Cette mission qui a duré 20 jours, a été effectuée dans les services centraux des directions générales des impôts des pays visités.

La première partie du rapport résume les motivations qui ont conduit à l'envoi de cette mission d'information dans trois pays africains d'expression française.

La deuxième partie est consacrée d'une part à la présentation des systèmes fiscaux appliqués en matière d'imposition des revenus dans ces pays qui ont opéré le passage de l'impôsition cédulaire à l'impôt global unique et d'autre part, aux perspectives que peuvent offrir au Sénégal les enseignements de la pratique fiscale en vigueur au Gabon, au Congo et au Togo.

REFORME DU SYSTEME D'IMPOSITION DES REVENUS AU SENEGAL

La réforme du système d'imposition des reenus au Sénégal constitue un volet important du programme de réforme de politique économique envisagé dans le cadre des accords de subvention entre le Sénégal et les Etats-Unis d'Amérique.

Dans l'optique du processus de réforme fiscale déjà entreprise avec l'adoption de la loi 87.10 du 21 Février 1987 portant Code Général des Impôts, des séances de travail ont réuni à DAKAR, en Avril 1987, les responsables de la Direction Générale des Impôts et des Domaines et deux experts fiscaux de l'USAID, en l'occurence les professeurs Oliver OLDMAN et Bernard CASTAGNEDE.

Ces derniers ont proposé, dans le but d'obtenir une simplification des procédures fiscales et de la gestion de l'impôt, l'abandon du système de double taxation des revenus actuellement appliqué au Sénégal et le passage à un système global unifié de l'impôt sur le revenu.

Le régime sénégalais des impôts sur le revenu comporte, en effet, une double taxation dont le principe est énoncé ainsi qu'il suit :

" chaque revenu est d'abord considéré dans sa catégorie ou " cédule " et supporte un impôt dit cédulaire;
les revenus sont ensuite groupés par bénéficiaire (en général le chef de famille) et le revenu global ainsi déterminé supporte un impôt général sur le reenu qui prend en considération la situation personnelle du contribuable."

Des séances de travail avaient eu lieu sur la base d'un document établi par le Professeur Bernard CASTAGNEDE et préalable à l'étude d'une réforme du système d'imposition des revenus au Sénégal.

Cette note comportait trois points :

1°) - le rappel des systèmes d'imposition du revenu mis en oeuvre dans les pays africains d'expression française;

2°) - l'énoncé des arguments qui militent en faveur de l'institution de l'impôt global unique sur les revenus;

3°) - la problématique de l'adoption du dit impôt, donc du passage du système d'imposition cédulaire des revenus au système de l'impôt global unique.

Il s'est avéré que la résolution de cette problématique passe nécessairement par la prise en compte de facteurs divers liés notamment à :

- la préservation du volume actuel des recettes générées par l'imposition des revenus, notamment de l'impôt sur les traitements et salaires ;

- l'existence du système de la double taxation des revenus;

- la prise en compte des charges de famille:

- l'application du système de la retenue à la source sur les traitements et salaires;

- l'imposition des sociétés;

- la gestion de l'impôt;

- l'insuffisance des statistiques fiscales;

- et enfin au niveau de la pression fiscale.

Par ailleurs, deux préalables à l'adoption d'un impôt global unique ont été mis en exergue.

Ces préalables consistent en la confection d'une banque de données fiscales fiables et en l'examen des expériences de transition d'un système d'imposition cédulaire à un système d'impôt global unique pratiquées dans certains pays africains.

Pour ce qui concerne ce deuxième aspect, il avait été retenu le principe d'envoyer une mission d'étude dans deux ou trois pays africains d'expression française ayant la pratique de l'impôt global unique.

C'est à cet effet qu'une mission composée de MM. Ousmane NDIAYE, Directeur Général des Impôts et des Domaines,

Demba Samba DIALLO, Directeur des IMpôts,

- et Mamadou Moustapha DIOP, Chef de la Division de la Législation des Impôts Directs,

a séjourné du 24 Août au 12 Septembre 1987, au Gabon, au Congo et au Togo, afin d'étudier le système d'imposition unique des revenus appliqué dans ces pays.

D-

Les frais de cette mission d'étude ont été entièrement pris en charge par l'USAID.

En étroite collaboration avec les responsables des administrations fiscales des pays visités, il a été procédé à un examen munitieux des codifications appliquées de la gestion de l'impôt, des problèmes de recouvrement et des rapports avec les contribuables.

A cet égard, les systèmes d'imposition des revenus appliqués au Gabon, au Congo et au Togo peuvent s'analyser ainsi qu'il suit, étant entendu que le dénominateur commun aux législations fiscales de ces trois pays réside dans l'institution d'un impôt global sur les revenus des personnes physiques.

SYSTEMES D'IMPOSITION DES REVENUS APPLIQUES AU GABON, AU CONGO ET AU TOGO

GABON

C'est dans le cadre de l'harmonistion de la fiscalité des Etats Membres de l'Union Douanière et Economique de l'Afrique Centrale (UDEAC) et en application de l'acte n° 3/77 UDEAC - 177 du 21 Décembre 1977 du Conseil des Chefs d'Etat, que le Gabon a adopté l'impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP).

AVANT LA REFORME :

Avant l'adoption de cet impôt global institué par la loi n° 84/80 du 18 Décembre 1980, le régime fiscal gabonais d'imposition des revenus était caractérisé par une double taxation des revenus.

Chaque catégorie de revenus supportait un impôt cédulaire, puis l'ensemble des revenus des personnes physiques était soumis à un impôt général sur le revenu.

Ce système est celui actuellement appliqué au Sénégal. Pour ce qui concerne les impositions cédulaires, les bases et taux retenus étaient les suivants au Gabon.

1°) - En matière d'impôt sur les Bénéfices Industriels et Commerciaux :

BASE :	de 0	à	150 000 francs :	exonération
	de 150 000	à	300 000 francs :	1/10 de cette tranche
	de 300 000	à	1 900 000 francs :	1/4 de cette tranche
- Au-delà de :			1 900 000 francs :	la tranche était prise en compte pour la totalité.

TAUX : Le taux applicable était de 22 %, avec prise en compte des charges de famille.

Les bénéfices des sociétés étaient cependant soumis à un impôt sur les sociétés au taux de 42 %.

2°) - En matière d'impôt sur les Bénéfices des Professions Non Commerciales.

Les bases retenues étaient identiques à celles prévues en matière d'impôt sur les Bénéfices Industriels et Commerciaux, à la seule différence que la tranche du bénéfice supérieure à 1 900 000 n'était retenue ici que pour les trois quarts de sa valeur.

Le taux pratiqué était de 24 % et tenait compte des réductions pour charges de famille.

3°) - En matière d'Impôt sur les Traitements et Salaires :

L'impôt général sur les salaires était mensuellement perçu à titre d'acompte, pour la détermination de la base imposable, il était procédé à un abattement spécial de 40 % limité à 240 000 francs par mois; le reliquat était soumis aux taux suivants :

de 0 à 150 000 : exonération
de 150 000 à 300 000 : 1/10
- au-delà, le taux de 11 % était appliqué avec prise en compte des charges familiales et quotient familial illimité.

Les réductions pour charges de famille s'établissaient comme indiqué dans le tableau ci-après :

GABON

Nombre d'enfants à charge	Taux de réductions		Maxima	
	Par enfant	Total	Par enfant	Total
1	15%	15%	5 000	5 000
2	15%	30%	5 000	10 000
3	45%	75%	15 000	25 000
4	45%	100%	15 000	40 000
5	45%	100%	15 000	55 000
				+
				15 000
				par
			enfant supplémentaire	

4°) - <u>En matière de Revenus Fonciers,</u> l'imposition était assurée par le biais :

- de la Contribution Foncière des Propriétés Bâties assise sur le revenu imposable d'un montant égal à 75 % de la moitié de la valeur locative, à un taux de 25 %;
- et de la Contribution Foncière des Propriétés Non Bâties assise au taux de 20 % sur un revenu imposable égal à 80 % de la valeur locative.

Quant à l'Impôt Général sur le Revenu, il était établi selon le barême suivant :

- de	0	à	280 000	=	exonération
- de	280 000	à	500 000	:	5 %
- de	500 000	à	750 000	:	10 %
- de	750 000	à	900 000	:	15 %
- de	900 000	à	1 050 000	:	20 %
- de	1 050 000	à	1 200 000	:	25 %
- de	1 200 000	à	1 500 000	:	30 %
- de	1 500 000	à	2 000 000	:	35 %
- de	2 000 000	à	3 000 000	:	40 %
- de	3 000 000	à	4 000 000	:	45 %
- de	4 000 000	à	6 000 000	:	50 %
- au-delà de			6 000 000	:	55 %

REGIME DE L'IMPOT SUR LE REVENU DES PERSONNES PHYSIQUES (I R P P)

Le nouveau régime d'imposition des revenus a été mis en place au Gabon par la loi 84/80 du 18 Décembre 1980 portant création de l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques (I R P P).

Cette loi a supprimé par conséquent les impôts cédulaires et institué un impôt unique sur le revenu. Toutefois, s'agissant des traitements et salaires, on constatera une survivance de la cédularité avec la taxe complémentaire sur les salaires retenue mensuellement.

L'impôt global unique gabonais, dénommé Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques, est déterminé annuellement, compte tenu des revenus nets des catégories constituées par :

- les revenus fonciers
- les bénéfices des activités industrielles, commerciales et artisanales
- les bénéfices de l'exploitation agricole,
- les bénéfices des professions non commerciales,
- les traitements et salaires,
- les revenus des capitaux mobiliers.

Pour chaque nature de revenu, il est déterminé un revenu net, lequel est pris en compte pour le calcul de l'impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP)

Cette détermination du revenu net s'établit ainsi qu'il suit pour chaque catégorie de revenu.

1°) - **REVENUS FONCIERS**

Le revenu net foncier est la différence entre:

- d'une part le revenu brut des immeubles loués (y compris la taxe spéciale immobilière sur les loyers) précomptée trimestriellement),

- et d'autre part les charges de la propriété qui comprennent
  - un abattement forfaitaire de 30 %, sauf option irrévocable sur 3 ans pour la déduction des frais réels justifiés,
  - les intérêts des dettes contractées du fait de la propriété,
  - la taxe spéciale immobilière précomptée sur les loyers,
  - et les reports déficitaires sur trois ans.

2°) - **BENEFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX**

Le bénéfice imposable est déterminé soit selon le régime du forfait, soit selon le régime du bénéfice réel.

Relèvent du régime du forfait les contribuables dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas :

- 80 000 000 de francs, s'il s'agit de redevables dont l'activité principale est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées ou de fournir le logement,
- 40 000 000 de francs s'il s'agit d'autres redevables.

En cas de déficit, il est réclamé au contribuable un impôt minimum forfaitaire dont le montant doit être égal au minimum à 0,60 % du chiffre d'affaires annuel.

Les artisans bénéficient, quant à eux, d'un abattement de 20 % sur le montant de leur bénéfice.

3°) - BENEFICES DES PROFESSIONS NON COMMERCIALES

Le bénéfice imposable est déterminé soit selon le régime de l'évaluation administrative, soit selon le régime de la déclaration contrôlée lorsque le montant annuel des recettes brutes dépasse 30 000 000.

4°) - LES BENEFICES DE L'EXPLOITATION AGRICOLE

sont déterminés forfaitairement par hectare pour chaque nature d'exploitation, d'après la valeur des récoltes levées et des autres produits de la ferme réalisés au cours de l'année, diminuée des charges supportées au cours de la même année.

Au bénéfice ainsi déterminé est appliqué un abattement de 15 %.

5°) - LES TRAITEMENTS, SALAIRES, PENSIONS ET RENTES VIAGERES

Le revenu net imposable est déterminé compte tenu des retenues faites par l'employeur en vue de la constitution de pensions ou de retraite ainsi que des cotisations aux assurances sociales.

Ce revenu englobe les avantages en nature évalués comme suit :

- logement : 5 % du salaire
- domesticité : 5 % du salaire
- eau, éclairage : 4 % du salaire
- nourriture : 25 % aec un maximum de 90 000 francs pr mois.

Du revenu sont déduits :

a) - la taxe complémentaire sur les traitements et salaires acquittée mensuellement aux taux suivants :

- 1, 50 % pour les revenus inférieurs ou égaux à : 100 000 francs;

- 2, 50 % pour la fraction des revenus comprise entre : 100 000 et 550 000 francs;

- 3, 75 % pour la tranche excédant 550 000 francs.

b) - un abattement forfaitaire de 20 % pour frais professionnels.

L'impôt général sur les salaires est prélevé mensuellement par voie de retenue à la source.

De même sont prélevées à la source sur les traitements et salaires les deux taxes personnelles suivantes:

a) - la taxe vicinale : . taxe communale annuelle dont le taux fixé par délibération communale est en général de 1 200 Francs;

b) - la taxe forfaitaire de solidarité nationale dont le montant annuel estfixé à 1 000 Francs.

6°) - **LE REVENU NET DES CAPITAUX MOBILIERS**
à inclure dans la base imposable à l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques est obtenu en retranchant du revenu brut l'Impôt sur le Revenu des Valeurs Mobilières ainsi que les impôts fonciers acquittés.

L'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques est établi d'après le montant total du revenu net annuel dont dispose chaque contribuable.

Pour le calcul de l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques, établi d'après le montant total de ce revenu net, le nombre de parts à prendre en considération n'est pas limité, contrairement à ce qui existe au Sénégal.

Le revenu correspondant à une part est taxé par application du tarif fixé pr la loi des finances et contenu dans les barêmes applicables à compter du 1er janvier 1983 et du 1erjanvier 1985 figurant ci-après.

L'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques obtenu est diminué le cas échéant :

- de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières précompté au cours de l'année;
- de la contribution foncière des propriétés bâties et de la contribution foncière des propriétés non bâties;
- ainsi que de la retenue à la source prélevée sur les salaires.

GABON

B A R E M E

applicable à compter du 1er Janvier 1983

de	0	à	528 000	Exonération=	0
de	528 000	à	1 000 000		5 %
de	1 000 000	à	1 350 000		10 %
de	1 350 000	à	1 800 000		15 %
de	1 800 000	à	2 400 000		20 %
de	2 400 000	à	4 000 000		25 %
de	4 000 000	à	5 500 000		30 %
de	5 500 000	à	6 500 000		35 %
de	6 500 000	à	7 500 000		45 %
de	7 500 000	à	9 500 000		50 %
de	9 500 000	à	11 500 000		55 %
Au-delà de			11 500 000		60 %

B A R E M E

applicable à compter du 1er Janvier 1985

de	0	à	624 000	0
de	624 000	à	1 200 000	5 %
de	1 200 000	à	1 600 000	10 %
de	1 600 000	à	2 200 000	15 %
de	2 200 000	à	3 500 000	20 %
de	3 500 000	à	4 500 000	25 %
de	4 500 000	à	5 800 000	30 %
de	5 800 000	à	6 500 000	35 %
de	6 500 000	à	7 500 000	40 %
de	7 500 000	à	9 000 000	45 %
de	9 000 000	à	11 000 000	50 %
de	11 000 000	à	15 000 000	55 %
Au-delà de			15 000 000	60 %

Il convient par ailleurs de faire remarquer que l'imposition des sociétés au Gabon est opérée par le biais de l'impôt sur les sociétés dont le taux est fixé à 45 %.

Cet impôt sur les sociétés est diminué, le cas échéant et dans la limite de cet impôt :

- de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières précomptées au cours de l'exercice,
- et des contributions foncières acquittées au cours de l'exercice.

En cas de déficit, les sociétés sont redevables d'un impôt minimum forfaitaire d'un montant égal à 1,10% du chiffre d'affaires annuel, avec un minimum de perception de 600 000 Francs.

Les statistiques en matière d'émission s'établissent ainsi que l'indique le tableau ci-après au titre de l'anne 1979 antérieure à la réforme instituant l'impôt unique et au titre des années 1981 et 1982 postérieures à cette réforme.

Toutefois, il est à noter que le niveau de l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques obéit à des paramètres autres que la fiscalité et qui ont pour origine la baisse des salaires et la suppression des emplois dues à la conjoncture économique.

GABON

	1979	1981	1982
B I C	35 891 690	80 000 000 (Exercices antérieures)	-
B N C	72 478 631	-	-
Impôt général sur les salaires	2 246 000 000	-	
I R P P		10 000 000 000	13 439 000 000
Taxe complémentaire	3 331 000 000	1 000 000 000	2 136 000 000
Impôt sur les sociétés pétrolières	73 710 000 000	119 000 000 000	192 600 000 000
Impôt sur les Sociétés pétrolières et minières	73 710 000 000	119 000 000 000	192 600 000 000
Impôt sur autres sociétés	15 976 000 000	14 000 000 000	22 000 000 000
Taxe vicinale			
Versement forfaitaire à la charge des employeurs	4 423 000 000	6 763 000 000	8 629 000 000

Le système fiscal gabonais présente, en résumé, les caractéristiques suivantes :

- une survivance de la cédularité avec le maintien de l'impôt complémentaire sur les traitements et salaires, cette survivance étant liée à des nécessités d'ordre budgétaire,

- la non limitation du nombre d'enfants pris en charge pour le calcul de l'impôt sur le revenu global,

- l'imposition des bénéfices des sociétés à un impôt sur les sociétés, celles-ci étant par ailleurs redevables, en cas de déficit d'un impôt minimum forfaitaire.

CONGO

L'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques (IRPP) est appliqué au Congo depuis 1962.

L'unicité de cet impôt souffre toutefois de quelques entorses dues :

- à l'existence d'un impôt complémentaire sur les revenus fonciers, les bénéfices industriels, commerciaux et agricoles, les bénéfices des professions non commerciales et les rémunérations des gérants majoritaires des sociétés à responsabilité limitée (SARL) et d'un impôt sur les revenus des valeurs mobilières,

- et à l'application de retenues à la source sur les salaires.

L'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques institué au Congo par la loi 39.62 du 28 Décembre 1962 frappe un revenu net global constitué par la sommation des diverses catégories de revenus ayant chacune ses propres règles de détermination.

C'est le total des revenus catégoriels qui constitue le revenu net global sur lequel sont procédées des réfactions au titre des charges communément admises.

Bien que l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques soit un impôt déclaratif, il existe pour la catégorie des traitements et salaires, un système de prélèvement par voie de retenue à la source.

Pour la détermination du revenu net imposable à l'impôt sur le revenu des personnes physiques, le bénéfice ou le revenu net de chaque catégorie est déterminé comme suit

1°) - Revenus fonciers. - Le revenu imposable est le revenu net foncier obtenu après déduction du revenu brut des charges suivantes :

- les intérêts des dettes contractées pour l'achat ou la réparation de l'immeuble,

- les impôts fonciers

- et une déduction forfaitaire de 30 % au titre des frais de gestion, d'assurance, d'entretien, de réparation et d'amortissement.

2°) - Les bénéfices industriels, commerciaux et agricoles.

Le bénéfice imposable est fixé :

- soit forfaitairement lorsque le chiffre d'affaires annuel n'excède pas :
  - ° 40 000 000 de francs lorsque le contribuable exerce la profession de planteur, éleveur, exploitant forestier ou fournit le logement;
  - ° 10 000 000 pour les autres contribuables
- soit d'après le régime du bénéfice réel

3°° -Le bénéfice des professions non commerciales retenu pour le calcul du revenu net imposable à l'impôt sur le revenu des personnes physiques est le bénéfice net résultant de la différence entre les recettes totales et les dépenses professionnelles.

4°) - Les traitements et salaires connaissent un sort particulier et intégrent les avantages en nature évalués selon le barême suivant :

- logement	10 % du salaire brut
- domesticité	5 % du salaire brut
- eau, éclairage	3 % du salaire brut
- nourriture	25 % du salaire brut

avec un maximum de 30 000 francs par mois.

Le revenu net est obtenu après déduction :

- d'un abattement de 6 % au titre des retenues faites en vue de la constitution des pensions de retraite

- et des retenues salariales faites au titre de la sécurité sociale.

Un abattement de 32 % pour frais professionnels est ensuite appliqué au revenu net ainsi déterminé.

L'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques sur les traitements et salaires est retenu à la source par l'employeur et reversé dans les quinze premiers jours de chaque mois au titre du mois précédent.

5°) - Les revenus des capitaux mobiliers sont passibles de l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques.

a) - lorsque dans le revenu global sont compris des traitements et salaires, la cotisation est établie sous déduction d'un crédit d'impôt égal à 2 % du revenu net de la catégorie des traitements et salaires:

b) - un abattement de 20 % est pratiqué lorsque le revenu par part n'excède pas 300 000 francs:

c) - un abattement de 10 % est pratiqué lorsque le revenu par part est compris entre 300 000 et 600 000 francs.

5°) - le montant de l'impôt ainsi obtenu est majoré de 40 % et sur cet impôt sur le revenu des personnes physiques majoré viennent en déduction :

- l'impôt sur le revenu des personnes physiques retenu à la source sur les traitements et salaires,

- et l'Impôt sur le revenu des valeurs mobilières perçu par le service de l'Enregistrement.

Il est par ailleurs établi un impôt complémentaire sur les bénéfices et les revenus fonciers, au taux de 8%

Ce taux est ramené à 4 % lorsque l'ensemble des revenus soumis à l'impôt complémentaire n'excède pas 600 000 francs. L'impôt complémentaire est réduit de 10 % pour chaque enfant à charge.

Cet impôt complémentaire ne s'applique pas aux traitements et salaires.

6°) - Les plus-values de cessions d'immeubles réalisées par des personnes physiques dans le cadre d'une cession à titre onéreux, dans le cadre de la gestion de leur patrimoine privé sont soumises à une taxe forfaitaire de 25 %, imputable sur l'impôt sur le revenu des personnes physiques dû. Ces plus-values entrent dans l'assiette de l'impôt sur le revenu des personnes physiques.

Quant aux plus-values de cession de droits sociaux elles sont passibles de l'impôt sur le revenu des personnes physiques pour le tiers de leur montant.

CALCUL DE L'IMPOT SUR LE REVENU DES PERSONNES PHYSIQUES

Diverses opérations permettent le calcul de l'impôt sur le revenu des personnes physiques congolais :

1°) - le revenu net global est divisé en un certain nombre de parts correspondant au quotient familial dont bénéficie le contribuable;

2°) - au chiffre ainsi obtenu est appliqué un barême qui donne ainsi l'impôt correspondant à chaque part de revenu;

3°) - le chiffre ainsi obtenu est multiplié par le nombre de parts pour aboutir au montant total de l'impôt sur le revenu des personnes physiques dû ;

4°) - cet impôt sur le revenu des personnes physiques fait ensuite l'objet des réductions suivantes :

Les principales caractéristiques du système d'imposition des revenus au Congo sont

- l'existence d'un impôt complémentaire sur les bénéfices et les revenus fonciers, ceci constitue une survivance de la cédularité;

- l'application d'une majoration de 40 % pour le calcul de l'impôt sur le revenu des personnes physiques. Cette majoration de 40 % résulte de la nécessité de procéder à un ajustement de l'impôt initialement obtenu, après abattement des 6 % et des 32 % et évite d'aboutir à une déperdition des rentrées fiscales.

LE BAREME CONGOLAIS
DE L'IMPOT SUR LE REVENU DES PERSONNES PHYSIQUES
SE PRESENTE COMME SUIT :

de	0	à	150 000	5 %
de	150 000	à	300 000	10 %
de	300 000	à	500 000	15 %
de	500 000	à	800 000	20 %
de	800 000	à	1 000 000	30 %
de	1 000 000	à	2 000 000	35 %
de	2 000 000	à	4 000 000	40 %
de	4 000 000	à	8 000 000	55 %
	au-delà de ...		8 000 000	65 %

Le marié sans enfant à charge dispose de 2 parts. Il est compté une demi-part par enfant à charge.

En définitive, le passage du système d'imposition cédulaire au système d'impôt unique pose le problème de la confection d'un barême d'impôt sur le revenu susceptible de pouvoir prendre en compte les taux appliqués pour les impositions cédulaires d'une part, le quotient familial d'autre part.

A titre d'exemple, l'application du barême congolais et celle du barême sénégalais à un contribuable disposant du même revenu et du même nombre d'enfants aboutit à des écarts non négligeables :

<u>Exemple</u> : cas d'un contribuable marié, père de 5 enfants et disposant des revenus ci-dessous :

- salaires	10 500 000 francs
- dividendes	1 000 000 francs
- loyers	5 600 000 francs

Des retenues à la source sur le salaire s'élèvent à : 3 560 000 francs et les intérêts d'emprunt pour la propriété à 300 000 francs.

Ce contribuable sera redevable auCongo des impôts suivants :

- Impôt sur le revenu des personnes physiques	4 367 427
- impôt complémentaire	156 800
- Taxe régionale	1 000
soit au total :	4 796 227 Francs

Ce même contribuable aurait acquitté au Sénégal:

- l'impôt sur les traitements et salaires (ITS)	1 287 000 Francs
- l'impôt général sur le revenu retenu à la source	2 255 000 francs
- la taxe représentative de l'impôt du minimum fiscal :	18 000 francs
- le complément d'IGR	1 137 000 francs
- l'impôt sur les revenus fonciers	890 000 francs
soit au total :	5 753 200 francs

Cet écart s'explique notament par la différence dans les montants des franchises exonérées d'impôt sur le revenu, dans les taux d'imposition et les natures d'impôt

En fait, ceci permet de dire que le passage du système cédulaire au système global devrait être envisagé sous deux angles :

- la suppression pure et simple des impôts cédulaires et,

- ou la révision des tranches du barême.

Cette affirmation doit cependant être tempérée du fait de la nécessaire prise en compte de deux facteurs:

- le niveau des revenus
- et le niveau du quotient familial.

TOGO

L'impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP) a été institué au Togo par la loi 83.22 du 20 Décembre 1983 modifiée par la loi 85.9 du 14 Mars 1985.

A. - Avant la réforme de 1983

Antérieurement à cette réforme de 1983, la législation fiscale contenue dans la loi n° 65.13 du 21 Juillet 1965 prévoyait, en matière d'imposition des revenus, un système d'imposition cédulaire sur les bénéfices juxtaposé à un impôt général sur le revenu frappant l'ensemble des revenus annuels dont a disposé le contribuable.

Dans le régime antérieur à la réforme de 1983, les revenus cédulaires étaient imposés ainsi qu'il suit

1°) - les bénéfices industriels et commerciaux des personnes morales ou physiques étaient soumis à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Le régime du forfait était applicable aux contribuables autres que les sociétés dont le chiffre d'affaires n'excèdait pas 30 000 000 de francs.

Le taux de l'impôt était de 25 % pour les particuliers et 40 % pour les personnes morales.

L'impôt des personnes physiques était réduit en raison des charges de famille dans les conditions fixées ci-après :

10 % pour chacun des deux premiers enfants

20 % pour chacun des deux suivants

20 % pour l'ensemble des enfants à charge au-dessus de 4.

2°) - les bénéfices des professions non commerciales étaient imposés au taux de 25 %, avec les réductions pour charges de famille énoncées ci-dessus;

3°) - les traitements, salaires, pensions et rentes viagères étaient soumis à la taxe progressive.

Le revenu net imposable était déterminé après déduction :

- des retenues faites par l'employeur en vue de la constitution de pensions ou de retraite dans la limite de 6 % des appointements,

- de la cotisation ouvrière aux assurances sociales.

Les taux de cette taxe variaient selon la catégorie à laquelle appartient le contribuable et les tranches de revenus mensuels.

Un versement forfaitaire sur les traitements et salaires, à la charge des employeurs était également versé trimestriellement d'après un taux fixé à 6 % des sommes payées.

Ce taux était réduit de 2 points pour les entreprises ayant déposé et réalisé au cours de l'année précédant celle de l'imposition un programme complet de formation professionnelle des cadres moyens et supérieurs.

4°) - les revenus fonciers étaient soumis qu'il s'agisse de location de propriétés bâties ou non bâties à une taxe immobilière établie en raison de la valeur locative au taux de 10 %.

A côté des impositions cédulaires sur les bénéfices, on notait l'existence d'un impôt général sur le revenu pour le calcul duquel, il était fait application des taux de la taxe progressive définis ci-dessus.

La taxe progressive précomptée au cours de l'année sur les salaires était déduite du montant de cet impôt.

Les contribuables étaient classés dans 7 tranches de revenus et le nombre d'enfants à charge, nombre limité à six, était retenu pour le calcul de l'impôt dû.

Les taux en pourcentage étaient fixés comme suit :

TOGO

TRANCHES DE REVENUS MENSUELS	TAUX PAR CATEGORIE						
	1°	2°	3°	4°	5°	6°	7°
0 à 8 000	0	0	0	0	0	0	0
8000 à 20 000	7,20	6	4,80	4,20	3,60	3	2,40
2 000 à 40 000	8,40	7,20	6,60	6	5,40	4,80	3,60
40 001 à 80 000	14,40	8,40	7,20	6,60	6,60	6	6
80 001 à 160 000	30	18	13,20	12	10,20	8,40	7,20
160 001 à 320 000	42	31,20	25,20	21,60	16,60	14,40	13,20
Plus de 320 000	54	42	38,40	36	33,60	32,40	31,20

Ces taux sont réduits de moitié pour les pensions et retraites.

Cette taxe progressive était perçue par voie de retenue à la source et était le seul impôt dû sur les salaires.

D'autres composantes du régime fiscal togolais consistaient en l'existence :

- d'une imposition minimum forfaitaire des personnes physiques soumises à l'impôt cédulaire sur les bénéfices,

Le bénéfice fiscal minimum variant entre : 96 000 et 240 000.

- et d'une carte dite " des Revendeuses " commerçantes redevables d'une taxe complémentaire de patente fixée à 1 % du montant des importations ou des achats en gros ou demi-gros effectués sur place.

B. - L'institution de l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques au Togo.

La réforme de 1983 a institué un impôt sur le revenu des personnes physiques ainsi qu'un impôt sur les sociétés.

L'impôt sur le revenu des personnes physiques togolais est établi sur un revenu net global constitué par le total des revenus nets des catégories suivantes.

- traitements, salaires, pensions et rentes viagères
- bénéfices industriels, commerciaux et artisanaux
- bénéfices des exploitations agricoles,
- bénéfices des professions non commerciales,
- revenus de capitaux mobiliers
- rémunérations allouées aux gérants et aux associés de certaines sociétés,
- les plus values de cession à titre onéreux de certains biens ou de certains droits.

L'imposition séparée est admise pour le conjoint bénéficiant de revenus propres ou chacun des conjoints en cas de mariage polygame. Toutefois, dans ce cas, le conjoint est considéré comme célibataire, sans enfant à charge, sauf justifications contraires.

Les revenus nets ou bénéfices des diverses catégories sont déterminés comme suit :

1°) - les bénéfices industriels et commerciaux sont imposés selon le régime du forfait avec des limitations fixées à 30 000 000 du chiffre d'affaires annuel pour les prestations de service.

Au-delà de ces seuils, le régime du bénéfice réel est appliqué.

Certains frais ne sont pas déductibles du bénéfice imposable, notamment :

- le salaire du conjoint pour la partie excédant 75 000 francs par mois,
- le salaire de l'exploitant
- les frais payés à l'étranger d'un montant excessif et n'ayant pas subi une retenue à la source de 15 %

- l'amortissement des véhicules au-delà de 4 000 000 de francs.

2°) - les bénéfices des professions non commerciales.

Le bénéfice imposable est évalué forfaitairement lorsque le montant annuel des recettes n'excède pas 10 000 000 de francs.

On note l'existence d'un régime particulier pour les contribuables qui perçoivent à titre personnel des revenus non commerciaux accessoires.

Ces contribuables bénéficient d'un abattement de 25 % sur leurs recettes lorsqu'ils ne sont pas tenus de souscrire une déclaration spéciale à raison d'une activité professionnelle non commerciale exercée ailleurs, et lorsque le montant brut de leurs recettes annuelles n'excède pas 1 000 000 de francs.

3°) - revenus fonciers : le revenu net imposable est égal à la différence entre le montant du revenu brut et le total des charges de la propriété - les charges comprennent :

- une déduction forfaitaire de 50 % sauf justification du montant réel des frais afférents à la propriété,

- les taxes foncières annuelles,

le déficit fiscal étant reportable dans la limite de 3 ans.

La taxe foncière sur les propriétés bâties est assise sur une base égale à 50 % de la valeur locative.

Les taux sont de :

- 25 % du revenu net pour les immeubles non affectés à l'usage d'habitation principale et personnelle,
- et 10 % pour ceux affectés à cet usage.

Quant à la taxe foncière sur les propriétés non bâties, son taux est égal à 2 % de la valeur vénale.

4°) - les bénéfices agricoles. Le bénéfice imposable est fixé forfaitairement par hectare. Cet impôt, d'application très limitée au Sénégal, connaît une plus grande importance au Gabon, au Congo et au Togo, à cause du bois et des exploitations agricoles. Une évolution est cependant constatée au Sénégal avec l'installation des exploitants agricoles prévus dans le cadre de l'aménagement des barrages de Diama et de Manantali.

5°) - les plus values de cession à titre onéreux sont retenues après un abattement de 300 000. Le chiffre obtenu est ensuite divisé par cinq pour la détermination de la plus value nette imposable.

Les plus values réalisées plus de 5 ans après l'acquisition sont réduites de :

- 5 % par année de possession au-delà de la cinquième pour les immeubles autres que les terrains à bâtir;
- 3 % par année de possession au-delà de la cinquième pour les terrains à bâtir.

6°) - les traitements, salaires, pensions et rentesviagères concourent à la formation du revenu global servant de base à l'impôt sur le revenu des personnes physiques.

Les traitements et salaires subissent une retenue à la source.

La taxation des traitements et salaires est établi ainsi qu'il suit :

a) - prélèvement de l'impôt de solidarité nationale sur la base du salaire, de la prime d'ancienneté et du sursalaire.

La base de cet impôt de solidarité est obtenu après déduction de l'impôt sur le revenu afférent aux éléments du salaire précités et de la taxe complémentaire sur les salaires qui est de 125 francs par mois. Ce prélèvement est assis au taux de 5 %.

b) - viennent ensuite en déduction du revenu

- la cotisation de sécurité sociale d'un montant égale à 2, 40 % des salires,

- puis les cotisations au Parti du Rassemblement du Peuple togolais aux taux suivants :

VOS'

- jusqu'à 20 000 1 %
- au-delà de 20 000 2 %

- et la cotistion à la Confédértion Nationale des Travailleurs du Togo pour un montant mensuel de : 100 francs
- une déduction de 10 % pour frais professionnels.

C. - Il est enfin procédé à des réfactions pour charges de famille et à l'application du barême.

En résumé, les traitements et salaires acquitent:

- l'impôt de solidarité nationale
- la cotisation au Parti RPT
-- la cotisation à la CNTT
- l'impôt sur le revenu des personnes physiques
- et l'impôt complémentaire sur les salaires.

Il est établi à la charge de l'employeur une taxe sur les salaires au taux de 7 % uniformément aux expatriés et aux nationaux. Ce taux est diminué d'un demi-point lorsque l'entreprise a procédé à la réalisation d'un programme de formation professionnelle.

Les réductions pour charges de famille s'établissent comme suit pour le calcul de l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques.

1 personne à charge	48 000	4 000
2 personnes à charge	120 000	10 000
3 personnes à charge	216 000	18 000
4 personnes à charge	288 000	24 000
5 personnes à charge	360 000	30 000
6 personnes à charge	432 000	36 000

Maximum admis : 6 personnes à charge.

Sauf exonération prévue par le Code Général des Impôts, tous les biens et frais engagés au profit du salarié par l'employeur sont évalués et considérés comme un supplément de salaire imposable.

Il est fait usage d'une évaluation mensuelle forfaitaire lorsque la valeur réelle des avantages en nature n'est pas connue.

Ce barême s'établit ainsi qu'il suit :

a) - logement : valeur locative réelle stipulée dans le contrat de bail ou à défaut la valeur locative cadastrale,

b) - électricité

habitation individuelle	
non climatisée	30 000
climatisée en partie	60 000
climatisée en totalité	70 000
appartement :	25 000 ou 50.000
ou selon le degré de climatisation,	

c) - eau :

pour l'habitation individuelle	15 000
pour l'appartement	10 000

d) - téléphone 15 000

e) - domestiques

pour le cuisinier	20 000
pour le boy, le jardinier ou le gardien.	15 000

f) - nourriture : 30 % du salaire net d'impôts. Les frais de voyage et les frais de transport des effets personnels sont comptés pour leur valeur réelle.

Il convient de noter par ailleurs que les rentes viagères ne sont considérées comme un revenu pour l'application de l'impôt sur le revenu des personnes physiques que pour une fraction de leur montant.

Cette fraction déterminée d'après l'âge du créditeur depuis l'entrée en jouissance de la rente est fixée à:

- 70 % si l'intéressé est âgé de 50 ans au plus

- 50 % si l'intéressé est âgé de 51 à 59 ans

- 40 % si l'intéressé est âgé de 60 à 69 ans

- 30 % si l'intéressé est âgé de plus de 69 ans.

(TOGO) Le barème applicable au revenu net soumis à l'IRPP est ainsi concu :

De 0 à 180 000	Exonération
De 180 001 à 250 000	10%
De 250 001 à 400 000	14%
De 400 001 à 600 000	18%
De 600 00 à 1 000 000	22%
De 1000001 à 1 600 000	26%
De 1.600 001 à 2 500 000	30%
De 2 500 001 à 5 000 000	35%
De 5 000 001 à 7 500 000	40%
De 7 500 001 à 10 000 000	45%
De 10 000 001 à 12 000 000	50%
Plus de 12 000 000	55%

La fiscalité togolaise prévoit également :

1°) - une taxe complémentaire à l'impôt sur le revenu retenue mensuellement. Cette taxe représente 25% du total de l'impôt sur le revenu des personnes physiques avec un minimum de 6 000 francs et un plafond de 200 000 francs.

Pour les salaires, cette taxe complémentaire est de 1 500 francs par an (125 francs par mois).

2°) - un impôt minimum forfaitaire sur les personnes physiques d'un montant égal à :

- 2 % du chiffre d'affaires pour les activités industrielles ou commerciales.

- et 3 % pour les professions non commerciales.

Cet impôt est cependant limité à 10 % de la marge brute autorisée et fixée en vertu d'un arrêté du Ministre du Commerce pour ceux qui commercialisent des produits tels que le ciment ou les carburants;

3°) - un impôt minimum forfaitaire sur les sociétés d'un montant égal à 1,5 % du chiffre d'affaires.

4°) - un impôt sur les sociétés pour l'imposition des bénéfices des sociétés.

Le taux de cet impôt sur les sociétés est de 40 %.

Les éléments de statistiques produits ne traduisent pas, ainsi que l'indique le tableau de recouvrement de l'impôt sur le revenu des personnes physiques sur les

salaires ci-dessous, une amélioration de la rentabilité du système fiscal après l'entrée en vigueur de la réforme.

En effet, l'année 1984 qui constitue une année de transition durant laquelle a été appliqué l'ancien système se révèle plus productive que les deux années d'application de la réforme.

Les statistiques en matière de recouvrement de la taxe progressive sont les suivantes :

1981	3 879 228 000
1982	4 671 284 000
1983	4 459 496 000
1984	6 660 347 000

(année de transition)

Cette taxe progressive a disparu avec l'institution de l'impôt sur le revenu des personnes physiques.

Le recouvrement de l'impôt sur le revenu des personnes physiques en 1985 et 1986 s'élève à :

- 1985 3 916 618 188, non inclus,-
  l'impôt minimum forfaitaire sur les personnes physiques d'un montant de 260 825 386.
  Les prévisions de recettes étaient fixées à :6 418 000 000.

- 1986 - L'impôt sur le revenu des personnes physiques et l'impôt minimum forfaitaire sur les personnes physiques s'élèvent à 4 255 205 280 pour une prévision de recettes fixée à 4 350 000 000.

Il est à noter du fait de l'organisation administrative qui constate une séparation de la Direction des Impôts de celle des Domaines et du recouvrement par celle-ci des retenues opérées sur les revenus de capitaux mobiliers, le montant de l'impôt sur le revenu des personnes physiques dû sur ces revenus mobiliers n'est pas toujours communiqué à la Direction des Impôts pour l'établissement de ses statistiques.

Au titre des bénéfices industriels et commerciaux des personnes physiques et des sociétés, le montant des recouvrements s'élève à :

1981	4 191 099 000
1982	4 982 797 000
1983	5 475 408 000
1984	4 159 540 000 (année de transition

A compter de 1985, les revenus commerciaux sont imposés à l'impôt sur le revenu des personnes physiques et les bénéfices des sociétés à un impôt sur les sociétés recouvré pour un montant en :

- 1985 de 3 333 936 801 sur une prévision de 5 000 000 00(
  alors que l'impôt minimum forfaitaire sur les sociétés s'élève à : 2 659 953 272 sur une prévision de 400 000 00(

En 1986, l'impôt sur les sociétés (y compris l'impôt minimum forfaitaire sur les sociétés) s'élève à : 6 589 156 741 sur une prévision de 6 000 000 000.

TOGO : RECOUVREMENT

	BIC (Stés et Personnes physiques)	BNC	TGR	Taxe progressive
1981	4 191 099 000	13 681 000	73 481 000	3 879 228 000
1982	4 982 797 000	17 518 000	71 297 000	4 671 284 000
1983	5 475 408 000	27 380 000	75 866 000	4 459 496 000
1984	4 159 540 000	13 914 000	37 468 000	6 660 347 000

	IS et Imf sociétés	IRPP et impôt minimum sur les personnes physiques		
1985	5 993 890 073	4 177 443 574		
1986	6 589 156 741	4 255 205 280		

D-44

CONCLUSIONS

En définitive, les conclusions suivantes peuvent être dégagées à l'issue de la mission d'information.

Un effort d'unification de l'imposition des revenus a été entrepris et est mis en application dans les 3 pays visités. Mais le passage de l'imposition cédulaire à l'imposition globale est le trait le plus notable qui caractérise l'évolution de la fiscalité dans ces pays. Toutefois, les considérations de rendement fiscal ont conduit au maintien d'une certaine survivance de la cédularité.

Cette survivance se manifeste notamment par:

- l'institution d'un impôt complémentaire sur les traitements et salaires au Gabon,

- l'existence de l'impôt complémentaire sur les bénéfices et les revenus fonciers au Congo.

- la majoration de 40 % applicable pour le calcul de l'impôt sur le revenu des personnes physiques congolais.

- l'institution au Togo d'une taxe complémentaire sur le revenu.

- les limites apportées à la compensation entre résultats bénéficiaires et résultats déficitaires de certaines catgories de revenus (notamment les revenus fonciers).

A la lumière des exemples précités, on constate que l'évolution des systèmes fiscaux vers l'impôt global unique ne se traduit pas forcément par un recul net et définitif de la technique cédulaire.

Ce constat est réaffirmé par le fait qu'il n'a pas été fait abstraction de la technique cédulaire au niveau notamment, de la détermination de la base imposable propre à chaque revenu catégoriel.

En fait, des impératifs de calcul et de contrôle de même que des nécessités économiques expliquent le maintien de ces régimes particuliers de détermination des revenus nets catégoriels à prendre en considération pour la détermination du revenu net global imposable à l'impôt unique et le calcul de l'impôt sur le revenu des personnes physiques.

Si le Sénégal devait s'orienter vers le système unique d'imposition des revenus, le problème fondamental résiderait dans :

- le maintien du niveau des recettes actuellement recouvrées,

- et la conception du barême.

Il est évident que les barêmes appliqués au Gabon, au Congo et au Togo ne sont pas identiques et n'ont pas tout à fait, réussi à résoudre tous les problèmes, puisque des survivances de la cédularité ont été constatées

La technique de calcul des charges familiales, la détermination du quotient familial et la nécessité de préserver la productivité de l'impôt, notamment de l'impôt sur les traitements et salaires, constituent des éléments à prendre nécessairement en considération pour la confection d'un barême répondant aux objectifs d'équité fiscale et de rendement dévolus à l'impôt.

L'application de l'imposition cédulaire au Sénégal se traduit pour le moment par des rentrées fiscales très importantes en matière d'impôt sur les traitements et salaires (14 000 000 000 de francs CFA) prélevé par voie de retenue à la source alors que les impôts assis par voie de rôle sur les autres revenus connaissent un recouvrement moyen.

constat, il résulte que l'adoption éventuelle de l'impôt sur le revenu des personnes physiques devra nécessairement se combiner avec le maintien du système de la retenue à la source sur les salaires.

Par ailleurs, il n'est pas démontré que l'institution de l'impôt sur le revenu des personnes physiques a provoqué dns les pays qui l'appliquent un accroissement des rentrées fiscales.

C'est même le contraire qui a été constaté au Togo et au Gabon.

En définitive, cette mission d'information n'était que la première étape d'un processus de réflexion devant prendre corps avec la constitution des groupes de travail préconisés dans le rapport de Monsieur Bernard CASTAGNEDE et chargés entre autres, de procéder à une analyse des données fiscles et statistiques et à des simulations sur le barême.

En définitive, la Direction Générale des Impôts et des Domaines n'est pas opposée au principe de l'institution d'un impôt global unique.

Il reste toutefois entendu que le passage du système actuel au système de l'impôt global unique ne peut se faire que dans l'optique de l'accroissement ou tout au moins du maintien du niveau des recettes actuellement mises en recouvrement.

L'outil informatique pourra permettre d'engager les études et simulations réunissant les éléments essentiels à la mise en place d'un impôt sur le revenu unique global et progressif.

Pour ce qui concerne le barême, la réforme exige des études prudentes et approfondies afin d'apprécier toutes les esquisses en particulier budgétaires de la solution qui serait finalement proposée.

ETUDES SUR L'UNIFICATION D'IMPOSITION DES REVENUS AU SENEGAL
NOTE METHODOLOGIQUE

par Bernard CASTAGNEDE

USAID/Sénégal
Dakar
Décembre 1987

119

Table des Matières

	ges
I. Schéma général d'un système d'imposition des revenus	2
A. Structure d'ensemble	2
B. L'impôt sur le revenu	4
1. Personnes imposables	4
a/ Nature des personnes imposables	4
b/ Portée territoriale de la juridiction fiscale en matière d'impôt sur le revenu	4
c/ Imposition personnelle et/ou par foyer	5
2. Revenu imposable	9
a/ Revenu net global	9
b/ Charges déductibles du revenu net global	11
c/ Détermination des revenus nets catégoriels	11
d/ Prélèvements forfaitaires et régimes fiscaux dérogatoires	12
3. Liquidation de l'impôt	13
a/ Barème progressif et prise en compte des charges de famille	13
b/ Correctifs	14
C. Impôt sur les sociétés	15
D. Elaboration d'un projet d'unification du système d'imposition des revenus : observations méthodologiques	15
II. Opérations de simulation en vue de la fixation d'un barème	17
1. L'information à collecter	18
2. Les simulations financières	19
III. Calendrier prévisionnel	20
Annexe: Observations relatives à l'élaboration du barème de l'impôt unique	21

5127P

120

E - 1

26/12/87

Etudes sur l'unification du système d'imposition des revenus au Sénégal - note méthodologique -

par Bernard CASTAGNEDE*

Les premières réflexions sur une éventuelle réforme du système d'imposition des revenus au Sénégal, visant à substituer un impôt unique sur le revenu au dispositif actuel superposant des impôts cédulaires et un impôt général sur le revenu, ont conduit l'administration fiscale sénégalaise à envisager favorablement la poursuite des études préalables à un tel projet, sous la réserve qu'elles prennent impérativement en compte l'objectif d'un rendement financier au moins égal à celui fourni par le dispositif en vigueur.

La transition d'un système d'impôts multiples à un système d'impôt unique, dans le respect de l'impératif d'exclusion de toute perte de recettes, requiert un soin particulier dans l'élaboration du tarif progressif de l'impôt unique atteignant l'ensemble des revenus. Celle-ci devra être précédée de toutes les simulations envisageables à partir des données statistiques et informations quantitatives disponibles.

Mais les simulations préalables à la fixation d'un barème doivent bien entendu tenir compte des modifications affectant l'assiette fiscale, ou les éléments de liquidation de l'impôt autres que ceux liés au barème lui-même, qui accompagneront la réforme du dispositif de taxation des revenus.

Compte tenu de la modicité des outils et informations statistiques disponibles, la réduction du risque de perte de recettes lié à la transition d'un système à l'autre exige l'application systématique d'une règle de prudence dans l'opération de substitution d'un barème unique aux barèmes multiples.

---

*Professeur de droit fiscal à l'Université de Paris- I

121

A-fortiori cette règle de prudence doit-elle être appliquée dans la définition des règles d'assiette applicables au nouvel impôt. Nous formulerons à cet égard la recommandation d'une définition, pour les premières années d'application de la réforme, de règles s'écartant le moins possible des règles actuelles; ceci, pour tenir compte non seulement de la difficulté d'évaluer les écarts de rendement que pourrait déterminer toute modification substantielle, mais aussi de la nécessité d'accoutumer progressivement les agents chargés d'appliquer la loi fiscale aux changements de celle-ci.

Dans cette perspective, nous évoquerons ci-après le schéma général d'un système unifié d'imposition des revenus (I), sur la base duquel pourront être entreprises les opérations de simulation préalables à la fixation d'un barème (II). Un calendrier prévisionnel sera proposé (III).

I. SCHEMA GENERAL D'UN SYSTEME UNIFIE D'IMPOSITION DES REVENUS.

A/ Structure d'ensemble.

Dans une phase initiale, le processus d'unification de l'imposition des revenus devrait conduire à substituer un unique impôt sur le revenu (IR) à l'actuel impôt général sur le revenu (IGR), aux impôts cédulaires - impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux (BIC), impôt cédulaire sur les bénéfices des professions non commerciales (BNC), impôt cédulaire sur les revenus fonciers (IRF), impôt cédulaire sur les traitements et salaires (ITS) -, ainsi qu'à l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers (IRVM et IRC) et, le cas échéant, à la taxe de plus-value immobilière.

On réservera, dans une première approche, le sort de l'impôt du minimum fiscal (IMF) et de la taxe représentative de l'impôt du minimum fiscal (TRIMF), perçus au profit des collectivités locales. L'intégration à l'impôt sur le revenu de ces prélèvements, notamment de la TRIMF, prélevée à la source par les employeurs, pourrait s'envisager. Elle devrait s'accompagner d'un dispositif de reversement par l'Etat aux collectivités locales d'une fraction du produit de l'IR au moins égale à l'ancien produit d'IMF et de TRIMF. Mais le souci d'éviter une accumulation de réformes, comme la règle de prudence applicable à la définition du barème de l'impôt unique sur le revenu, pourraient conduire à *différer* l'intégration de l'IMF et de la TRIMF à l'impôt unique.

Il serait opportun, d'autre part, d'envisager la taxation des bénéfices des sociétés de capitaux (sociétés anonymes, sociétés à responsabilité limitée, sociétés en commandite par actions, ainsi que les sociétés civiles à objet commercial, les établissements et organismes publics et toutes autres personnes morales se livrant à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif) dans le cadre d'un *impôt sur les sociétés* (IS), distinct de l'impôt sur le revenu applicable aux personnes physiques.

La coexistence d'un IR et d'un IS serait principalement justifiée par l'application (traditionnelle) aux sociétés de capitaux d'une imposition de caractère *réel*, et non personnel. L'aspect réel de l'imposition de ces sociétés s'exprime notamment par la mise en oeuvre d'un *tarif proportionnel*, plutôt que progressif, exclusif, bien entendu, de considérations tenant aux charges de famille des associés ou des dirigeants.

Comportant des tarifs différents, l'impôt sur les sociétés et l'impôt sur le revenu pourraient également connaître certaines différences dans les règles d'*assiette*.

Ainsi, par extension de dispositions actuellement applicables en matière d'IGR, et dans le cadre de certains impôts cédulaires, l'impôt sur le revenu devrait atteindre l'ensemble des revenus des contribuables domiciliés au Sénégal, quelle que soit la source (nationale ou extérieure) de ces revenus. En revanche, l'application à l'impôt sur les sociétés d'une telle conception globale de la juridiction fiscale poserait assurément de sérieux problèmes à l'administration fiscale, insuffisamment armée pour apprécier et contrôler les résultats d'exploitations à l'étranger d'entreprises sénégalaises.

La distinction d'un IR et d'un IS permettrait de limiter le champ d'application du second aux seuls bénéfices des exploitations situées au Sénégal (*principe de territorialité*).

Les autres règles d'assiette de l'IS pourraient être, pour l'essentiel, identiques ou similaires à celles applicables aux entreprises individuelles (ou sociétés de personnes) percevant des bénéfices industriels ou commerciaux, et imposées selon un régime réel d'évaluation, reproduisant en fait celles actuellement fixées par les articles 7 et suivants de la loi du 21 février 1987 portant code général des impôts pour l'application de l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Un IR et un IS seraient ainsi substitués à huit impôts (IGR, impôt BIC, impôt BNC, IRF, ITS, IRVM, IRC, taxe de plus-value immobilière), le cas échéant à dix, dans l'hypothèse d'une suppression de l'IMF et de la TPIME.

B/ L'impôt sur le revenu.

1- *Personnes imposables.*

a/- Nature des personnes imposables.

Substitué aux impôts cédulaires et à l'impôt général sur le revenu, l'impôt unique sur le revenu (IR) atteindrait les revenus des *personnes physiques*, y compris les bénéfices des sociétés de personnes revenant à leurs associés personnes physiques, à proportion de leurs droits.

b/- Portée territoriale de la juridiction fiscale en matière d'impôt sur le revenu.

En principe, l'IR serait dû par toute personne actuellement assujettie à l'IGR, suivant les dispositions de l'article 111 du CGI, c'est-à-dire :

- toute personne, quelle que soit sa nationalité, ayant au Sénégal une résidence habituelle au 1 janvier de l'année d'imposition;
- les personnes disposant de revenus de source sénégalaise, ou de revenus dont l'imposition est attribuée au Sénégal par une convention internationale;
- les fonctionnaires ou agents de l'Etat exerçant leurs fonctions ou chargés de mission dans un pays étranger, s'ils sont exonérés, dans ce pays, de l'impôt personnel sur l'ensemble de leurs revenus.

L'institution d'un impôt unique pourrait être cependant l'occasion d'une clarification de ces règles relatives au champ d'application territorial de l'impôt, *sans incidence* significative (en tout cas négative) sur son produit.

Il s'agirait d'abord de substituer la notion de *domicile fiscal* au Sénégal à celle de résidence habituelle, de manière à assujettir à l'impôt sur l'ensemble de leurs revenus non seulement les personnes ayant au Sénégal leur foyer (résidence habituelle de la famille) ou leur lieu de séjour principal, mais encore celles ayant dans ce pays le *centre de leurs intérêts*

*économiques** (retenu comme un critère supplémentaire du domicile fiscal).

Il pourrait être ensuite précisé qu'alors que les personnes ayant leur domicile fiscal au Sénégal seraient imposables sur la généralité de leurs revenus, quelle que soit la source nationale de ceux-ci (sous réserve, bien entendu, des dispositions des conventions fiscales), les personnes ayant leur domicile fiscal à l'étranger seraient seulement imposables au titre de leurs revenus de source sénégalaise. Des *règles de source* pourraient, à cet égard, clarifier et renforcer le dispositif de taxation.

c/ Imposition personnelle et/ou par foyer.

La législation issue de la loi du 21 février 1987 apporte un correctif à la règle de l'imposition par foyer.

L'article 112 du CGI pose le principe de l'*imposition distincte*, à raison de ses revenus personnels, de chaque conjoint, en ce qui concerne les revenus à caractère de *traitements et salaires*. Les retenues d'impôt pratiquées à la source sont alors *libératoires*.

Une *option* en faveur de l'*imposition commune* des époux est cependant offerte au chef de famille. Celui-ci est alors tenu à la production d'une *déclaration*.

Il apparaît que les contribuables disposant de revenus autres que des traitements et salaires sont écartés du champ d'application de l'imposition distincte, et sont tenus à la production d'une *déclaration* d'ensemble des revenus du *foyer* fiscal. Une règle identique devrait s'appliquer aux personnes disposant à la fois de revenus salariaux et de revenus d'une autre nature.

Ces dispositions pourraient être conservées pour la mise en oeuvre d'un impôt unique sur le revenu, mais à certaines conditions et sous réserve de certains correctifs :

Le principe d'une *imposition à la source libératoire*, atteignant distinctement les revenus *salariaux* de *chaque conjoint*, peut être conservé,

*L'application de ce critère supplémentaire pourrait être utile dans la perspective d'un meilleur assujettissement à l'impôt de certaines activités commerciales du "secteur informel", souvent exercées par des personnes ne disposant pas d'une résidence fixée avec précision.

dès lors que le dispositif d'imposition unique des revenus conserve lui-même une distinction, en ce qui concerne la détermination des règles d'assiette, entre différentes catégories de revenus (v. infra).

Mais il conviendra d'abord d'en préciser la portée et les effets.

Sans doute faudra-t-il, ainsi, préciser le traitement fiscal applicable au *salarié célibataire* : le principe de la retenue à la source libératoire devrait lui être étendu, sur la base d'un décompte de parts qui ne devrait pas être plus défavorable que celui bénéficiant au conjoint salarié imposé distinctement (1,5 part, dans le dispositif actuel).

Il sera d'autre part nécessaire de reconsidérer les *règles d'attribution de parts*, pour le calcul du quotient familial, respectivement applicables :

- d'une part aux contribuables bénéficiant du système de la retenue à la source libératoire (conjoints salariés imposés distinctement) et aux contribuables optant pour l'imposition conjointe;

- d'autre part aux contribuables, salariés ou non, disposant de revenus autres que salariaux, et imposés suivant les règles de droit commun d'attribution de parts en matière d'IGR.

Une gestion efficace de l'impôt unique sur le revenu (comme, d'ailleurs, de l'actuel IGR) implique en effet que la déclaration des revenus d'ensemble n'apparaisse pas comme un élément de pénalisation fiscale, même si le souci d'alléger les obligations des contribuables et les charges de l'administration fiscale peut conduire à admettre un mécanisme de prélèvement à la source libératoire pour les titulaires de revenus exclusivement salariaux. Il convient en même temps d'éviter que les contribuables ne trouvent dans le dispositif d'imposition applicable aux salariés une incitation à ne pas faire apparaître de revenus autres que salariaux.

Or, il semble d'abord que, dans certains cas, l'option d'un chef de famille salarié pour l'imposition commune des membres du foyer fiscal à raison des revenus salariaux d'ensemble de celui-ci détermine une situation fiscale plus défavorable que celle résultant du choix de l'imposition séparée.

Si l'on prend ainsi **l'exemple** d'un couple marié, ayant trois enfants mineurs, dans lequel l'époux perçoit un revenu imposable à l'IGR de 2 millions par an, et l'épouse un revenu

salarial imposable au même IGR de 1 million par an, nous obtenons, compte tenu du décompte des parts prévu par les articles 112-1° (imposition séparée des conjoints) et 122-2 (option en faveur de l'imposition commune) du CGI :

1) En cas d'imposition séparée (application de la retenue à la source libératoire),

- IGR de l'époux : pour 3 parts de quotient familial (1,5 part pour le chef de famille salarié, 0,5 part x 3 au titre des enfants),

IGR annuel = 2.000.000 x 0,180 - 205200 = 154.800

- IGR de l'épouse : pour 1,5 part de quotient familial,

IGR annuel = 1.000.000 x 0,162 - 92340 = 69.660

- Total des deux IGR : 154800 + 69660 = 224.460

2) En cas d'imposition commune (avec obligation déclarative)

- IGR commun : pour 3,5 parts de quotient familial (3 parts à raison de la situation de famille - marié ayant trois enfants à charge -, 0,5 part pour la 1° épouse dont les revenus sont déclarés pour le cas d'option prévue à l'article 112) et un revenu imposable à l'IGR de 3 millions,

IGR annuel = 3.000.000 x 0,220 - 344400 = 315.600

Le contribuable a dès lors tout intérêt à éviter le dépôt d'une déclaration en vue de l'imposition commune, qui aurait pour effet de déterminer une révision sensible à la hausse de l'imposition précomptée à la source.

L'option des titulaires de revenus exclusivement salariaux en faveur de l'imposition commune sera sans doute exceptionnelle. Mais, dans la mesure où l'article 112 du CGI réserve aux titulaires de tels revenus salariaux le bénéfice de la retenue à la source libératoire, il reste qu'en principe, les salariés disposant de revenus d'une autre nature, doivent nécessairement produire une déclaration annuelle, qui devrait englober l'ensemble des revenus du foyer fiscal, en vue d'une imposition à l'IGR sur la base du décompte de parts prévu à l'article 122 du CGI-I, hors les suppléments de parts de quotient visés au 2° alinéa dudit article, réservés au cas d'option prévue à l'article 122 (option n'intéressant que les titulaires de revenus exclusivement salariaux, normalement imposés individuellement, par voie de retenue à la source libératoire).

Or, sous réserve d'une interprétation administrative différente, l'assujettissement à l'IGR sur une base déclarative, incluant des salaires et certains autres revenus, paraît alors fortement pénalisant par rapport à l'imposition libératoire, à la source, des seuls revenus salariaux.

121

Reprenons l'**exemple** précédent, en supposant que le même couple de contribuables ait disposé, outre de 3 millions de salaires (salaires nets imposables à l'IGR), d'un revenu foncier net imposable de 100.000 F. Nous obtenons, pour un quotient familial de 3 parts, un IGR de :

- 360.000 x 0,12 = 43200 (2° tranche)
- 360.000 x 0,15 = 54000 (3° tranche)
- 570.000 x 0,18= 102600 (4° tranche)
- 850.000 x 0,22= 187.000 (5° tranche, entre 3.000.000 et 2.250.000)

Total : 386.800

Le supplément d'impôt, pour 100.000 F de revenus supplémentaires, est de :

- 71.200 F par rapport au titulaire de revenus exclusivement salariaux ayant opté pour l'imposition commune, sur une base déclarative,

- 162.340 F par rapport au titulaire de revenus exclusivement salariaux ayant conservé le système d'imposition distincte des conjoints, par voie de retenue à la source libératoire.

Ces données font apparaître une forte incitation à la dissimulation des revenus non salariaux, dont la perception détermine non seulement une obligation déclarative, mais encore une imposition désavantageuse des revenus d'ensemble.

En l'absence de dissimulation, le même dispositif détermine en tout cas des écarts de traitement fiscal qui affectent l'équité du système d'imposition des revenus.

Les améliorations apportées, à cet égard, par la réforme de 1987 (par rapport au dispositif antérieur) devraient donc être complétées à la faveur d'une unification de l'imposition des revenus, justifiant un traitement fiscal non pénalisant (voire incitatif) pour les titulaires de revenus salariaux comme non salariaux déposant une déclaration d'ensemble.

Il y aura lieu, en conséquence, de procéder à des simulations de produit à partir de décomptes de parts de quotient familial répondant au double objectif d'équité et de prévention de la dissimulation, c'est-à-dire assurant au minimum une égalité de traitement entre les assujettis imposés suivant des retenues à la source libératoires et les assujettis imposés suivant leur déclaration. Ces simulations devront dès lors s'appuyer sur différents modèles, à élaborer, de prise en compte des situations familiales.

2. *Revenu imposable*.

Dans une première phase, afin de limiter les risques d'écarts sensibles de produit fiscal, et d'accoutumer progressivement les agents de l'administration fiscale à la gestion du nouvel impôt, les règles de détermination du revenu imposable à l'IR devront s'écarter le moins possible de celles actuellement applicables à la détermination de l'IGR.

a/ Revenu net global.

Le principe doit être, pour les contribuables domiciliés au Sénégal, celui d'une imposition du *revenu net global* dont le foyer fiscal a eu la disposition au cours de l'année (l'imposition distincte des conjoints, au moyen de retenues à la source libératoires, pouvant être conservée en ce qui concerne les titulaires de revenus exclusivement salariaux; une possible extension des possibilités de déclaration séparée des conjoints pouvant d'ailleurs s'envisager, dans une phase ultérieure, pour les titulaires d'autres revenus).

La règle de prudence applicable à la transition vers un système d'imposition unique du revenu, la nécessité de prendre en compte la formation et les pratiques des agents de l'administration, mais aussi certains choix de politique fiscale (traitement fiscal distinct des salariés, éventuel traitement fiscal distinct des plus-values ou des RCM, etc..) conduisent à conserver, du moins dans une première phase, une distinction entre *catégories de revenus* imposables, correspondant pour l'essentiel aux cédules actuellement atteintes par des impôts distincts.

Dans ces conditions, le revenu net global imposable à l'IR serait constitué, sous réserve de certaines déductions, par le *total des revenus nets des catégories suivantes* :

- bénéfices industriels et commerciaux et bénéfices de l'exploitation agricole;
- bénéfices des professions non commerciales (ainsi que des occupations, exploitations lucratives et sources de profits ne se rattachant pas à une autre catégorie de bénéfices ou de revenus, conformément aux termes de l'article 49 du CGI, délimitant le champ d'application de l'actuel impôt cédulaire sur les BNC);
- revenus fonciers;
- traitements et salaires;

- pensions et rentes viagères (dans les conditions prévues par l'article 115 du CGI, relatif à l'assiette de l'IGR);
- revenus des capitaux mobiliers (revenus des valeurs mobilières, revenus des créances, cautionnements et comptes courants);
- plus-values immobilières (telles que définies aux articles 897 et suivants du CGI).

En principe, l'imposition d'un revenu net global annuel constitué de l'addition de revenus nets catégoriels devrait ouvrir droit à compensation des résultats catégoriels positifs et négatifs. Les résultats de certaines activités déterminés dans le cadre de catégories spécifiques de revenus (BIC, BNC, revenus fonciers) sont en effet susceptibles de faire apparaître des *déficits*. Ceux-ci, dans la stricte logique d'un impôt unique sur le revenu global net, doivent s'imputer sur les autres revenus du foyer fiscal.

L'ouverture immédiate, sans limitation, de telles possibilités d'imputation, dans le cadre d'un impôt unique sur le revenu, ferait cependant courir un risque de pertes de recettes dont l'évaluation a-priori serait difficile.

Dans l'état actuel de la législation, les déficits BIC sont, pour l'application de l'impôt cédulaire, reportables sur les trois exercices suivants. Il en est de même pour les déficits fonciers (art. 72 du CGI).

En matière d'IGR, les textes actuels laissent planer une ambigüité en ce qui concerne la possibilité d'une compensation entre d'éventuels déficits (en BIC, BNC ou revenus fonciers) et les autres revenus du contribuable D'une part, il est fait état d'un revenu net (art. 117 du CGI), dont les composantes sont déterminées comme en matière d'impôts cédulaires (art. 117-1°, dernier alinéa pour les revenus fonciers, art. 117-3° pour les BIC et BNC). Mais d'autre part, on voit mal qu'un même déficit BIC, par exemple, puisse être à la fois reporté sur les exercices suivants pour l'application de l'impôt cédulaire, et immédiatement imputé sur les autres revenus pour l'application de l'IGR. *Ce point devra être éclairci par consultation de l'administration fiscale.*

En tout état de cause, la suppression de l'échelon des impôts cédulaires, déterminant pour leur application un cloisonnement des résultats catégoriels, aggraverait le risque de perte de recettes, dans l'hypothèse d'une admission sans limite des compensations entre résultats partiels négatifs et positifs. Aussi doit-on recommander, pour la phase initiale d'application de l'impôt unique, *l'exclusion ou la limitation* de telles compensations,

auxquelles il faudrait préférer la possibilité d'un report du déficit catégoriel sur les résultats positifs de même nature des années ultérieures (avec un possible allongement du délai de report déficitaire). L'exclusion de l'imputation immédiate sur le revenu d'ensemble devrait particulièrement concerner les déficits fonciers.

b/ Charges déductibles du revenu net global.

La législation actuelle en matière d'IGR prévoit la possibilité, pour le contribuable, de déduire de son revenu net certaines charges, lorsqu'elles n'entrant pas pas en compte pour l'évaluation des revenus cédulaires.

De telles possibilités de déductions, imputables sur le revenu net global, devraient être conservées, en vue de la détermination du revenu imposable à l'IR. Elles représentent, en effet, un élément d'incitation à la production de déclarations des revenus d'ensemble et contribuent, de ce fait, à une meilleure efficacité du dispositif de taxation.

Les dispositions de l'article 115, énumérant les charges déductibles de l'IGR, pourraient être reprises sans difficulté, sous réserve, bien entendu, de celles relatives à la déduction des impôts cédulaires, par définition supprimés. Le principe même d'une déduction des autres impôts directs pourrait, à vrai dire, dans la phase initiale ou ultérieurement, être reconsidéré.

c/ Détermination des revenus nets catégoriels.

Dans la perspective d'une modification minimale des règles d'assiette, la détermination de chaque revenu net catégoriel devrait obéir, pour l'essentiel, aux règles actuellement applicables à la détermination de la base imposable des différents impôts cédulaires et de la taxe de plus-value immobilière.

Quelques modifications, déterminant un élargissement de l'assiette taxable, pourraient toutefois être envisagées :

Ainsi, en matière de B.I.C., le principe de territorialité pourrait être abandonné en ce qui concerne les entreprises relevant de l'IR (il serait conservé pour l'application de l'IS). C'est-à-dire que les personnes domiciliées au Sénégal, réalisant des bénéfices industriels et commerciaux, et imposables à l'IR, pourraient être taxées au titre des bénéfices d'éventuelles exploitations à l'étranger (sous réserve des conventions

fiscales). Elles devraient en faire état dans leur déclaration. De même en matière de BNC. De telles extensions de l'assiette fiscale iraient dans le sens de la logique d'un impôt unique et progressif sur le revenu des personnes physiques, qui doit prendre en compte toute la capacité contributive de l'assujetti.

d/ Prélèvements forfaitaires et régimes fiscaux dérogatoires.

Afin de limiter la fluctuation des règles d'assiette et de réduire l'incidence des transferts ou accroissements de charge fiscale qui pourraient résulter de l'institution d'un impôt unique, il pourrait être envisagé d'introduire ou de conserver, au moins à titre transitoire, certains mécanismes de taxation dérogatoires au "droit commun" d'un impôt unique sur le revenu.

Nous avons signalé la possibilité d'un maintien provisoire de l'*IMF* et de la *TRIMF*.

On doit d'autre part envisager de conserver le dispositif de *retenues à la source libératoires* pour les titulaires de revenus exclusivement *salariaux*.

L'imposition des *plus-values immobilières*, par ailleurs, pourrait bénéficier, pour un temps, d'un régime favorable, inspiré de celui actuellemnt appliqué. Le contribuable serait libéré d'IR après avoir supporté un prélèvement de 15 % (taux de l'actuelle taxe de plus-value immobilière), sous réserve, cependant de faire mention de la réalisation de la plus-value dans sa déclaration annuelle (mention sans incidence fiscale, mais permettant une meilleure connaissance des situations patrimoniales et de revenus).

Sans doute faudra-t-il, d'autre part, conserver les prélèvements ou retenues à la source applicables aux *revenus des capitaux mobiliers*. Une *étude particulière* devra être conduite en vue de déterminer dans quels cas ces prélèvements pourraient être libératoires de l'IR, ainsi que les règles à retenir au regard du problème de la double taxation des dividendes (imposition du bénéfice des sociétés à l'IS, puis des associés à l'IR ou à l'IS), en dehors des groupes ou dans le cadre des groupes de sociétés.

3. Liquidation de l'impôt.

Le calcul de l'impôt unique sur le revenu procèdera de l'application d'un barème progressif, prenant en compte les situations de famille, au revenu imposable du contribuable. Certains correctifs pourront être ensuite apportés au montant d'impôt résultant de ce calcul de base (réductions d'impôt, crédits d'impôt).

a/ Barème progressif et prise en compte des charges de famille.

La fixation du barème progressif de l'IR, substitué aux tarifs des impôts cédulaires et de l'IGR, constitue l'opération la plus délicate dans la transition du système d'impôts multiples au système d'impôt unique sur le revenu. On évoquera ultérieurement les problèmes relatifs aux indispensables simulations.

En ce qui concerne la prise en compte des charges de famille, la législation fiscale sénégalaise s'appuie actuellement sur le système du *quotient familial*. C'est un système qui n'est pas exactement approprié à la société sénégalaise. Certains correctifs lui ont été récemment apportés, qu'il faudra conserver, particulièrement la possibilité d'une imposition séparée des conjoints (salariés, en l'état actuel de la législation) avec attribution de principe des charges de famille (enfants) au mari, la possibilité d'une prise en compte des situations de polygamie. Nous avons d'autre part signalé la nécessité, dans la perspective de l'institution d'un impôt unique sur le revenu, d'effectuer une révision supplémentaire des règles d'attribution de parts.

Mais on pourrait songer à une réforme plus radicale, consistant à supprimer le système du quotient familial, pour lui substituer soit un dispositif de déduction sur le revenu imposable, soit un dispositif de réduction d'impôt.

Une telle réforme pourra sans doute s'envisager. Mais, en ce qui concerne la phase initiale de mise en place d'un impôt unique sur le revenu, il paraît plus approprié à la règle de prudence de conserver le système du quotient familial, quelles qu'en soient les imperfections. En effet, son remplacement par un autre dispositif introduirait une variable supplémentaire dans l'évaluation du produit attendu du nouvel impôt. Surtout, l'application d'un mécanisme différent affecterait inévitablement le produit

fiscal total et/ou la répartition de la charge fiscale.

Ainsi, dans l'hypothèse d'application d'une réduction d'impôt pour charges de famille (x francs de réduction par personne à charge) :

- la fixation d'un montant de réduction tel qu'il ne modifierait pas sensiblement la charge fiscale du contribuable "moyen" (représentatif de la majeure partie des salariés, par exemple) aurait inévitablement pour effet d'alourdir fortement la charge des titulaires des revenus les plus élevés, pour lesquels le système du quotient familial est nécessairement plus avantageux. Un tel rehaussement de charge fiscale, pour la catégorie de contribuables concernés, pourrait être mal accepté, et conduire à une remise en cause de la réforme.

- la fixation d'un montant de réduction qui ne pénaliserait pas excessivement les titulaires de hauts revenus ayant des charges de famille serait en revanche d'un coût très élevé pour les finances publiques, puisque la réduction, fixée à un niveau nécessairement élevé, réduirait sensiblement le produit fiscal obtenu des larges catégories de contribuables à revenus moyens et faibles.

Aussi, la recherche d'une meilleure équité fiscale sans modification brutale de la charge atteignant les différentes catégories de contribuables pourrait opportunément emprunter d'autres voies : révision du système d'attribution des parts, plafonnement de l'avantage fiscal résultant du jeu du quotient familial.

b/ Correctifs.

Certains correctifs pourront être apportés au résultat déterminé par application du barème au revenu imposable : réductions d'impôt pour tel ou tel objectif de politique fiscale, crédit d'impôt ou avoir fiscal au titre d'un prélèvement à la source ou en vue d'atténuer une double imposition, réductions d'imposition destinées à corriger les transferts de charge résultant de l'adoption d'un impôt unique (cf. infra, II).

Dès lors que l'IR atteint en principe les revenus mondiaux du contribuable domicilié, la question se pose de savoir s'il convient de prévoir (hors dispositions des conventions fiscales) un dispositif de *crédit d'impôt étranger*, permettant au contribuable domicilié au Sénégal ayant perçu (et déclaré) des revenus de source étrangère de déduire de l'IR sénégalais les éventuelles impositions de même nature acquittées à l'étranger au titre

desdits revenus. Logique, ce dispositif de crédit d'impôt étranger devra sans doute être introduit. Il pourrait, d'ailleurs, constituer une incitation à déclarer des revenus de source étrangère (y compris régionale). Mais peut-être sera-t-il prudent d'en différer quelque peu l'institution, et de lui substituer provisoirement un simple dispositif de déduction impôt sur base (l'impôt acquitté à l'étranger venant en déduction du revenu imposable de source étrangère). Cette question devra faire l'objet d'un *examen particulier.*

C/ Impôt sur les sociétés.

Sous réserve d'adaptations mineures, les régles de détermination du bénéfice imposable à l'impôt sur les sociétés devraient être celles actuellement prévues pour la détermination du bénéfice imposable à l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux, suivant le régime du bénéfice réel.

Le taux de l'impôt sur les sociétés pourrait être fixé à 33%, comme il est actuellement prévu en matière d'impôt BIC pour les bénéfices des sociétés par actions, SARL et autres personnes morales imposables.

L'impôt sur les sociétés pourrait être assorti d'un impôt minimum forfaitaire (IMF), tel que celui fixé par les articles 46 et suivants du CGI.

Le traitement fiscal des distributions devra faire l'objet d'une étude spécifique, comme on l'a indiqué à propos de l'imposition des revenus de capitaux mobiliers.

D/ Elaboration d'un projet d'unification du système d'imposition des revenus : observations méthodologiques.

Les développements précédents ont fourni l'aperçu d'un schéma général d'unification du système d'imposition des revenus, et permis de signaler les principales options entre lesquelles le législateur devra trancher.

Le processus d'élaboration d'un projet de réforme fiscale visant à une telle unification implique une *définition plus précise du modèle* d'imposition retenu, à partir de laquelle pourront être effectuées toutes les simulations utiles. Le modèle de base retenu pourrait bien entendu comporter des variantes, donnant lieu à des simulations diversifiées, afin de laisser au

desdits revenus. Logique, ce dispositif de crédit d'impôt étranger devra sans doute être introduit. Il pourrait, d'ailleurs, constituer une incitation à déclarer des revenus de source étrangère (y compris régionale). Mais peut-être sera-t-il prudent d'en différer quelque peu l'institution, et de lui substituer provisoirement un simple dispositif de déduction impôt sur base (l'impôt acquitté à l'étranger venant en déduction du revenu imposable de source étrangère). Cette question devra faire l'objet d'un *examen particulier.*

C/ Impôt sur les sociétés.

Sous réserve d'adaptations mineures, les régles de détermination du bénéfice imposable à l'impôt sur les sociétés devraient être celles actuellement prévues pour la détermination du bénéfice imposable à l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux, suivant le régime du bénéfice réel.

Le taux de l'impôt sur les sociétés pourrait être fixé à 33%, comme il est actuellement prévu en matière d'impôt BIC pour les bénéfices des sociétés par actions, SARL et autres personnes morales imposables.

L'impôt sur les sociétés pourrait être assorti d'un impôt minimum forfaitaire (IMF), tel que celui fixé par les articles 46 et suivants du CGI.

Le traitement fiscal des distributions devra faire l'objet d'une étude spécifique, comme on l'a indiqué à propos de l'imposition des revenus de capitaux mobiliers.

D/ Elaboration d'un projet d'unification du système d'imposition des revenus : observations méthodologiques.

Les développements précédents ont fourni l'aperçu d'un schéma général d'unification du système d'imposition des revenus, et permis de signaler les principales options entre lesquelles le législateur devra trancher.

Le processus d'élaboration d'un projet de réforme fiscale visant à une telle unification implique une *définition plus précise du modèle* d'imposition retenu, à partir de laquelle pourront être effectuées toutes les simulations utiles. Le modèle de base retenu pourrait bien entendu comporter des variantes, donnant lieu à des simulations diversifiées, afin de laisser au

législateur une plus grande marge de choix.

Ce travail préalable de définition revient au *groupe de travail chargé de la législation*, dont la création a été prévue. Il s'agira :

- de fixer le schéma général d'imposition des revenus, que l'on retienne celui précédemment proposé (un IR, un IS) ou que l'on opte en faveur d'un schéma différent;

- de préciser la nature des impositions supprimées, comme de celles (momentanément, le cas échéant) maintenues : IMF, TRIMF, taxe sur les plus-values immobilières...

- de délimiter de manière suffisamment précise le champ d'application du ou des impôts nouveaux (IR,IS), aux points de vue territorial, personnel et matériel;

- de définir l'unité d'imposition (personne, foyer fiscal);

- de fixer le processus général de détermination du revenu imposable : distinction (ou non) entre différentes catégories de revenus, règles relatives à la compensation entre eux des résultats nets des différentes catégories; déductions sur le résultat net global;

- de déterminer le mode de fixation des revenus nets catégoriels;

- de réexaminer de manière systématique, à cet effet, les règles d'assiette actuellement applicables en matière d'impôts cédulaires, d'IRCM, de taxe sur la plus-value immobilière et d'IGR, de manière à relever les éventuelles modifications à introduire dans l'hypothèse de la création d'un IR (et d'un IS), comme les éléments d'harmonisation qui devront être assurés (cas de discordance de règles d'assiette entre les impôts cédulaires et l'IGR);

- de prévoir l'éventualité de mécanismes de taxation dérogatoires : retenues à la source libératoires (salariés), maintien de prélèvements à la source en matière d'IRCM, d'un prélèvement forfaitaire en matière de plus-values...

- de définir le mode de prise en compte des charges de famille et, dans l'hypothèse de la conservation du quotient familial, de proposer différents systèmes de décompte de parts, assurant la neutralité fiscale entre les catégories de contribuables, ainsi qu'une certaine ncitation à la

déclaration des revenus d'ensemble;

- de fixer les règles complémentaires de liquidation de l'impôt (crédit d'impôt étranger ?).

Des études particulières devront être effectuées en vue de définir un mode de taxation approprié des revenus de capitaux mobiliers, et de prendre position au regard du problème de la double imposition économique (double taxation des bénéfices des sociétés, lors de leur réalisation, puis de leur distribution).

Sur la base d'un tel travail de définition d'un modèle d'imposition unifiée des revenus, comportant, le cas échéant, des variantes, les simulations indispensables pourront être entreprises.

II. OPERATIONS DE SIMULATION EN VUE DE LA FIXATION D'UN BAREME.

Dès lors que l'on aura pris soin, en ce qui concerne la définition des règles d'assiette, de n'apporter aux dispositions existantes en matière d'impôts cédulaires et d'IGR, que des correctifs mineurs, ou insusceptibles d'exercer des effets négatifs sur le rendement global de l'imposition, l'impératif de préservation du niveau des recettes fiscales implique essentiellement une vigilance particulière en matière de fixation du barème de l'impôt sur le revenu (IR).

Mais la fixation de ce barème doit obéir à un second impératif, consistant à éviter une modification trop sensible dans la répartition de la charge fiscale entre catégories de contribuables, qui condamnerait à l'échec le projet de réforme.

Il faut d'autre part admettre que l'élaboration du barème de l'IR ne pourra pas s'appuyer sur des informations statistiques complètes, voire significatives, tant du point de vue économique que du point de vue fiscal. En son état actuel, l'information économique disponible ne semble pas en mesure de renseigner de manière précise sur la composition de la population active, la répartition des effectifs salariés par niveaux de rémunération, la situation familiale réelle des salariés, etc..; l'information sur les entreprises est également incomplète. L'information fiscale disponible concerne elle-même les produits globaux par impôt, mais ne permet sans doute pas d'avoir une vue détaillée de la répartition de la charge fiscale par

catégories et niveaux de revenus.

Dès lors, les simulations indispensables ne pourront être effectuées sur la base de modèles théoriques qui seraient issus de données statistiques économiques et fiscales suffisantes. Il conviendra de procéder de manière plus empirique, par itérations successives, après avoir cependant recueilli le maximum d'informations utiles.

1. **L'information à collecter** devrait notamment concerner :

- Le *produit global* de chacun des impôts existants constituant un élément de l'imposition des revenus (impôts cédulaires, IRCM, taxe de plus-value professionnelle, IGR, IMF, TRIMF), au titre des dernières années et de 1987;

- Les produits de *retenues à la source sur salaires* de 1987 et des premiers mois de 1988, avec, si possible, la ventilation par impôts (TRIMF, ITS, IGR);

- Toutes les données pouvant être recueillies en ce qui concerne l'imposition des *salaires et pensions de la fonction publique* : effectifs salariés et pensionnés, volume des salaires et pensions versés, ventilation des niveaux de salaires, montant global des retenues à la source sur salaires, répartition du produit des retenues par niveaux de salaires, situations de famille déclarées. De telles données devraient permettre d'identifier des *groupes significatifs de contribuables*, sur lesquels pourront être ultérieurement testés différents modèles de barème unique d'IR, dont les résultats seront comparés aux produits fiscaux actuellement dégagés;

- Toutes les données pouvant être recueillies en ce qui concerne l'imposition des *salariés du secteur privé* : l'obtention d'informations analogues à celles concernant la fonction publique pourrait être recherchée dans l'exploitation des *déclarations annuelles* des employeurs, ajoutées aux renseignements liés aux reversements de retenues à la source. Une *enquête* statistique (sans incidence fiscale) pourrait être envisagée auprès d'un certain nombre d'entreprises sélectionnées afin de faire plus clairement apparaître la situation des salariés du secteur privé (niveaux de salaires, situations de famille);

- Les options en faveur de la déclaration commune des revenus salariaux (importance relative, motifs);

- Toutes les données disponibles concernant l'imposition des entreprises et des professions non commerciales;

- Celles concernant l'imposition des revenus fonciers, des revenus de capitaux mobiliers, des plus-values immobilières.

2. **Les simulations financières** devront être opérées à partir d'une série de modèles de barème, jusqu'à ce que, par voie d'approximations successives, soit dégagé le barème le plus satisfaisant.

Les modèles de barème devront comporter les variables suivantes :

- tranches de revenus,
- taux applicables aux tranches,
- maintien ou suppression de l'IMF et de la TRIMF,
- décompte des parts de quotient familial.

Les résultats fournis par les barèmes pourront être corrigés par des techniques additionnelles de liquidation, permettant de réduire les transferts de charge *(non recouvrement des petites cotes, décotes, réductions d'impôt pour les titulaires d'un nombre peu élevé de parts).

On peut d'autre part suggérer que de tels modèles soient testés à trois niveaux :

- Au niveau du contribuable (ou du foyer fiscal) : il s'agira notamment de tester les différents modèles de barème unique par application de chacun d'eux aux *situations fiscales types* (unité d'imposition-individu ou foyer fiscal-/revenu brut/nombre de parts), et d'en tirer un certain nombre de conclusions par comparaison avec les produits actuels d'impôt cédulaire et d'IGR pour des situations identiques*.

- Au niveau de groupes significatifs de contribuables, tels qu'ils pourraient être identifiés sur la base des informations collectées (essentiellement au niveau de la fonction publique et des salariés privés). Les *extrapolations à ces groupes* des résultats issus de l'application des modèles de barème aux situations fiscales types permettront d'obtenir des informations sur des produits globalisés.

* Cf. note annexe.

- Au niveau global. Il s'agira ici d'approcher au mieux le produit fiscal global attendu de l'application des différents modèles de barème, compte tenu des simulations effectuées au niveau des situations fiscales types, des extrapolations des résultats aux groupes de salariés, et des autres données collectées (intéressant essentiellement le produit des impositions atteignant les revenus autres que salariaux, ainsi que les cumuls de revenus).

Ces indications méthodologiques sommaires devront être précisées, et intégrées dans un programme de simulations systématique, par le groupe de travail chargé des statistiques et simulations.

III. CALENDRIER PREVISIONNEL.

Les travaux à effectuer peuvent être organisés en trois phases :

Phase 1 : - concerne les deux groupes de travail -

- Définition, par le groupe de travail chargé de la législation, d'un modèle d'imposition unifiée des revenus. Désignation des principales options. Identification des dispositions (règles d'assiette, règles de liquidation autres que le barème lui-même) exerçant une incidence sur le produit de l'impôt. Etudes particulières (imposition des RCM, crédit d'impôt étranger..)*.

- Collecte, par le groupe de travail chargé des statistiques et simulations, des données et informations disponibles. Traitement des données. Elaboration d'une méthode de travail et d'un programme de simulations.

Durée : de trois à six mois.

Phase 2 : - concerne le groupe de travail statistiques et simulation -

- Réalisation du programme de simulations, compte tenu du modèle d'imposition des revenus retenu. Recherche du barème approprié, et des éventuelles mesures correctives.

Durée : de un à trois mois.

* Ces études particulières pourraient être confiées à des experts extérieurs.

Phase 3 : - concerne essentiellement le groupe de travail législation -

- Elaboration d'un projet de loi portant institution d'un impôt unique sur le revenu.

Durée : de trois à six mois.

Le *groupe de coordination* apporterait bien entendu son assistance au titre des différentes phases.

Ce calendrier fait apparaître une durée globale de préparation variant de sept à quinze mois, soit une durée moyenne de l'ordre d'une année. La mise en oeuvre de la réforme intéresserait donc, au mieux, l'année 1989.

Annexe

Observations relatives à l'élaboration du barème de l'impôt unique.

L'élaboration du barème progressif d'un impôt unique sur le revenu offre des difficultés particulières lorsque cet impôt se substitue à un dispositif d'impositions cédulaires excluant la prise en compte des charges de famille. L'application du système du quotient familial à l'ensemble du revenu imposable peut en effet déterminer d'importantes pertes de recettes, sauf à adopter un barème comportant une rapide montée des taux. Mais dans ce cas, la charge fiscale atteignant les contribuables ne disposant que d'un nombre de parts réduit peut se trouver fortement accrue par rapport à la situation antérieure. Il peut être alors nécessaire d'introduire des correctifs au calcul de l'impôt résultant du barème .

Illustration :

1 - Prenons le cas d'un contribuable marié, disposant de revenus exclusivement salariaux. Son épouse (unique) n'a pas de revenus personnels. Son imposition est précomptée à la source. Nous supposerons successivement :

- qu'il n'a pas d'enfants à charge (hypothèse 1);
- qu'il a six enfants à charge (hypothèse 2).

Dans le premier cas, la législation actuelle accorde à ce contribuable 2 parts de quotient familial pour le calcul de l'IGR (retenu à la source). Dans le second cas, 5 parts.

Supposons que ce contribuable dispose d'un revenu salarial brut annuel de 2.400.000 FCFA.

2 - Ses obligations fiscales, dans le cadre de la législation actuelle, seraient les suivantes :

- TRIMF. 1° catégorie. Impôt dû : 6.000 F

- ITS. Base : 2.400.000 - (2.400.000 x 7,5%) = 2.220.000
  Impôt dû : (2.220.000 - 600.000) x 13% = 210.600 F

IGR. Base : ((2.400.000 x 92,5%) - ITS) x 85% = 1.707.990.

Impôt dû : + hypothèse 1 : (1.707.990 x 0,198) - 177.120 = 161.062 F
+ hypothèse 2 : (1.707.990 x 0,120) - 192.000 = 12.958 F

La TRIMF étant réservée, le total ITS + IGR est donc :

- pour 2 parts de quotient familial : 371.662 F

- pour 5 parts de quotient familial : 223.558 F

3-Supposons que l'ITS et l'IGR soient remplacés par un impôt unique sur le revenu. Admettons que le système d'attribution des parts ne soit pas modifié, et que le *barème actuel de l'IGR* soit utilisé comme barème de l'impôt unique.

La base imposable serait désormais égale à 85% (revenu brut - 7,5%), ou encore à 78,625% du revenu brut, soit, pour un revenu brut de 2.400.000 F, de 1.887.000.

- Pour 2 parts, nous aurions un impôt de : (1.887.000 x 0,198) - 177.120 = 196.506

- Pour 5 parts, un impôt de : (1.887.000 x 0,120) - 192.000 = 34.440,

soit, dans le cas (1), une perte de recettes de 175.156 F,
et dans le cas (2), une perte de recettes de 189.118 F,
par rapport au produit actuel (ITS + IGR).

La définition d'un nouveau barème est donc indispensable.

4. Supposons un barème progressif d'impôt unique ainsi constitué (tranches basses),

pour 1 part de revenu imposable :	soit, pour 2 parts,	et pour 5 parts :
- de 0 à 160.000 : 0%	de 0 à 320.000	de 0 à 1.600.000
- de 160.000 à 240.000 : 10%	de 320.000 à 480.000	de 1.600.000 à 2.400.000
- de 240.000 à 320.000 : 15%	de 480.000 à 640.000	
- de 320.000 à 420.000 : 20%	de 640.000 à 840.000	
- de 420.000 à 640.000 : 25%	de 840.000 à 1.280.000	
- de 640.000 à 1.000.000 : 30%	de 1.280.000 à 2.000.000	

L'application d'un tel barème au revenu imposable du contribuable (1.887.000) détermine, dans l'hypothèse (1) - 2 parts -, un produit de 372.100 F, comparable au produit actuel du total ITS + IGR (371.662 F).

Mais dans l'hypothèse (2) - 5 parts -, le produit n'est plus que de 28.700 F, soit une perte de recettes de 220. 688 F.

Cet exemple met en valeur les effets du quotient familial dans le cadre d'un impôt unique.

5. On peut alors envisager d'accélérer la montée des taux. de manière à obtenir un barème évitant les pertes de recettes dans la situation type (2).

C'est l'exemple d'un barème :

tranches

taux	pour 1 part	pour 2 parts	pour 5 parts
0%	de 0 à 160.000	de 0 à 320.000	de 0 à 800.000
10%	de 160.000 à 200.000	de 320.000 à 400.000	de 800.000 à 1.000.000
15%	de 200.000 à 240.000	de 400 000 à 480.000	de 1.000.000 à 1 200.000
20%	de 240.000 à 280.000	de 480.000 à 560.000	de 1.200.000 à 1.400.000
25%	de 280.000 à 320.000	de 560.000 à 640.000	de 1.400.000 à 1.600.000
30%	de 320.000 à 640.000	de 640.000 à 1.280.000	de 1.600.000 à 3.200.000
35%	de 640.000 à 1.000.000	de 1.280.000 à 2.000.000	

Avec un tel barème, la charge fiscale, pour 2.400.000 de revenu brut et 1.887.000 F de revenu imposable, et 5 parts de quotient familial, s'établit à 226. 100 F (proche du total ITS-IGR dans le régime actuel - 223.558 F).

Mais, pour 2 parts de quotient, le contribuable supporte une charge fiscale de 460.450 F, sensiblement supérieure à la charge supportée dans le régime actuel (371.662 F).

Des mesures correctives pourraient être envisagées : seuils d'exonération (niveau de revenu brut) et/ou non recouvrement des petites cotes (afin d'éviter l'imposition de personnes non imposées dans le dispositif antérieur), décote d'impôt lorsque la cote initiale s'établit entre la limite d'exonération et une limite supérieure à déterminer, réduction de taux ou de montant d'impôt pour les titulaires d'un nombre réduit de parts, reconsidération des règles d'attribution des parts, de plafond du nombre de parts, introduction d'un plafond d'avantage fiscal résultant du jeu du quotient familial.

F-1

R E P O R T

TO USAID/SENEGAL ON THE DIRECT TAX COMPONENTS OF SENEGAL'S TAX CODE, POSSIBLE REFORMS, AND RELATED MATTERS

H. David Rosenbloom

December 1, 1987

This is, firstly, a report on direct taxation in Senegal, both under the General Tax Code presently in effect and under potential reforms of that Code which are currently under consideration. More broadly, this is a report on questions of process and procedure which, in the author's view, are inextricably linked with any effort that might be made to alter the direct tax components of Senegal's Tax Code. The report builds upon prior work by the International Monetary Fund, Professors Oliver Oldman and Bernard Castagnede, and USAID/ Senegal. It also takes account of related studies by the U.S. Internal Revenue Service. Most immediately, the report reflects the author's findings deriving from a week-long mission to Senegal in which he had the opportunity to immerse himself in the Senegalese fiscal system and to discuss that system with representatives of USAID/Senegal, officials of the Government of Senegal, and fiscal experts in the Senegalese private sector.

In preparation for a visit to Dakar during the week of November 16, 1987, the author studied written reports and other materials that had been prepared following earlier missions as well as information

145

accumulated by USAID/Senegal. He reviewed in detail the General Tax Code of Senegal both as amended in February 1987 and as it stood prior to that time. In addition, he had the opportunity to discuss fiscal issues confronting Senegal with several persons who had previously reported on this subject. The object of his November mission to Dakar was to discuss those issues at greater length with officials charged with administering the Senegalese tax system and to discuss alternatives with, and gather views from, persons both in Government and in the private sector who are knowledgeable about tax affairs in Senegal.

The author wishes to record at the outset that he has returned to the United States deeply impressed with the competence and capabilities of those Senegalese experts who were kind enough to accord him interviews. The knowledge and commitment essential to achieving a reform of the direct tax system in Senegal surely exist. What is needed at this point is the will.

The broad conclusions of this report, developed at greater length below, are as follows:

1) The direct tax system currently in effect in Senegal should be changed, and radically. The current system is not satisfactory to anyone, and the broad contours of an alternative system more suited to Senegal's needs are fairly clear. There appears to be general agreement that change is desirable and should

be a priority of the Senegalese Government. The apparent consensus on these points represents a major national asset.

2) An alternative direct tax system would involve a single tax on the income of individuals and a second tax on the income of corporations (and perhaps other business entities, but in any event not individuals). The tax on individuals would resemble the General Income Tax which is presently but one feature of the Senegalese direct tax system. It would be expected, in the course of a reform, that the number of rate brackets in the General Income Tax would be reduced and the highest marginal rates lowered substantially.

3) There are at least three major obstacles that impede progress toward a new system of the sort that every recent student of direct taxation in Senegal has contemplated. These are: (a) a fear of revenue loss flowing from the substantial changes that would be necessary; (b) a failure thus far to identify those procedures that would permit the reform process to move forward expeditiously; and (c) a concern that the Senegalese tax system is faced with even greater problems than an anachronistic direct tax apparatus, and that focusing on direct taxation to the exclusion of other matters may increase an already high level of taxpayer resistance.

4) At least one response to the first of these obstacles may lie in curtailment of Senegal's present family allowance system which, from the standpoint of a U.S. tax expert, seems exceedingly generous.

5) The second of the identified obstacles may be addressed through the formation of a well-chosen working group of Senegalese tax experts drawn from both the Government and the private sector and accorded a high level of official support.

6) Analysis of the last of the obstacles suggests that it may be unwise to focus reform efforts upon direct taxation alone. There are, in fact, other areas in which "tax reform" is urgently needed in Senegal. These other areas are tax statistics, tax administration, and expansion of the Senegalese direct tax base and in particular, the number of taxpayers subject to direct taxation. Although each of these "problem" areas is independent of the others, progress in direct taxation is likely, as a practical matter, to require more or less simultaneous attention to the other areas as well.

***

There is no need to review here the workings of the direct tax system currently in effect in Senegal. Reports of prior missions, as well as internal materials prepared by USAID/Senegal, clearly portray the nature, operations, and shortcomings of that system, which derives from French laws that have long since been abandoned by France itself. In brief, the system is complex, self-contradictory, vague at critical junctures, and [virtually impossible] difficult to administer.

It is characterized by fiscal policies operating at cross-purposes, apparently with the intention of tempering one another, and by a multiplicity of levies and rates. In operation, the system is deeply resented by taxpayers, and appears successful in raising tax revenues only to the extent that compliance has been enforced through withholding at the source. The effective tax base is seemingly comprised largely if not entirely of individual wage-earners and large corporations. Individual entrepreneurs, practitioners of liberal professions, lessors of real property, and virtually everyone else operates in nearly total disregard of the statutory requirements.

If there are defenders of this state of affairs, the author is unaware of them. In fact, the unanimity of views in regard to the present system, both inside and outside the Senegalese Government, is remarkable, especially in light of reforms in the system effectuated earlier this year.

Nor is there any need to describe in detail the direct tax system that, ideally, should be adopted to replace the present one. There has been much discussion in prior reports of a "unified, global tax," which term has been used previously and is used here to refer to a single personal income tax, applicable to all types of income from whatever source derived, of individual taxpayers. Such a tax would be modeled on the General Income Tax that is presently but one levy among several in the Senegalese direct tax system, although it would doubtless contain fewer rate brackets and substantially lower

marginal rates at upper income levels. If adopted, this tax would replace the multiplicity of taxes and rates that presently apply, at least on paper, thereby removing a source of considerable taxpayer irritation. It would also introduce greater progressivity into the system, facilitate the task of tax administrators, bring Senegal into conformity with other modern tax systems and, in general, hold the potential for much greater fairness, simplicity, productivity, and economic welfare.

It is true that the details of such a replacement system are worthy of further discussion, and there remains considerable room for policy choice. For example, concern over revenue loss from a unified global tax will doubtless require, at least for a time, that deductions produced by the categories of income-producing activity currently reached under various "schedules" be limited to income of the same kind (with some carryforward of losses) either absolutely or under a formula or formulas intended to restrict opportunities for "tax sheltering." Similarly, it is clear that a unified global tax is not intended to preclude a second, separate tax on business organizations, but the resulting implications for capital income have yet to be thoroughly aired in the Senegalese context. Whether Senegal should opt for a "classical" system such as that of the United States, in which corporation and shareholder are taxed separately, perhaps with a measure of relief for dividend income of individual shareholders, or alternatively for an "integrated" system on the French or some other model, is a subject yet to be debated.

The problem of the moment in Senegal, however, is neither to catalogue with precision the defects in the current system nor to polish to a high gloss the fine points of an alternative. Rather the objective for the moment should be simply to find a means of launching a movement toward that alternative. In short, the chief question presently facing the Senegalese fiscal system is how to begin a process that holds promise for moving in the right direction.

As a strictly procedural matter, the "working group" concept may offer an answer to this question. The author has some experience with developing countries (particularly Jamaica) where the government successfully organized a small group of fiscal experts, drawn from the private sector, the "executive" and "legislative" branches of government, and academia, to formulate and consider detailed alternatives for tax reform. It is possible that such an approach could be adopted in Senegal; certainly discussions with the private sector in Dakar suggested that the working group idea would find acceptance. The principal advantage, of course, is that reform emanating from such a body has a relatively better chance of withstanding the vagaries of the political process which, for any tax reform in any country, is likely to be put to a major test. The "cost" of the working group may be compromises by tax officials by comparison with what they might consider "perfect" reform. Especially in the current Senegalese context, however, a new system thrust upon the public by the Government seems exceedingly risky.

Acceptance of the very idea of taxation is simply not sufficiently broad.

If a working group approach is contemplated, formation of such a body might be accompanied by a public announcement to the effect that the Government ascribes high importance to the endeavor, together with a bestowal of recognition on those chosen to serve. The hope would be for the group to begin its life with a sense of mission and a measure of public support, and to proceed to gain sufficient momentum for the members to justify (to themselves and their employers) what may be a long, arduous, and controversial task. Moreover, if the Government commits itself at an early stage to the reform process, politically difficult decisions at a later stage may be easier to make.

Of course, it would be difficult for a Senegalese working group, functioning by itself, to raise and consider all the alternative changes that might be made. It will be necessary, in the author's view, for the group to have the assistance of one or more outside fiscal experts whose functions would be to supply the group with fresh ideas, to react to the group's tentative conclusions and suggest alternatives and, less obviously, to prod the group forward. This implies that the reform process may require the presence in Senegal of a non-Senegalese tax expert for a substantial period of time, perhaps as long as a year or more. Identifying such person or

persons should be a priority for those persons and institutions favoring an early reform of the current Senegalese system.

The foregoing comments are not intended to suggest that "reform" of the Senegalese direct tax system can be accomplished independent of other fiscal changes. That seems, in fact, unlikely. In the first place, alternative changes in the current system should be analyzed with a view to their impact on tax revenues, and such analysis requires a much firmer statistical base than appears now to be available. For this reason improvements in the process of gathering and assessing tax information must be sought at much the same time that reform of the direct tax system goes forward.

Similarly, changing the direct tax system will have only limited effect in the absence of changes in Senegalese tax administration. The United States Internal Revenue Service has produced two reports on this subject which contain many useful suggestions. Although progress on this front is likely to be time-consuming, desirable changes in the laws governing direct taxation may well be stymied without such progress. Conversely, of course, it is also clear that the types of changes in direct taxation that have been proposed are likely to hold great benefits for the tax administrator, whose task will be far simpler under a simpler tax system. The point here is that it would be a mistake to wait for further statutory reform before proceeding to undertake changes of the sort recommended by the Revenue Service. Once again, progress on the direct tax front should

be accompanied by attempts to deal with this ostensibly "independent" issue.

Finally, and perhaps most problematically, attempts to change the laws relating to direct taxation should be accompanied by efforts to expand the Senegalese tax base. The point was made again and again, both by private sector representatives and by Government officials. In one interview it was suggested that direct tax revenues presently available to the Government of Senegal derive from about 30 percent of the potential tax base. Nor does this surprising figure appear very wide of the mark, based on other discussions. A reform of the direct tax system that aims to reshuffle the tax burden among 30 percent of the tax base while the remaining 70 percent escapes such taxation entirely seems unlikely to generate much public enthusiasm. Resentment of the tax system is already high in Senegal (one person spoke of a "taxpayer strike"), and a declared policy of improving the fiscal system by altering the incidence of taxation among the few who are subject to taxation may serve only to increase that resentment. As a matter of politics, if not sheer equity, an attempt to expand the tax base is needed. Such an effort will lend much needed credibility to the plan to reform the direct tax system.

The suggestion implies a serious effort to bring within the tax base the individual entrepreneurs, doctors, lawyers, owners of real property, and others that, today, openly and notoriously avoid Senegalese income taxes. It does not, however, necessarily require

elimination of the so-called "informal sector" of the Senegalese economy, which depends, the author understands, on avoidance of certain customs duties and indirect taxes. The author's focus in this report is upon direct taxation--income taxation--in which the Government may be considered a partner in the taxpayer's income-producing activities. Whether the Government wishes as well to expand the scope of its customs duties, or to enforce the value added tax in a more rigorous manner, are independent questions; the point here is that the Government should take steps to levy tax upon income that is clearly being earned, and in substantial sums, and which is now subject to no income tax at all.

Assuming a decision by the Government of Senegal to reform the direct tax system, and to attend to whatever other issues may stand in the way of such reform, there is still one large practical obstacle to overcome, and that is revenue. Government officials were very clear that, whatever the theoretical advantages of a unified global income tax by comparison with the present system, no changeover was worth the risk of losing substantial tax receipts. Although in one discussion it was suggested that a loss of up to 10 percent might be an acceptable sacrifice, it is clear, given the economic situation in Senegal, that any loss is likely to pose a serious problem at least in the short term. Moreover, by reason of the lack of adequate statistics, quantification of the potential revenue loss from a changeover is going to be difficult. The author is convinced that adoption of an "ideal" alternative direct tax system, without any transition provisions or other adjustments

designed to conserve revenues, is apt to result in a revenue shortfall. The principal reason for this is that the present schedular system operates to a large extent on a "gross income" basis: the various types of income subject to the schedules are reduced neither by losses generated by other types of income-producing activities nor by the Senegalese system of family allowances which applies only for purposes of the net-basis General Income Tax.

It has previously been suggested that the changeover to a unified global income tax should be accompanied, at least for a time, by retention of the current schedules, which would no longer serve to define entirely separate tax bases but instead to prevent losses generated by one type of income-producing activity from reducing taxable income generated by other activities. Clearly such a limitation will be needed to avoid a revenue loss following a changeover. Perhaps less obvious, however, is the need to alter the family allowance system for much the same reason. If such an alteration is not made, income currently subject to tax on a more or less gross basis will qualify for family allowances not presently available under the schedules. This seems likely to result in an immediate revenue loss.

In the course of discussions with Government officials and others the author reached the conclusion that, quite apart from the need to avoid a revenue loss in making a changeover to a unified global tax, the family allowance system is simply too rich,

particularly for high-income taxpayers. Rudimentary calculations performed on the basis of tax tables supplied by Senegalese tax officials suggest that the benefits of the system flow more in accordance with revenue level than size of family. This can have perverse consequences. There appear to be cases in which high-income taxpayers with small families benefit considerably more from the system than taxpayers with much larger families but lesser income. As matters stand today, the family allowance system thus constitutes an anti-progressive element operating at cross-purposes to the progressivity that is the ostensible goal of the General Income Tax. A good case can be made for the proposition that, even apart from what arguably amounts to a waste of tax revenues, the system is unjust.

There are a number of possible alternatives to the present family allowance system. For example, the system could be changed in fairly minor ways to ensure that at least one "part," or allowance, would be taxed either at the average effective rate to which the taxpayer's income would be subject if there were no additional allowances or at the highest marginal rates that would apply in that event. The calculations needed for such a rule would be somewhat complex, but the difference between the resulting system and the one that obtains today would be minimized. It must be added that changes of this nature are not flexible--that is, there are only a limited number of alternative calculations, and the revenue effects flowing therefrom must be either accepted as they are or the entire idea must be rejected.

Another approach would be to cast aside the present system in favor of either a credit or a deduction to take account of family status. The term "credit" is used here in the sense of a "deduction from the amount of tax tentatively due; the term "deduction" is used in the sense of a reduction in the tax base. Of the two techniques, the credit is theoretically preferable from the standpoint of progressivity, because it accords the same value to each additional "allowance" regardless of the level of the taxpayer's income. A deduction, in contrast, will have greater value as income rises, since it has the effect of reducing the tax base subject to the highest marginal rates. (The present system of family allowances, by way of contrast, contains not only this feature of a deduction but, in addition, it effectively awards increasing deductions as income rises; the two anti-progressive components of the present system thus have a "multiplier" effect in the direction of anti-progressivity.)

A credit or deduction instead of the family allowance would be flexible--that is, there is no a priori reason for choosing any particular figure for the credit or deduction. One way to proceed with such an alternative to the present system would be to compute the equivalent credit or deduction for the family allowances enjoyed by an "average" Senegalese taxpayer and then to attempt to study the revenue implications of using that same credit or deduction for everyone else. The result, of course, will be a revenue loss with respect to persons of lower income than the "typical" case but a revenue gain from higher-income taxpayers. The technique can be used

not only to limit or eliminate revenue loss resulting from a changeover to a unified global tax but also to recapture revenues lost to higher-income taxpayers under the present direct tax system. In other words, "reform" of the family allowance system appears to be a sensible policy choice even if no other reforms of the present Senegalese tax system are contemplated. In theory, however, a credit or deduction could be used to "fund," in whole or in part, the adoption of a unified global tax.

It is recognized that there are at least two problems with this suggestion: First, the absence of detailed statistics that would permit a fine analysis of the effects of various levels of credit or deduction; and second, the political implications of tinkering with the family allowance when a substantial percentage of the potential tax base is not reached by the direct tax system at all. On the first point, the author would observe that awaiting a satisfactory statistical base before considering substantial changes in the direct tax system is, in effect, a formula for deferring reform of that system for several years at the least. If Senegal wishes to move forward more rapidly, it will have to reconcile itself to moving without all of the information that, ideally, it should have. Simulations and mathematical studies may help to avoid a leap into the void but there is inevitably going to be a measure of uncertainty about the implications of whatever level of credit or deduction is chosen.

The second issue is undoubtedly more serious. If reform of the family allowance system is to be the key to a changeover to a unified global tax free of substantial revenue loss, the new deduction or credit will necessarily raise the effective tax burden on middle- and high-income taxpayers. Moreover, depending on what simulations reveal about revenue needs following a changeover, the required credit or deduction may have to be set fairly low. If there is still a potential shortfall of tax revenues flowing from a changeover, the problem will then be where to turn for more. Although it is tempting to point to revenues to be garnered from the informal sector and the liberal professions, at the present time those revenues seem too unsure of collection, at least for the short term. Increasing the burden on persons already within the tax system, on the other hand, is likely to be a very delicate matter particularly if the family allowance has been substantially curtailed. The author does not have a simple answer to the question but is persuaded that means of offsetting a temporary revenue shortfall do exist, whether from domestic or outside sources. And in any event, it is too early to discard reform efforts because of a revenue problem that may <u>not</u> exist.

The final and perhaps most burning issue facing Senegal, on the basis of the author's observations and analysis, is precisely how to start the process of reform moving forward. The author recommends a three-fold approach. First, the above-described studies of the family allowance system and potential alternatives should be pursued

immediately. A good starting point would be to calculate the credit or deduction value for a taxpayer earning 1,500,000 CFAF with entitlement to three family allowances (parts) under the present system. The resulting numbers should then be run through the tax tables for a representative sampling of taxpayers (for example, civil servants). Alternative levels of credit and deduction should be run as well, in order to compare the likely effects of various alternatives.

Second, the Senegalese Government, at the highest levels, should focus upon the need for, potential benefits from, and domestic implications of, launching a fresh tax reform effort. If the Government is prepared to accept the consequences of such an effort, it should consider announcing the broad outlines of its intentions. A working group--one prepared to spend considerable time in a national cause and not merely to voice complaints--should be carefully assembled, with the advice of professional groups and taxpayer representatives. It is important that a consensus for the eventual product be built, initially if possible but at least as the work of the group progresses. Outside donors and others interested in helping Senegal with the process should begin to focus about how the expertise required to assist the working group can be mustered. As noted, the author believes this will require fairly constant attention over a substantial period.

Finally, it cannot be emphasized enough, in the author's view, that reform of the direct tax system is but one of the fiscal problems confronting Senegal. The problem of inadequate statistics, the problem of inefficient tax administration, the problem of an exceedingly narrow income tax base--all of these need more or less simultaneous (and public) attention. It is difficult to believe that real progress on the direct tax front can be achieved unless Senegal's taxpayers are convinced that other issues which they perceive as of equal or greater importance are being resolved as well. In particular, the Government should make every effort to instill confidence that the tax reform which it envisions will include a wider sharing of the national tax burden. If the Government is prepared to do this, there is every reason to believe that the rewards of a fair, simple, and modern tax system are within reach.

H. David Rosenbloom
Caplin & Drysdale, Chartered
December 1, 1987

G-1

RAPPORT DESTINE A L'USAID/SENEGAL PORTANT SUR LES ELEMENTS DES IMPOTS DIRECTS DU CODE GENERAL DES IMPOTS DU SENEGAL, LES REFORMES POSSIBLES ET LES PROBLEMES Y AFFERENTS

H. David Rosenbloom, 1er dec. 1987

Le présent document est en premier lieu un rapport sur les impôts directs au Sénégal tant dans le cadre du Code Général des impôts actuellement en vigueur que dans le cadre des réformes possibles de ce Code qui sont en cours d'étude. D'une manière plus générale, c'est un rapport portant sur des questions de méthodes et de procédures qui, de l'avis de l'auteur, sont inextricablement liées à tout effort qui pourrait être déployé pour modifier les éléments des impôts directs du Code Général des Impôts du Sénégal. Le rapport s'appuie sur des travaux antérieurs effectués par le Fonds Monétaire International, les Professeurs Olivier Oldman et Bernard Castagnède ainsi que par l'USAID/Sénégal. Il tient également compte des études connexes faites par l'Administration Fiscale des Etats-Unis (U.S. Internal Revenue Service). Tout d'abord, le rapport reflète les conclusions auxquelles est parvenu l'auteur après une mission d'une semaine au Sénégal et au cours de laquelle il a eu l'occasion de se familiariser avec le système fiscal sénégalais et d'en discuter avec des représentants de l'USAID/Sénégal, des responsables du Gouvernement du Sénégal et des experts fiscaux du secteur privé sénégalais.

En prévision de sa visite à Dakar pendant la semaine du 16 au 21 novembre 1987, l'auteur avait étudié des rapports écrits et d'autres documents qui avaient été rédigés à la suite de précédentes missions ainsi que des informations recueillies par l'USAID/Sénégal. Il a étudié en détail le Code Général des Impôts du Sénégal aussi bien celui amendé en février 1987 que celui en vigueur avant cette date. De plus, il a eu l'occasion de discuter des problèmes fiscaux, auxquels le Sénégal est confronté, avec plusieurs personnes qui avaient déjà traité du sujet. Sa mission à Dakar en novembre 1987 avait pour but de discuter plus amplement de ces problèmes avec les responsables chargés de l'administration du système fiscal sénégalais ainsi que d'examiner les alternatives avec des personnes bien informées des affaires fiscales du Sénégal, tant au sein du secteur public que du secteur privé sénégalais, et de recueillir leurs points de vue.

L'auteur voudrait mentionner dès le début qu'il était rentré aux Etats-Unis particulièrement impressionné par la compétence et les capacités des experts sénégalais qui avaient eu l'amabilité de lui accorder des entretiens. Les connaissances et l'engagement essentiels pour mener une réforme du système des impôts directs existent sûrement au Sénégal. Au stade actuel, c'est la volonté dont on a besoin.

Les conclusions générales de ce rapport, développées plus longuement ci-après, sont les suivantes :

1) Le système d'impôts directs, actuellement en vigueur au Sénégal, devrait être changé et ce, de manière radicale. Le système actuel n'est satisfaisant pour personne et les grandes lignes d'un autre système, plus adapté aux besoins du Sénégal, sont absolument claires. Il semble, de l'avis général, qu'un changement est souhaitable et ceci devrait être une priorité pour le Gouvernement du Sénégal. Le consensus qui semble se dégager sur ces points représente un important atout national.

2) Un système d'impôts directs de remplacement impliquerait un impôt unique sur le revenu des personnes physiques et un second impôt sur le revenu des sociétés (et peut-être d'autres personnes morales mais, en aucun cas, pas de personnes physiques). Les impôts sur les personnes physiques ressembleraient à l'Impôt Général sur le Revenu qui ne constitue actuellement qu'un élément du système des impôts directs du Sénégal. On peut s'attendre, au cours de la réforme, à ce que le nombre de tranches d'impôts de l'Impôt Général sur le Revenu soit réduit et à ce que les taux marginaux les plus élevés soient sensiblement abaissés.

3) Il y a au moins trois principaux obstacles qui entravent les progrès vers un nouveau système que tout nouvel étudiant du système d'impôts directs au Sénégal a envisagé. Ce sont : (a) la crainte de perdre des recettes, résultant des changements substantiels qui seraient nécessaires ; (b) l'insuccès, jusqu'ici, d'identifier les procédures qui permettraient au processus de réforme de progresser rapidement ; (c) l'inquiétude que le système fiscal sénégalais soit confronté à des problèmes encore plus importants qu'un système d'impôts directs anachronique, et que l'accent sur les impôts directs à l'exclusion de toutes autres questions puisse accroître le niveau déjà élevé de résistance de la part des contribuables.

4) Une réponse, au moins, au premier de ces obstacles, pourrait se trouver dans la réduction du système actuel d'abattement familial qui, du point de vue d'un expert fiscal américain, semble extrêmement généreux.

5) On pourrait aborder le deuxième obstacle identifié en formant un groupe de travail d'experts fiscaux sénégalais bien choisis tant dans le secteur public que privé et soutenu à un haut niveau officiel.

6) L'analyse du dernier de ces obstacles suggère qu'il serait peu judicieux de concentrer les efforts de réforme sur les impôts directs seuls. En fait, il y a, au Sénégal, d'autres domaines dans lesquels il y a un besoin urgent de "réforme fiscale". Ces autres domaines sont les statistiques fiscales, l'administration fiscale, l'expansion de l'assiette des impôts directs, et, en particulier, le nombre de contribuables soumis à l'impôt direct. Bien que ces "domaines à problème" soient indépendants les uns des autres, les progrès dans le domaine des impôts directs demanderont probablement, en pratique, plus ou moins d'attention simultanée dans les autres domaines aussi.

* * *

Point n'est besoin de revoir ici les rouages du système des impôts directs actuellement en vigueur au Sénégal. Les rapports de missions précédentes ainsi que les documents internes préparés par l'USAID/Sénégal, illustrent clairement la nature, le fonctionnement et les insuffisances de ce système qui dérive de la législation française que la France a elle-même abandonnée depuis longtemps. En bref, le système est complexe, contradictoire en lui-même, vague à certains points critiques et difficile à administrer. Il se caractérise par des règlements fiscaux fonctionnant contradictoirement, apparemment avec l'intention de se contrebalancer, et par une multiplicité d'impôts et de taux. Une fois opérationnel, le système est mal toléré par les contribuables et ne semble réussir à collecter les recettes que dans la mesure où elles sont prélevées à la source. L'assiette réelle de l'impôt comprend, apparemment en grande partie sinon entièrement, les salariés et les grandes sociétés. Les entrepreneurs particuliers, les membres des professions libérales, les propriétaires d'immeubles de rapport et pratiquement toutes les autres catégories ne tiennent presque aucun compte des obligations légales en matière d'impôt.

L'auteur ne connait pas de défenseurs de cet état de fait même s'il en existe. En fait, le consensus en ce qui concerne le système actuel, tant au sein qu'à l'extérieur du Gouvernement du Sénégal, est remarquable, particulièrement devant les réformes du système effectuées au début de cette année.

Il n'est également point besoin de décrire en détail le système d'impôts directs qui devrait, idéalement, être adopté pour remplacer le système actuel. On a largement débattu dans les rapports précédents d'"impôt unifié global", terme qui a été utilisé auparavant et qui l'est ici pour désigner un impôt unique sur le revenu des contribuables, applicable à tous les types de revenus, quelle que soit la source dont ils proviennent. Un tel impôt serait conçu sur le modèle de l'Impôt Général sur le Revenu qui ne représente actuellement qu'un impôt parmi plusieurs du système d'impôts directs du Sénégal, bien qu'il comporterait sans nul doute moins de tranches d'impôts et des taux marginaux beaucoup plus faibles au niveau des revenus élevés. S'il était adopté, cet impôt remplacerait les nombreux impôts et taux actuellement en vigueur, tout au moins dans les textes, et supprimerait de ce fait une source importante d'irritation de la part des contribuables. Il introduirait aussi une plus grande progressivité dans le système, faciliterait le travail des administrateurs fiscaux, rendrait le système fiscal sénégalais conforme aux systèmes fiscaux modernes d'autres pays et aurait d'une manière générale, le potentiel d'une justice, d'une simplicité, d'une productivité et d'un bien-être économique beaucoup plus grands.

Il est vrai que les détails qu'un tel système de substitution méritent d'être examinés davantage et qu'il reste d'énormes possibilités de choix de politique. Par exemple, la crainte qu'un impôt global unique n'aboutisse à une perte de recette demandera, sans aucun doute, pendant quelque temps au moins, que les déductions produites par les catégories d'activités productrices de revenus, actuellement affectées par divers cédules, soient limitées aux revenus du même type (avec quelque report de pertes) soit complètement, soit

par une ou des formules destinées à réduire les possibilités de "refugefiscal". De même, il est clair qu'un impôt global unifié n'est pas destiné à exclure un second impôt distinct sur les entreprises mais les implications qui en découlent pour les revenus des capitaux doivent encore être discutées à fond dans le contexte sénégalais. Un sujet qui doit encore être débattu porte sur la question de savoir si le Sénégal devrait opter pour un système "classique" comme celui des Etats-Unis dans lequel les sociétés et les actionnaires sont imposés séparément, avec peut-être une mesure de dégrèvement pour les revenus représentés par les dividendes des actionnaires particuliers, ou pour un système "intégré" sur le modèle français ou sur tout autre modèle.

Le problème actuel pour le Sénégal n'est toutefois ni de répertorier avec précision les défauts du système actuel ni de faire briller les qualités d'un autre système. Pour le moment, l'objectif devrait plutôt être simplement de trouver un moyen de lancer le mouvement vers cet autre système. Le problème majeur auquel le système fiscal sénégalais est actuellement confronté est, somme toute, de savoir comment démarrer un processus qui tienne promesse de se mouvoir dans la bonne direction.

Considéré strictement comme une question de procédure, le concept de "groupe de travail" peut offrir une réponse à cette question. L'auteur possède une certaine expérience dans les pays en développement (en Jamaïque particulièrement) où le Gouvernement a organisé avec succès un petit groupe d'experts fiscaux, provenant du secteur privé, des branches "exécutive" et "législative" du Gouvernement, de l'université, pour formuler et étudier en profondeur les alternatives pour une réforme fiscale. Il est possible qu'une telle approche puisse être adoptée au Sénégal ; des discussions avec le secteur privé de Dakar font penser que l'idée du groupe de travail serait sans aucun doute favorablement accueillie. Le principal avantage est, bien sûr, que la réforme émanant d'un tel organe a relativement plus de chance de résister aux caprices du processus politique qui, pour toute réforme fiscale dans n'importe quel pays, est mis à rude épreuve. Le "coût" du groupe de travail peut être les compromis que les responsables fiscaux devraient accepter par comparaison avec ce qu'ils pourraient considérer comme une réforme "parfaite". Toutefois, spécialement dans le contexte sénégalais actuel, un nouveau système imposé au public par le Gouvernement semble extrêmement risqué. L'idée même d'imposition ne bénéficie pas d'un large consensus.

Si l'on envisage l'approche d'un groupe de travail, la création d'un tel groupe pourrait s'accompagner d'un avis au public pour montrer la grande importance que le Gouvernement accorde à cet effort et, en même temps, reconnaître les mérites de ceux qui sont appelés à y siéger. Il est à espérer que le groupe démarrera ses activités comme animé d'une mission et d'un soutien populaire et qu'il avancera en acquérant une vitesse suffisante pour permettre à ses membres de justifier (à eux-mêmes ainsi qu'à leurs employeurs) ce qui sera peut-être un travail long, pénible et controversé. De plus, si le Gouvernement s'engage lui-même, dès le début du processus de réforme, des décisions politiquement difficiles seront peut-être plus faciles à prendre.

Naturellement, il sera difficile pour un groupe de travail sénégalais fonctionnant par lui-même, de présenter et d'examiner tous les autres

changements qui pourraient être apportés. De l'avis de l'auteur, il sera nécessaire que le groupe bénéficie de l'assistance d'un ou plusieurs experts fiscaux de l'extérieur, chargés de fournir des idées nouvelles au groupe, de réagir aux conclusions provisoires du groupe et de suggérer des alternatives, ainsi que de l'encourager de manière subtile. Ceci implique que le processus de réforme nécessitera peut-être la présence au Sénégal d'un expert fiscal non sénégalais pour un subtantiel laps de temps, un an peut-être ou davantage. L'identification d'un ou de tels experts devrait être une priorité pour les personnes et institutions favorables à une réforme prochaine du système sénégalais actuel.

Les observations précédentes ne visent pas à suggérer que la "réforme" du système des impôts directs du Sénégal puisse être réalisée indépendemment des autres changements fiscaux. Ceci semble, en fait, invraisemblable. Tout d'abord, les autres changements du système actuel devront être analysés en vue de leur impact sur les recettes fiscales et une telle analyse demande une base statistique beaucoup plus solide qu'elle ne semble l'être pour le moment. C'est la raison pour laquelle on devra chercher à améliorer la méthode de collecte et d'évaluation des informations fiscales en même temps que se poursuivra la réforme du système des impôts directs.

De la même manière, en l'absence de changements dans l'administration fiscale sénégalaise, le changement du système des impôts directs n'entrainera que des effets limités. L'Administration Fiscale des Etats-Unis (IRS) a rédigé deux rapports à ce sujet, contenant beaucoup de suggestions utiles. Bien que des progrès dans ce domaine nécessitent probablement beaucoup de temps, les changements souhaitables dans la législation régissant les impôts directs peuvent être vraiment entravés sans ces progrès. Inversement, naturellement, il est clair que les types de changements dans les impôts directs qui ont été proposés sont susceptibles d'être très avantageux pour l'administrateur des impôts dont le travail sera beaucoup plus simple dans le cadre d'un système fiscal plus simple. Le point est, ici, que ce serait une erreur d'attendre une réforme plus approfondie des textes avant de commencer à entreprendre les changements recommandés par l'Administration Fiscale des Etats-Unis. Une fois encore, les progrès dans le domaine des impôts directs devront être accompagnés de tentatives pour régler cette question en apparence "séparée".

Enfin, et plus problématiques peut-être, les tentatives pour modifier la législation relative aux impôts directs devront s'accompagner d'efforts visant à élargir l'assiette fiscale sénégalaise. Ce point a été maintes et maintes fois avancé, tant par les représentants du secteur privé que par les responsables du Gouvernement. On a laissé entendre, dans un interview, que les recettes fiscales directes actuellement à la disposition du Gouvernement du Sénégal ne représenteraient que 30 % environ de l'assiette potentielle des impôts. Ce chiffre surprenant ne semble pas s'écarter de la réalité, selon d'autres discussions. Une réforme du système des impôts directs visant à rerépartir le fardeau de la fiscalité parmi 30 % de l'assiette, alors que les 70 % restant échappent entièrement à cette fiscalité, semble peu susceptible de susciter beaucoup d'enthousiasme populaire. Il existe déjà une forte aversion contre le système des impôts au Sénégal (une personne a évoqué l'idée d'une "grève des contribuables") et la déclaration d'une politique

d'amélioration du système fiscal modifiant l'incidence des impôts sur la minorité qui y est assujettie ne peut que contribuer à accroître cette aversion. Du point de vue politique, une tentative pour élargir l'assiette de l'impôt est nécessaire, si ce n'est que par pur esprit d'équité. Un tel effort donnerait plus de crédibilité au plan de réforme du système des impôts directs.

Cette suggestion implique un effort sérieux pour englober dans l'assiette les entrepreneurs particuliers, les médecins, les avocats, les propriétaires immobiliers, et tous ceux qui, aujourd'hui, évitent, ouvertement et de manière notoire, de payer les impôts sur le revenu. Toutefois, elle n'impose pas nécessairement l'élimination du secteur dit "informel" de l'économie sénégalaise qui repose, d'après ce que l'auteur comprend, sur l'évasion de certaines taxes indirectes et droits de douane. Ce rapport est axé sur la taxation directe (taxation sur le revenu) pour laquelle le Gouvernement peut être considéré comme un partenaire dans les activités productrices de revenus du contribuable. Savoir si le Gouvernement souhaite aussi élargir la portée de ses droits de douane ou appliquer la TVA de manière plus rigoureuse, sont des questions séparées ; le point qui nous concerne ici est que le Gouvernement devrait prendre des mesures pour percevoir l'impôt sur un revenu qui a été manifestement produit et ce, en sommes substantielles, et qui n'est actuellement assujetti à aucun impôt sur le revenu.

Supposons que le Gouvernement du Sénégal décide de réformer le système des impôts directs et de s'attaquer à d'autres problèmes, quels qu'ils soient, qui pourraient entraver cette réforme, il y aurait encore un obstacle pratique majeur à surmonter, à savoir, les recettes. Les responsables du Gouvernement ont été très clairs sur le fait que, quels que soient les avantages théoriques d'un système global unifié d'impôts sur le revenu par rapport au système actuel, aucun changement ne valait le risque de perdre de substantielles recettes fiscales. Bien qu'on ait laissé entendre au cours d'une discussion qu'une perte jusqu'à concurrence de 10 % pouvait être un sacrifice acceptable, il est clair, étant donné la situation économique au Sénégal, que toute perte est susceptible de poser un sérieux problème, à court terme au moins. De plus, il va être difficile, en raison du manque de statistiques adéquates, d'évaluer quantitativement les pertes de recettes potentielles résultant d'un changement. L'auteur est convaincu que l'adoption d'un autre système fiscal direct "idéal" sans aucune disposition transitoire ou autres ajustements destinés à maintenir les recettes, est susceptible d'entraîner une baisse de recettes. La principale raison à celà est que l'actuel système cédulaire fonctionne dans une large mesure sur la base de "revenus bruts". Les divers types de revenus assujettis aux cédules ne sont réduits ni par les pertes résultant des autres types d'activités productrices de revenus ni par le système sénégalais d'abattement familial qui ne s'applique qu'à l'Impôt Général sur le Revenu sur une base nette.

Il a été précédemment suggéré que le passage à un impôt global unifié sur le revenu devrait être accompagné, du moins pour un certain temps, du maintien des cédules actuelles, qui ne serviraient plus à définir des assiettes d'impôts distinctes mais plutôt à empêcher que les pertes dues à un type d'activités productrices de revenus ne réduisent les revenus imposables générés par d'autres activités. Une telle restriction sera évidemment

nécessaire pour éviter une perte de recettes provoquée par le changement. Toutefois, le besoin de modifier le système d'abattement familial est peut-être moins évident, beaucoup pour les mêmes raisons. Si une modificationn'est pas apportée, les revenus actuellement assujettis à un impôt sur une base plus ou moins brute donneront droit à un abattement familial qui n'est pas actuellement accordé dans le cadre des cédules. Il semble probable que ça aboutisse à une perte immédiate de recettes.

L'auteur concluait, au cours de discussions avec des responsables du gouvernement et autres, qu'en dehors de la nécessité d'éviter des pertes de recettes dues à un passage vers un impôt global unifié, le système d'abattement familial est simplement trop généreux, particulièrement pour les contribuables à haut revenu. Des calculs rudimentaires effectués sur la base de barêmes d'impôts fournis par les responsables sénégalais des impôts semblent indiquer que les avantages du système se répartissent davantage selon le niveau de revenus que selon la grandeur de la famille. Ceci peut avoir des conséquences néfastes. Il semble exister des cas où des contribuables à haut revenu et ayant de petites familles profitent considérablement plus du système que les contribuables avec des familles plus grandes mais des revenus plus faibles. Dans la situation actuelle, le système d'abattement familial constitue donc un élément anti-progressif fonctionnant à contrecourant de la progressivité qui est censée être l'objectif de l'Impôt Général sur le Revenu. Des arguments peuvent être présentés en faveur de la proposition selon laquelle, même en dehors de ce qui correspond à ce qu'on pourrait appeler un gaspillage de recettes fiscales, le système est injuste.

Il existe nombre d'alternatives possibles au présent système d'abattement familial. Par exemple, on pourrait apporter des changements mineurs au système pour garantir qu'au moins une "part", ou abattement, serait imposée soit au taux moyen réel auquel le revenu du contribuable serait assujetti s'il n'y avait aucun abattement supplémentaire soit aux taux marginaux les plus élevés qui s'appliqueraient dans ce cas. Les calculs nécessaires à l'application de cette règle seraient quelque peu complexes, mais la différence entre le système qui en résulterait et celui en vigueur aujourd'hui serait minimisée. On doit ajouter que des changements de cette nature ne sont pas flexibles, c'est-à-dire, qu'il a seulement un nombre limité d'autres calculs, et que les effets qui en en résultent sur les recettes doivent être acceptés tels quels ou que l'idée entière doit être rejetée.

Une autre approche consisterait à abandonner le système actuel en faveur soit d'un crédit, soit d'une déduction, pour tenir compte de la situation familiale. Le terme "credit" est utilisé ici dans le sens d'une déduction du montant d'impôt provisoirement dû ; le terme "déduction" est utilisé dans le sens d'une réduction de l'assiette de l'impôt. Des deux techniques, le crédit est théoriquement préférable du point de vue de la progressivité car il accorde la même valeur à chaque "abattement" supplémentaire quel que soit le niveau de revenus du contribuable. Une déduction aura, par contraste, une plus grande valeur à mesure que le revenu augmente, étant donné qu'il a pour effet de réduire l'assiette de l'impôt assujetti aux taux marginaux les plus élevés. (L'actuel système d'abattement familial contient, par contraste, non seulement

cet aspect de déduction mais, en outre, il offre effectivement des déductions croissantes à mesure que le revenu augmente ; les deux composantes anti-progressives du système actuel ont ainsi un effet "multiplicateur" dans le sens de l'anti-progressivité.)

Un crédit ou plutôt une déduction de l'abattement familial serait flexible - c'est-à-dire qu'il n'y aurait aucune raison a priori de choisir un chiffre particulier pour le crédit ou la déduction. Une façon de procéder avec une telle alternative au système actuel consisterait à évaluer l'équivalent du crédit ou de la déduction pour les abattements familiaux dont bénéficie le contribuable sénégalais "moyen" et d'essayer ensuite d'étudier les implications sur les recettes quand on utilise le même crédit ou la même déduction pour tout le monde. Naturellement, le résultat sera une perte de recettes en ce qui concerne les personnes à plus faible revenu que le cas "typique" mais un gain de recettes provenant des contribuables à plus haut revenu. Cette technique peut être utilisée non seulement pour limiter ou éliminer les pertes de recettes résultant d'un passage à un impôt global unifié mais aussi pour rattraper les recettes perdues en ce qui concerne les contribuables à revenus plus élevés dans le cadre de l'actuel système d'impôts directs. En d'autres termes, la "réforme" du système d'abattement familial semble être un choix politique raisonnable même si aucune autre réforme de l'actuel système fiscal sénégalais n'est envisagée. Toutefois, en théorie, un crédit ou déduction pourrait être utilisé pour "financer" totalement ou en partie, l'adoption d'un impôt global unifié.

On reconnaît que cette suggestion posera au moins deux problèmes : premièrement, l'absence de statistiques détaillées qui permettraient une analyse fine des effets des différents niveaux de crédit ou déduction ; et deuxièmement, les implications politiques d'un remaniement de l'abattement familial quand un pourcentage substantiel de l'assiette potentielle de l'impôt n'est pas du tout affecté par le système des impôts directs. Sur le premier point, l'auteur fera remarquer qu'attendre une base statistique satisfaisante avant d'étudier les changements substantiels du système d'impôts directs, est, en fait, une formule pour reporter la réforme de ce système de plusieurs années au moins. Si le Sénégal souhaite faire des progrès plus rapidement, il devra se résigner à avancer sans toutes les informations qu'il devrait, idéalement, avoir. Des simulations et des études mathématiques pourraient peut-être aider à éviter de sauter dans le vide mais il y aura évidemment un certain degré d'incertitude en ce qui concerne les implications du niveau de crédit ou de déduction choisi.

Le second problème est, sans aucun doute, plus sérieux. Si la réforme du système d'abattement familial doit être la clé du passage à un impôt global unifié exempt de pertes substantielles de recettes, la nouvelle déduction ou crédit accroîtra nécessairement le fardeau réel des impôts sur les contribuables à haut et moyen revenus. De plus, selon ce qu'indiquent les simulations au sujet des besoins en recettes résultant d'un changement, le crédit ou déduction requise pourrait devoir être fixé à un niveau assez bas. S'il y a encore une insuffisance potentielle de recettes fiscales résultant d'un changement, le problème sera alors de savoir où s'adresser pour davantage de recettes. Bien qu'il soit tentant d'indiquer les recettes pouvant provenir

du secteur informel et des professions libérales, il semble actuellement trop incertain de pouvoir les recouvrer, au moins à court terme. Par ailleurs, l'augmentation du fardeau qui pèse sur les personnes dèjà assujetties à l'impôt est une question qui pourrait être très délicate, particulièrement si l'abattement familial était substantiellement réduit. L'auteur n'a pas de réponse simple à cette question, mais il est persuadé qu'il existe des moyens de compenser une insuffisance temporaire des recettes par des sources soit locales soit extérieures. Et, en tout cas, il est prématuré de renoncer aux efforts de réforme à cause d'un problème de recettes qui peut ne pas exister.

La question finale et la plus brûlante peut-être à laquelle le Sénégal est confronté, d'après les observations et l'analyse de l'auteur, porte précisément sur la façon de démarrer le processus de réforme. L'auteur recommande une approche comportant trois phases. Premièrement, les études susmentionnées sur le système d'abattement familial et sur les alternatives potentielles devront être immédiatement poursuivies. Un bon point de départ consisterait à calculer la valeur du crédit ou déduction pour un contribuable gagnant 1.500.000 francs CFA et ayant droit à trois parts d'abattement familial dans le cadre du présent système. Les chiffres qui seraient obtenus devraient être recalculés selon les barêmes d'impôts pour un échantillonage représentatif de contribuables (fonctionnaires par exemple). Les autres niveaux de crédit ou de déduction devraient également être recalculés pour pouvoir comparer les effets probables des diverses alternatives.

Deuxièmement, le Gouvernement du Sénégal, au plus haut niveau, devrait se concentrer sur le besoin, les avantages potentiels et les implications internes du lancement d'un effort pour une nouvelle réforme fiscale. Si le Gouvernement est préparé à accepter les conséquences d'un tel effort, il devrait envisager d'annoncer les grandes lignes de ses intentions. Un groupe de travail - qui serait prêt à consacrer beaucoup de temps à une cause nationale et pas seulement à formuler des doléances - devrait être soigneusement constitué, en suivant les conseils de groupes de techniciens et de représentants de contribuables. Il est important de recueillir un consensus pour le produit éventuel, au départ si possible mais, au moins, au fur et à mesure que le groupe progresse. Les donateurs extérieurs et les autres, désireux d'aider le Sénégal dans ce processus, devraient commencer à se concentrer pour savoir comment l'expertise requise pour aider le groupe de travail pourrait être rassemblée. Comme on l'a déjà noté, l'auteur estime que ceci exigera une attention soutenue pendant une période de temps substantielle.

Enfin, on ne pourra jamais insister assez, de l'avis de l'auteur, sur le fait que la réforme du système des impôts directs, ne constitue que l'un des problèmes fiscaux auquel le Sénégal est confronté. Le problème des statistiques inadéquates, celui de l'inefficacité de l'administration fiscale et celui de l'assiette de l'impôt sur le revenu extrêmement étroite demandent tous une attention plus ou moins simultanée et publique. Il est difficile de croire qu'on peut réaliser de réels progrès sur le plan des impôts directs sans que les contribuables sénégalais soient convaincus que d'autres problèmes qu'ils estiment d'importance égale ou supérieure seront aussi résolus. En particulier, le Gouvernement devrait faire tous les efforts possibles pour que

171

les Sénégalais soient convaincus que la réforme fiscale envisagée permettra un plus large et meilleur partage du fardeau fiscal national. Si le Gouvernement y est disposé, il y a toutes les raisons de penser que la réussite d'une réforme pour un système fiscal moderne, juste et simple est à portée de main.

H. David Rosenbloom
Caplin & Drysdale, Chartered
le 1er décembre 1987

Traduit de l'anglais
par l'USAID/Sénégal
23/12/87

4354P

H

Final Report

DIRECT TAX STATISTICS IN SENEGAL

By Richard M. BIRD

Prepared for Program Office, USAID/Senegal (Dakar)

under

Purchase Order No. 685-0291-0-00-8009-00

APRIL 1988

4462P

173

CONTENTS

	Page
Direct Tax Statistics in Senegal	1
The Role of Tax Statistics	2
Tax Statistics and Tax Reform in Senegal	10
Conclusion	16

Appendices

1. List of Persons Interviewed	19
2. Some Quantitative Aspects of Direct Taxes	20
3. Notes on Data Sources	38
4. The Basis for Personal Tax Simulation Studies in Senegal	41
5. Preliminary Comments on Direct Tax Reform	51
6. Direct Tax Reform and Social Security	59

Text Table

1. Repartition du brut imposable par tranche de salaire et nombre de parts	18

Appendix Tables

1.1. Statistiques fiscales des salaires, année 1986	26
1.2. Salaires et C.F.E. concernant les emplois non-sénégalais, année 1985	27

174

1.3. Etat récapitulatif : salaires versés et déclarés, des retenues d'impôts effectués par les employeurs, année 1986 : Dakar 28

1.4. Etat récapitulatif des salaires versés et déclarés, des retenues d'impôts effectués par les employeurs année 1986 : Saint-Louis, Thiès, Tambacounda Ziguinchor, Louga et Kaolack 29

1.5. Tax assessments, 1986 30

1.6. Tax assessments, 1985 31

1.7. Tax assessments, 1984 32

1.8. Direct tax base in Senegal. 1986 33

1.9. Income and tax rates, 1986 34

1.10. Liste des 100 premières sociétés au versement les plus élevés, année 1986 35

4.1. Public sector wage data, 1987 46

4.2. Private sector sample, 1987 48

4.3. Non-wage sample, 1986 49

Graph

Average tax rate for public sector employees per salary bracket, 1987 47

H-1

R.M. Bird

April 1988

Direct Tax Statistics in Senegal

This is the final report of a brief mission to Senegal undertaken at the request of USAID earlier this year. The terms of reference for this mission were to advise the Working Group on Direct Tax Reform of the Government of Senegal Tax Department on methods and procedures for generating useful tax statistics from existing data and on improvements needed for purposes of fiscal analysis. The report draws both on information obtained in Senegal and on experience with similar issues in other countries to propose an approach to the development and utilization of direct tax statistics. The report is supplemented by a lengthy Appendix based largely on revised versions of memoranda originally prepared in Senegal. (In addition to the statistical questions primarily under study, a number of more general points relevant to the impending tax reform also came under review in the course of my visit, as reported in Appendix 5 and Appendix 6, but these issues are not further discussed in this report.)

While much remains to be done to improve tax statistics in Senegal, a surprisingly adequate basis for the formulation of an improved direct tax structure either already exists or can fairly soon be brought into being, if the decision to do so is taken and some minimal resources and efforts devoted to the task. Although the inevitable limitations of time and information mean that the

176

outline in the present report of what should be done is often in more general terms than might be ideal, nonetheless both this general discussion and the much more detailed comments in the Appendix should prove of use to the authorities in bringing about the needed improvements in gathering and analyzing statistical data on the direct tax system.

During the 10 days or so I spent in Dakar, a substantial number of interviews with relevant officials were carried out: see the list of persons interviewed in Appendix 1. In addition, a considerable amount of relevant material was collected and consulted both during this visit and before and after it, including some material obtained recently in response to requests made during my stay in Dakar. I am most grateful both to all those listed in Appendix 1 for their co-operation and in particular to Assitan Thioune of the USAID Mission for her invaluable assistance both during my visit and subsequently, altlhough of course I alone am responsible for the use I have made of the information provided.

The Role of Tax Statistics

Good statistics on taxation are essential in any country for two quite distinct purposes. In the first place, such information is essential for the efficient management of the tax administration. Secondly, tax statistics are needed to

177

formulate sound tax policy and in particular to design tax reforms in full knowledge of their probable effects.

In the absence of a clear quantitative understanding of the characteristics of the taxpaying population, for example, it is not possible to allocate scarce administrative resources efficiently. A simple example of the application of this principle (as illustrated in Appendix 2) is the predominant role of a relatively small number of large enterprises in Dakar as sources of Senegal's direct tax revenue. If revenue is the main concern of tax policy, as is usually the case in developing countries, it would appear that the scarce administrative skills available in the Senegalese tax administration should, in the first instance, be concentrated primarily on these large firms - where even a small infraction might prove extremely costly to the revenue - rather than dissipated across the vast sea of largely noncompliant small and medium traders, where even large individual infractions may not amount to much in revenue terms. Thus concentrating on those taxpayers who are not only already in the tax system but also constitute its mainstay is of course not "fair", but it does reflect the reality of where Senegal gets its revenue. At the very least, the availability of such information on the sources of tax revenue makes clear the consequences of the policy choices implicitly made when administrative resources are allocated to one task rather than another.

Another example where even the very preliminary investigation undertaken in connection with this report suggests

170

that some rethinking and possibly reallocation of resources may be indicated is with respect to nonwage income taxpayers. At present, not only is there not very good information on such taxpayers (see Appendix 2, 3 and 4 for further discussion) but there appear to be a number of anomalies and disturbing trends- e.g. a decline in the number of returns - that call for further investigation. One basic problem in this area arises from the present system of filing by inspectorates and the corresponding failure to maintain any central record of most of the potentially useful information supposedly included on tax returns. Indeed, at present it does not seem an exaggeration to say that the tax department really has no basis for assessing and evaluating the work of the different inspectorates, let alone for attempting to direct their efforts into possibly more productive channels.

In this connection, perhaps the single most important statistical improvement needed to improve direct tax administration in Senegal - short of completely altering the present structure of the system - is a careful and systematic review of the present array of tax returns and a revision and amplification of the limited information presently computerized on the Statistical Roll in order to include some essential information on tax base. Moreover, as and when the proposed new "global" tax is introduced, an important element of the new tax package should be both a carefully-designed return and a corresponding design for the computerized generation of better statistical information. Unless steps are taken to improve the

data base in these respects, it seems unlikely that the tax department will be in a much better position in the future than it is now to allocate its resources sensibly from a revenue point of view.

Quite apart from their potential usefulness in allocating administrative resources efficiently, good tax statistics are of course also essential in formulating good tax policy. Indeed, it is hardly possible to prescribe changes in tax structure that will improve policy outcomes if one does not understand in detail how the present system really works - where the revenue comes from, who pays the taxes, and where changes are most likely to produce (or lose) additional revenue or to alter the distribution of the tax burden. Data alone will of course provide no answers: but in the absence of reliable quantitative information on the characteristics of the actual and potential tax base and taxpaying population, those responsible for tax policy decisions can have little to go on but their intuition, based inevitably on the partial (and ofter biased) perception their own personal experience has given them of the reality of the present situation.

An essential ingredient of sound tax policy planning is thus as reliable and informative a quantitative description of the existing system as possible. In particular, in the absence of such data, the likely effects of prospective policy changes on the distribution of tax burdens among economic sectors and income classes cannot be assessed - and it is of course precisely the

need for such an assessment of the effects of globalizing the income tax in Senegal that has motivated the present study.

It is essential to understand, however, that the statistical side of tax reform is in no sense a matter for a "one-shot" effort. The present attempt to pull together some data that may help in evaluating the possible effects of globalizing the income tax may be useful. But what is most needed in Senegal, as in many developing countries, is to institutionalize the gathering and analysis of tax data as a regular, accepted part of the taxing process. At the present time (as shown in detail in Appendix 2, 3, and 4), no central statistical agency in Senegal is responsible for gathering or evaluating tax data. In part, this situation reflects the existing schedular orientation of the income tax, especially the sharp separation between the assessment systems for wage and nonwage income. In part, it reflects the geographical organization (and filing) of nonwage returns. And in part it reflects the separation of assesssment and collection, with the latter reposing in the Treasury.

Some of these features may change when the tax becomes more unified, but others (e.g. the role of the Treasury) probably will not. In any event, the simplest institutional way of assuring that the needed statistical base is created and maintained would be to create a small new data unit in the Ministry of Finance, staffed by a very small number of economists and experienced tax officials. Such a unit might perhaps be charged in the first place with designing the new tax forms (and statistical returns)

that will be needed in any case, but more basically it would be responsible for assembling and producing periodic reports on the characteristics of the tax base for both tax administrators and tax policymakers, as well as for other special analytical and statistical tasks.

The main task of such an economic-statistical office, should it be created, would be to compile and analyze data that would be collected in the first instance by the tax administration (and Treasury) in the course of their normal operations. For example, the unit might work with the tax department to systematize and improve the present poor level of information reporting from the inspectorates, but it would not itself take on the responsibility of supervising and receiving such reports. Indeed, in principle, the proposed new office might perhaps best be located directly in the tax administration, in order to ensure that the production and transmission of statistical data becomes a regular part of administrative routine, producing discernible direct benefits for administrators. Given the importance of maintaining excellent working relations with such offices as the DTAI and the Treasury, however, it might be necessary to establish the statistical office at a higher level in the Ministry of Finance in order to reduce interagency conflicts.

No matter where it might be located, the two essentials for the success of the proposed statistical unit are enthusiastic support from the highest levels of the administration and the

direction of a capable individual. The resources required, apart from a good director - preferably an economist with experience in the tax department - and, especially, excellent liason and co-operation from the operating agencies, should be minimal e.g. two able assistants and a microcomputer (with adequate attendant supplies such as software, floppy disks, and computer paper). The long-run benefits of this modest investment in terms of both improved tax policy and better allocation of administrative resources should be considerable.

The first task of such an office might be, as already mentioned, to work closely with the tax department in the design of the new tax forms and with the DTAI in developing the needed accompanying plan for computerized data generation. Its primary on-going task thereafter would be to produce periodic reports for both administrators and policy-makers on the changing characteristics of the tax base. For the former, for example, such reports might highlight and suggest possible reallocations of administrative resources to troublesome areas; for the latter, they might serve as a valuable means of monitoring some aspects of the activity of the more organized sector of the economy. The new unit thus could and should play an important role in generating ideas and information with respect to possible administrative and policy changes.

Many other useful things might be done by such a quantitatively-oriented tax policy and statistics unit, if it could be created. An important example in Senegal concerns how

best to reach the so-called "hard-to-tax" population of traders and others who may receive substantial income but largely escape the normal tax system. The appropriate design of "presumptive" tax systems to reach such groups (see Appendix 5) might well constitute an important task for a small economic-statistical office such as that proposed here. Another example would be the construction of a statistical profile of the small but important "corporate" tax base.

In summary, the basic message of this section may be stated briefly as follows:

- Better tax statistics are needed both to formulate good tax policy and to improve tax administration.
- Such data must be generated as part of normal administrative operations. This requires both careful design of tax returns and the establishment of a simple computerized system to utilize the data obtained from such returns.
- The best way to accomplish this aim is probably to establish a small specialized economic-statistical unit in the Ministry of Finance.
- The first task of such a unit should be to set up the data-generating system mentioned above. Thereafter, the unit would be responsible both for periodic monitoring of the changing characteristics of the tax system and, equally importantly, for such special studies as those

needed to bring the "hard-to-tax" group within the scope of the tax system.

Tax Statistics and Tax Reform in Senegal

The present state of direct tax statistics in Senegal is described in some detail in Appendix 2 and Appendix 3, while Appendix 4 reviews briefly the potential use of the available data for simulation studies in connection with the present tax reform. Rather than repeat this material at length here, I shall simply summarize a few of the main findings of this preliminary investigation of the existing statistical data base. The reasoning leading to these conclusions and other examples of the sorts of information obtainable from the available data may be found in the Appendix.

Unsatisfactory and incomplete though the information may be in many respects, we can nonetheless draw the following conclusions about the present direct tax system in Senegal:

- Wage withholding accounts for most direct tax revenue
- Public sector employees account for over 40% of withheld taxes
- About one-third of private sector taxes are withheld from foreign employees
- Two-thirds of private sector taxes come from the 100 largest firms in Dakar

- The average tax on wages in the private sector is much higher (18% in 1987) than that in the public sector (8%), reflecting the concentration of income in the latter in the lowest ranges of taxable income
- Most IGR comes from withholding on wage income
- Most BIC revenues come from a few large companies although most BIC returns are from individuals. Next to wage withholding, the BIC company tax is the only significant direct tax source
- The number of nonwage returns appears to have declined in recent years
- The average rate of IGR on nonwage income is much higher than that on wage income
- Most IRF returns report very small amounts of taxable income

In summary, these various points amount to a picture of the Senegalese direct tax system that fits almost exactly the conventional characterization of a schedular system as one which attempts to make up for its fundamentally inadequate assessment of nonwage income by applying higher rates on that small fraction of such income that is taxed. Moreover, the bulk of the present direct tax revenue comes from public sector employees and (from both wage withholding and BIC) a few large private sector entities, almost all in Dakar. No restructuring of the present system into a unified global tax is likely to affect these basic characteristics much. Direct tax revenues in Senegal are going

to continue to come from wages and the profits of larger enterprises, no matter how the tax law is rewritten. For more revenues to be obtained from nonwage taxpayers, what is needed is more a thorough revision of the present administrative system than a restructuring of the income tax law.

What such restructuring may well affect, however, is the amount and distribution of revenue obtained from the wagepayers who constitute the bulk of the accessible tax base. As described in Appendix 4, two data bases showing public and private sector wage recipients by income level and family size have been obtained and some preliminary analyses carried out. Although unfortunately it has not proved possible as yet to secure a usable data base containing information on the family characteristics of nonwage taxpayers (along the lines discussed in Appendix 4), the overwhelming importance of wage taxes in the present tax base makes this defect less serious than might be thought, at least for purposes of designing the rate and family exemption structure of the proposed "global" tax.

Based on the available wage data simulation exercises may be conducted to determine the optimal configuration of rates and exemptions in the global tax to avoid the twin evils of losing revenue (from the unwarranted extension of the "parts" system to all wage income) or raising taxes too sharply on critical taxpayer groups (by restricting too sharply the "parts" system). Many alternative approaches to this problem are of course possible in principle, as has been extensively discussed in

1871

earlier reports by other consultants (as well as in Appendix 5 below). For example, a preliminary study prepared for USAID by A. Thioune based on a small group of the public sector taxpayers for whom data are available suggests that with the first CFAF 500,000 of income exempt, approximately the same revenues as from the present system would have been obtained from a flat 17 percent tax rate and a deduction per dependent (up to 5) of CFAF 10,500. Of course, such results cannot be generalized to public sector taxpayers as a whole, let alone to the very different profile of private sector taxpayers

Many similar simulations and variations are of course possible with the available data bases, although time and resources preclude further exploration along such lines in the present report. Instead, on the basis of the available tabular data, the following tentative conclusions are suggested about what seems to be the critical questions on "globalization" in Senegal, namely, the need to modify the present system of "parts" before extending it to encompass the wage tax base.

In the first place the public sector wage base is distributed as shown in Table 1: 0.069% of the wage tax base is received by employees in the lowest income category shown - and, as shown in Table 1 of Appendix 4, 0.037% of the total taxes collected from public sector wages come from these same relatively low-income taxpayers.

As shown in Table 2 of Appendix 4, less than 1% of the tax base accrues to those with incomes of less than CFAF 250,000: indeed, 55% goes to those with incomes of CFAF 3 million or more. Of course, in this connection it might be suspected that the private sector sample, owing to its origins, may include an unduly high proportion of high-income (and probably foreign) employees. The similarity of the average tax rate that may be calculated for this sample (18% in 1987: see Appendix 4) and that for private sector taxpayers as a whole (16% in 1986: see Appendix 2) suggests that the sample may <u>not</u> be all that unrepresentative.

Basically, what is needed to carry this discussion further is the creation of a unified public and private sector data base and the execution of a set of alternative policy simulations in order to provide a basis for evaluating and choosing from anong the various possible combinations of rate and exemption structures. The first part of this task requires the clarification and verification of various aspects of the data, as well as the "blowing up" of the private sample. The second part requires the design and implementation of an appropriate computer program (more or less along the lines of what was done in the 1986 report by J. Aulagnier et al., but utilizing the actual data now available). Neither of these tasks should be particularly difficult in principle, although neither can be undertaken as part of the present report. Finally, although obviously much less necessary to evaluate the prospective reform, as suggested in Appendix 4 for completeness a further attempt should be made to obtain some information on the family characteristics on nonwage IGS taxpayers.

Conclusion

H-16

This report (and its Appendix) explores the existing state of statistical information on direct taxes in Senegal, draws a number of policy-relevant conclusions from the available data-some of which in part originated from the work undertaken in connection with this report -, outlines what needs to be done to utilize these data for purposes of the present tax reform. and sets out some ideas for the longer run development and maintenance of the statistical base for the adequate formulation of tax policy and for sound tax administration. In summary, its principal findings are as follows:

- Quite good information is available on the important wage-tax base.
- The information on nonwage income is much less satisfactory, largely reflecting the extreme decentralization of the assessment system and the inadequate computerization of the information available on tax returns.
- The important aspects of any reform of tax law are those affecting wage-earners and large enterprises. No significant impact can be expected on other taxpayers in the absence of important administrative changes.
- The existing data bases on public and private sector wages should ideally be combined and (although

191

this is less important) more information obtained on the family situation of nonwage taxpayers before simulating the distributive and revenue effects of alternative rate-exemption combinations.

- In the longer run, the most important way to improve fiscal statistics in Senegal is to establish a small special unit with this as its prime responsibility. An appropriate way to launch such a unit would be by charging it with the design of the new tax forms (and accompanying computerization plan) that must be part of any move towards a more unified income tax.

Finally, although this task did not form part of my terms of reference, the examination of the Senegalese income tax system undertaken in connection with this report has led me to make a number of more substantive suggestions with respect to the possible directions of direct tax reform, as noted especially in Appendix 5 below.

21.04.EE

Table 1 - Public Sector Wage Data, 1987

TABLEAU 1G

REPARTITION DU BRUT IMPOSABLE PAR TRANCHE DE SALAIRE ET NBRE DE PARTS

TRANCHE SAL.	TOTAL	NBRE DE PARTS 1	1.5	2	2.5	3	3.5	4	4.5	5
0 A 250	60497584	33000872		8122391	1192719	4491254	2043835	2831995	2331641	6482877
250 A 500	158543843	95930267		32741744	7168659	5308311	2948193	3097864	2310226	5018475
500 A 750	465551248	161623304		140546146	31148577	34356215	24837645	19989921	16439726	36602789
750 A 1000	805956118	232034825		194539647	65324936	70003233	55775206	43023228	31778686	108076357
1000 A 1250	1441361690	315919370		382520346	126978612	141259174	135116196	93146390	69819452	174856859
1250 A 1500	1517701829	265465570	1265956	264214631	120445353	153614641	157443057	143237997	109285334	299863842
1500 A 1750	1703153224	232017782	1582417	285825556	122050590	164734836	166414324	153131823	119826062	458953564
1750 A 2000	1771316945	98842755	3902914	102739515	48529768	57448981	60530711	60369619	60791369	281473728
2000 A 2250	1603296960	48630411		81508118	34503431	45598576	42907538	45461076	40671302	220708742
2250 A 2500	1389758291	40148498		66602277	23119701	39557763	34761127	26640430	30054872	134873356
2500 A 2750	1003147932	16138498		25171057	12465158	19600[illegible]	17457902	18840844	15963977	74556981
2750 A 3000	1809492120	17655[illegible]		24597035	14314434	14586316	16567232	15968068	18843872	58412920
3000 ET PLUS	4792506328	253586930		562231217	308726655	443145514	571243443	474023015	453949017	1685600576
TOTAL	26821553140	1570083898	6755327	2652842411	3641121159	7908320608	7720878707	6705927675	5614136499	20298059624

Table 1

Appendix 1

LIST OF PERSONS INTERVIEWED

MINISTRY OF FINANCE

Mr. Moussa Touré, Secretary of State

TAX DEPARTMENT (DGID)

Mr. Ousmane Ndiaye, Director General
Mr. Magaye Thiam, Coordinator
Mr. Diop, Legislation
Mr. Diao, Withholding (Service de Retenue)
Mr. N'Daw, Inspector, First District
Mme Sène, Indirect Taxes
Mr. Sada Wane, Statistical Roll (Rôle Statistique)
Mr. Abdourahmane Diop, Statistical Roll
Mr. Moussa Doumbia, Statistical Roll

DATA PROCESSING (DTAI)

Mr. Ali Wade, Director
Mr. Cheikhou Ly
Mr. Makhet Wade
Mr. Thiecouta N'Diaye

TREASURY

Mr. Sène, Director

FFA (consultants)

Mr. Pierre Michaux, Director, Tax Department
Mr. Robert Cillio

Appendix 2

SOME QUANTITATIVE ASPECTS OF DIRECT TAXES

Quite good information is available on the direct tax base for 1986, as shown in the attached tables. This note discusses these data briefly. A separate appendix 3 discusses the distributional data that are either in the process of compilation or that could be compiled. Yet another appendix 4 discusses the basic data sources in detail. A point that should be emphasized with respect to the aggregate tax and tax base data discussed here is that these numbers do not (except for those on withholding) relate to tax collections but rather to tax assessments.

TAXES ON SALARIES: WITHHOLDING

The main base for direct taxation is obviously salary income. The principal data on salaries and taxes on salaries come from the withholding section (Division de Retenues) of the DGID and are available only for 1986, the first year when this section entered data in its microcomputer.

Table 1 contains a breakdown between public and private sector salaries. As shown there, 49.5 % of taxable salaries are paid to public sector employees (including employees of 13 agencies other than the central government itself). Public sector pensions are included. Although 53.9% of withheld taxpayers work for the public sector, only 41.2% of withheld taxes (excluding the payroll tax, CFCE) come from this source. Reflecting the fact that the average public sector wage was CFAF 1,158 thousand compared to CFAF 1,380 thousand in the private sector, the average effective withholding rate was only 9.4% in the public sector compared to 13.1% in the private sector. (Note in addition that private sector employers must pay, on average, another 2.8% as CFCE.) In addition to the 5,517 private sector employers shown in the table, it appears that there are approximately 3,000 other 'inactive' employers registered for withholding purposes.

The precise definition of 'masse salariale' is contractual salary plus extra payments or 'montant des traitements, salaires, gratifications, rénumérations, accessoires (ou pensions et rentes viagères payées en espèces') in the basic annual employer return filed with the withholding section. There does not seem to be any reporting of 'avantages en nature' although a column is provided for this purpose. Firms are also supposed to report withholding payments to professionals and for rent but no records appear to be maintained on these items. Finally, no use is made in the withholding section of the data on individual employees: all records are kept on the basis of employers, and filed geographically (Query: do these data include revisions- changed assessments of amounts withheld?)

Table 2 contains an interesting indication of the relative importance of expatriate (non-Senegalese) employees in the private sector in 1985. The

3,000 or so such employees constitute about 3.5% of private employement but 14.6% of wages. The average income of an expatriate employee in Dakar, for example, was CFAF 5.5 million in 1985, compared to CFAF 1.4 million for the private sector as a whole in 1986. The note to the table suggests that - although it was apparently raised from 4 to 6% in 1987? - the CFCE rate on foreigners is 5% but the actual amount shown is 4.9% owing to certain minor exemptions. Table 3 contains more complete information on the importance of foreigners in the tax base for Dakar in 1986. As shown there, foreigners accounted for 19.4% of wage and 33.1% of CFCE collections: unfortunately, similar information could not be obtained on the split with respect to all taxes but it may be roughly assumed that the 'foreign' share of ITS is equal to the share of wages, while the equivalent share of IGR revenues is, given the much higher average incomes of foreigners, probably double or more this proportion. If we assume, conservatively, that one-third of IGR and 20% of ITS come from foreigners, then perhaps CFAF 3.5 billion, or close to 30% of combined private sector revenues from these two taxes were collected from this source in Dakar alone. Without belaboring the point further, then these rough and preliminary data suffice to suggest the importance of the 'expatriate' employee tax base: it would be interesting to see if this base has been shrinking over time (and is expected to continue to do so) - and in particular whether high-wage expatriates are replaced by equally high-wage Senegalese. If the answer to this second question is 'no', then the future outlook for wage taxation in the modern sector may not be as bright as might perhaps otherwise be thought.

Table 3 contains some additional information of interest. In particular, there are 1,645 withholding private sector employers in Dakar, or 29.8% of the total for the country as a whole. Of these, presumably the 922 companies (sociétés) account for most of the tax base - and for the 85.9% of a combined withheld revenues of ITS, IGR and TRIMF for the private sector for which Dakar accounts in 1986. Closer examination shows that the 100 largest of these firms accounted for the bulk of this money as well as, I suspect, most BIC and indirect tax revenues. In 1986, 65% of total withholding from the private sector came from the 100 largest taxpayers (see Table 10 attached) in Dakar.

Combining tables 3 and 4 it appears there are some 1,070 companies and 1,012 individual withholding agents in the private sector. (This figure can be reconciled with the 5,517 private sector employers shown in Table 1 because the latter figure is inflated by double counting and the continued listing of non firms.) The total wage base was CFAF 116.3 billion and the total of taxes withheld (excluding CFCE) was CFAF 15.1 billion - or an average rate of 13.0% (or 15.7%, including CFCE). The importance of foreigners and large firms in Dakar continues to stand out in these total figures.

To conclude, the principal points emerging from this first quick look at some aggregate tax data on wage withholding are:

1) Public sector employees account for over 40% of withheld taxes.
2) The average tax rate on wages in the private sector is 13% (or 16% including CFCE).
3) About one-third of private sector taxes are withheld from foreign employees.
4) Most direct tax revenues come from less than 100 firms.

5) Most revenues (86%) come from Dakar.

OTHER DIRECT TAXES

Of course, not all direct taxes are withheld: some are assessed directly. The next few tables contain the aggregate information that could be gleaned with respect to these taxes. (Note that these data refer to assessments, not collections: although they are later added to the withholding data to obtain a picture of the tax base as a whole, it should be remembered that as yet I have no idea how much of, or how quickly, the taxes assessed are collected). The basic source of the information in Tables 5-7 is occasional (apparently generally three a year) "statistiques émission impôts sur le revenu" obtained from the 'Statistical Roll' division of the tax department (located at the Ministry of Finance). These "émissions" contain data on taxes, tax bases, and number of returns processed for the direct taxes assessed by the various inspections. Basically this is the summary information indicated for computerization on the last page of most tax return forms. These numbers are thus those determined by the administration, not those initially declared by the taxpayer. A few minor items (especially for earlier years) contained in the 'émission" have been omitted and the data rearranged for consistency and clarity.

Table 5 contains the available information for 1986 on BIC, BNC, ITS, IRF, IMF and IGR; Table 6 and 7 contain similar information for 1985 and 1984. 16,296 taxpayers were assessed in 1986, a number slightly below that in 1985 and over 5% less than in 1984. No explanation for this downward trend is immediately obvious - except perhaps, as one inspector noted in conversation, that there is a great deal of volatility in the Senegalese private sector. The decline was most marked with respect to individuals assessed for IRF, where 10% fewer returns were dealt with in 1986 than in 1985. Although both the number of returns and the number of taxpayers decreased from 1984 to 1986, the former fell a bit more sharply so that on average in 1986 taxpayers filed 1.4 returns compared to 1.5 in 1984 and 1.4 in 1985). In 1986, the largest group of returns were for the IGR, followed by BIC and IRF. Most BIC returns and IRF returns (and of course all IGR returns) were filed by natural persons.

In terms of taxes assessed, however, 90.8% of BIC in 1986 came from companies, with most of the balance from individuals and only negligible amounts from artisans and agricultural companies - the only categories distinguished in the data. No statistical information is available on the number of BIC taxpayers assessed on a forfait basis, although I was informed in one inspectorate that the number (and tax base) involved was small. Nonetheless, the very great difference between the BIC apparently paid with the declaration - 2.8% of the total assessed in 1986 - and the final assessment suggests that the increases made by the inspectors are very large indeed, whether on a forfait basis or not. If this interpretation of these data is correct, it is perhaps disturbing that this 'declared/assessed' ratio declined from 10.1% in 1984 to 4.5% in 1985 and then again to 2.8% in 1986. Either taxpayers are under-declaring to an increasing extent, or tax inspectors are catching more and more evasion (or 'mistakes').

I was informed that in contrast to the BIC, most BNC taxpayers were on a forfait basis, although again there are no precise statistics. Also in contrast to BIC, there has been a steady growth in the number of BNC taxpayers over time. From 1985 to 1986, for example, BNC taxpayers increased by 35%, tax base by 30%, and tax assessed by 53%; the comparable BIC figures are, respectively, -2%, 2%, and 5%. Total BNC collections, however, remained very small relatively to BIC, amounting to little more than a third of BIC from individuals or 3% of total BIC.

The other main item in Tables 5-7 calling for comment concerns the IGR. Several interesting characteristics of this tax are suggested by these data. First, it appears that in 1986 only 31.4% of this tax was assessed on employment income - and that 96.2% of this amount was withheld. There thus appears to be little net yield from assessing these returns. The picture for earlier years is similar.

Secondly, the only 'deduction' item on which information is available is to so-called investment reduction which permits a reduction in tax of 10% of approved investments, up to a maximum of 5% of gross salary for individuals and 50% of profits for companies. Few returns claimed such a reduction and the tax foregone was correspondingly small - less than 1/2 of 1% in 1986, for example.

Thirdly, the average IGR tax rate on non-wage income in 1986 was 22.6%, compared to 15.6% on wage income. The overall average IGR tax rate in that year was 19.8%, compared to 19.2% in 1985 and 18.0% in 1984. This increase might reflect the effects of 'bracket creep' owing to inflation, but this interpretation seems unlikely given the relative constancy of the average IGR rate on wage income. What in fact has been happening is that the assessed non-wage base has grown relative to the wage base and that this higher base has been, on average, subject to higher rates. Since fewer non-wage taxpayers were assessed in 1986 than in earlier years, the conclusion suggested is that IGR assessment increases have been concentrated on higher-income taxpayers.

To conclude, the principal points emerging from this initial review of assessment data are:

1) The number of returns (and taxpayers) has declined slightly in recent years.
2) Over 90.% of BIC revenues come from companies, although most BIC returns are for individuals.
3) There are (to me) a surprisingly large number of small individual IRF returns.
4) The number of BNC taxpayers and the BNC tax base have increased significantly in the last few years.
5) Most IGR is withheld on wages as noted earlier, but almost no additional net IGR is levied on wage income.
6) The average IGR rate on non-wage income is both higher than that on wages and has increased over time.

MISCELLANEOUS DATA

Unfortunately, no information could, in the end, be obtained on direct tax arrears, although in principle this should be available from the Treasury. (As of January 1988, CFAF 11.6 billion, including 2.2 billion in penalties, was in arrears for indirect taxes, with collections of arrears running only about 1% a month. The major problem appears to be non-payment by public sector enterprises, most of which seem to use the taxes they should pay to cover their running expenses.)

In 1987, CFAF 79.7 million in direct taxes was refunded to persons and 17.7 to firms, for a total of 97.4 million: by way of comparison CFAF 4.0 billion was refunded for TCA to some 247 tax payers in the same period.

OVERVIEW OF THE DIRECT TAX BASE

Finally, the data presented earlier may be used to depict the dimensions and nature of the known direct tax base in Senegal. (It should be remembered that none of these figures relates to the presumably large unknown or 'potential' tax base!) This is done in Table 8, which demonstrates the following points:

1) Wage withholding is the most important tax collection method: wages account for 79% of the total tax base (including company income) and 56% of direct taxes.

2) The BIC company tax, although on a much smaller basis, is levied at a relatively high average rate (35%, compared to 16% on wages) and provides another 30% of direct tax revenues.

3) Although the average tax rates levied on other personal income are very high - mostly between 40 and 50%! - the relatively small tax base (only 6% of the total) ensures that the contribution of these high rates to total revenue is relatively small.

In short, personal non-wage income is taxed almost three times as heavily as wage income (even including the payroll tax) and company profits more than twice as heavily - though less heavily than business profits received by individuals! - but wages still furnish more taxes.

These data do not, of course, tell us anything about the proportion of these various tax bases that is not reached by the present system. They do, however, illustrate the truth of the conventional characterization of a schedular system as one which attempts to make up for its inadequacy in assessing non-wage bases by applying higher rates on that fraction of such incomes encompassed in the tax net. This point is brought out especially clearly in Table 9. While there are obviously many difficulties with the figures presented there, the average rates levied on reported non-wage incomes are clearly very much higher than those on equivalent wage incomes.

4462P

H-26

30 NOV. 1987

/RS

TABLE 1.

STATISTIQUES FISCALES DES SALAIRES, DES SALAIRES ET DES EMPLOYEURS CONNUS DE LA DGID — année 1986

SECTEURS	%	MASSE SALARIALE	NOMBRE D'EMPLOYES	%	NOMBRE D'EMPLOYEUR
SECTEUR PUBLIC ET PARAPUBLIC	49.5	113 039 606 604	97 632	53.9	14
Secteur Privé	50.5	115 229 111 237	83 531	46.1	5 517
TOTAUX	100.0	228 268 717 841	181 163	100.0	5 531

	%	Total (excl. CFCE)	IMPOTS ET TAXES RETENUS A LA SOURCE DECLARES			
			I.T.S	I.G.R	TRIMF	CFCE
Secteur Public et Para Public	41.2	10,612.3	6 708 964 784	3 145 659.819	757 606 225	-
Secteur Privé	58.8	15,092.4	6 278 474 708	8 115 559 307	0.3 280 137	3 178 812 65
				15,092.4		
TOTAUX	100.0	25,704.7	12 987 439 492	11 261 219 126	1 455 886 362	3 178 812 650

25,704.5

Dakar le

Le Directeur Général des Impôts et des Domaines.

Source: Withholding Section, Tax Dept

25

STATISTIQUES

- SALAIRES ET C.F.E CONCERNANT LES EMPLOYES NON SENEGALAIS ANNEE 1985

Secteur	Effectif	Masse Salariale versée	C. F. E	OBSERVATIONS
I	308	1 444 405 620	57 325 762	L'ecart entre les 5% de la masse salariale et le total de la C.F.E. s'explique par l'exonération de certains employeurs (organismes internationaux, Publics, para-publics-----) et par des insuffisances de retenues effectuées par les employeurs..
II	987	6 394 146 628	319 707 331	
III	485	2 969 521 625	147 869 827	
IV	529	2 889 057 103	144 232 892	
V	558	1 960 143 000	98 007 152	
ossiers à la B.V.E * Brigade	27	275 068 059	13 753 402	
hies		391 131 421	14 431 746	
nolack	-	326 130 885	16 307 520	
iguinchor	-	150 633 704	7 884 299	
Total Dakar	2894	16 800 238 045 15 932.3	819 519 931	

* Files from the 'Brigade de Verification'.

Source: Withholding Section, Tax Dept.

202

F 27

DIRECTION DES IMPOTS

DES RETENUES D'IMPOTS EFFECTUEES PAR LES EMPLOYEURS

1986

Service..Retenue..à la..

Localité..Agence..D.D.

SECTEUR de INSPECTION	REDEVABLES Sociétés	REDEVABLES Pers. Phys.	MASSE SALARIALE VERSES Sénégalais	MASSE SALARIALE VERSES Etrangers	MASSE SALARIALE VERSES TOTAL	IMPOTS ET TAXES RECEVEURS TRIMF	IMPOTS ET TAXES RECEVEURS I.T.S	IMPOTS ET TAXES RECEVEURS I.G.R	IMPOTS ET TAXES RECEVEURS C.F.F Sénégalais	IMPOTS ET TAXES RECEVEURS C.F.F Etrangers
I	138	164	11.021.027.[illegible]	2.500.674.220	13.811.691.753	75.565.035	1.[illegible]	1.103.324.937	[illegible]	[illegible]
II	287	208	26.[illegible].845.57[illegible]	6.930.556.229	33.215.401.[illegible]	156.755.443	1.235.5[illegible]	2.766.274.677	523.720.[illegible]	[illegible]
III	173	108	9.266.307.503	3.744.579.882	13.030.887.385	103.717.082	858.258.409	1.157.614.771	279.5[illegible]	[illegible]
IV	219	82	14.[illegible].826.[illegible]	3.687.062.427	17.659.879.256	108.628.591	1.060.[illegible]	1.153.028.927	333.974.183	[illegible]
V	100	161	13.373.337.709	2.178.738.123	15.752.325.823	93.687.830	906.227.995	947.374.711	327.687.323	106.710.722
-										
	922	723								
TOTAUX	1645		75.330.525.257	18.139.658.771	93.470.184.028	538.353.981	5.103.170.3[illegible]	7.228.978.012	1.787.795.7[illegible]	585.030.200

12,960.6

2672.9

LE DIRECTEUR DES IMPOTS

Le Chef du Bureau de la Retenue à la Source

DAKAR LE 22/05/1987

Le Directeur Général des Impôts et Domaines.

Source: Withholding Section, Tax Dept

H-28

MINISTERE DE L'ECONOMIE ET DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS ET DES DOMAINES
DIRECTION DES IMPOTS

SERVICE

LOCALITE

Table 4

ETAT RECAPITULATIF DES SALAIRES VERSES ET DECLARES,

DES RETENUES D'IMPOTS EFFECTUEES PAR LES REDEVABLES

SECTEUR OU INSPECTION	REDEVABLES		MASSE SALARIALE VERSEE			IMPOTS ET TAXES RETENUS			C F E	
	SOCIETES	PERS.PHYS	SENEGALAIS	ETRANGERS	TOTAL	TRIMF	I T S	I G R	SENEGAL	ETRANGER
ST LOUIS	23	75	6. 076.364 453	926 917 071	7 633 281 524	55.481 .559	524 151 819	302 958 893	188 563 569	46 366 905
THIES	42	88	6 373.558 139	787 151 121	7 160 709 260	46 943 400	425 000 910	360 872 181	92 745 546	16 996 [illegible]
TAMBACOUNDA	20	12	770 510 256	-	770 510 256	6 948 105	24 559 547	24 826 719	7 385 459	-
ZIGUINCHOR			2 532 876 401	310 465 959	2 8[illegible] 342 360	21 821 646	124 418 758	69 490 812	48 106 485	3 046 521
LOUGA	36	19	543 394 407	629 150	549 023 567	4 567 916	24 543 001	2 859 189	9 516 827	16 875
KAOLACK	27	95	2 013. 049 308	788 980 934	2 802 030 242	23 773 490	161 624 249	125 823 495	79 576 626	13 771 551
TOTAUX	148	289	18 914 782 964	2 814 144 245	22. 758.927209	159 926 156	1 035 298 324	886 581 289	465 793 082	80 148 054
	437						2132		506	

104

I

Table 5

Tax Assessments, Year 1986

Tax		No. of Taypayers	Tax base (millions CFAF)	Tax Assessed
BIC:	companies	669	43,638.0	15,387.2
	individuals	4,889	7,024.2	1,542.8
	artisans	33	40.2	4.3
	agriculture	17	65.7	16.9
	Total	5,608	50,768.1	16,942.2
	less amt. declared	- 72		- 468.5
	Balance	5,536		16,473.7
BNC		481	1,980.7	564.1
ITS	Total	532	1,930.6	168.3
	less withheld	479		117.8
	Balance	53		50.5
IRF:	companies	11	68.2	22.7
	individuals	5,316	4,503.5	903.7
	Total	5,327	4,571.7	926.4
IGR:	salaries	3,251	11,855.4	1,853.9
	other	3,401	17,932.6	4,057.8
	Total	6,652	29,788.0	5,911.7
	less declared	- 92		- 67.8
	less withheld	3,415		-1,783.4
	Balance	-3,145		4,060.7**
	investment reduction	76		- 26.2
	Net Balance			4,034.5
IMF		266		106.4
Total Assessed		16,296*		24,592.9

* Some taxpayers are subject to more than one tax
** Includes 0.12 million in penalties

Source: Statistical Roll, Tax Department

4460P

205

Table 6

Tax Assessments, 1985

Tax		No. of Taxpayers	Tax base (millions CFAF)	Tax Assessed
BIC:	companies	669	42,232.0	14,422.4
	individuals	5,009	7,656.2	1,742.6
	artisans	12	11.3	1.1
	agriculture	32	114.4	29.0
	Total	5,719	50,013.9	16,195.1
	less amt. declared	- 68		- 722.4
	Balance	5,651		15,472.7
BNC		357	1,431.7	369.1
ITS	Total	500	1,576.3	128.5
	less withheld	- 425		- 99.7
	Balance	75		28.8
IRF:	companies	3		7.6
	individuals	5,896	4,853.9	970.8
	Total	5,899	4,853.9	978.4
IGR:	salaries	3,561	12,489.5	1,964.2
	other	3,604	16,241.5	3,544.9
	Total	7,165	28,731.0	5,509.1
	less declared	- 83		- 58.4
	less withheld	-3,084		-1,626.3
	Balance	3,998		3,824.4
	investment reduction	76		- 29.8
	Net Balance			3,794.6
IMF		172		68.8
Total Assessed		16,732		22,879.9

Source: See table 5

4460P

Table 7

Tax Assessments, 1984

Tax		No. of Taypayers	Tax base (millions CFAF)	Tax Assessed
BIC:	companies	631	35,078.4	11,731.6
	individuals	4,915	7,046.1	1,564.2
	artisans	15	12.2	1.0
	agriculture	17	53.9	13.8
	Total	5,578	42,190.6	13,310.6
	less amt. declared	- 57		- 134.7
	Balance	5,521		13,175.9
BNC		421	1,684.9	439.8
ITS	Total	488	1,271.8	110.3
	less withheld	403		- 89.3
	Balance	85		21.0
IRF:	companies	9	13.9	7.0
	individuals	5,809	3,637.0	728.4
	Total	5,818	3,650.9	735.4
IGR:	salaries	3,168	10,844.7	1,695.8
	other	3,637	15,027.4	2,971.1
	Total	6,805	25,872.1	4.666.9
	less declared	- 54		- 23.1
	less withheld	-2,992		-1,533.0
	Balance	3,759		3,110.8
	investment reduction	99		- 29.1
	Net Balance			3,081.7
IMF		106		42.4
Total Assessed		7,241		18,865.6

Source: See table 5

4460P

Table 8

The Direct Tax Base in Senegal, 1986

	Tax Base		Tax Assessed		
	CFAF billion	%	CFAF billion	%	Average tax rate
1. Wages & salaries	228.3	78.7	28.9	56.2	13
2. of which: public	113.0	39.0	10.6	20.6	9
3. : private	115.2	39.7	18.3	35.6	16
4. : foreign	20.9	7.2	4.9	9.5	23
5. Other personal income	17.9	6.2	7.0	13.6	39
6. of which: professional	2.0	0.7	1.0	1.9	50
7. : property	4.5	1.6	1.9	3.7	42
8. : business	7.1	2.5	3.1	6.0	44
9. : Other	4.3	1.5	1.0	1.9	23
10. Total personal (1+5)	246.2	84.9	35.9	69.8	15
11. Company income	43.8	15.1	15.5	30.2	35
12. Total (10+11)	290.0	100.0	51.4	100.0	18

Notes:

1. Table 1. IGR wage basis assumed fully withheld. CFCE included in taxe
2-4. Tables 1-4. Taxes on foreigners are estimated as discussed in the text.
6. Table 5: BNC.
7. Table 5: IRF for individuals. No data available for other taxes on capital income.
8. Table 5: BIC for individuals (including artisans).
9. Table 5: IGR less rows 6-8.
10. Table 5: BIC for companies (including agricultural) and IRF for companies. IMF included in taxes.

In rows 6-9 IGR taxes are distributed proportionately to bases.

4460P

Table 9

Incomes and Tax Rates, 1986

	Average Reported Income (CFAF '000)	Average Tax Rate (%)
Public sector wage	1,157.8	9
Private sector wage	1,379.5	16
Foreign private sector wage	5,505.3	23
Business income	1,436.7	44
Professional income	4,117.9	50
Property income	847.2	42

Source: Calculated from tables 1, 2, 5 and 8. Taxes include CFCE. Note that much property income is received by persons with other income sources also, so that the income figure in this case is not particularly meaningful.

4460P

SERVICE DE LA RETENUE
A LA SOURCE

LISTE DES CENT (100) PREMIERES SOCIETES
AUX VERSEMENTS LES PLUS ELEVES. ANNEE 1986

NUMERO ORDRE	PRENOM NOM OU RAISON SOCIALE	NUMERO COMPTE	ADRESSE DE L'EMPLOYEUR	MONTANT TOTAL DES VERSEMENTS DE L'ANNEE
1	STE SENELEC SENEGALAISE DISTRI	020830G	28RUEVINCENS DAKAR	626451250
2	CIE AIR AFRIQUE	020635K	33RUETHIERS DAKAR	597842048
3	STE SOCOPAO SENEGAL	020742G	47AV ALBERT SARRAUT DAKAR	439288010
4	STE GENERALE DE BANQUE AU SENE	020851F	00019AV.ROUNE DAKAR	357556525
5	SONATEL SENEGAL	023174C	QRTHOTEL DE LA POSTE PRINCIPDAKAR	354917224
6	STE SOTIBA SIMPAFRIC	023092B	RTERUFISQUE KM9 DAKAR	292637882
7	STE BICIS BANQUE INTERNATIONAL	020074A	2AVERGUNE TEL 230 10 DAKAR	279832462
8	STE SONACOS NATIONALE DE CONNE	021271C	32RUEDOCTEUR CALMETTE DAKAR	276297293
9	STE USBCI	020852G	27 BD PINET LAPRADE DAKAR	252145501
10	STE BIAO	021329L	FCEINDEPENDANCE DAKAR	248627542
11	STE AFRICAINE DE RAFFINAGE	020084B	00015BD REPUBLIQUE DAKAR	229408435
12	STE BCEAO SIEGE BANQ CLE ETAT	021863F	AVEDU BARACHOIS DAKAR	222248403
13	DIRECTION GENERALE ASECNA	500011E	32 RUE JEAN JAURES DAKAR	220098773
14	STE MANUTENTION AFRICAINE	020707R	3RUEDE KAOLACK DAKAR	215858384
15	STE USINA	021313F	08 10ALLCANARD DAKAR	209018610
16	STE MTOA	020553F	RTERTERUFISQUE DAKAR	202528433
17	SA IRANSEN ET SHELL	020822K	RTEDES HYDROCARBURES BEL AIRDAKAR	200046774
18	STE PETROLES B P	020817R	2AV ALBERT SARRAUT DAKAR	196026358
19	STE GRANDS MOULINS DAKAR	020679K	AV FELIX EBOUE DAKAR	189197746
20	STE AIR FRANCE	020643G	47 AV ALBERT SARRAUT DAKAR	180914797
21	BCEAO AGENCE DE DAKAR	500095J	3 AVE GEORGES P DAKAR	179225754
22	STE SOBOA BRASSERIES DE L OUES	020652E	RTEDE BEL AIR DAKAR	170321856
23	STE MOBIL OIL AO	023088E	RTERUFISQUE KM 7 DAKAR	159307345
24	STE ICS INDUSTRIE CHIMIQUE DU	021686E	QRTZONE FRANCHE INDUSTRIELLEMBAO D	156949624
25	IPRES GESTION ADMINISTRAT	501081N	22 AV ROUNE DAKAR	156107558
26	STE COCOCIM INDUSTRIES	021879L	QRTANCIENNE RTE DE THIES RUFISQ	150754063
27	STE BNDS BANQUE NATIONALE DE D	020674E	1RUEBERANGER FERAUD DAKAR	143639397
28	STE BATA	022133A	128AVEPDT LAMINE GUEYE DAKAR	141396983
29	INSTITUTION DE PREVOYANCE RET	500644A	AVE ROUNE DAKAR	140920265
30	STE SOAEM SENEGAL	021168D	51 BD PINET LAPRADE DAKAR	140008527
31	STE BUHAN ET TEISSEIRE	020751E	1 RUEESSARTS DAKAR	139936940
32	STE SOTRAC ANONYME DES TRANSPO	020914P	RUEZOLA X BAYEUX DAKAR	127524418
33	STE SATA SENEGAL	020703M	2RUEJORIS DAKAR	110724281
34	BANQUE SENEGALO KOWEITIENNE	020162A	RUE DOGARNE	110695220
35	S.A.CARNAUD-SENEGAL	020856L	RTERUFISQUE DAKAR	109838617
36	STE TRANSCAP	020704N	27 BD PINET LAPRADE DAKAR	107758356
37	STE SECFA SEN EX FACO	020192D	22RUEDES ESSARTS DAKAR	104129005
38	STE PEYRISSAC SENEGAL	020650C	RTEDE RUFISQUE KM 2,5 DAKAR	100094626
39	CIE CODIPRAL	020797G	RTERUFISQUE KM2 DAKAR	96802439
40	STE ICOTAF	023701G	RTEDE RUFISQUE KM 10 DAKAR	91237951 94318
41	DIRECT ENSEIGN PRIVEE CATHOLIQ	500789C	3 PAUL HOLLE DAKAR	90498811
42	STE SENEPESCA SENEGAL/EXPANS/P	020926Q	RTEDE RUFISQUE KM 6 500 DAKAR	89629407
43	STE NOUVELLE STE CONNERC SENEG	023086C	2AV FAIDHERBE DAKAR	86245881
44	STE ESSO AFRIQUE	020008K	143AVEDU PDT LAMINE GUEYE DAKAR	82508099
45	STE CAP VERT ARMEMENT	022497B	RTEDE RUFISQUE KM 5,5 DAKAR	80160951
46	STE UNION DES REMORQUEURS DAKA	020649N	BD LIBERATION DAKAR	80031928
47	STE SIPL INDUSTRIELLE DES PROD	020730F	36 BD PINET LAPRADE DAKAR	78106818

TABLE 10

H-35

280

SERVICE DE LA RETENUE
A LA SOURCE

LISTE DES CENT (100)
AUX VERSEMENTS LES PLUS ELEVES. ANNEE 1986

NUMERO ORDRE	PRENOM NOM OU RAISON SOCIALE	NUMERO COMPTE	ADRESSE DE L'EMPLOYEUR	MONTANT TOTAL DES VERSEMENTS DE L'ANNEE
48	STE SAPAL/AFRICAINE/DE/PRODUIT	023721E	QRTHANN RTE RUFISQUE KM 6 5 DAKAR	77967208
49	STE SIAS/INDUSTRIELLE D AHENAG	023575B	00118RUEFELIX FAURE DAKAR	77594601
50	STE CFAO SENEGAL	020911L	BD FELIX EBOUE DAKAR	76464130 92511
51	STE SEGDA SENEGALAISE	022156B	RUEFELIX EBOUE DAKAR	72685491
52	STE AFRICANER	021957M	RUE2 X KM 4 RTE DE RUFISQUE DAKAR	71724589
53	STE NATIONALE D EAU ET ELECTRI	023047B	RTERUFISQUE KM 4 DAKAR	69847325
54	STE TEXACO AFRICA LIMITED	020007J	KM3,5RTEDE RUFISQUE TEL 362 24 25DAKAR	69381262
55	STE BERNABE SENEGAL	020745K	RTERUFISQUE KM2 DAKAR	69174262
56	STE MORY ET CIE	020702L	27 AV ROUME DAKAR	67860957
57	ETS HERLICQ FRERES	021183C	7RUEWAGANE DIOUF DAKAR	66756690
58	STE ASSURANCES GENERA LES SENE	021707Q	45AVEALBERT SARRAUT DAKAR	64248105
59	STE SENEMOTEL	020384A	9 11ALLEES CANARD TEL 222 77 DAKAR	62736557
60	STE ARMEMENT MICHEL ADRIEN ET	022329K	BD LIBERATION DAKAR	62623214
61	STE SEAE	023684A	RTERUFISQUE KM3 DAKAR	62407278
62	ENT SENEGALAISE JEAN LEFEBVRE	023001Z	POINT E DAKAR	61472493
63	STE BUREAU VERITAS	021238H	7RUEMAUNOURY DAKAR	61386602
64	STE CITIBANK	021388D	2PCEINDEPENDANCE DAKAR	60294157
65	STE SNCDS NOUVELLE CONSERVERIE	021672B	QRTNOUVEAU QUAI DE PECHE DAKAR	59784912
66	STE TOTAL AFRQUE EX CFCFA	020145D	15BLDREPUBLIQUE TEL 322 63 DAKAR	57855158
67	STE BANQUE DE L HABITAT DU SEN	022018G	BD REPUBLIQUE MAISON DE LA TUNISI	57093211
68	CIE SENEGALAISE D ENTREPRISES	020394Z	RUEFELIX EBOUE DAKAR	55965794
69	STE SAIB	023720D	RTEDE COLOBANE DAKAR	55497793
70	STE SOTT COMMERCIALE DE TRANSP	022990Z	67AVEANDRE PEYTAVIN DAKAR	54701578
71	STE SOHU PROPRIETAIRE HOTEL UN	020001C	RUECOLBERT DAKAR	54260089
72	STE AFRICAUTO SENEGAL	021450Z	RTERUFISQUE KM 2 5 DAKAR	53842513
73	STE NOVOTEL DAKAR	023012Z	AVEBARACHOIS X BD DEFENSE DAKAR	52994526
74	STE COTDA	020777J	9 RUETHANN DAKAR	52887614
75	STESENEMECA	021962F	RTEDE RUFISQUE KM 8 DAKAR	52600497
76	CIT BANK OF CREDIT AND COMMERC	022071F	AVERGUNE X CARNOT DAKAR	52515133
77	STE LES RELAIS AERIENS	023645F	N GOR DAKAR	52316231
78	STE SIMPA	023704K	RTERUFISQUE KM 16 DAKAR	51354683
79	STE GRAFITEX	025105B	33RUEJULES FERRY DAKAR	50934652
80	STE SIDEC SENEGAL D IMPORT DIS	020944L	11AV BARACHOIS DAKAR	49711430
81	STE BANQUE MASSRAF FAYCAL AL I	022751C	BD PINET LAPRADE X HALAN DAKAR	49113422
82	STE SOFISEDIT/FINANCIERE SENEG	020967M	70RUEDOCTEUR THEZE DAKAR	48255966
83	STE LABOREX	023389C	POINT E DAKAR	48234941
84	STE SOFRA FOUGEROLLE	023665D	BD MARITIME NORD	47629862
85	STE CIT HONEY WELL BULL SENEGA	022215F	00066BD REPUBLIQUE DAKAR	46853212
86	STE SO NA TRA	023061F	CITAEROPORT YOFF TEL 50764 DAKAR	45646566
87	SECRETERIAT PERMANENT PL 430	999999Z	RUE CARDE DAKAR	44864938
88	STE SOFIT	023274B	RTEPETITE CORNICHE S/C SAVANDAKAR	44098329
89	STE DAMETAL	021145C	RTEDE RUFISQUE KM 25 DAKAR	43640744
90	CIE CGAE GLE AFRICAINE	022216G	2 AV GAMBETTA DAKAR	43076422
91	CIE IDH	020113E	20AV ROUME TEL 269 67 DAKAR	42830774
92	STE TEJSENEGAL	021150C	22RUEDES ESSARTS DAKAR	42721408
93	STE DAMAG	020768L	35AV ALBERT SARRAUT DAKAR	42460222
94	PARKE DAVIS AFRIQUE OUEST	022475D	ZONE FRANCHE INDUSTRIELLE HLAO DAKAR	41641394

TABLE 10 (cont'd)

36

212

DIRECTION DES IMPOTS

SERVICE DE LA RETENUE
A LA SOURCE

14/03/83

LISTE DES CENT (100) PREMIERES SOCIETES
AUX VERSEMENTS LES PLUS ELEVES. ANNEE 1986

NUMERO ORDRE	PRENOM NOM OU RAISON SOCIALE	NUMERO COMPTE	ADRESSE DE L'EMPLOYEUR		MONTANT TOTAL DES VERSEMENTS DE L'ANNEE
95	SA SENEGALAISE DE L AUTOMOBIL	020693B	RUEFELIX EBOUE	DAKAR	41504476
96	STE FUHOA	020691Z	32 BD PINET LAPRADE	DAKAR	40273055
97	STE GIM ASSUR COURTAGE ET GEST	022149F	00080AVELANINE GUEYE X A.GOUX	DAKAR	40220973
98	STE AGRICOLE DU CAP VERT	023947L		SEBIKO	40050397
99	STE LA ROCHETTE	023709Q	RTERUFISQUE KM 15	DAKAR	39808963
100	STE COMPAGNIE D ASSURANCES	021484A	54VEALBERT SARRAUT	DAKAR	39301906

11910.1
1827.2

TABLE 10 (Contd)

H-37

222

Appendix 3

NOTES ON DATA SOURCES

WITHHOLDING (DGID)

1. Etat des sommes versées à des tiers - annual report on wage withholding filed by 31/1 of subsequent year. Filed geographically by employer in Service de Retenue. Amount on which tax withheld, ITS, IGR, TRIMF, and CFCE recorded in microcomputer. Also contains information on withholding by employee: sex, nationality, marital status, no. of children, no. of wives, no. of months paid, amount paid, and same 4 tax items: in principle also space for in-kind benefits and 'abattement pour expatriement' but does not appear to be used. (Larger employers may supply this information in print out form.) Employee data is not accessible except in files. Only real coding in file numbers is that 02 is a company (or SRL).

2. Etat récapitulatif des sommes versées au titre des loyers - to accompany form no. 1. Information apparently used to check on recipients of rental income. Not recorded anywhere by withholding section: no withholding. No tax numbers of recipients.

3. Etat récapitulatif des rémunérations versées - to accompany form no. 1. Use similar to form no. 2 [and same comments]. Total supposed to be recorded on front page of form 1 but not often done: supposed to be better done this year. Form has space for tax number of recipient - but "reserved for administration".

4. Notification de redressement - form sent to taxpayer (via Treasury?) when adjustment made to withholding. Takes form of a letter. Total of additional amounts (and penalties) assessed appears to be maintained by withholding section but no records on collection (Treasury?).

5. The withholding section has prepared a working sheet showing the calculations used to correct withholding: appears to be done for individuals (e.g. family quotient) but not clear how this can be worked out with employer (only contact point for withholding section). Since these are also some apparently odd points on the way taxes are calculated that need to be verified - e.g. ITS is .13 X .925 salary less 600,000) and IGR is appropriate rate X .925 salary less .85 ITS - it is unfortunate use and procedures with respect to this form could not be further pursued.

6. Bulletin individuel - This form (sometimes as computerized by employer) is supposed (I think) to go to every employee from whom tax is withheld (and also to Treasury?). Contains information on dependents, in-kind benefits, taxes withheld, income. Copies are attached to Form 1. No records on individual basis appear to be kept by withholding section.

TAX RETURNS (Inspectorates)

7. IGR declaration for wage-earners - basic return reviewed and adjusted as necessary by inspectors. Contains a good deal of information in principle but not always completed (e.g. 'éléments du train de vie') in practice. Filed geographically (with occasional variations e.g. by profession) separately in each inspectorate. Only data recorded (in Statistical Roll) are coded on last page i.e. assessed (not initially declared) amounts of base and tax for ITS, IGR and TRIMF less withheld amounts plus penalties.

8. IGR declaration for other incomes - basically same as Form 7 except for different types of income. Treatment is same as Form 7 except also records taxes on profits and IRF.

9. BIC declaration on 'real' basis - see notes on Form 7.

10. BIC: régime du forfait - see notes on Form 7. Note that no information is recorded on how the tax base finally determined is actually calculated.

11 BNC: regime de l'évaluation administrative - as for Form 10. No copy of companion form for those on a 'déclaration contrôlée' basis was obtained, but it is any case handled in the same way.

12. Déclaration impôt cédulaire sur les revenus fonciers - although no questions were asked with respect to this form, it appears to be handled like all the others i.e. filed with 'geographic' inspector, assessed, payment notices issued by Treasury based on amounts thus determined with only final base and tax assessed being recorded in Roll. (Note that I did not have a chance to pursue accounting procedures in detail with Treasury: e.g. when payment is made, does copy of receipt - or other document - go back to inspector?)

STATISTICAL ROLL (DGID - DTAI link)

13. Fiche d'imposition - contains basic information contained on computer for taxpayers, as follows (see notes above on Forms 7-12). For profits tax, distinguish BNC, and BIC (companies, artisans, individuals), and 'amendé' (fined? - not discussed?): shows taxable profit, penalty, 'amendé', and 'nonpenalized' base. For ITS shows base, withheld amount, penalty and 'nonpenalized' base. For IRF, distinguishes companies and persons and shows net taxable income, penalty, fine, and 'nonpenalized' base. For 'minimum fiscal' distinguishes IMF and TRIMF and shows base, withheld amount, and locality. For IGR, shows number of 'parts', base, deductible charges, penalty, nonpenalized base, investment deduction, withheld amount and (an unexplored) statistical code. Finally, shows net amount of BIC, BNC, ITS, IGR , and IMF due. (Note that as far as I could tell this system operated only for private sector: public employees as such are handled quite separately) Once computerized, copies are sent to Treasury and issuing office (i.e. inspectorate).

14. Fiche de droits constatés - This appears to be a document recording calculations made by hand rather than machine for income taxes and 'contributions directes' (local taxes). It just shows base and tax. I am not entirely clear when this document is used or what is done with these data.

DATA PROCESSING DIVISION (DTAI)

15. I obtained the full list of information contained in the computer for each public sector employee. (Note that some of this information - basically salary, tax amounts, nationality, months paid, marital status, nationality - is sent to withholding section in 3 forms - for public servants, pensionees, and employees of public establishments - but just listed by 'matriculation' (seniority) number - no totals.) There is a good deal of information here e.g. on 'accident du travail', 'indemnité de résidence', FNR, CSS, IPRES, 'abattement expatriation', etc. that I am not entirely sure how to interpret. I do know, however, that NAP (net à payer) is the actual payment received by the employee after all deductions and 'consommation budgétaire' is [I am almost sure] the budgetary appropriation for the employee and hence presumably the closest one can get to 'economic income'.

16. Tables containing the basic data used in Tables 5-7 of Appendix 2, as obtained from the Statistical Roll Division and consequently based on the forms described in #13 and ultimately on the declarations described in #7 - #12. Note that the "emission" for any particular year may include assessments for up to four years.

Addenda

17. Taxe proportionnelle sur le revenu des valeurs mobilières - see note on paragraph 12 above: this is corresponding form on IVM.

18. Bordereau de versement. The VRS (=7850) and the VCRS (=7860) are the source documents filed monthly, on which = 1 above is based.

Note: The various forms and documents listed above have not been reproduced here since most (all) are presumably readily available in Senegal.

Appendix 4

THE BASIS FOR PERSONAL TAX SIMULATION STUDIES IN SENEGAL

My terms of reference are basically to advise the working group on tax reform on how to generate useful data from existing sources and on what data improvements are needed for better fiscal analysis. Existing data sources are discribed in detail in Appendix 3.

The present memorandum focuses instead on what is perhaps the most immediate data question : can adequate data be assembled to permit the quantitative analysis of the proposed change to a single global personal income tax? The answer, perhaps surprisingly, is 'Yes'. Indeed, while there are of course many gaps in and problems with Senegalese tax data, Senegal is actually in a better position to carry out such analysis than was initially true in any of the five other developing countries in which I have been involved in such studies - three of which (two only after several years of work on the data) have since carried out major personal tax reforms.

Unfortunately, Senegal, like most countries, does not have adequately accessible tax-payer records to permit the construction of a statistically reliable comprehensive simulation model. I believe such a model could indeed be constructed here (as was done in Jamaica - under a long-term- USAID project recently), but it would take a lot of time, and I doubt whether the additional gains to policy-makers would be worthwhile at present. On the other hand, as will be emphasized in the later memorandum on data and analysis mentioned above, it would both be highly useful and simple to set up the data base under the reformed tax in such a way as to facilitate the construction, maintenance and use of a simple model to estimate the effect on revenues of future proposed changes in rates, the treatment of the family, deductions, and so on.

What Senegal <u>does</u> have at the present time is the possibility of utilizing these existing partial data bases to approximate the results that would emerge from a comprehensive data base. The balance of this memorandum briefly discusses these three data bases, describes what has been done with them so far, and outlines what else might be done. The memorandum concludes with a brief appraisal of what the successful contruction of these three "models" might enable to be done with respect to determining the final shape of the reformed global personal income tax. (Parenthetically, although this point has not been explored and is not further discussed here, it should also be possible to construct a similar "model" for the corporate sector - or perhaps, say, the 100 largest firms - along the lines discussed for non wage personal income below.)

PUBLIC SECTOR WAGES

DTAI has, for each of the approximately 70,000 public employees, a computerized record containing a wide range of relevant information: salary, taxes, nationality, dependents, etc. Moreover, DTAI has agreed, as a first exercise, to produce a table for 1987 showing the number of employees, amount of salary and taxes paid arrayed by gross salary tranches at CFAF 250,000 intervals and by the number of family quotients applicable.

These data will enable us for the first time to determine the critical relationship between income size and family size for a large and important part of the total personal tax base. Moreover, once the (relatively simple) table-generating program required has been written, it will obviously be possible (so long as computer time is made available) to simulate the effects on revenues of e.g. alternative rate scales and different ways of allowing for dependents, e.g. the sort of scheme discussed by David Rosenbloom could be tested.

A more complex exercise, which would require more programming (and computer time) would be e.g. to constrain the model to produce the same revenue from a "critical" income range and from the population included as a whole. Such a study was done for USAID in Jamaica recently, but it requires a lot of computer work and is also most useful if more variables (e.g. other deductions, tax base adjustments, etc) are included in the data base. As we become more familiar with the DTAI data base, it may prove both useful and possible to extend in a number of these directions the initial exercise sketched above. Even as it stands, however, the first run promised by DTAI will be most useful, and the data set can easily be run through further combinations and permutations, as desired. (It should perhaps also be noted that DTAI apparently has similar data on employees of 13 parapublic enterprises as well as on public sector pensioners: these data sources have not been explored as yet.) Some preliminary exercises along these lines are discussed in the main report.

Table 1 contains a summary of the basic DTAI public payroll data, as rearranged by Assitan Thioune. As shown then, most employees, tax base, and taxes come from employees in the lowest salary bracket and the average tax on all public sector employees is only 8.3%. Within that bracket, however, the rate varies substantially from 11.3% for those with only 1 part to 7.3% for those with 5 parts. Similar variations are even more marked for higher salary brackets, with the result that the average tax rate by income level is (as shown in the graph) highly erratic.

PRIVATE SECTOR WAGES

USAID/Dakar has arranged with a private consulting form (FFA) to do a similar initial run to that described above for the public sector with respect to 1987 data on some 7200 employees of 45 firms for which this firm does the tax accounting - again, of course, with identifying information being suppressed. FFA has also agreed to supply the data base to us on a floppy disk.

Some of the comments made in the previous section could obviously be repeated here, but I shall instead focus on the obvious differences between this and the previous data base. First, 7200 employees constitute less than 10% of private sector employees, compared to the complete coverage of government employees (and about 70% of public sector employees) in the first study. Secondly, the firms covered in this study are presumably among the more 'modern' in the tax base - witness their use of computerized tax accounting. They are certainly among the larger firms, with an average of 160 employees compared to 15 for all private sector employees. This sample is thus in no sense representative. For precisely this reason, however, it may encompass much more of the wage tax base than its 10% coverage suggests since it is likely to include more highly-paid (and probably foreign) employees than would a representative sample. Since one of the principal concerns of the tax reform is the possible effect on higher-income employees, such overrepresentation of this group may be quite appropriate.

It is thus clear that considerable care must be used in employing results from this study as an indication of what this or that possible change might imply for private sector employees as a whole. But it is also clear that this study will provide us with information that is available in no other way. There is no other computerized data base available on private employees, so the only alternative would be the laborious assembling of data on individuals from the employer files in the witholding section of the tax department. Moreover, to do this for all individuals would clearly be impractical and to do it for a random (or meaningfully stratified) sample would be most difficult given the strictly geographic filing system by employer.

Table 2 contains a summary of the FFA data. The salary levels are substantially higher than in the public sector data, with the result that the average tax rate (19.2%) is also substantially higher: note the similar spread shown in the aggregate calculations of Table 9, Appendix 2. Again, however, the interaction of the 'parts' and different salaries produces a widely varying set of average tax rates whether considered across 'parts' (as in Table 2) or across salary levels (as in Table 1).

NON WAGE INCOME

The basic data on nonwage income are even less amenable to analysis than the private sector withholding data mentioned above: they are not only filed geographically, but are physically separated in the different inspectorates. A limited amount of data is available on a computerized basis, however, and should in principle permit analyses similar to those discussed above. Unfortunately, time did not permit my finding out the answers to a number of critital questions concerning this data base - in particular the precise manner in which we might access it in order to carry out studies. It is my impression that while the 'statistical roll' section of DGID - which is physically located at the MOF - enters the data in question, any manipulation of it must also be arranged with DTAI.

In any case (as described in Appendix 3), the basic computerized data available by tax payers are as follows: assessed tax base, tax assessed, tax withheld and penalties for ITS, IGR, TMIMF, IRF, BIC and BNC. Fortunately, the number of 'parts' for IGR is also recorded, so that we should, in principle, be able to assemble a data base for all IGR payers showing their tax bases, the various taxes paid, and the number of parts. Not much (if anything) else would appear to be readily available but even this slim data base on about 16,000 tax payers should enable us to assemble a table identical to that described above (arranged by tranches and parts) and perhaps to simulate some limited alternatives.

This analysis could be performed only for 1986, however, since it will be quite a while (perhaps the end of this year) before 1987 data are available, but it should not be difficult to scale the results up to a 1987 basis by applying an across-the-board correction factor (e.g. assuming the base changed in the same way as the wage base - although, as noted elsewhere, this does not seem to have been the case in recent years). It would, however, be considerably more complicated to apply the 1987 revised tax rates to such an updated base, although this probably could be done in a rough fashion without too much trouble.

Another question that requires more thought concerns the overlap between IGR 'wage' tax payers and the 'withholding' samples. Note that we cannot distinguish public and private sector taxpayers in the 'nonwage' sample. We may, however, be able to drop from the sample all those IGR payers with only wage income: since the preliminary analysis in another memo suggests that there is very little IGR levied on wage income in addition to what is withheld, little information would appear to be lost by doing so, and the resulting sample would be, so to speak, more properly 'additive' to the two based on withholding data.

Table 3 contains some information obtained from the Statistical Roll section. Unfortunately, no data on family size could be obtained, but this table suggests (1) the overwhelming importance of very large BIC taxpayers and very small ones - although the data do not add up to the totals shown and (2) that most IRF taxpayers report was small incomes, with 56% of total collections coming from those with less than CFAF 250,000 reported income.

CONCLUSION

Assuming that family size information could be added to the 'nonwage' table, the following data will be on hand:

(1) Public employees, by income class and number of parts;
(2) Private employees, by income class and number of parts;
(3) Nonwage income recipients, by income class and number of parts.

The third sample will be for 1986; the first two for 1987. Coverage will not be complete in any case - least so for private sector employees - but on the whole these first three tables, if they can be produced, should provide an excellent idea of the structure of the existing tax base. In addition, as noted above, the basic data records for the first two samples may also be available.

The tables alone will permit some rough estimates of the effects of changing rates and the number of parts (along the lines of the Clermont-Ferrand study but with a more complete and accurate data base). In addition, I think that the additional information in the DTAI wage base (and perhaps also in the FFA sample) should permit simulation of the effects of (within limits) alternative definitions of the tax base and certainly of different ways of treating family income. The availability of the raw data in diskette form should, all going well, permit such simulations to be made elsewhere if the computer work cannot easily be done in Dakar. All in all, the data base in Senegal is in surprisingly good shape!

4462P

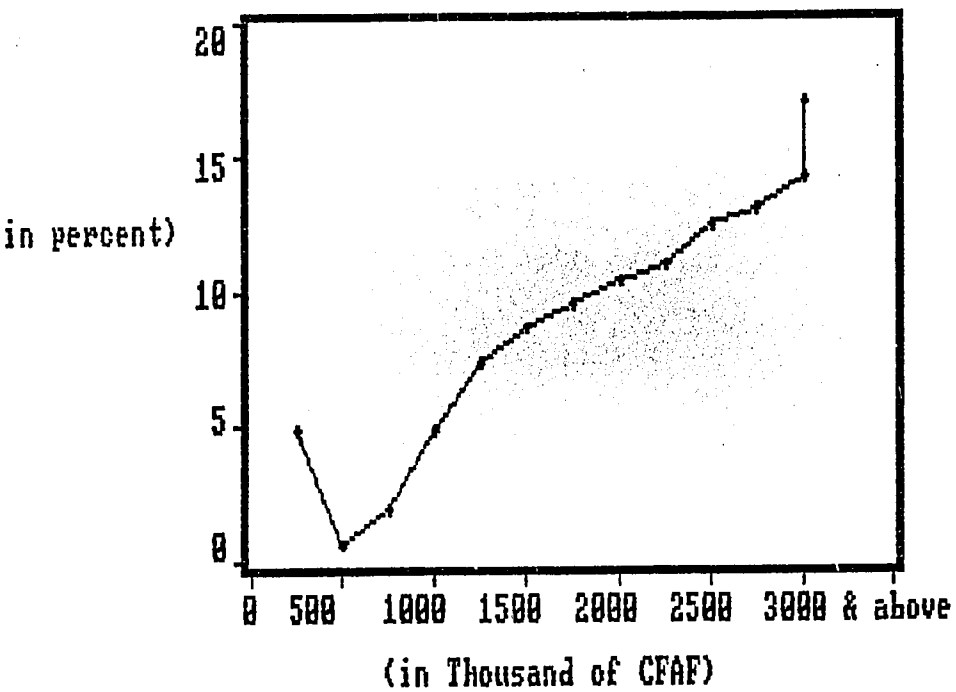
Table 1: Public sector wage data, 1987.

GRAND TOTAL PER SALARY BRACKETS

SALARY BRACKETS	NUMB. EMPL.	NUMB. EMPL. PERCENT	SALARY	SALARY PERCENT	TAXES	TAXES PERCENT	AVG. TAX RATE
250000	2897	4.204	60497584	0.0697	2909160	0.0376	0.0481
500000	3880	5.631	1585438438	1.8260	8248483	0.1065	0.0052
750000	7344	10.658	4655545248	5.3620	91339528	1.1792	0.0196
1000000	9228	13.392	8059561134	9.2826	396389680	5.1174	0.0492
1250000	12848	18.646	14436169030	16.6268	1052038924	13.5817	0.0729
1500000	10996	15.958	15177018290	17.4801	1318861710	17.0264	0.0869
1750000	10636	15.436	17031532240	19.6160	1627413131	21.0098	0.0956
2000000	4151	6.024	7713159451	8.8836	806691711	10.4143	0.1046
2250000	2667	3.870	5603896960	6.4543	619915813	8.0031	0.1106
2500000	1650	2.395	3897530291	4.4890	485353456	6.2659	0.1245
2750000	766	1.112	2002147932	2.3060	261591249	3.3771	0.1307
3000000	633	0.919	1809492120	2.0841	257150110	3.3198	0.1421
00000 & above	1210	1.756	4792506372	5.5198	818082083	10.5614	0.1707
	68906	100	86824553140	100	7745985038	100	0.0892

#- 47

Average Tax Rate for Public Sector Employees
per Salary Bracket.



.222

Table 2 Private Sector Sample, 1987

DAKAR LE 30.01.88 ETUDE STATISTIQUE SUR LA REPARTITION DES SALAIRES AU SENEGAL POUR L'ANNEE 1987

TRANCHE: 19.250.000	1	1/5	2	2/5	3	3/5	4	4/5	5	TOTAL
SALAIRE BRUT	19.606.630									19606630
SALAIRE MOYEN	19.606.630									19.606.630
TRIMF MOYENNE	74.239									74.239
I.T.S. MOYEN	1.103.738									1.103.738
I.G.R. MOYEN	1.344.976									1.344.976
POURCENTAGE	12/36									12/36
NOMBRE DE SALARIES	1									1

DAKAR LE 30.01.88 ETUDE STATISTIQUE SUR LA REPARTITION DES SALAIRES AU SENEGAL POUR L'ANNEE 1987

TRANCHE: 99.000.000	1	1/5	2	2/5	3	3/5	4	4/5	5	TOTAL
SALAIRE BRUT		139.780.501		210.516.025	503.143.221	87.498.757	43.865.635		101.073.165	1105379304
SALAIRE MOYEN		26.630.093		30.024.003	31.446.451	29.166.252	21.932.817		33.691.055	29.888.629
TRIME MOYENNE		30.000		32.571	35.250	36.000	36.000		42.000	34.540
I.T.S. MOYEN		3.124.240		3.445.546	3.686.110	3.428.802	2.559.400		3.973.337	728.304
I.G.R. MOYEN		6.391.267		7.067.973	791.254	5.843.564	3.932.566		6.511.651	1.228.492
POURCENTAGE		35/24		35/06	14/35	31/91	29/85		31/24	6/86
NOMBRE DE SALARIES		6		7	16	3	2		3	37

DAKAR LE 30.01.88 ETUDE STATISTIQUE SUR LA REPARTITION DES SALAIRES AU SENEGAL POUR L'ANNEE 1987

TRANCHE: 99.000.000	1	1/5	2	2/5	3	3/5	4	4/5	5	TOTAL
SALAIRE BRUT	6C3251367	659861172	128249047	611403418	1229073449	892588565	604840205	525425733	1727203177	7181924153
SALAIRE MOYEN	1.136.066	2.629.003	1.096.145	2.365.607	3.027.274	2.472.544	1.878.385	1.799.413	2.051.316	2.072.705
TRIME GENERAL	3.355	5.931	2.744	7.116	8.521	8.378	8.481	9.001	11.676	7.931
I.T.S. GENERAL	71.519	255.523	63.816	211.437	291.591	225.542	155.443	142.263	172.192	178.532
I.G.R. GENERAL	114.426	389.765	52.934	302.599	417.025	233.956	109.691	80.112	93.713	190.957
POURCENTAGE	16/66	24/77	10/50	22/03	23/68	19/13	14/56	12/85	13/53	18/21
NOMBRE DE SALARIES	531	251	117	343	406	361	322	292	842	3.465
[illegible]	[illegible]	[illegible]	[illegible]	[illegible]	[illegible]	[illegible]	[illegible]	[illegible]	[illegible]	[illegible]

H-48

223

FICIE D IMPOSITION
RIURIQUES
1986

Source des Rôles Statistiques

NATURE D INPUT / MONTANT DES REVENUS	B I C EFFECTIF	BASE	MONTANT	B N C EFFECTIF	BASE	MONTANT	I R F EFFECTIF	BASE	MONTANT
- 250000	553	219000	530799341	9		1907638	4115	289737000	512935298
250000- 500000				8	3900000	384000	689	235268000	47053600
500000- 750000				1	719000	112520	170	104361000	20872200
750000- 1000000	4	3714000	1237999	8	7241000	1317080	86	76614000	15322300
1000000- 1250000	5	5304000	1934665	3	3319000	662920	74	82278000	16455600
1250000- 1500000	7	10300000	3106400	8	11563000	2527240	39	53265000	10653000
1500000- 1750000	1	1750000	583333	5	8350000	1094000	34	54910000	10782000
1750000- 2000000	8	15300000	4875730	7	13600000	3186400	31	57974000	11594000
2000000- 2250000	1	2127000	709000	2	4500000	1082400	25	52691000	10538200
2250000- 2500000	9	21528000	6935531	8	19309000	4696120	18	43025000	8605000
2500000- 2750000	3	7974000	2429252	2	5447000	1347560	14	36391000	7278200
2750000- 3000000	12	36000000	11502400	5	15000000	3756000	10	51572000	10314400
3000000- 3250000				3	9500000	2393600	17	53305000	10661000
3250000- 3500000	2	6600000	1994200	6	21000000	5347200	13	43663000	8732600
3500000- 3750000				2	7300000	1866400	13	46844000	9368800
3750000- 4000000	5	19710000	6337199	13	51600000	13293600	8	30903000	6180600
4000000- 4250000							10	40579000	8115800
4250000- 4500000	3	13400000	4465665	3	13500000	3513600	13	55997000	11199400
4500000- 4750000	2	9393000	3130999	1	4750000	1241200	3	13341000	2668200
4750000- 5000000	6	29394000	9954664	7	35000000	9176400	5	24587000	4917400
5000000- 5250000	1	5000000	1666665				6	30880000	6176000
5250000- 5500000							12	64839000	12967800
5500000- 5750000							3	17031000	4171000
5750000- 6000000	6	36000000	11591200	3	18000000	4773600	2	11842000	2368400
6000000- 6250000	2	12240000	4079999				3	18480000	3697600
6250000- 6500000	1	6285000	2095333	3	19300000	5137600	2	12895000	3428333
6500000- 6750000	4	26465000	8021665	3	19822000	5283760	2	13201000	2640200
6750000- 7000000	4	27996000	9331999	7	49000000	13098400	4	27223000	5444600
7000000- 7250000							1	7128000	1425600
7250000- 7500000	2	14762000	4920665				3	21969000	4393800
7500000- 7750000	1	7395000	2531665	1	7672000	2059360	3	22843000	4569000
7750000- 8000000	2	15376000	5271999	2	16000000	4302400	1	8000000	1600000
8000000- 8250000				3	24517000	6598360	4	32604000	6520800
8250000- 8500000	1	8500000	2833333	1	8500000	2291200	2	16900000	3380000
8500000- 8750000				1	8600000	2316200	1	8500000	1701000
8750000- 9000000	5	44053000	14551000	4	36000000	9724000	3	26572000	5314400
9000000- 9250000									
9250000- 9500000							2	18506000	3717200
9500000- 9750000							1	9735000	1947000
9750000- 10000000	4	39709000	13302999	5	49985000	13551800	1	10139000	2027800
10000000- 10250000									
10250000- 10500000	1	10500000	3500000						
10500000- 10750000									
10750000- 11000000	1	10751000	3583666				1	11146000	2229200
11000000- 11250000									
11250000- 11500000									
11500000- 11750000									
11750000- 12000000	4	43000000	16000000						
12000000- 12250000									

Not available by number of family parts.

FICHE D'IMPOSITION
RUBRIQUES
1986

Service des Rôles Statistiques

NATURE D'IMPOT — MONTANT DES REVENUS		B — EFFECTIF	B — BASE	B — MONTANT	D — EFFECTIF	D — BASE	D — MONTANT	I — EFFECTIF	I — BASE	I — MONTANT
12250000-	12500000	1	12500000	4166666	1	12300000	335520			
12500000-	12750000							1	12620000	2524000
12750000-	13000000	1	13000000	4333333	2	26000000	7102400			
13000000-	13250000									
13250000-	13500000				1	13500000	3691200	2	26654000	5330000
13500000-	13750000									
13750000-	14000000	1	13345000	4615000						
14000000-	14250000				1	14200000	388720	1	14140000	2828000
14250000-	14500000	1	14330000	4776666						
14500000-	14750000							1	14534000	2905300
14750000-	15000000	5	74967000	24989000				2	30000000	6000000
15000000-	15250000									
15250000-	15500000	2	30736000	10245332						
15500000-	15750000									
15750000-	16000000	2	32000000	10666666				1	16000000	3200000
16000000-	16250000									
16250000-	16500000									
16500000-	16750000	1	16670000	5566000						
16750000-	17000000	1	17000000	5666666				1	17000000	3400000
17000000-	17250000									
17250000-	17500000									
17500000-	17750000									
17750000-	18000000	1	18000000	6000000						
18000000-	18250000									
18250000-	18500000									
18500000-	18750000	2	37147000	12382332						
18750000-	19000000	1	18700000	6233333						
19000000-	19250000									
19250000-	19500000									
19500000-	19750000									
19750000-	20000000	10	200000000	66666660	1	30000000	831120	9	353744000	70708800
>	20000000	61	1023740000	357631320						
TOTAUX		835	1313920000	220537545	140	588994000	172364300	5470	3232220000	921248431

?

Richard M. Bird, Direct Tax Statistics in Senegal, Appendix 4

H - 50

225

Appendix 5

PRELIMINARY COMMENTS ON DIRECT TAX REFORM

INTRODUCTORY NOTE

Most of the other memos in this series have been concerned with data questions relating to the accurate description of the present direct tax system in Senegal and to the use of the available data for purposes of analyzing direct tax reform. In accordance with my terms of reference for this assignment, this mass of information, ideas, and questions has been consolidated in a final report on the use and improvement of direct tax statistics in Senegal. My own main interest and experience, however, is less on data questions than on the substantive issues involved in designing and administering direct (and indirect) taxes in developing countries. It is therefore not surprising that in the course of this assignment a number of possibly interesting comments and asides on these substantive issues came to mind. The purpose of this note is simply to present a few substantive comments in preliminary form, and in no particular order. It is hoped that doing so may prove of some immediate use to USAID and perhaps even to the Government of Senegal.

FRINGE BENEFITS

A point that strikes one in reviewing the various reports on direct tax reform in Senegal is that for the most part they seem to assume the present tax base is all right, so that what needs to be done is mainly to ensure that base is adequately captured within the tax system on the one hand and, on the other, to adjust the tax rates and provision for dependents as desired. In contrast, the principal substantive concern of most tax reforms is to broaden the tax base (for both equity and efficiency reasons). I find it hard to believe that this problem is not of some importance in Senegal also.

To illustrate, consider the treatment of what may be loosely called "fringe benefits", or items which in effect constitute remuneration to employees and should therefore in principle be included in their personal tax base - certainly this should be done if the firms in question are permitted to deduct these amounts from their own tax base. So far as I can determine, there is both relatively little reported in the way of such benefits in practice and almost no effort made to follow this matter up. Moreover, the amounts established (how? by decree?) seem very low, and are apparently only adjusted every four years or so: see the attached Table 1. I leave it to those with more knowledge of real costs to judge, but I suspect most of these amounts are on the low to very low side, even to the extent they are enforced.

Table 1

Amounts included in Income for Specified Benefits

Housing (per room of principal residence, per month):
- Cap Vert: CFAF 15,000
- Chief town of other regions: CFAF 9,000
- Rest of country: CFAF 6,000

Servants (per month)
- Watchman - Gardener: CFAF 20,000
- Cook-butler: CFAF 30,000
- Other: CFAF 25,000

Water (per month): CFAF 5,000

Electricity (per room, per month): CFAF 5,000

Vehicle (per month): CFAF 10.000

Food: real value.

Source: DGID

In addition, it appears that a 1979 decree established limits on the extent to which housing (but not other) costs may be deducted by employers, as follows: 2 rooms - CFAF 90,000 monthly, 3 rooms - 135,000, and 4 rooms (maximum provided - 100,000. Note that these figures (1) apparently have not been changed since 1979 but (2) are nonetheless considerably higher than the amounts charged to employees. Finally, as a matter of interest, note the quite different amounts assumed to be annual "taxable income" under Art. 118 of the CGI (e.g. principal or secondary residences at three times their "valeur locative" with extra for swimming pools; CFAF 2-3 million for a car; and CFAF 400,000 per servant. Of course, the rationale of this last provision is quite different (in a sense it is similar to the 'presumptive' approach discussed elsewhere) but the point here is the lack of consistency in (and the failure to keep current) the values supposedly used for tax purposes.

In principle, all such benefits provided by employers to employees should be included in the income of the latter at full and current value. In practice, this treatment is often considered too harsh for various reasons - some legitimate (e.g. when 'benefit' is really only compensatory for some employer-required expense), some essentially political (e.g. reluctance to

press employees too hard on such matters while the self-employed, as is usually perceived and is too often true, get away with murder), some administrative (e.g. the practical difficulty of valuing discounts to employees, small gifts in kind, and so on). More importantly it is usually much harder to tax such amounts to employees than to disallow their deduction by employers, so this procedure is often suggested despite its obvious deficiency as regards non-profit making employers - not least the public sector.

NON TAXABLE INCOME

There may well be other instances of non-taxable (or inadequately taxed) income in Senegal but the only other one I have run into concerns certain nontaxable payments (e.g. 'compensation' for inflation) apparently received by some (not all) public sector employees. I think it is important to identify such allowances and to bring them into the tax base, if necessary making compensatory adjustments in the pre-tax payments. This is not just a matter of the government's taking money out of one pocket and putting it into another: nothing can bring a tax system into disrepute more quickly than the knowledge that those who are running it are receiving tax favors themselves! (Incidentally, while I have not followed this matter up, I trust that any share tax officials get of the penalties they levy is itself fully subject to tax: if not, this would of course be a particular nefarious example of what I am concerned with here.)

A final comment on this matter concerns the "allocations familiales" which I understand to be a non-taxable allowance (for Social Security?) of CFAF 2,000 per month per child. Three comments may be made on this practice, assuming I have described it correctly. First, this allowance should be explicitly taken into account in evaluating the tax treatment of dependents in Senegal: it is, for example, clear that non-taxability is of more benefit to those subject to higher tax rates. Secondly, in principle it is a bad idea to have social security payments exempt from tax while (as I think is the case) also allowing the deduction of social security contributions: at one end or the other, either payments should be taxable or contributions nondeductible if an equitable system is even to be approximated. On the whole, it seems better to allow deduction of contributions but to subject payments to (withheld) tax. Thirdly, the "pro-natalist" policy implied by this system of child allowances is as hard to understand in Senegal's circumstances as the quotient system itself.

TREATMENT OF FAMILY INCOME

Few issues are more difficult to resolve in either principle or practice than the appropriate treatment of the family unit under an income tax. In principle, I think something like the quotient system makes some conceptual sense. In practice, as the Senegalese case indicates, the effect is to lower very substantially the effective tax rates applied to higher income recipients - indeed, it is fortunate Senegal only allows a maximum of 5 'parts' or

matters would be even more difficult in this respect. It thus seems clear, as many other consultants have said, that the revenue cost of extending this 'concession' to all wage income under a global income tax would be too costly. Moreover, as already indicated, such 'pro-natalist' policies appear to make little economic or social sense in Senegal today, if they ever did. For these reasons, an essential part of a reformed tax should doubtless be the abolition of this system and its replacement by e.g. tax credits or deductions or vanishing deductions for children (and spouses?)

In following this path, however, I think it is important not to forget the important distinction between the 'horizontal' and 'vertical' aspects involved. How children are treated affects both: e.g. quotients and deductions 'favor' the rich relative to the poor while credits do the opposite - i.e. how this issue is decided clearly affects the vertical equity or progressivity of the tax system. In this connection, I would suggest that the most appropriate guideline is probably that followed in the recent US tax reform, namely, to maintain the existing average progressivity by income size brackets. I think it is almost always a mistake to, so to speak, "sneak" more progressivity into a system by moving to (say) a credit system, as is sometimes advocated. This practice is particularly pernicious because it amounts to taxing the rich with children more heavily in order to tax the poor with children more lightly - while leaving the childless rich alone.

This comment points out the second and in my view more important aspect of the treatment of family income, i.e. not how it affects the distribution of taxes among families of the same size and different incomes but rather how it affects the distribution of taxes among families of different sizes with the same income. It is clear, for example, that any change in the quotient system will affect larger families (those with more children, if only 1 wife is assumed) the most. It is hard to see how very brusque changes in 'inter-family' relative positions can be justified or made palatable, but I have two perhaps useful suggestions. First, to the extent the progressivity (steepness, number of brackets) of the tax is reduced, these sorts of questions become less important. At the extreme, with a proportional tax, they vanish with a quotient system (through not with other ways of allowing for different dependency status). Secondly, the most obvious way to maintain existing 'relativities' between families of different sizes would appear to be to scale down the 'parts' allowed for each dependent e.g. instead of 0.5 for a child, it might be made 0.2 or 0.3.

COMPANY TAX REFORM

I understand the idea is basically to replace the present BIC on companies by a flat-rate profits tax. While I have not considered this matter in detail, I would like to make four suggestions in this respect. First, the company tax rate should be kept close to the maximum personal tax rate (say, 35%?) in order to reduce the problems of distinguishing business and personal expenses, taxing fringe benefits through disallowing deductions and so on.

Secondly, Senegal should review carefully its treatment of investment, e.g. the "investment reduction", the three types of depreciation systems apparently available (regular, "accelerated" and "degressive" - even the first of which seems to be on the fast side), and the relation between the regular tax system and the investment code. This treatment, (or, rather, array of treatments - some of which I have probably missed) should be reviewed from the points of view of (1) its internal consistency, (2) its revenue cost, (3) its probable (lack of) efficiency and effectiveness, and (4) its consistency with general development strategy in a labor surplus, capital short country. (The last point could, of course, also be made about the cumulative payroll taxes levied on labor employed in the modern sector.)

Thirdly, although I have not looked at the structure of business organization in Senegal I would be a bit surprised if it really made sense only to tax corporations. Some other countries (e.g. Bolivia) levy an "enterprise" tax i.e. a uniform tax on profits in all forms of business activity - corporations, limited liability companies, partnerships, and individual proprietorships - and this has always seemed to me to make a certain amount of sense, particularly given the difficulties of enforcing taxes at the personal level and the 'competitiveness' of different forms of business organization. (Note that a theoretically more acceptable way to deal with this problem - the so-called 'full integration' of corporate and personal taxes at the personal level - should under no circumstances be considered in Senegal. In the first place, it would place far too much strain on the capacity of the tax administration to reach personal incomes effectively. Secondly, it cannot be applied to the non-resident firms that still play a large part in Senegal.)

The final comment is that I would urge Senegal to keep in place the minimum corporate tax. For the foreseeable future, the capacity of the administration to verify the accounting records made available to it will remain very limited. Moreover, many firms that should be subject to tax will not keep (or at least submit) such records at all. In the circumstances, a minimum business tax - perhaps even a considerably reinforced one such as that operating in Colombia - makes a lot of sense. Indeed, even the US has such a tax these days (albeit with far less rationale!)

ADMINISTERING A GLOBAL INCOME TAX

I think, as others have said, that there is good reason to adopt a simplified global income tax in Senegal - although I am perhaps more inclined to emphasize the 'simplified' than others have been. In particular, I think a good case can be made for considering a tax with not more than two or three rates, e.g. a top rate of 30-35% (equal to the company tax rate), a bottom rate (on taxable income, not, of course, on total income) of, say, 10-15%, and a middle rate of say 25% to make it neat. Of course, the actual rate structure would have to be adjusted to produce the required amount of revenue with (say) more or less the same progressivity as now, but I suspect when the numbers are in, something like this might work. The main arguments against

such a rate structure are usually (1) that it is too low or high incomes and (2) that it too high or low incomes. Both arguments generally mistake present reality, but I shall not go further into this matter here.

Instead, I want to emphasize that while the principal advantage of the global tax is conceptual simplicity (and, in principle, greater equity and efficiency) it is important - indeed critical - to realize that even the most "global" income tax is always and inevitably administered in what is in effect a schedular fashion. Wages are wages and rental income is rental income: the two may be conceptually equal as income at the level of the recipient, but they are very different in how they can be tapped by the tax system.

Basically, there are three ways direct taxes are administered: (1) self-assessment, (2) withholding, and (3) administrative determination. The first of these is both the ideal and is often presented as the mainstay of modern tax system: in fact, it is the second that is really the mainstay of any direct tax system, modern or not. The major differences between taxation in developed and developing countries are, first, that more of the potential tax base in the former can readily be subject to withholding and, second, that the role of the administration in the former is primarily to verify the self-assessed returns of taxpayers while in the developing countries the role of the administration is primarily to determine what would be on such returns if they could be obtained.

These generalities may be illustrated in the case of Senegal by commenting briefly on the role of withholding and the forfait system. At present, the system of wage withholding seems to work about as well as can be expected with respect to larger employers. The main point that I think should be kept in any revision is to ensure that most employees continue to have no direct contact with the tax department, that is, that their obligations are definitively met by withholding. Clearly, this will be easier to justify and implement the closer the tax is to proportional and the fewer personal deductions, etc., exist.

So far as I am aware, however, little use appears to be made of other withholding in Senegal. To take a simple example, when firms make their annual report on wage withholding they are also supposed to (and sometimes do) submit information returns on payments of rentals and honoraria to professionals, etc. These are few things more useless than an information return to an administration that is not, and will not be for quite some time, in a position to make effective use of such information. Why not require companies actually to withhold tax (at the top personal income tax = company tax rate) on all payments for services to non-employees? Those who are thus withheld from would get a slip (like the 'bulletin individual' for employees) and could offset such withholding against their final tax liability. This provision could be enforced by allowing companies to deduct from their own tax base only payments on which withheld tax has been remitted to the Treasury.

Another obvious role for withholding, though one that would not have the same reinforcing enforcement mechanism, would be to require that the government itself to withhold tax on all such payments for services to non-employees. More boldly, the possibility of requiring some form of withholding - at some appropriately low rate (2%?) - on gross payments to contractors providing services might also be considered, at least so far as the government is concerned. I would not push this last idea further, however, because in effect such a tax is a sort of sales tax administered by purchases and gives rise to various problems whether applied just by government or - as was the case at one time in Indonesia - more widely.

The essence of a withholding system is to siphon off some approximation of the tax that is payable by recipients of income when that income passes through an organized entity with half-decent accounting such as the government, a large private firm, or - to mention another obvious example - a bank or other financial institution. This approach cannot be used on small firms with bad or unreliable records, on individual landlords, on professionals or others operating mainly in a cash economy. For such people, the only way to tax them directly is through administrative methods.

This is of course exactly what is now done in Senegal so far as such people are taxed at all. It is important, however, to distinguish very clearly between the forfait system as it appears to operate here - for which nothing good can be said - and the superficially similar 'presumptive' system that should, I believe, be applied instead. The essence of the forfait system, and its irremediable defect, is that it depends in effect on face-to-face negotiations between tax payers and tax officials. This situation is so fraught with obvious dangers for the revenue (as well as for fiscal justice) that I shall take it as read here and simply set out briefly the main outline of the 'presumptive' approach.

Basically, what is involved in this approach is to separate the determination of taxable income into two parts. First, a small group of experts appraises for each line of activity the relation between factors that may be objectively determined (e.g. size and location of premises, number of employees, years of experience (for profesionals), types of equipment used, etc.) and taxable income. As in the case of the forfait process (though with less reliance on 'self-assessed' turnover data), this procedure requires the estimation of (a) turnover, (b) gross profits, and, finally, (c) taxable income. The result is in effect a series of tables relating the 'objective' indicators to taxable income. Secondly, the tax official visits the premises, verifies and corrects the 'objective' indicators required, and then returns to the office and applies the 'income' factors shown in the tables. At no time is the taxable income discussed between official and tax payers, as is the essence of the present forfait system.

It is of course still possible for taxpayers to hide 'indicators' (e.g. allege they have only 1 employee when they really have 3) and for officials to collude in such obfuscation, but of course others can more readily verify what is done (or not done) that is the case at present. Moreover, although the basic procedure used to determine taxable income is fundamentally similar in principle to that used in forfait assessment, assembling all the relevant information and expertise in one place should result in a much more 'professional' comparative analysis than takes place at present as each inspector works in complete independence and more or less isolation. How well the presumptive system works depends (1) on how well the initial studies are carried out, (2) how well they are kept up to date, and (3) how well the resulting estimating factors are applied in practice. None of these matters is either easy or automatic to ensure. Nonetheless, experience in Korea, Thailand and elsewhere suggests strongly that a well-structured presumptive system can be designed and implemented effectively in developing countries - and, however, that there is really no other way to extend the reach of the tax system into the cash economy.

4462P

Appendix 6

DIRECT TAX REFORM AND SOCIAL SECURITY

INTRODUCTION

In considering the reform of the direct tax system in any country, it is important to analyze carefully the many connections between the social security system and the tax system. Although time precluded my pursuing this line of inquiry in Senegal, I would hope that subsequent investigations will be able to provide answers to at least some of the outstanding questions noted in this brief memorandum. Where the limited information available to me permits, I shall try to be as specific as possible, but on the whole the intent of this note is more to call attention to an unduly neglected area than to set out exactly what ought to be done with respect to the points mentioned here.

LEGAL CONNECTIONS

Taxation and social security are linked in at least three important and distinct, ways. The first connection, and in some ways the one of most immediate concern with respect to the present project, is the legal relationship between direct taxes and social security. In particular, it is important to understand clearly the tax treatment of (1) contributions to social security and (2) payments by social security. [N.B. Since I have not seen a clear description of the Senegalese social security system, I am not entirely sure what it encompasses but there appear to be at least three relevant agencies - FNR (Fonds National de Retraites), CSS (Caisse de Sécurité Sociale), and IPRES (Institut de Prévoyance retraite du Sénégal). There may also be private pension and insurance funds with respect to which somewhat similar issues arise.]

The descriptive information required includes the following:

1) The precise definition of the base to which the contribution rates for each type of levy applies e.g. are there any deductions from gross salary? Is there a minimum exemption? do contribution rates apply only up to a base ceiling (as e.g. in the US)? is the base the same for the employee and employer contributions? (in Senegal, there appear to be different bases at least in the public sector for FNR, CSS, IPRES and ITS).

2) The precise schedule of rates applied to these bases for both employees and employers: are they progressive? is there a ceiling?

3) The exact destination of the funds thus collected (e.g. is there a separate budgetary account? a completely different public sector entity? a private sector recipient?)

Appendix 6

DIRECT TAX REFORM AND SOCIAL SECURITY

INTRODUCTION

In considering the reform of the direct tax system in any country, it is important to analyze carefully the many connections between the social security system and the tax system. Although time precluded my pursuing this line of inquiry in Senegal, I would hope that subsequent investigations will be able to provide answers to at least some of the outstanding questions noted in this brief memorandum. Where the limited information available to me permits, I shall try to be as specific as possible, but on the whole the intent of this note is more to call attention to an unduly neglected area than to set out exactly what ought to be done with respect to the points mentioned here.

LEGAL CONNECTIONS

Taxation and social security are linked in at least three important and distinct, ways. The first connection, and in some ways the one of most immediate concern with respect to the present project, is the legal relationship between direct taxes and social security. In particular, it is important to understand clearly the tax treatment of (1) contributions to social security and (2) payments by social security. [N.B. Since I have not seen a clear description of the Senegalese social security system, I am not entirely sure what it encompasses but there appear to be at least three relevant agencies - FNR (Fonds National de Retraites), CSS (Caisse de Sécurité Sociale), and IPRES (Institut de Prévoyance retraite du Sénégal). There may also be private pension and insurance funds with respect to which somewhat similar issues arise.]

The descriptive information required includes the following:

1) The precise definition of the base to which the contribution rates for each type of levy applies e.g. are there any deductions from gross salary? Is there a minimum exemption? do contribution rates apply only up to a base ceiling (as e.g. in the US)? is the base the same for the employee and employer contributions? (in Senegal, there appear to be different bases at least in the public sector for FNR, CSS, IPRES and ITS).

2) The precise schedule of rates applied to these bases for both employees and employers: are they progressive? is there a ceiling?

3) The exact destination of the funds thus collected (e.g. is there a separate budgetary account? a completely different public sector entity? a private sector recipient?)

4) The tax treatment of the contributions i.e. are they deductible from the base for purposes of ITS? IGR? Other personal taxes? what is treatment of employer's contribution for purposes of BIC, etc? Is there a limit on the deductions, do they depend on actual amounts, or is there an established rate irrespective of actual payment? (It appears to be 7.5% for ITS purposes, but it is not wholly clear if system actually works this way for public employees).

5) The tax treatment of payments e.g. pensions (which appear to be treated like wages? - but are there any special deductions, etc.?), family allowances (there appears to be one of CFAF 2,000 per month per child which is not taxable), any medical payments, etc.

Most of this information (e.g. items 1 to 3) should be available in (a) the laws establishing these organizations, (b) reports of ILO or US Social Security Administration, or (for items 4 and 5) (c) the CGI, plus information on how relevant provisions actually work.

ADMINISTRATIVE CONNECTIONS

Information on the legal structure of the Social Security System is thus necessary for full comprehension of the direct tax system (which, of course, in economic terms in any case encompasses compulsory social security levies). Even more important to the reform of the tax system, however, is a clear understanding of the administrative connections - or lack of them - between taxes and social security. As I have not been able to investigate this question at all in Senegal, I shall simply illustrate this position in very general terms here.

The bulk of government revenues in all countries comes from a small number of large entities, especially the public sector itself (taxes on wages, social security levies on employees) and a few large private firms (the same taxes plus sales taxes and profits taxes). Efficient administration should therefore concentrate in the first instance on ensuring that these entities comply fully with their fiscal obligations. To do this properly, it is clearly best to reduce wasteful duplication of administrative effort while utilizing to the full the cross-checking and verification opportunities afforded by the different levies. (The same principle of course applies to smaller entities, where questions of horizontal equity and competition also arise, but in Senegal most of these are on a forfait basis, which raises other questions, so the present comment focuses on the larger firms which are presumably on an accounting basis). Few tax administrations perform this task very well even with respect to taxes under their own control such as income and sales taxes; even fewer do so when it comes to relating taxes and social security.

In most countries - and Senegal appears to be no exception - social security registers and tax registers (whether of employees or employers) differ in many respects e.g. firms (and employees) may have different

registration numbers, they may be registered following a different procedure (e.g. perhaps, as seems to be the case in Senegal, establishment basis for social security and an enterprise basis for tax), the files are usually maintained completely separately, and no cross-checking is done by either agency. It is unusual for the tax agency to receive any information from Social Security e.g. of new registrants, address and name changes, wages reported, or whatever. Yet such information could clearly be extremely useful, even essential, in ensuring that the tax status of at least the larger firms is fully and accurately maintained as well as providing basic information for personal tax purposes. Certainly, fostering such interpublic sector data flows is a more promising avenue for improving tax administration than e.g. the geographic censuses (walking down a street and seeing who is operating where) that now seem to be the main source of information in Senegal on new and changed business circumstances.

ECONOMIC CONNECTIONS

The third connection between direct taxation and social security is economic. In Senegal, for example, both (most) direct taxes and social security contributions impinge primarily on wages in the modern sector. It is thus important in analyzing the impact of taxes on factor markets (employment in the modern sector, etc.) to take social security levies explicitly into account (except to the usually very limited extent one may assume these charges are offset by the benefits provided). Similarly, in analyzing the distributive effect of taxes on wage-earners at different levels, it is also important (subject to the same caveat) to take social security charges into account. Contributions to (e.g.) IPRES, like the ITS, constitute, so far as a worker is concerned, a reduction in his disposable income: both should be explicitly recognized in discussing either the economic effects or the equity of the fiscal system. And, finally, of course, it is impossible to understand the financial situation of the public sector in any country without explicit analysis of social security finance: its share in total revenues from the public, its contribution to expenditures in different functional areas, its overall macroeconomic effect, and - often the most important point - its long-run implications for the financial soundness of the public sector.

CONCLUSION

The point of this brief note has simply been to underline how important it is for many fiscal purposes to understand clearly exactly how the Social Security system functions in Senegal (or anywhere else). These are of course many other legitimate ways to analyse social security (e.g. in terms of its adequacy as an income support or health system), and I have said nothing about these matters here. Unfortunately, perhaps because of what may be called the 'mystique' of social security as something unique and separate, its importance in good fiscal analysis has generally been underplayed in Senegal, as in the United States. It is not clear, however, that Senegal can afford to follow the bad precedent of developed countries in thus neglecting the important fiscal aspects of social security. In particular, both the design and, especially, the administration of the direct tax system could be improved by more careful and explicit consideration of the manifold connections with the social security system.

A STATISTICAL NOTE

Some data have been obtained on the payroll tax (CFCE) which is levied on private sector payrolls, currently at rates of 3% on nationals and 6% on foreigners. In 1986, CFAF 3.2 billion, or 2.8% of payrolls, was withheld as CFCE, with one-third of the collections coming from foreigners. This tax constituted about 11% of all withheld payroll taxes in that year. This tax of course differs from social security contributions in that it is collected by the tax department and channelled into budgetary revenues: considered as a tax, however, it is identical in economic terms to a withheld wage income tax or a compulsory social security contribution.

4462P

I

R. M. Bird
Avril 1988
(révisé en mai 1988)

Statistiques sur la Fiscalité directe au Sénégal

Le présent document est le rapport final d'une brève mission au Sénégal effectuée à la demande de l'USAID/Sénégal au début de l'année. Les termes de référence de cette mission étaient de conseiller le groupe de travail sur la Réforme de la Fiscalité directe de la Direction des Impôts du Gouvernement du Sénégal, sur les méthodes et procédures propres à générer des statistiques fiscales utiles à partir des données existantes et sur les améliorations nécessaires aux besoins de l'analyse fiscale. Le rapport s'inspire aussi bien des informations obtenues au Sénégal que de mon expérience des problèmes similaires dans d'autres pays, pour proposer une approche au développement et à l'utilisation de statistiques sur la fiscalité directe. Ce rapport est complété par une longue Annexe basée en grande partie sur les versions révisées de mémorandums initialement préparés au Sénégal. (En plus des questions statistiques principalement étudiées, un certain nombre de points plus généraux, pertinents à la prochaine réforme fiscale, ont été aussi examinés au cours de ma visite, comme mentionné aux Annexes 5 et 6, mais n'ont pas été davantage discutés dans le présent rapport).

Bien qu'il reste beaucoup à faire pour améliorer les statistiques fiscales au Sénégal, une base étonnament suffisante pour la formulation d'une structure de fiscalité directe améliorée existe déjà ou peut être créée assez rapidement, si une décision est prise dans ce sens et si un minimum de ressources et d'efforts sont consacrés à cette tâche. Bien que les limites inévitables de temps et d'informations aient abouti à une description de ce qu'il faudrait faire en termes souvent plus généraux qu'ils devraient être idéalement, aussi bien la présente discussion générale que les commentaires beaucoup plus détaillés de l'Annexe devraient s'avérer néanmoins utiles aux autorités pour apporter les améliorations nécessaires à la collecte et à l'analyse des données statistiques sur le système de fiscalité directe.

239

Durant les quelque dix jours que j'ai passés à Dakar, un nombre substantiel d'interviews avec des responsables compétents a été mené: voir la liste des personnes interviewées à l'Annexe 1. De plus, une documentation considérable a été collectée et consultée aussi bien pendant la visite qu'avant et après, y compris certains documents obtenus récemment en réponse à des demandes faites lors de mon séjour à Dakar. J'exprime ma grande reconnaissance à tous ceux dont les noms sont cités à l'Annexe 1, pour leur coopération et en particulier à Assitan Thioune, de la Mission de l'USAID/Sénégal, pour son inestimable assistance pendant et après mon séjour bien que, bien entendu, je sois l'unique responsable de l'exploitation que j'ai faite des informations fournies.

Le rôle des statistiques fiscales

De bonnes statistiques fiscales sont essentielles dans tout pays pour deux buts très distincts. Premièrement, de telles informations sont essentielles à une gestion efficace de l'administration fiscale. Deuxièmement, les statistiques fiscales sont nécessaires pour formuler une politique fiscale solide et, en particulier, pour concevoir des réformes fiscales en toute connaissance de leurs effets probables.

En l'absence d'une connaissance claire et quantitative des caractéristiques des contribuables par exemple, il n'est pas possible d'affecter efficacement les rares ressources administratives. Un simple exemple de l'application de ce principe (comme illustré à l'Annexe 2) est le rôle prédominant d'un nombre relativement petit de grandes sociétés de Dakar, en tant que sources de recettes fiscales directes du Sénégal. Si les recettes constituent l'objet principal de la politique fiscale, comme c'est généralement le cas dans les pays en développement, il semblerait que les rares compétences administratives disponibles dans l'administration fiscale sénégalaise devraient, en premier lieu, être essentiellement concentrées sur ces grandes sociétés - ou même une petite infraction pourrait s'avérer extrêmement coûteuse en termes de recettes - plutôt que de les éparpiller sur une multitude de petits et moyens commerçants en grande partie réfractaires et

chez qui, même d'importantes infractions individuelles pourraient ne pas signifier grand chose en termes de recettes fiscales. Ainsi, la concentration de ces ressources sur les contribuables qui sont non seulement déjà intégrés dans le système fiscal mais constituent aussi son pilier n'est évidemment pas "juste", mais reflète effectivement la réalité des sources de recettes fiscales du Sénégal. Tout au moins, la disponibilité de ces informations sur les sources de recettes fiscales met en lumière les conséquences des choix politiques implicitement faits lorsque les ressources administratives sont affectées à une tâche plutôt qu'à une autre.

Un autre exemple où même l'investigation préliminaire faite en rapport avec le présent rapport indique qu'une reconsidération et, éventuellement, une réaffectation des ressources pourraient être indiquées, concerne les contribuables non salariés. Actuellement, non seulement il n'existe pas d'informations très bonnes sur ces contribuables (voir Annexes 2, 3 et 4 pour une discussion approfondie), mais il semble qu'il y ait un certain nombre d'anomalies et de tendances inquiétantes - par exemple une baisse du nombre de déclarations - ce qui requiert une investigation approfondie. Un problème fondamental dans ce domaine découle du système actuel de classement par les inspections et du défaut correspondant de gestion d'un fichier central sur la plupart des informations potentiellement utiles et censées incluses dans les déclarations d'impôts. En effet, il ne semble pas exagéré de dire, à l'heure actuelle, que la Direction des Impôts ne dispose d'aucune base pour apprécier et évaluer le travail des diverses inspections, encore moins de tenter de diriger leurs efforts dans des voies éventuellement plus productives.

A cet égard, il est possible que l'unique et la plus importante amélioration fiscale dont a besoin l'administration de la fiscalité directe au Sénégal - à défaut de modifier complètement l'actuelle structure du système - consiste à examiner soigneusement et systématiquement l'ensemble des déclarations existantes et à réviser et amplifier les informations limitées actuellement informatisées, sur le Rôle statistique en vue d'inclure certaines informations essentielles concernant l'assiette. D'autre part, si et quand le nouvel impôt "global" proposé est introduit, un important élément du nouveau

programme fiscal devrait être aussi bien une déclaration soigneusement conçu qu'un travail correspondant de conception pour la génération informatisée de meilleures informations statistiques. Si des mesures ne sont pas prises pour améliorer la base de données dans ces domaines, il semble improbable que la Direction des Impôts soit à l'avenir dans une bien meilleure situation que maintenant pour affecter rationnellement ses ressources du point de vue des recettes.

Tout à fait à part leur utilité potentielle dans l'affectation efficace des ressources administratives, de bonnes statistiques fiscales sont aussi, bien sûr, essentielles dans la formulation d'une bonne politique fiscale. En effet, il n'est guère possible de prescrire des changements dans la structure fiscale qui puissent améliorer les résultats de la politique si on ne comprend pas en détail comment le système actuel fonctionne réellement : d'où proviennent les recettes, qui paye les impôts, et à quels niveaux les changements sont les plus susceptibles de produire (ou de faire perdre) des recettes supplémentaires ou de modifier la répartition des charges fiscales. Bien entendu, les données ne peuvent fournir aucune réponse à elles seules. Mais, en l'absence d'informations quantitatives sûres sur les caractéristiques de l'assiette et des contribuables réels et potentiels, ceux qui sont chargés des décisions de politique fiscale n'ont guère d'éléments sur lesquels se fonder si ce n'est leur propre intuition qui est inévitablement basée sur la perception partielle (et souvent partiale) que leur expérience personnelle leur a donné de la réalité de la situation présente.

Un élément essentiel à la planification rationnelle d'une politique fiscale est donc une description quantitative aussi fiable et informative que possible du système existant. En l'absence de telles données, il n'est pas possible, en particulier, d'évaluer les effets probables des changements éventuels de politique sur la répartition des charges fiscales entre les secteurs économiques et les classes à revenus - et c'est, bien sûr, précisément la nécessité d'une telle évaluation des effets de la globalisation de l'impôt sur le revenu au Sénégal qui a motivé la présente étude.

Cependant, il est essentiel de comprendre que l'aspect statistique de la réforme fiscale n'est, en aucun sens, une question que l'on peut régler "d'une seule traite". L'actuelle tentative de réunir certaines données susceptibles d'aider à l'évaluation des effets possibles de la globalisation de l'impôt sur le revenu, peut être utile. Mais ce dont on a le plus besoin au Sénégal, comme dans de nombreux pays en développement, c'est d'institutionnaliser la collecte et l'analyse des données fiscales comme élément régulier et accepté du processus d'imposition. A l'heure actuelle (comme indiqué en détail aux Annexes 2, 3 et 4), il n'existe au Sénégal aucun service statistique central responsable de la collecte et de l'évaluation des données fiscales. Cette situation reflète en partie l'orientation cédulaire existante de l'impôt sur le revenu, particulièrement la nette séparation entre les systèmes d'évaluation des revenus salariaux et des revenus non-salariaux. Elle reflète en partie l'organisation (et le classement) géographiques des déclarations de revenus non salariaux. Elle reflète aussi, en partie, la séparation de l'établissement de l'assiette et du recouvrement des impôts, ce dernier étant du ressort du Trésor public.

Certaines de ces caractéristiques pourraient changer lorsque l'impôt sera plus unifié, mais d'autres (par exemple le rôle du Trésor) probablement pas. De tout façon, le moyen institutionnel le plus simple pour garantir la création et la gestion de la base de données statistiques nécessaire, serait de créer et de soutenir une nouvelle petite unité de données au Ministère des Finances, avec un effectif très réduit d'économistes et de fonctionnaires des impôts expérimentés. Une telle unité pourrait peut-être être chargée, en premier lieu, de concevoir les nouvelles feuilles d'impôt (et les feuilles de déclarations de données statistiques) qui seront dans tous les cas nécessaires, mais elle serait chargée, plus fondamentalement, de rassembler les données et de produire des rapports périodiques sur les caractéristiques de l'assiette pour les administrateurs fiscaux comme pour les décideurs fiscaux ainsi que d'autres tâches spéciales en matière d'analyse et de statistiques.

La tâche principale d'une telle unité économico-statistique, si unité il y a, serait de compiler et d'analyser les données qui seraient collectées en

premier lieu par l'administration fiscale (et le Trésor) dans le cadre de leurs opérations courantes. Par exemple, l'unité pourrait travailler avec la Direction des Impôts pour systématiser et améliorer le niveau actuellement faible de transmission des informations à partir des inspections, mais elle n'assumerait pas elle-même la responsabilité de la supervision et de la réception de ces rapports. En effet, en principe, la nouvelle unité proposée gagnerait peut-être à être située directement au niveau de l'administration fiscale afin de garantir que la production et la transmission des données statistiques deviennent des activités courantes intégrées à la routine administrative, produisant des avantages directs perceptibles pour les administrateurs. Mais étant donné l'importance qu'il y a à maintenir d'excellentes relations de travail avec des services comme la DTAI et le Trésor, il pourrait être nécessaire d'établir cette unité de statistiques à un niveau plus élevé au Ministère des Finances afin de réduire les risques de conflits inter-services.

Mais, quel que soit le service où elle pourrait être établie, les deux facteurs essentiels pour sa réussite sont: un soutien enthousiaste de la part des responsables aux niveaux les plus élevés de l'administration et la direction d'une personne capable. Les ressources requises, outre un bon directeur - de préférence un économiste ayant l'expérience de la Direction des Impôts - et en particulier, une excellente liaison et coopération de la part des organismes d'exploitation, devraient être minimales: par exemple, deux assistants compétents et un micro-ordinateur (avec les fournitures correspondantes en quantité suffisante telles que logiciels, disquettes et papier d'ordinateur). Les avantages à long terme de ce modeste investissement, en termes aussi bien de politique fiscale améliorée que d'une meilleure allocation des ressources administratives, devraient être considérables.

La première tâche de ce bureau pourrait être, comme nous l'avons déjà mentionné, de travailler en étroite collaboration avec la Direction des Impôts à la conception des nouvelles feuilles d'impôt et, avec la DTAI, à l'élaboration du plan d'accompagnement nécessaire à la génération des données informatiques. Ensuite, sa principale tâche ordinaire serait de produire des

rapports périodiques pour les administrateurs comme pour les décideurs sur l'évolution des caractéristiques de l'assiette. Pour les premiers, par exemple, ces rapports pourraient mettre en lumière et suggérer des réaffectations éventuelles de ressources administratives dans des domaines difficiles; pour les derniers, ils pourraient être un précieux moyen de contrôler certains aspects de l'activité du secteur plus organisé de l'économie. Ainsi, le nouveau bureau pourrait et devrait jouer un rôle important dans la génération d'idées et d'informations en rapport avec d'éventuels changements administratifs et de politiques.

De nombreuses autres choses utiles pourraient être réalisées grâce à cette politique fiscale à orientation quantitative et au bureau statistique, s'il pouvait être créé. Un exemple important au Sénégal concerne maintenant le meilleur moyen de toucher cette catégorie de commerçants et autres individus prétendument "difficile à atteindre", qui ont sans doute des revenus substantiels mais qui pour la plupart échappent au système fiscal courant. L'élaboration appropriée de systèmes fiscaux "basés sur la présomption" pour toucher de tels groupes (voir Annexe 5) pourrait bien constituer une tâche importante pour un petit bureau économico-statistique tel que celui proposé.

Un autre exemple serait l'établissement du profil statistique de l'assiette étroite mais importante constituée par les sociétés.

En résumé, ce qu'il faut essentiellement retenir de cette section peut être brièvement énoncé comme suit:

- De meilleures statistiques fiscales sont nécessaires aussi bien pour formuler une bonne politique fiscale que pour améliorer l'administration fiscale.

- De telles données doivent être générées dans le cadre des opérations administratives courantes. Ceci requiert une soigneuse conception des feuilles de déclaration d'impôts ainsi que l'établissement d'un système informatisé simple pour exploiter les données tirées de ces déclarations.

- Le meilleur moyen d'atteindre ce but est probablement d'établir au niveau du Ministère des Finances une petite unité économico-statistique spécialisée.

- La première tâche de cette unité devrait être la mise en place du système de génération de données déjà mentionné. Ensuite, elle serait chargée aussi bien du suivi périodique de l'évolution des caractéristiques du système fiscal que, chose tout aussi importante, de la réalisation d'études spéciales du genre nécessaire pour intégrer dans le système fiscal le groupe des contribuables "difficiles à atteindre".

Statistiques fiscales et Réforme fiscale au Sénégal

L'état actuel des statistiques sur la fiscalité directe au Sénégal est décrit un peu en détail aux Annexes 2 et 3 alors que l'Annexe 4 passe brièvement en revue l'utilisation potentielle des données disponibles pour des études de simulation en rapport avec l'actuelle réforme fiscale. Je ne m'étendrai pas encore sur ces éléments mais me bornerai à résumer quelques unes des principales conclusions de la présente investigation préliminaire de la base de données statistiques existante. Le raisonnement à la base de ces conclusions ainsi que d'autres exemples des types d'informations que l'on peut obtenir de cette base de données figurent en Annexes.

Quoique nos informations ne soient ni satisfaisantes ni complètes à bien des égards, nous pouvons néanmoins tirer les conclusions suivantes au sujet de l'actuel système fiscal sénégalais.

- Les retenues sur salaires représentent l'essentiel des recettes d'impôts directs.

- Plus de 40% des retenues à la source proviennent des employés du secteur public.

- Les retenues à la source faites sur les salaires des employés expatriés représentent environ le tiers des recettes fiscales provenant du secteur privé.

- Les deux-tiers des recettes fiscales provenant du secteur privé sont fournis par les 100 sociétés les plus importantes de Dakar.

- L'impôt sur les traitements et salaires du secteur privé est, en moyenne, beaucoup plus élevé (18% en 1987) que sur ceux du secteur public (8%), reflétant ainsi la concentration des revenus dans le secteur public au niveau des tranches les plus faibles de revenus imposables.

- L'essentiel des recettes de l'IGR provient des retenues sur salaires.

- L'essentiel des recettes du BIC provient de quelques grandes sociétés, bien que la plupart des déclarations sur le BIC proviennent d'individus. Après les retenues sur salaires, l'impôt sur le BIC concernant les sociétés est la seule source significative de recettes d'impôts directs.

- Le nombre de déclarations sur les revenus non-salariaux semble avoir baissé dans ces dernières années.

- Le taux de l'IGR sur les revenus non-salariaux est, en moyenne, beaucoup plus élevé que celui de l'IGR sur les revenus salariaux

- La plupart des déclarations sur l'IRF font état de montants très faibles de revenus imposables.

En résumé, ces divers points donnent une idée du système sénégalais de fiscalité directe qui correspond presque exactement aux caractéristiques classiques d'un système cédulaire qui tente de compenser l'insuffisance fondamentale de l'établissement de l'assiette des revenus non salariaux en appliquant des taux plus élevés à la petite fraction de ce type de revenus imposés. De plus, la majeure partie des recettes actuelles d'impôts directs

247

provient des employés du secteur public et (aussi bien pour les retenues sur salaire que pour le BIC) de quelques grandes sociétés qui sont presque toutes à Dakar. Aucune restructuration de l'actuel système en impôt global unifié n'est susceptible d'affecter beaucoup ces caractéristiques fondamentales. Au Sénégal, les recettes d'impôts directs continueront à provenir des salaires et des bénéfices des grandes entreprises, quelle que soit la nouvelle législation fiscale. Ce qu'il faudrait pour obtenir plus de recettes des contribuables non salariés, c'est davantage une révision complète de l'actuel système administratif qu'une restructuration de la législation fiscale.

Cependant, ce qu'une telle restructuration pourrait bien effecter, c'est le montant et la répartition des recettes provenant des employeurs qui constituent le gros de l'assiette accessible. Comme décrit à l'Annexe 4, deux bases de données indiquant les salariés des secteurs public et privé par niveau de revenus et par dimension de famille ont été obtenues et des analyses préliminaires réalisées. Malheureusement, bien qu'il n'ait pas encore été possible jusqu'ici d'obtenir une base de données exploitable et contenant des informations sur les caractéristiques familiales des contribuables non-salariés (suivant les orientations discutées à l'Annexe 4), l'extrême importance des impôts sur salaire dans l'actuelle assiette rend cette imperfection moins grave qu'on pourrait le croire, du moins pour les besoins de la conception du barème des taux et exonérations familiales de l'impôt "global" prévu.

Sur la base des données salariales disponibles, des exercices de simulation peuvent être effectués pour déterminer le profil optimal des taux et exonérations de l'impôt global afin d'éviter les deux maux que sont la perte de recettes (du fait de l'extension injustifiée du système des "parts" à tous les revenus salariaux) ou l'augmentation excessive des impôts de groupes cruciaux de contribuables (par une restriction excessive du système des "parts"). De nombreuses autres approches à ce problème sont évidemment possibles en principe, comme d'autres consultants en ont amplement discuté dans des rapports antérieurs (tout comme dans l'Annexe 5 ci-dessous). Par exemple, une étude préliminaire préparée par Assitan Thioune pour l'USAID et

basée sur un petit groupe de contribuables du secteur privé pour lequel des données sont disponibles, indique qu'avec un abattement de 500.000 FCFA, les mêmes recettes qu'avec le système actuel seraient approximativement obtenues avec un taux d'impôt proportionnel de 17% et une déduction par personne à charge (jusqu'à 5) de 10.500 FCFA. Bien entendu, de tels résultats ne peuvent être généralisés aux contribuables du secteur public en général, encore moins au profil très différent des contribuables du secteur privé.

De nombreuses simulations et variations similaires sont bien entendu possibles avec les données de base disponibles, bien que le temps et les ressources ne nous permettent pas de poursuivre nos explorations sur ces lignes dans le présent rapport. Par contre, sur la base des données tabulaires disponibles, les conclusions préliminaires suivantes sont suggérées à propos de ce qui semble être la question critique sur la globalisation au Sénégal, à savoir la nécessité de modifier le système actuel des "parts" avant de l'étendre à la totalité de l'assiette des revenus salariaux.

Tout d'abord, l'assiette des revenus salariaux du secteur public se répartit comme indiqué au Tableau 1: 0,069% de l'assiette des revenus salariaux sont perçus par les employés de la catégorie des revenus les plus faibles indiqués - et comme indiqué au Tableau 1 de l'Annexe 4, 0,037% de l'ensemble des recettes fiscales prélevées sur les salaires du secteur public proviennent de cette même catégorie de contribuables aux revenus relativement faibles.

Comme l'indique le Tableau 2 de l'Annexe 4, moins de 1% de l'assiette va à ceux qui ont des revenus de moins de 250.000 FCFA: en effet, 55% vont à ceux qui ont des revenus de 3 millions FCFA ou plus. Bien entendu, à cet égard, on pourrait penser que l'échantillon du secteur privé, du fait de l'origine des intéressés, comprend une proportion excessivement élevée d'employés à hauts revenus (et probablement expatriés). La similarité du taux moyen de l'impôt que l'on peut calculer pour cet échantillon (18% en 1987: voir Annexe 4), et celui des contribuables du secteur privé dans l'ensemble (16% en 1986: voir Annexe 2) indique que l'échantillon peut quand même être représentatif.

Ce qu'il faudrait essentiellement pour poursuivre cette discussion, c'est la création d'une base de données unifiée des secteurs public et privé et la réalisation d'un ensemble d'exercices de simulation de politiques alternatives pour permettre d'évaluer et de choisir parmi les diverses combinaisons possibles de barèmes de taux et d'exonérations. La première partie de cette tâche requiert la clarification et la vérification des divers aspects des données, de même que l'"élargissement" de l'échantillon du secteur privé. La deuxième partie requiert la conception et la mise en oeuvre d'un programme informatique approprié (plus ou moins sur la ligne de ce qui avait été fait dans le rapport de 1986 de J. Aulagnier et coll., mais en exploitant les données réelles actuellement disponibles). Aucune de ces tâches ne devrait être particulièrement difficile en principe, bien qu'il ne soit possible d'entreprendre ni l'une ni l'autre dans le cadre du présent rapport. Enfin, bien qu'il apparaisse évidemment beaucoup moins nécessaire d'évaluer la réforme prévue, comme indiqué à l'Annexe 4, un effort supplémentaire devra être fait pour obtenir des informations sur les caractéristiques familiales des contribuables non-salariés assujettis à l'IGR, en vue d'un travail plus complet.

Conclusion

Le présent rapport (et ses Annexes) explore l'état actuel des informations statistiques sur les impôts directs au Sénégal, tire un certain nombre de conclusions pertinentes à la politique à partir des données disponibles - dont certaines proviennent en partie des travaux entrepris en rapport avec le présent rapport - trace les grandes lignes de ce qu'il faut faire pour exploiter ces données pour les besoins de la présente réforme fiscale, et émet quelques idées pour le développement et la gestion à plus long terme de la base de données statistiques en vue d'une formulation adéquate de la politique fiscale et d'une administration fiscale rationnelle. En résumé, les principales conclusions sont les suivantes:

- Des informations tout à fait satisfaisantes sont disponibles sur l'importante assiette des salaires.

- Les informations sur les revenus non salariaux sont beaucoup moins satisfaisantes, reflétant en grande partie l'extrême décentralisation du système d'établissement de l'assiette et l'insuffisante informatisation des données disponibles sur les déclarations d'impôts.

- Les aspects importants de toute réforme de législation fiscale sont ceux qui touchent les salariés et les grandes sociétés. Aucun impact significatif ne peut être escompté sur les autres contribuables si des changements administratifs importants ne sont pas apportés.

- Les bases de données existantes sur les salaires des secteurs public et privé devraient idéalement être combinées et (bien que ceci soit moins important) davantage d'informations obtenues sur la situation familiale des contribuables non salariés avant de procéder aux exercices de simulation des effets sur la distribution et les recettes des combinaisons de taux et exonérations alternatifs.

- A plus long terme, le moyen le plus important pour améliorer les statistiques fiscales au Sénégal est d'établir une petite unité spéciale qui se chargerait essentiellement de cette tâche. Un moyen approprié de lancer cette unité serait de lui confier la tâche de la conception des nouvelles feuilles d'impôt (et celle du plan d'informatisation correspondant) qui doit faire partie de toute démarche allant dans le sens d'un impôt sur le revenu plus unifié.

Enfin, bien que cette tâche ne fasse pas partie de mes termes de référence, l'examen du système sénégalais d'impôt sur le revenu entrepris dans le cadre du présent rapport m'a amené à faire un certain nombre de suggestions plus substantielles concernant des orientations possibles de la réforme de l'impôt direct, comme mentionné en particulier à l'Annexe 5.

4966P

Agence des Etats-Unis pour le Développement International
USAID/Sénégal

J

NOTE COMPLEMENTAIRE SUR LES SIMULATIONS EFFECTUEES EN VUE DE LA DETERMINATION D'UN BAREME DE L'IMPOT UNIQUE SUR LE REVENU DES PERSONNES PHYSIQUES

Assitan Thioune

PRM/EA:mc
USAID/Senegal
Dakar
3 Août 1988
5203P

252

NOTE COMPLEMENTAIRE SUR LES SIMULATIONS EFFECTUEES EN VUE DE LA DETERMINATION D'UN BAREME DE L'IMPOT UNIQUE SUR LE REVENU DES PERSONNES PHYSIQUES

I. Introduction

La présente note tente d'intégrer les conclusions de la rencontre qui eut lieu le 16 mai 1988 entre les représentants de la Direction Générale des Impôts et des Domaines (Mr. Ousmane Ndiaye, Directeur Général et son collaborateur Mr. Moustapha Diop) et ceux de l'USAID (Harold Lubell, Chef du Bureau du programme, Oliver Oldman, expert fiscal international et Assitan Thioune, économiste). Les discussions ont été axées sur le document préparé par l'USAID/Sénégal qui propose un barème possible pour l'impôt unique sur le revenu des salariés.

Mr. Ndiaye a suggéré de refaire les simulations avec un montant de déduction par personne à charge plus élevé que celui retenu dans le premier document (5.500 FCFA), même si cela devait entraîner une légère perte de recettes pour le Trésor National. L'autre proposition faite par le Directeur Général était de ne pas inclure la Taxe Représentative de l'Impôt du Minimum Fiscal (TRIMF) dans le barème de l'impôt unique. Dans la mesure où ledit impôt est collecté au profit des communautés et non du Trésor, l'on pourrait simplifier les calculs en maintenant cet impôt tel qu'il est actuellement.

Enfin, Mr. Ndiaye aurait souhaité avoir une idée de l'impact, du point de vue du rendement fiscal et sur la distribution des salaires, de l'application de l'impôt unique sous deux ou trois systèmes d'imposition. Ceci permettrait aux décideurs d'opter en faveur du système qui serait le mieux perçu politiquement et socialement et qui satisferait aux contraintes de rendement fiscal. Ainsi les idées suivantes ont été retenues : (1) refaire les simulations sous l'hypothèse d'un système de déduction base sur base; (2) estimer l'impact sur la distribution des salaires de l'application de l'impôt unique tout en maintenant l'actuel système de quotient familial. Cette dernière proposition est en cours d'analyse et fera l'objet d'un rapport ultérieur.

L'analyse qui suit comporte deux parties, chacune étant relative à un système d'imposition, à savoir l'imposition avec une déduction impôt sur impôt et celle avec le système de déduction dit base sur base. Chaque système est sous-tendu par une série d'hypothèses en accord avec les statistiques fiscales disponibles.

L'échantillon de contribuables sur lequel repose la présente analyse est le même que celui utilisé dans le rapport précédent, à savoir 68.904 salariés de la fonction publique et 3.465 du secteur privé. Les données ont été regroupées par tranches de revenu (250,000 FCFA), lesquelles sont identifiées par le salaire moyen, le nombre de contribuables et l'impôt payé (puisque nous nous intéressons aux salariés, il s'agit donc de l'ITS et de l'IGR, la TRIMF n'étant pas reprise dans nos calculs).

Les simulations ont été effectuées de manière à ce qu'une certaine population cible ne soit pas affectée significativement par la réforme. Cette population cible est différente d'un cas de simulation à un autre.

II. Imposition avec déduction impôt sur impôt : population cible avec 2,5 parts

Ceci correspond à un système d'imposition tel que la situation familiale du contribuable est prise en compte en déduisant du montant qui serait dû par le contribuable au titre de l'impôt s'il n'avait pas de personnes à charge, une certaine somme par individu à charge. La somme à déduire peut être constante ou variable selon l'ordre des naissances des enfants. Toutefois, nous utilisons dans notre analyse une déduction constante.

1. Hypothèses

(a) Dans la mesure où la TRIMF, impôt supporté par le contribuable quel que soit son revenu et variant avec le nombre d'épouses, n'est plus incluse dans notre barème, nous pouvons facilement intégrer un abattement dans nos calculs. Celui-ci a été fixé à 500.000 FCFA.

(b) Le barème à taux progressif utilisé dans nos calculs est le suivant :

Tranches de salaires	Taux marginal par tranche (en pourcentage)
Inférieur ou égal à 500.000	0
500.001 à 750.000	3.8
750.001 à 1.250.000	15
1.250.001 à 3.000.000	26
3.000.001 à 5.500.000	28
5.500.001 à 12.250.000	35
12.250.001 et plus	38

(c) La situation familiale du contribuable est prise en compte en appliquant une déduction (impôt sur impôt) de 7.500 FCFA par personne à charge avec un maximum de 8 personnes à charge. Compte tenu de l'abattement relativement important (500.000 FCFA) et des taux marginaux faibles sur les deux premières tranches d'imposition, un contribuable dont le salaire est inférieur ou égal à 1.250.000 FCFA ne bénéficie pas de la déduction; autrement dit, sa situation familiale n'est pas prise en compte dans le calcul de l'impôt.

(d) Comme dans le rapport précédent, l'équivalence suivante a été établie entre l'actuel système de quotient familial et celui que nous proposons :

Système actuel: Nombre de parts	Système proposé: Nombre de personnes à charge
1	0
1,5	1
2	2
2,5	3
3	4
3,5	5
4	6
4,5	7
5	8

(e) Les simulations ont été effectuées de manière à ce qu'une certaine population cible ne soit pas affectée significativement par la réforme. Dans l'analyse qui suit nous retenons comme population cible les contribuables qui ont 2,5 parts comme quotient familial et dont le salaire est inférieur ou égal à 3.500.000 FCFA. Ce choix relève du souci de limiter les pertes de recettes fiscales. Cependant, pour permettre une comparaison avec le rapport précédent, nous présentons aussi, à l'Annexe A, les résultats de simulations et le barème adequat correspondant à une population cible avec 3,5 parts, soit l'équivalent de 5 personnes à charge.

(f) Le barème proposé au paragraphe II.1(b) ci-dessus pourrait s'appliquer à tous les contribuables, mais les pertes de recettes pour le Trésor National seraient très importantes. Ce barème est également trop avantageux pour les contribuables célibataires pour lesquels nous proposons d'appliquer le barème ci-dessous par souci de rendement fiscal.

Tranches de salaires	Taux marginal par tranche (en pourcentage)
Inférieur ou égal à 500.000	0
500.001 à 750.000	15
750.001 à 1.250.000	20
1.250.001 à 2.250.000	30
2.250.001 à 5.500.000	32
5.500.001 à 8.500.000	35
8.500.001 à 12.500.000	40
12.500.001 et plus	45

2. Analyse des résultats

Nous analysons ci-dessous les recettes de l'Etat dans les deux alternatives, à savoir un seul barème pour tous et un barème special pour les célibataires.

Le Tableau I présente les recettes fiscales par nombre de parts, calculées sur la base du barème actuel et des barèmes proposés (en provenance de 68.904 salariés de la fonction publique).

Le Tableau II présente les recettes fiscales par nombre de parts, calculées sur la base du barème actuel et des barèmes proposés (en provenance de 3.465 salariés du secteur privé).

L'analyse de ces résultats de simulation aboutit globalement aux mêmes conclusions que celles qui figurent dans le rapport précédent. En effet les contribuables qui ont un quotient familial relativement faible (de 1 à 2,5 parts) sont légèrement avantagés par les systèmes d'imposition que nous proposons. Notons que celui correspondant à un barème pour tous les contribuables est particulièrement généreux pour les célibataires (colonnes (3) des tableaux I et II). Par ailleurs une analyse plus fine, c'est-à-dire par tranche de revenu (avec une différence de 250.000 FCFA entre chaque tranche successive) et quotient familial, permet d'affirmer qu'environ 61% des salariés de la fonction publique et 66% de l'échantillon de salariés du secteur privé sont avantagés par le système proposé (colonne (5) des tableaux).

Du point de vue des pertes et gains éventuels pour le Trésor National, la distribution des salariés par quotient familial dans le secteur privé est telle que les deux barèmes proposés correspondent à un surplus de revenu fiscal. Par contre, l'application d'un même barème à tous les fonctionnaires, quel que soit leur quotient familial, engendrerait une perte de revenu pour l'Etat de l'ordre de 449 millions de FCFA; tandis qu'en appliquant un barème spécial aux célibataires l'on enregistrerait un surplus de 126,9 millions de FCFA par rapport aux recettes fiscales prélevées sur les fonctionnaires en 1987.

III. Imposition avec déduction base sur base : population cible avec 4 parts

Le système d'imposition avec déduction base sur base est tel que la prise en compte de la situation familiale du contribuable se traduit par une réduction de la base imposable d'une certaine somme par personne à charge. Comme pour la déduction impôt sur impôt, la somme à déduire peut être constante ou variable selon l'ordre des naissances des enfants à charge. Nous utilisons dans notre analyse une déduction constante.

1. Hypothèses

a) Pour chaque contribuable un abattement de 500.000 FCFA est effectué sur le revenu imposable.

b) Le barême à taux progressif cohérent avec ce système de déduction, satisfaisant aux contraintes de rendement fiscal sans modifier fondamentalement l'équilibre du système actuel, est le suivant :

Tranches de salaires	Taux marginal par tranche (en pourcentage)
Inférieur ou égal à 500.000	0
500.001 à 750.000	3,8
750.001 à 1.000.000	17,3
1.000.001 à 2.500.000	23,5
2.500.001 à 6.500.000	26
6.500.001 à 9.000.000	30
9.000.001 à 13.500.000	35
13.500.001 et plus	38

c) Le montant de la déduction (sur la base imposable) retenu dans nos calculs est de 35.000 FCFA par personne à charge. La déduction intervient pour un nombre maximum de 8 personnes (soit l'équivalent de 5 parts dans le système actuel de quotient familial). Notons également que d'une manière générale l'équivalence entre nombre de parts et personnes à charge est la même que celle décrite au paragraphe II.1(d) ci-dessus. Toutefois, les contribuables dont le revenu est inférieur ou égal à 1.000.000 FCFA ne bénéficient pas de déduction étant donné que l'abattement est très significatif par rapport au revenu brut imposable, et que le taux de l'impôt est très faible sur la première tranche du revenu imposé. En dépit du fait que la situation familiale de ces contribuables ne soit pas prise en compte, nous verrons que cette catégorie est avantagée globalement par le système proposé, quel que soit le nombre de parts.

d) Les simulations ont été effectuées de manière à ce que la population cible, correspondant aux contribuables qui ont un quotient familial égal à 4 (soit 6 personnes à charge) et dont le revenu est inférieur ou égal à 3.500.000 FCFA, ne soit pas affectée significativement par la réforme.

e) Les contribuables célibataires, à savoir ceux ayant un quotient familial égal à 1, ne bénéficient pas de déduction. Par conséquent, ils sont indifférents aux deux systèmes de déduction présentés. Toutefois, la remarque faite en ce qui concerne l'application d'un barème unique à tous les contribuables reste valable. Autrement dit, le barème correspondant à la déduction base sur base est aussi très avantageux pour les célibataires. Par conséquent, nous suggérons d'adopter pour les célibataires le barème présenté au paragraphe II.1(f), ceci en vue de limiter les pertes de recettes pour le Trésor Public et de ne pas trop perturber l'équilibre du système actuel.

2. Analyse des résultats

Il ressort des tableaux III et IV que l'application d'un barème à tous les contribuables engendrerait globalement une perte de recettes pour le Trésor Public d'environ 208 millions de FCFA en provenance des salariés de la fonction publique et de 13 millions de FCFA de l'échantillon de salariés du secteur privé. Comme ci-dessus, cette contrainte pourrait être surmontée en appliquant un barème spécial aux célibataires, ce qui engendrerait un léger surplus de recettes (234 millions en provenance des fonctionnaires et 9 millions des salariés du secteur privé).

L'autre élément intéressant qui ressort de cette analyse est le fait que l'on arrive à déterminer un barème adéquat avec une valeur "significative" de la déduction par personne à charge (35.000 FCFA au lieu de 7.500 FCFA dans le système de déduction impôt sur impôt). Par contre, les taux marginaux sur les premières tranches d'imposition du revenu sont plus élevés que dans le cas de la déduction impôt sur impôt. Ce sont ces taux légèrement plus élevés qui compensent l'effet d'une plus forte déduction par personne à charge. Notons qu'environ 68 % des salariés (tant du secteur public que du secteur privé) ont un revenu imposable inférieur ou égal à 1.500.000 FCFA.

Par ailleurs, une analyse des résultats de simulation par tranche de revenus et nombre de parts permet d'affirmer que 61,8 % des salariés de la fonction publique et 67,2 % de ceux du secteur privé seront avantagés par ce système d'imposition.

IV. Conclusions

Un système d'imposition, tel celui correspondant au deuxième cas du système de déduction base sur base, pourrait bien se substituer à celui en vigueur actuellement pour les salariés. Comme souligné dans le rapport précédent, la contrainte majeure avec les systèmes présentés jusqu'ici est qu'ils correspondent à un barème spécial pour les célibataires et à un autre pour les contribuables avec 1,5 part et plus.

Tous les barèmes proposés prévoient un abattement de 500.000 FCFA, quelle que soit la situation familiale du contribuable. En compensation de cet abattement, les taux marginaux d'imposition sont légèrement plus élevés que dans le rapport précédent, en dépit du fait que la TRIMF ne soit pas reprise dans les calculs. Par ailleurs, ces systèmes sont plus avantageux pour une large majorité de contribuables, tant du secteur privé que du secteur public. Le poids d'une telle réforme serait donc largement supporté par les contribuables à revenu relativement élevé, et partiellement par ceux ayant un quotient familial de l'ordre de 4, 4.5 et 5 parts. L'autre élément intéressant qui ressort de l'étude est le fait que le contribuable ayant des personnes à charge bénéficie de taux marginaux relativement faibles par rapport à ceux appliqués au célibataire. Autrement dit, la situation familiale n'est pas prise en compte uniquement à travers la déduction mais également par le biais de taux relativement avantageux.

En plus des avantages ci-dessus évoqués et communs aux deux systèmes d'imposition que nous proposons, celui correspondant à la déduction base sur base pourrait être mieux accueilli politiquement et socialement dans la mesure où il correspond à un montant de déduction plus élevé par personnes à charge. Il satisfait également aux contraintes de rendement fiscal tout en favorisant (par rapport au système actuel) 67 % de contribuables du secteur privé et 61,8 % de ceux de la fonction publique.

5203P

Tableau I : Imposition avec déduction impôt sur impôt,
population cible : contribuables avec 2.5 parts
comme quotient familial et un salaire inférieur ou égal à 3.500.000 CFAF

Recettes fiscales par nombre de parts,
en provenance de 68.904 salariés de la fonction publique

Nombre de parts	Barème actuel: Total (1)	Barème proposé: Total (2)	Différence (3)=(2)-(1)	% des contribuables (4)	% des contribuables avantagés (5)
1 (A)	1.898.188.690	1.130.585.134	- 767.603.556	24,0	24,0
(B)	1.898.188.690	1.706.677.175	- 191.511.515	24,0	24,0
1,5	942.708	764.385	- 178.323	0,0	0,0
2	1.491.795.590	1.306.894.055	- 184.901.535	21,0	21,0
2,5	560.756.942	541.475.182	- 19.281.760	7,4	4,0
3	646.106.788	682.687.486	+ 36.580.698	8,7	2,1
3,5	602.011.737	671.648.517	+ 69.636.780	8,0	1,9
4	505.302.767	575.821.184	+ 70.518.417	6,8	2,9
4,5	425.809.953	491.475.508	+ 65.665.555	5,5	1,4
5	1.557.744.435	1.838.194.701	+ 280.450.266	18,6	3,7
Total général					
(A)	7.688.659.610	7.239.546.152	- 449.113.458	100	61,0
(B)	7.688.659.610	7.815.638.193	+ 126.978.583	100	61,0

1/ Premier cas (A): Le même barème est appliqué à tous les contribuables.

Deuxième cas (B): Un barème spécial est appliqué aux contribuables qui ont une part et le même barème que dans le premier cas est

Tableau II : Imposition avec déduction impôt sur impôt,
population cible : contribuables avec 2.5 parts
comme quotient familial et un salaire inférieur ou égal à 3.500.000 CFAF

Recettes fiscales par nombre de parts,
en provenance de 3.465 salariés du secteur privé

Nombre de parts	Barème actuel: Total (1)	Barème proposé: Total (2)	Différence (3)=(2)-(1)	% des contribuables (4)	% des contribuables avantagés (5)
1 (A)	97.210.995	70.493.421	- 26.717.574	15,3	15.3
(B)	97.210.995	92.388.986	- 4.822.009	15,3	14,6
1,5	162.137.674	157.655.201	- 4.482.473	7,3	6,9
2	13.663.132	11.699.777	- 1.963.355	3,4	3,3
2,5	172.197.676	167.821.782	- 4.375.894	9,9	7,4
3	276.714.691	281.042.870	+ 4.328.179	11,7	7,5
3,5	166.746.348	178.554.395	+ 11.808.047	10,4	5,3
4	85.373.248	101.797.564	+ 16.424.316	9,3	5,0
4,5	64.934.870	75.637.056	+ 10.702.186	8,4	4,6
5	223.891.226	267.044.006	+ 43.152.780	24,3	11,9
Total général					
(A)	1.262.869.860	1.311.746.072	+ 48.876.212	100	67,2
(B)	1.262.869.860	1.333.641.637	+ 70.771.777	100	66,5

5203P

Tableau III: Imposition avec déduction base sur base, population cible : contribuables avec 2.5 parts comme quotient familial et un salaire inférieur ou égal à 3.500.000 CFAF

Recettes fiscales par nombre de parts, en provenance de 68.905 salariés de la fonction publique

Nombre de parts	Barème actuel: Total (1)	Barème proposé: Total (2)	Différence (3)=(2)-(1)	% des contribuables (4)	% des contribuables avantagés (5)
1 (A)	1.898.188.690	1.261.630.390	- 636.558.300	24,0	24,0
(B)	1.898.188.690	1.706.677.175	- 191.511.515	24,0	24,0
1,5	942.708	825.602	- 117.106	0,0	0,0
2	1.491.795.590	1.354.798.692	- 136.996.898	21,0	21,0
2,5	560.756.942	565.184.154	+ 4.427.212	7,4	2,2
3	646.106.788	702.597.686	+ 56.490.898	8,7	2,3
3,5	602.011.737	682.752.030	+ 80.740.293	8,0	2,0
4	505.302.767	584.658.028	+ 79.355.261	6,8	2,0
4,5	425.809.953	491.819.250	+ 66.009.297	5,5	2.3
5	1.557.744.435	1.836.293.745	+ 278.549.310	18,6	6,0
Total général					
(A)	7.688.659.610	7.480.559.577	- 208.100.033	100	61.8
(B)	7.688.659.610	7.925.606.362	+ 236.946.752	100	61,8

5203P

Tableau IV: Imposition avec déduction base sur base,
population cible : contribuables avec 2.5 parts
comme quotient familial et un salaire inférieur ou égal à 3.500.000 CFAF

Recettes fiscales par nombre de parts,
en provenance de 3.465 salariés du secteur privé

Nombre de parts	Barème actuel: Total (1)	Barème proposé: Total (2)	Différence (3)=(2)-(1)	% des contribuables (4)	% des contribuables avantagés (5)
1 (A)	97.210.995	70.307.428	- 26.903.567	15,3	15,3
(B)	97.210.995	92.388.986	- 4.822.009	15,3	15,3
1,5	162.137.674	151.567.879	- 10.569.795	7,3	6,1
2	13.663.132	11.923.044	- 1.740.088	3,4	3,4
2,5	172.197.676	161.058.387	- 11.139.289	9,9	9,9
3	276.714.691	269.002.045	- 7.712.646	11,7	6,3
3,5	166.746.348	167.499.952	+ 929.414	10,4	6,6
4	85.373.248	96.766.225	+ 11.392.977	9,3	6,2
4,5	64.934.870	71.138.101	+ 6.203.231	8,4	3,6
5	223.891.226	250.695.204	+ 26.803.978	24,3	9,8
Total général					
(A)	1.262.869.860	1.249.958.265	- 12.911.595	100	57,2
(B)	1.262.869.860	1.272.039.823	+ 9.169.963	100	57,2

Annex A

Imposition avec déduction impôt sur impôt population cible avec 3,5 parts

Nous présentons ci-dessous les résultats de nos simulations avec un barème adequat (sans le TRIMF) correspondant à une population cible avec 3,5 parts comme quotient familial, soit l'équivalent de 5 personnes à charge.

Le barème adopté pour une population cible avec 3,5 parts (l'équivalent de 5 personnes à charge) pour la simulation de l'imposition avec déduction impôt sur impôt est le suivant :

Tranches de salaires	Taux marginal par tranche (en pourcentage)
Salaire inférieur ou égal à 500.000	0
500.001 à 750.000	3
750.001 à 1.250.000	14
1.250.001 à 2.250.000	22
2.250.001 à 3.000.000	23
3.000.001 à 3.250.000	25
3.250.001 à 6.500.000	30
6.500.001 à 12.250.000	34
12.250.001 et plus	45

Les autres hypothèses sont :

- Abattement : 500.000 FCFA.
- Déduction par personne à charge : 6.500 FCFA,
- Le barème appliqué aux contribuables célibataires est le même que celui au paragraphe II.1(f) ci-dessus.

Les résultats des simulations sont présentés dans les tableaux A-1 et A-2.

Tableau A-1 : Imposition avec déduction impôt sur impôt,
population cible : contribuables avec 3.5 parts
comme quotient familial et un salaire inférieur ou égal à 3.500.000 CFAF

Recettes fiscales en provenance de salariés de la fonction publique

Nombre de parts	Barème actuel: Total (1)	Barème proposé: Total (2)	Différence (3) = (2) - (1)
1 (A)	1.898.188.690	1.000.040.676	- 898.148.014
(B)	1.898.188.690	1.706.677.175	- 191.511.515
1,5	942.708	670.172	- 272.536
2	1.491.795.590	1.112.319.950	- 379.475.640
2,5	560.756.942	478.793.696	- 81.963.246
3	646.106.788	603.491.744	- 42.615.044
3,5	602.011.737	594.351.428	- 7.660.309
4	505.302.767	509.159.828	+ 3.857.061
4,5	425.809.953	433.936.821	+ 8.126.868
5	1.557.744.435	1.622.493.210	+ 64.748.775
Total général			
(A)	7.688.659.610	6.355.257.525	- 1.333.402.085
(B)	7.688.659.610	7.061.894.024	- 626.765.586

5203P

Tableau A-2 : Imposition avec déduction impôt sur impôt, population cible : contribuables avec 3.5 parts comme quotient familial et un salaire inférieur ou égal à 3.500.000 CFAF

Recettes fiscales en provenance de salariés du secteur privé

Nombre de parts	Barème actuel: Total (1)	Barème proposé: Total (2)	Différence (3) = (2) - (1)
1 (A)	97.210.995	65.414.565	- 31.796.430
(B)	97.210.995	92.388.986	- 4.822.009
1,5	162.137.674	159.894.762	- 2.242.912
2	13.663.132	10.572.118	- 3.091.014
2,5	172.197.676	170.683.541	- 1.514.135
3	276.714.691	292.044.670	+ 15.329.979
3,5	166.746.348	175.752.336	+ 9.005.988
4	85.373.248	98.887.436	+ 13.514.188
4,5	64.934.870	70.996.892	+ 6.062.022
5	223.891.226	256.683.722	+ 32.792.496
Total général			
(A)	1.262.869.860	1.300.930.042	+ 38.060.182
(B)	1.262.869.860	1.327.904.463	+ 45.034.603

5203P