

GUIDE SUR LA SECURISATION DES RECETTES FISCALES EN PERIODE DE CRISE

Rédigé par :

M. Gérard CHAMBAS, Senior Fellow FERDI, Clermont-Ferrand (France)

M. Guy JOUAN, Inspecteur divisionnaire des Finances publiques, DGFIP (France)

M. Arnaud GAUDINOT, Inspecteur divisionnaire des Finances publiques (DGFIP, Pôle PNUD Dakar)

2018

En partenariat avec



FONDATION POUR LES ÉTUDES ET RECHERCHES
SUR LE DÉVELOPPEMENT INTERNATIONAL

AVERTISSEMENT

**TOUTE REPRODUCTION TOTALE
OU PARTIELLE DE CE GUIDE
EST SOUMISE À AUTORISATION DU CREDAF**

SOMMAIRE

AVERTISSEMENT.....	1
LISTE DES ENCADRÉS.....	3
LISTE DES TABLEAUX.....	3
REMERCIEMENTS.....	4
AVANT-PROPOS.....	5
LES MEMBRES DU GROUPE DE TRAVAIL.....	6
RÉSUMÉ.....	7
INTRODUCTION.....	9
1. IDENTIFIER LES RISQUES.....	11
1.1. Risques pour la sécurisation des recettes fiscales : identification et typologie.....	11
1.1.1. Risques exogènes à l'administration fiscale : typologie.....	12
1.1.2. Risques endogènes à l'administration fiscale : typologie	17
1.2. Conséquences de la réalisation des risques.....	20
1.2.1. Personnels de l'administration fiscale et contribuables face aux risques de crise.	20
1.2.2. Menaces relatives aux bâtiments et équipements de l'administration fiscale.....	21
1.2.3. Menaces relatives aux systèmes d'information.....	22
2. GÉRER LES RISQUES POUR SÉCURISER LES RECETTES.....	22
2.1. Prévention des risques : identification des priorités	22
2.1.1. Prévention prioritaire des risques de pertes des informations fiscales	22
2.1.2. Sécurisation prioritaire des recettes du service en charge des grandes entreprises	27
2.2. Organisation institutionnelle pour sécuriser les recettes	28
2.2.1. Cellule de politique fiscale et sécurisation des recettes	29
2.2.2. Création d'un Service de sécurisation des recettes.....	31
2.2.3. Création d'une Cellule de crise pour la sécurisation des recettes	36
2.3. Instruments de sécurisation des recettes fiscales.....	37
2.3.1. Établissement d'une cartographie des risques affectant les recettes fiscales	37
2.3.2. Elaboration d'une cartographie des processus de travail	41
2.3.3. Établissement de l'organigramme fonctionnel des services fiscaux	44
2.4. Définition des procédures et application des protocoles de sécurisation	46
2.5. Conceptualisation des « scenarii » de crise, construction de plans d'action.....	47
CONCLUSION.....	48
ANNEXES	50

LISTE DES ENCADRÉS

Encadré 1.1.	Effets des mouvements sociaux et du terrorisme sur le recouvrement des recettes fiscales	16
Encadré 1.2.	Conséquences de l'épidémie Ebola sur les recettes fiscales d'un pays membre du CREDAF	18
Encadré 1.3.	Mouvements sociaux internes à l'administration fiscale : cas d'un pays membre du CREDAF	20
Encadré 1.4.	Conséquences d'une panne informatique majeure dans un pays membre du CREDAF	22
Encadré 2.1.	Sécurisation des recettes à travers les téléprocédures	26
Encadré 2.2.	Protocole de sécurisation des données informatiques dans des pays membres du CREDAF	27
Encadré 2.3.	Sécurisation générale des données informatiques de l'État	28
Encadré 2.4.	Recouvrement des impôts dans un contexte de troubles civils en s'appuyant sur la Direction des Grandes Entreprises	30
Encadré 2.5.	Protocoles de sécurisation des groupes électrogènes et des équipements informatiques	35

LISTE DES TABLEAUX

Tableau 1	Matrice de cotation du risque	41
Tableau 2	Maquette d'analyse des risques d'une grève de différents services de l'administration fiscale : le cas du Sénégal	42
Tableau 3	Cartographie des processus de gestion des dépôts des déclarations fiscales	44
Tableau 4	Cartographie des processus pour effectuer la relance des défaillants TVA	45
Tableau 5	Schéma de l'organigramme fonctionnel d'un Service Impôt des Entreprises (SIE)	47
Tableau 6A1	Recettes fiscales des pays en développement : comparaisons internationales (% PIB)	52
Tableau 7A2	Maquette d'analyse risque (modèle)	53

REMERCIEMENTS

Le CREDAF adresse ses vifs remerciements aux dirigeants des administrations fiscales des pays membres de l'association qui ont bien voulu accueillir trois réunions du Groupe de travail, respectivement à Abidjan (avril 2017), Paris (décembre 2017) et Bujumbura (avril 2018). Il s'agit en l'occurrence de :

- M. Sié Abou OUATTARA, Directeur général des Impôts (Côte d'Ivoire) ;
- Mme Sylvie STUREL, Cheffe de la Mission de Coopération internationale (DGFIP) (France) ;
- M. Jean Berchmans NIYONZIMA, Commissaire des Taxes internes et des Recettes non fiscales de l'Office burundais des Recettes (Burundi).

Ces remerciements s'adressent aussi à l'ensemble de leurs collaborateurs, notamment les membres des comités d'organisation, qui n'ont pas ménagé leurs efforts.

Enfin, le CREDAF remercie chaleureusement les animateurs du groupe de travail et les experts qui, en dépit de leurs charges professionnelles, ont su constituer une véritable équipe aux compétences et expériences variées et qui ont démontré un engagement exceptionnel pour son élaboration et sa rédaction. Il remercie aussi très vivement plusieurs relecteurs anonymes pour leurs remarques pertinentes et leurs suggestions constructives.

Les animateurs :

- M. Gérard CHAMBAS, Senior Fellow, FERDI, Clermont-Ferrand (France)
- M. Arnaud GAUDINOT, Inspecteur divisionnaire des Finances publiques (DGFIP, Pôle PNUD Dakar)
- M. Guy JOUAN, Inspecteur divisionnaire des Finances publiques, DGFIP (France)

A travers MM. Gérard CHAMBAS et Arnaud GAUDINOT, le CREDAF remercie vivement la Fondation pour les Etudes et les Recherches sur le Développement international (FERDI) et le Pôle PNUD de Dakar, pour leur concours substantiel dans l'élaboration de ce guide.

Les experts :

- M. Sayouba SAWADOGO, Inspecteur des Impôts, DGI du Burkina Faso
- M. Paul NDEREYIMANA, Directeur des grands Contribuables à l'OBR du Burundi
- M. Jean-Paul MENGUELE, Chef de l'Inspection des Services des Impôts, DGI du Cameroun
- M. Frédéric NGOLELE, Chef de service de la Prévision et des statistiques, DGI CONGO
- M. Tionan Bamory SORO, Sous-directeur Coordination et Action en Recouvrement, DGI Côte d'Ivoire
- M. Mamoudou DIOP, Inspecteur des Impôts, DNI Guinée
- M. Adil TAYEB, Chef du Service Recette Centrale de l'Administration Fiscale, DGI Maroc
- M. Roger MBAMBU MUNOKI, Chef de la Division du Recouvrement, RD Congo
- M. Banta MANGASSOUBA, Chef du Bureau des Recettes et des Statistiques de la DR, DGID Sénégal
- M. Kokou Inyeza WONTGBE, Chef de la Division du Recouvrement, OTR Togo
- Mme Fetiha GHARBI, Chef de l'Unité du Contrôle national et des Enquêtes fiscales, DGI Tunisie

Le CREDAF adresse également des remerciements chaleureux à Mme Anne-Claire JARRY-BOUABID, Adjointe à la Cheffe de la Mission de Coopération internationale de la DGFIP (France) pour sa participation active aux travaux de Paris (décembre 2017) et sa précieuse contribution à l'élaboration de ce guide.

AVANT-PROPOS

Les administrations fiscales et offices de recettes doivent faire face à des risques divers, c'est-à-dire à la probabilité qu'un fait, un événement, entraînant des conséquences dommageables, se produise. Ainsi, ces entités gèrent de manière quotidienne des risques liés à l'incivisme fiscal (défaut d'immatriculation, fiscalisation des nouveaux immatriculés, défaillance déclarative ; déclarations sans paiement ; défaut de sincérité des déclarations ; non apurement des arriérés fiscaux, etc.) et mettent en place des stratégies de modernisation pour réduire ces risques.

Cependant, à côté de ces risques dont la gestion relève des tâches courantes des services fiscaux, d'autres catégories de risques, les « risques de crise », demeurent encore largement ignorés alors qu'ils sont susceptibles d'affecter profondément le fonctionnement et l'efficacité des administrations fiscales.

Il s'agit de risques de crise endogènes aux administrations fiscales (mouvements de grève du personnel, dysfonctionnements du système informatique, etc.) ou exogènes (chocs macroéconomiques, troubles civils, catastrophes naturelles, etc.) qui, lorsqu'ils se réalisent, peuvent entraîner des irrégularités dans les flux de recettes, une interruption des rentrées fiscales, de graves troubles sociaux, voire une déstabilisation des autorités gouvernementales.

Compte tenu de la gravité de ces conséquences, il est impératif d'intégrer l'analyse des « risques de crise » dans le pilotage des activités des administrations fiscales ou des offices de recettes des pays en développement : outre le financement du développement, les enjeux principaux des risques de crise concernent la stabilité politique, économique et sociale, ainsi que la préservation et/ou le renforcement de l'Etat de droit. Aussi, l'objectif du présent Guide est-il de mettre à la disposition des pays membres du CREDAF une démarche méthodologique opérationnelle pour sécuriser les recettes fiscales : il s'agit à l'avenir de gérer de manière aussi efficace que possible, les différentes catégories de risques de crise susceptibles d'affecter la régularité des recettes fiscales.

Déclinée en actions et instruments de sécurisation des recettes fiscales, la démarche définie dans le Guide vise à sécuriser les recettes fiscales : afin d'éviter les coûts découlant d'une action déterminée ex post au fil des événements, le Guide dégage les principes d'une stratégie opérationnelle à adapter au contexte spécifique de chaque pays pour réduire au minimum les coûts entraînés par la survenue des événements de crise.

L'élaboration du Guide a été rendue possible grâce à la mobilisation, d'une part, d'experts-animateurs fournis par la DGFIP (France), le Pôle PNUD de Dakar et la FERDI et, d'autre part, d'experts pays mis à la disposition du Groupe de Travail par un certain nombre de membres du CREDAF. Les travaux dudit groupe se sont déroulés autour des trois Ateliers organisés successivement à Abidjan (avril 2017), Paris (décembre 2017) et enfin, Bujumbura (avril 2018). A ces occasions, la DGI de Côte d'Ivoire, la DGFIP de la France et l'Office burundais des recettes (OBR) ont su réserver les meilleures conditions d'accueil aux participants et contribué aux travaux.

LES MEMBRES DU GROUPE DE TRAVAIL

Experts

M. Sayouba SAWADOGO (Burkina Faso)
M. Paul NDEREYIMANA (Burundi)
M. Jean-Paul MENGUELE (Cameroun)
M. Frédéric NGOLELE (Congo)
M. Tionan Bamory SORO (Côte d'Ivoire)
M. Mamoudou DIOP (Guinée)
M. Adil TAYEB (Maroc)
M. Roger MBAMBU MUNOKI (RD Congo)
M. Banta MANGASSOUBA (Sénégal)
M. Kokou Inyeza WONTOGBE (Togo)
Mme Fetiha GHARBI (Tunisie)

Animateurs

M. Gérard CHAMBAS (FERDI)
M. Arnaud GAUDINOT (Pôle PNUD de Dakar / DGFIP, France)
M. Guy JOUAN (DGFIP, France)

RÉSUMÉ

La plupart des pays en développement peinent à garantir la régularité de leurs flux de recettes fiscales, en raison de chocs importants (instabilité des prix des produits primaires notamment) qui affectent négativement leurs ressources budgétaires et, de façon subséquente, l'équilibre de leurs finances publiques. L'enjeu de la sécurisation des recettes fiscales est crucial, puisque leur chute brutale est susceptible de bloquer le financement des Etats, premiers employeurs et donneurs d'ordres des pays. De tels blocages peuvent favoriser l'apparition de troubles sociaux, voire déstabiliser les Etats.

La sécurisation des recettes requiert pour les administrations fiscales de pallier des risques qui leur sont exogènes comme des chocs macroéconomiques, des arbitrages budgétaires nationaux défavorables, des mouvements sociaux globaux, des troubles civils, des actes terroristes, des ruptures de télécommunications, des défaillances dans l'approvisionnement en énergie, des catastrophes naturelles (inondations, tremblements de terre, incendies), des crises sanitaires, ... A défaut d'être en mesure de prévenir ces événements de crise exogènes, l'administration fiscale doit, préalablement à leur survenue aléatoire, définir et mettre en œuvre une stratégie opérationnelle, aussi efficace que possible, visant à en réduire les conséquences et donc les coûts.

Les risques endogènes (conflits sociaux internes, pertes ou détournements de données, etc.) sur lesquels, contrairement aux risques exogènes, les administrations fiscales peuvent agir directement, relèvent à la fois d'une stratégie préventive définie ex ante et d'actions palliatives également prévues ex ante.

En raison de leur importance dans la mobilisation des recettes fiscales, deux objectifs prioritaires des stratégies de sécurisation ont été identifiés : ***préserver l'intégrité des données fiscales et sécuriser le fonctionnement des Directions des Grandes Entreprises, qui collectent généralement plus de 80 % des recettes fiscales internes.***

Devant ces enjeux cruciaux, les Etats doivent adapter leurs dispositifs institutionnels à travers trois structures : la Cellule de politique fiscale, le Service de sécurisation des recettes et la Cellule de crise.

La Cellule de politique fiscale a pour objectif de réunir les informations et analyses utiles pour que les autorités soient en mesure de conduire les réformes ou changements de politique fiscale nécessaires. A ce titre, la sécurisation des recettes fiscales doit constituer l'un de ses objectifs majeurs. La sécurisation des recettes a vocation à devenir une des grandes orientations de la Cellule de politique fiscale. Au plan opérationnel, un dispositif institutionnel dédié composé d'un Service de sécurisation des recettes fiscales (SSR) et d'une Cellule de crise est à créer dans chaque pays pour satisfaire l'objectif de sécurisation des recettes.

Le Service de sécurisation des recettes (SSR) implanté au sein de l'administration fiscale¹ (ou de l'Office des recettes), a pour mission de définir les dispositifs opérationnels de sécurisation. A cet effet, le Service de sécurisation des recettes doit identifier les risques, évaluer leur probabilité de

¹ Un service similaire serait à implanter au sein de l'administration des douanes

survenance (matrice des risques) et élaborer des stratégies palliatives. Les protocoles spécifiques à appliquer pour répondre à chaque catégorie de risques doivent figurer dans la matrice des risques dite « scénario de crise » ; les personnels concernés doivent en acquérir la maîtrise préalable tandis qu'un réseau de « référents » vise à faciliter la mise en œuvre au niveau des services opérationnels.

En cas de survenance d'un risque non cartographié, le Service de sécurisation doit inclure un protocole additionnel spécifique et aussi proposer des évolutions de l'organisation de l'administration fiscale ou de la législation. Dans le cadre d'un plan de communication, le Service de sécurisation des recettes fiscales doit informer les populations concernées des actions engagées pour répondre à la survenance d'un risque et faire connaître les nouvelles procédures en vigueur en réponse à la crise : par exemple, les contribuables doivent être informés de la mise en œuvre de modes alternatifs de paiement. Le contrôle de la mise en œuvre effective de l'ensemble des dispositifs et procédures relatives à la sécurisation des recettes relève dans un premier degré de la compétence du SSR.

En l'absence d'évènements de crise, des exercices de simulation périodiques doivent permettre au SSR de vérifier la disponibilité effective des moyens nécessaires à une prise en charge de tels évènements. Il s'agit à travers des exercices de confronter protocoles et procédures à la réalité du terrain et donc d'en évaluer la pertinence et le degré d'appropriation par les agents. En fonction des constats, un bilan des résultats doit être établi et les préconisations adaptées en conséquence.

La Cellule de crise dirigée par le Directeur Général des Impôts (ou le Commissaire Général de l'Office de Recettes) a pour objectif, lors de la survenue d'évènements de crise, de superviser l'application des mesures de sécurisation définies ex ante par le SSR en coordonnant leur intervention avec les responsables des différents services de l'Etat concernés. La Cellule de crise, qui n'est activée qu'en cas d'occurrence d'un évènement de crise, s'appuie sur les travaux du SSR.

Dans une dernière étape, les principes de construction et de mise en œuvre des principaux instruments de sécurisation des recettes fiscales (cartographie des risques et organigramme fonctionnel des services fiscaux) sont décrits de manière détaillée par le Guide et illustrés par des exemples concrets ; ces principes doivent cependant être adaptés au contexte spécifique de chaque pays.

INTRODUCTION

Les recettes fiscales jouent un rôle majeur dans le financement des États. Dans les pays africains comme dans les autres pays en développement, l'Etat demeure sans conteste le premier employeur à travers les salariés de la fonction publique et aussi, le premier donneur d'ordres à travers les commandes de marchés publics. Des irrégularités dans les flux de recettes fiscales, voire l'interruption de ces flux à la suite d'événements de crise sont donc susceptibles d'entraîner des conséquences économiques et sociales particulièrement graves.

Un manque de maîtrise des risques de crise relatifs à la mobilisation des recettes fiscales peut entraîner des difficultés financières pour l'Etat, mais aussi un blocage global de l'ensemble de l'économie à travers des défaillances en chaîne des opérateurs et des banques. Ce manque de maîtrise des risques de crise peut occasionner des troubles sociaux majeurs, voire une déstabilisation de l'Etat. Aussi, est-il justifié que, parmi les objectifs essentiels des administrations fiscales, figure une mobilisation aussi régulière que possible des recettes fiscales, objectif qui requiert leur sécurisation.

Le bon fonctionnement et l'efficacité des administrations fiscales, conditions essentielles de la régularité des recettes fiscales, peuvent être altérés par diverses menaces de crise.

1. Les chocs macroéconomiques, particulièrement fréquents dans les pays à économie primaire, affectent de manière périodique la collecte des recettes fiscales. Ils constituent une première catégorie de menaces : des comportements de démobilitation fiscale se produisent souvent dans les périodes de boom de produits primaires (produits agricoles ou produits miniers) en raison de l'augmentation brutale du volume de recettes non fiscales prélevées sur ces produits. Au contraire, en raison de la rigidité des comportements, il est difficile dans les périodes de forte baisse des recettes non fiscales de susciter, afin de rééquilibrer les finances publiques, une remobilisation des recettes fiscales surtout en période de conjoncture défavorable (cf. infra, § 1.1.1).
2. Une organisation administrative ou une législation fiscale inadaptées, une faiblesse des contrôles des contribuables et une maîtrise insuffisante des comportements des personnels des administrations fiscales amoindrissent le niveau des recettes fiscales et sont susceptibles d'en affecter la régularité.
3. Des « événements de crise » peuvent aussi compromettre le fonctionnement des administrations fiscales et donc entraîner instabilité et pertes de recettes fiscales. Les événements de crise, qui se produisent selon une périodicité et une intensité aléatoires, sont d'une grande diversité : mouvements sociaux de grande ampleur ne concernant pas directement l'administration fiscale mais qui sont susceptibles de l'affecter, mouvements sociaux internes aux administrations fiscales, troubles

civils, émeutes, terrorisme, agressions externes ou internes des systèmes d'information, défaillances de l'approvisionnement en électricité et dans l'accès aux télécommunications, tremblements de terre, ouragans, inondations, incendies,...

La gestion des chocs macroéconomiques, en raison de leur caractère exogène, échappe largement à la compétence des responsables des administrations fiscales. Il n'est donc pas étonnant que la réponse à ces chocs ne constitue pas un axe prioritaire de la stratégie des administrations fiscales et cela d'autant plus que l'occurrence de ces chocs est aléatoire. Leur gestion apparaît comme un objectif secondaire par rapport à l'objectif prioritaire d'accroître les recettes fiscales.

En l'absence de gestion des chocs de recettes par d'autres services de l'Etat, notamment par les services d'analyse du Ministère des Finances (Cellule de politique fiscale), les chocs macroéconomiques ne peuvent être ignorés par les administrations fiscales². Les conséquences des chocs macroéconomiques sont d'une telle ampleur pour la mobilisation des recettes fiscales qu'une prise en charge par l'administration fiscale est nécessaire dès lors que les services de l'Etat, qui devraient être concernés au premier chef ne s'investissent pas dans la gestion de ces chocs. A minima, l'administration fiscale doit réunir les informations et effectuer les analyses relatives aux effets des chocs macroéconomiques sur les recettes fiscales afin de fournir les éléments nécessaires aux prises de décision des autorités.

La deuxième catégorie de menaces (organisation administrative ou législations fiscales inadaptées, faiblesse dans la gestion des moyens matériels et humains, etc.) relève de l'administration courante de l'impôt et présente donc un caractère en grande partie endogène relativement à l'administration fiscale. Dans la plupart des pays en développement, des efforts considérables s'appuyant sur des analyses largement renouvelées ont été engagés depuis de nombreuses années pour améliorer la qualité et l'efficacité de l'organisation des administrations des impôts et des législations fiscales. Des résultats, certes inégaux selon les pays mais le plus souvent substantiels, ont été obtenus, notamment en ce qui concerne l'évolution du niveau des recettes fiscales. Au cours de ces dernières décennies, relativement au PIB, le montant des recettes fiscales a progressé de manière significative dans la plupart des pays en développement, particulièrement dans les pays du continent africain (tableau A 1 en annexe). Dans le cadre de la gestion courante des administrations fiscales, il est essentiel de prendre en charge ces menaces.

La troisième catégorie de menaces (« événements de crise »), de caractère à la fois aléatoire et exogène, est rarement prise en compte ex ante par les administrations fiscales.

² Compte tenu de l'objectif de la présente analyse, il est traité seulement du Service de Sécurisation des Recettes implanté dans l'administration fiscale ou dans l'Office des recettes. Dans ce qui suit, afin de simplifier, le terme « administration fiscale » inclut les Offices de Recettes.

Cette situation apparaît paradoxale en raison de la fréquence des événements de crise, de leur récurrence dans de nombreux pays et de l'ampleur de leurs conséquences pour les recettes fiscales et donc pour le financement des Etats. Les administrations des impôts des pays en développement, concentrées sur des objectifs de recettes à court terme, n'ont généralement pas retenu la gestion ex ante des risques entraînés par la survenance d'événements de crise comme un axe prioritaire de leur stratégie et, de ce fait, les ignorent largement. Lorsque des événements de crise se produisent, les responsables des administrations fiscales sont amenés à intervenir de manière palliative dans un cadre défini ex post, au fil des événements ; dans ces conditions, les administrations fiscales sont confrontées à des coûts particulièrement lourds.

Le présent Guide a pour objectif de dégager les principes opérationnels d'une stratégie cohérente à mettre en œuvre par les administrations fiscales pour assurer au moindre coût une sécurisation aussi efficace que possible des recettes fiscales lorsque des chocs macroéconomiques et des événements de crise affectant les recettes fiscales surviennent. L'objectif est de préserver les recettes fiscales vis-à-vis des chocs macroéconomiques, vis-à-vis des risques pesant sur les moyens et l'organisation des administrations fiscales et enfin vis-à-vis des différentes catégories de risques de crise. En adoptant une stratégie cohérente définie ex ante de gestion des différentes catégories de risques, il s'agit d'éviter ou au moins de réduire les coûts considérables occasionnés par une gestion improvisée au fil de l'eau.

Élaborer les instruments nécessaires à la mise en œuvre d'une stratégie de gestion des risques nécessite d'établir au préalable un diagnostic approfondi des chocs de recettes et des risques de crise auxquels sont confrontés les pays membres du CREDAF, ainsi que des conséquences de la réalisation de tels risques sur le recouvrement des recettes fiscales (partie 1.) ; il devient alors possible de dégager les principales caractéristiques de la stratégie à mettre en œuvre par les administrations fiscales³ pour sécuriser les recettes fiscales (partie 2.).

1. IDENTIFIER LES RISQUES

1.1. Risques pour la sécurisation des recettes fiscales : identification et typologie

Identifier les risques de crise susceptibles de compromettre la mobilisation des recettes fiscales et en établir une typologie constitue une étape préalable à toute démarche visant à mettre en œuvre des actions de prévention et de gestion de ces risques.

³ Une démarche similaire serait également à engager pour les administrations douanières qui collectent une part importante des recettes publiques.

Les risques sont identifiés à partir de l'expérience acquise sur un large échantillon de pays : les membres du Groupe de travail ont, à partir de l'expérience de leurs pays présentée notamment lors de l'Atelier d'Abidjan et postérieurement à cet atelier à travers des communications spécifiques, constitué un large échantillon de risques, notamment des risques liés à des événements de crise. A partir de cet échantillon complété par d'autres expériences, une typologie selon la nature des risques a été établie.

Les analyses présentées lors des différents ateliers ont permis de distinguer des risques largement exogènes vis-à-vis des administrations fiscales et des risques qui leur sont endogènes. Dans le cas des risques exogènes aux administrations fiscales (§ 1.1.1), à défaut de pouvoir agir directement ex ante, les administrations des impôts peuvent mettre en œuvre des stratégies palliatives. Pour les risques endogènes (§ 1.1.2), en raison de la caractéristique intrinsèque du risque, les administrations fiscales peuvent combiner stratégies préventives et palliatives.

1.1.1. Risques exogènes à l'administration fiscale : typologie

La plupart des pays en développement, tout particulièrement les pays du continent africain, subissent des chocs macroéconomiques importants à l'origine d'une forte instabilité des recettes publiques ; ces chocs sont exogènes vis-à-vis des administrations fiscales. De plus, la capacité de mobilisation des recettes fiscales des administrations est dépendante d'arbitrages budgétaires nationaux qui lui sont aussi largement exogènes. Enfin, les recettes fiscales sont susceptibles d'être affectées par divers événements exogènes (émeutes, troubles civils, incendies, tremblements de terre, événements climatiques extrêmes, terrorisme...).

Chocs macroéconomiques et recouvrement des recettes fiscales

Produits primaires, facteurs majeurs de vulnérabilité économiques des PED. Nombre de pays en développement, souvent caractérisés par une grande ouverture commerciale, dépendent fortement d'exportations de produits primaires agricoles comme la Côte d'Ivoire, de produits miniers ou pétroliers comme l'Algérie, le Congo, le Niger ou la République Démocratique du Congo, et parfois des deux catégories de produits agricoles et miniers comme le Burkina Faso ou le Mali avec le coton et les produits aurifères.

Étroite relation entre exportations de produits primaires et niveau des recettes fiscales. Les produits d'exportation sont porteurs de recettes fiscales traditionnelles et de recettes non fiscales (impôt sur le bénéfice, redevances diverses). Les produits d'exportation primaires peuvent être directement l'objet de prélèvements ; l'activité liée à ces produits peut aussi être porteuse de manière plus indirecte de recettes fiscales à travers la distribution de richesses qu'ils permettent.

Les booms des prix internationaux des produits primaires permettent de dégager des montants additionnels de recettes publiques parfois considérables. Une rapide progression des recettes publiques exogènes (le plus souvent des recettes non fiscales)

incite souvent les pays bénéficiaires à relâcher leur effort de mobilisation des recettes fiscales traditionnelles tandis que l'afflux de recettes publiques exogènes supplémentaires les incite à augmenter leurs dépenses publiques.

Lorsqu'un brutal retournement de tendance sur le marché des produits primaires intervient, les dépenses publiques, rigides à la baisse, demeurent à un niveau élevé tandis que les recettes publiques régressent rapidement en raison de la chute des recettes liées aux exportations de produits primaires et de la baisse des recettes fiscales traditionnelles dont la mobilisation a été négligée (phénomène de démobilitation fiscale pendant la période de boom). Il en résulte de graves déséquilibres budgétaires susceptibles d'entraîner un endettement public insoutenable. De profondes difficultés de trésorerie publique peuvent alors intervenir : assez fréquemment, ces difficultés empêchent l'Etat d'honorer ses engagements vis-à-vis des opérateurs privés, vis-à-vis de partenaires extérieurs (arriérés vis-à-vis des fournisseurs de l'Etat et parfois aussi, vis-à-vis de ses fonctionnaires (arriérés de salaires)).

Le risque majeur de l'accumulation d'arriérés publics est un enchaînement de difficultés : les opérateurs économiques, créanciers à travers la fourniture de marchés publics d'un Etat défaillant, rencontrent à leur tour des difficultés pour honorer leurs engagements vis-à-vis de leurs partenaires commerciaux et des banques (risque de blocage économique et financier) et aussi, pour s'acquitter des impôts dont ils sont redevables (risque de forte chute des recettes fiscales).

Le déséquilibre budgétaire consécutif à une gestion procyclique⁴ des finances publiques se combine fréquemment avec d'autres déséquilibres consécutifs à la survenue du syndrome hollandais (« *Dutch Disease* »⁵).

Arbitrages budgétaires exogènes préjudiciables à l'administration fiscale

Risque d'un manque de moyens des administrations fiscales. Les administrations fiscales, surtout en période de tensions sur les finances publiques, sont confrontées à des arbitrages budgétaires nationaux, parfois particulièrement sévères. De tels arbitrages

⁴ Une politique fiscale procyclique consiste à rechercher une augmentation des recettes fiscales en période de conjoncture défavorable et, au contraire, à réduire l'effort de mobilisation dans les périodes de conjoncture favorable. Des efforts de mobilisation fiscale dans une conjoncture déprimée tendent à aggraver encore la conjoncture déjà peu favorable tandis qu'une politique de démobilitation fiscale en phase de croissance soutenue tend à favoriser l'apparition de goulots d'étranglements et de phénomènes inflationnistes.

⁵ Le syndrome hollandais entraîné par les booms de produits primaires (miniers ou agricoles) est largement documenté dans une littérature scientifique déjà ancienne (voir notamment l'article pionnier de Corden W. M, J. P. Neary, *The Economic Journal*, 1982). Un boom de ressources a pour effet, dans un pays à économie ouverte, une appréciation du taux de change effectif réel et donc une perte de compétitivité des productions de biens échangeables. De plus, les booms de ressources primaires entraînent fréquemment des augmentations procycliques de dépenses publiques fréquemment combinées avec une démobilitation fiscale. Enfin, en raison des perturbations qu'ils entraînent, les chocs macroéconomiques sont fréquemment accompagnés d'autres événements de crise (par exemple, des mouvements sociaux, voire des troubles civils en raison du mécontentement de la population).

nationaux peuvent conduire à ne pas apporter aux administrations fiscales les moyens nécessaires à une gestion rationnelle des risques liés à des événements de crise, et cela d'autant plus qu'en raison de la prééminence générale de l'objectif de recettes à court terme, la gestion des risques constitue un objectif peu prioritaire, largement ignoré à la fois des autorités gouvernementales et des représentations parlementaires. Actuellement, des arbitrages conduisant à ne pas gérer ex ante les risques sont retenus au moins de manière implicite parce que la survenue du risque n'est pas certaine et aussi en raison d'une forte préférence pour le court terme ; la rotation excessivement rapide des cadres de certaines administrations fiscales aggrave encore leur tropisme pour l'objectif de recettes publiques à court terme.

Les arbitrages budgétaires nationaux peuvent donc conduire l'administration fiscale à ne pas disposer des moyens humains et matériels nécessaires à la sécurisation des recettes alors que la survenue du risque, lorsqu'elle se produit, est souvent à l'origine de coûts exorbitants : ainsi, par exemple, la perte d'informations fiscales, fréquemment constatée surtout dans les administrations les plus fragiles (cf. infra), compromet les efforts engagés par les administrations fiscales pour recouvrer efficacement les recettes. De plus, la perte d'informations, qui généralement ne passe pas inaperçue des contribuables notamment en raison de ses conséquences (demandes réitérées de renseignements déjà fournis par le contribuable) exerce un fort effet négatif sur la crédibilité des administrations fiscales concernées.

Autonomie des administrations fiscales et gestion des risques. Le manque d'autonomie de gestion, qui constitue une caractéristique fréquente de nombreuses administrations fiscales, aggrave la probabilité de sous-dimensionner les crédits en faveur de la réduction des risques : les décideurs, non directement impliqués dans la gestion au jour le jour de l'administration fiscale, tendent à sous-estimer l'intérêt d'une gestion des risques que les gestionnaires directs de l'administration.

Organisation inadaptée des administrations fiscales. Des obstacles exogènes, souvent de nature politique, ralentissent les progrès dans l'organisation des administrations fiscales. Ainsi, les autorités gouvernementales s'immiscent encore parfois dans le fonctionnement courant de l'administration fiscale, par exemple, dans les nominations des personnels, dans les processus de contrôle et de sanction ou encore dans les actions de recouvrement.

Parfois, à la suite de décisions de l'autorité centrale, le personnel de Direction et d'encadrement est en place pour des périodes excessivement brèves. La conséquence d'un taux de rotation trop rapide est la poursuite d'objectifs de recettes fiscales à très court terme : il devient alors très difficile pour l'administration fiscale de mettre en œuvre des stratégies cohérentes s'inscrivant dans un horizon de temps suffisant. Le contexte n'est alors pas propice à la définition et à la mise en œuvre d'une stratégie pour sécuriser les recettes fiscales vis-à-vis des risques de crise.

Evènements exogènes divers et recouvrement des recettes fiscales

Mouvements sociaux majeurs, troubles civils, terrorisme, effets négatifs sur le recouvrement des recettes fiscales. Nombre de pays sont affectés par des troubles politiques et sociaux récurrents (RDC, Togo, ...), par des évènements terroristes (Burkina Faso, Cameroun, Mali, Niger, ...) ou par des risques sécuritaires (Tchad, ...) qui perturbent les activités économiques et donc le recouvrement des recettes fiscales. De plus, ces troubles véhiculent fréquemment un rejet de l'Etat et donc du point de vue fiscal un refus de l'impôt à verser à des Etats contestés.

L'exemple d'un pays membre du CREDAF (encadré 1.1) met en évidence les difficultés pour le recouvrement des recettes fiscales engendrées par des mouvements sociaux et le terrorisme.

Encadré 1.1. Effets des mouvements sociaux et du terrorisme sur le recouvrement des recettes fiscales

Ces dernières années, l'administration fiscale d'un pays CREDAF est confrontée à des risques exogènes d'une grande diversité (mouvements sociaux, terrorisme, ...). Ces évènements l'ont incitée à prendre en compte les risques dans une démarche spécifique (encadré 2.2).

Mouvements sociaux. Ces dernières années, dans certaines régions, des mouvements sociaux ont entraîné un ralentissement de l'activité économique et ont donc réduit la capacité contributive des opérateurs économiques concernés ; l'acceptation de la charge fiscale et donc la volonté de satisfaire aux obligations fiscales vis-à-vis de l'Etat central a été amoindrie.

Terrorisme. Depuis plusieurs années, une guerre asymétrique oppose le pays CREDAF à des groupes terroristes dans la région septentrionale. L'insécurité exerce un fort impact négatif sur l'activité économique. Certains éleveurs ont perdu la quasi-totalité de leur cheptel.

L'activité d'un grand nombre de commerçants, dont les fournisseurs et/ou clients résident souvent dans des pays voisins également affectés par le terrorisme, est ralentie depuis de nombreuses années. Du fait de la guerre, les routes commerciales deviennent risquées et les coûts de transports ont été alourdis. Pour des raisons de sécurité, des opérateurs abandonnent leur activité et se réfugient dans des zones moins exposées ; de même, au fil de l'insécurité, les couloirs de circulation des marchandises évoluent, ce qui occasionne des coûts.

Ces évènements liés à l'insécurité affectent négativement les recettes fiscales. Cependant, en raison de la concentration des activités au niveau de la capitale économique, de la capitale politique et administrative et d'un système de collecte des recettes fiscales largement centré sur les entreprises les plus importantes, l'effet négatif des troubles sur le montant des recettes fiscales est limité. Néanmoins on ne dispose pas d'évaluation précise des pertes de recettes fiscales occasionnées.

Rupture des télécommunications, des liaisons internet et de l’approvisionnement en énergie. En raison de l’entretien souvent insuffisant des infrastructures, parfois de leur inadaptation et du manque d’investissement, le risque de rupture ou de pannes dans les télécommunications, dans les liaisons internet et l’approvisionnement en énergie des administrations fiscales est important alors que la préservation de l’intégrité des télécommunications, du réseau internet ou encore de l’approvisionnement en énergie est cruciale.

Une révolution numérique est en marche dans un grand nombre d’administrations fiscales de pays membres du CREDAF et tout dysfonctionnement dans les liaisons compromet la transmission des informations fiscales entre contribuables et administrations fiscales : il s’agit d’un risque majeur que les administrations fiscales doivent prendre en charge de manière prioritaire pour que leur modernisation ne conduise pas à une aggravation de leur vulnérabilité. Il est également important que l’intégrité des liaisons et télécommunications soit constamment préservée pour assurer la conservation des données fiscales.

Catastrophes naturelles : inondations, typhons, tremblements de terre, incendies, etc. Parmi les catastrophes naturelles ayant le plus affecté une administration fiscale, figure le tremblement de terre d’Haïti du 17 janvier 2010. Les administrations fiscales peuvent aussi être affectées par des événements plus courants mais cependant lourds de conséquences : canicules, inondations, ouragans, éruptions volcaniques, incendies accidentels ou volontaires. Dans certains pays, les rongeurs, par leurs destructions de câbles électriques ou de communication, constituent un risque majeur.

Crises sanitaires. Parmi les événements sanitaires les plus marquants de ces dernières années figure l’épidémie Ebola. Cette épidémie, qui a affecté divers pays africains, a été particulièrement grave dans certains pays et est toujours menaçante : un grand nombre de décès est survenu et les activités économiques ont été fortement perturbées dans un des pays membres du CREDAF (encadré 1.2).

Encadré 1.2 Conséquences de l'épidémie Ebola sur les recettes fiscales d'un pays membre du CREDAF

De mars 2014 à novembre 2015, un pays membre du CREDAF a subi une crise sanitaire provoquée par le virus Ebola. L'épidémie, à travers ses effets sur les échanges et les activités de services (transport aérien, hôtellerie, tourisme), a entraîné une chute des recettes fiscales d'environ 2 points de PIB.

L'ampleur de la baisse de recettes fiscales s'explique non seulement par le départ massif des travailleurs expatriés et des voyageurs d'affaires mais aussi par le ralentissement, voire l'arrêt des activités dans la plupart des secteurs. Beaucoup d'entreprises (Import/Export, transport, hôtellerie et tourisme) ont interrompu ou réduit très fortement leurs activités : ces établissements n'ont plus reversé les impôts retenus à la source sur leurs salariés tandis que la chute des bénéfices a entraîné une baisse des recettes de l'impôt sur les résultats. Cette baisse s'est prolongée lors de la reprise de l'activité en raison du décalage entre la formation du résultat et son imposition.

Les amortisseurs de la chute des recettes fiscales. Seules les banques, les assurances, quelques sociétés commerciales et les activités minières ont évité la fermeture et ont ainsi maintenu leur contribution aux recettes fiscales ; la taille importante de ces entreprises a permis d'atténuer l'ampleur de la chute des recettes fiscales. L'augmentation de 5 % du prix à la pompe des produits pétroliers en février 2014 et, à un bien moindre degré, la mise en place d'un service des moyennes entreprises ont aussi contribué à atténuer la baisse des recettes fiscales. En 2015, la retenue à la source de 50 % de TVA a été étendue aux établissements publics⁶, aux sociétés minières, pétrolières, téléphoniques ainsi qu'aux banques et assurances tandis que des taxes supplémentaires sur les télécommunications ont été mises en place comme palliatifs.

1.1.2. Risques endogènes à l'administration fiscale : typologie

Conflits sociaux internes à l'administration fiscale

Fréquence importante des conflits sociaux dans les administrations fiscales. Dans la plupart des administrations, les personnels sont représentés par des syndicats souvent influents. Un dialogue social nourri entre les syndicats et les Dirigeants des administrations des impôts permet d'éviter assez souvent les conflits sociaux majeurs avec des grèves paralysant pour des durées relativement longues les services ou portant des séquelles pour les relations sociales à venir.

⁶ L'efficacité des retenues à la source TVA est discutée : l'expérience de nombreux pays montre qu'après un effet favorable éphémère, la retenue à la source entraîne généralement à moyen terme une chute des recettes fiscales. Les inconvénients de cette pratique ont amené un pays membre du CREDAF à renoncer, à compter de 2013, à l'application de cette mesure afin d'éviter la formation d'arriérés par de nombreuses entités publiques habilitées à opérer la retenue à la source TVA et de l'accumulation de crédits de TVA compromettant la compétitivité des opérateurs fournissant ces entités. Le régime du précompte de TVA a été supprimé progressivement. Adoptée par souci d'efficacité et de neutralité de la taxe, cette suppression a commencé en janvier 2013, notamment avec l'abandon de son application aux livraisons de biens et prestations de services effectuées, d'une part, par des personnes physiques ou morales immatriculées au service en charge des grandes entreprises et, d'autre part, au profit des agences de l'Etat. Elle s'est ensuite poursuivie au niveau du service en charge des moyennes entreprises (à partir de janvier 2015), avant de s'achever avec les centres des services fiscaux secondaires (à compter de janvier 2017).

Cependant, ces dernières années, relativement rares sont les administrations fiscales qui n'ont pas connu de conflits importants, parfois récurrents : la probabilité de conflits sociaux majeurs est d'autant plus élevée que les réformes répétées dans l'organisation administrative et l'introduction des nouvelles technologies amènent des changements particulièrement rapides dans les conditions de travail. Ainsi, exemple parmi d'autres, avec l'informatisation et l'introduction des téléprocédures, l'importance des effectifs consacrés à certaines tâches peu qualifiées (saisie de données, encaissement physique) diminue de manière drastique les besoins en personnel d'exécution jusqu'ici très nombreux. Autre exemple, la priorité accordée aux services les plus porteurs de recettes (Direction des Grandes Entreprises) au détriment des Centres des Impôts est source de tensions récurrentes dans de nombreux pays.

Le conflit social récemment intervenu dans un des pays membre du CREDAF (encadré 1.3) met en évidence l'ampleur des conséquences possibles de mouvements sociaux internes à l'administration fiscale : les recettes fiscales ont fortement chuté.

Encadré 1.3 Mouvements sociaux internes à l'administration fiscale : cas d'un pays membre du CREDAF

En 2017, la Direction Générale des impôts d'un pays membre du CREDAF a connu un conflit social particulièrement dur : du 20 mars au 5 avril 2017, les agents des impôts ont observé un arrêt de travail pour réclamer de meilleures conditions de travail. Les piquets de grève ont empêché à la fois les personnels non-grévistes et les contribuables d'accéder aux locaux.

Ce conflit social a exercé un fort effet négatif sur les recettes fiscales. Ainsi, au titre du mois de mars 2017, sur une prévision de recettes de 50,8 milliards de FCFA, la DGI a recouvré seulement 22,9 milliards de FCFA, soit un taux de réalisation de 45,2%. A titre de comparaison, les taux de réalisation de la DGI pour les mois de mars 2015 et 2016 ont été respectivement de 111,5% et 100%.

Mesures adoptées par l'administration fiscale. Afin d'atténuer les effets de la grève sur la mobilisation des recettes fiscales, deux mesures ont été prises par l'administration. 1) Réquisition des agents indispensables pour assurer un service minimum, et 2), Invitation a été faite aux contribuables d'acquitter leurs impôts auprès des guichets des banques commerciales. Cependant, l'efficacité de ces mesures ponctuelles, notamment des mesures de réquisition mal acceptées, a été décevante.

Pertes de données internes à l'administration fiscale

Les pertes de données fiscales ont des origines diverses. Le terme de « pertes » exclut les actes intentionnels (cf. infra) ; il inclut les cas encore fréquents où les données fiscales ne sont pas disponibles faute d'un support fonctionnel, d'un classement adéquat ou par suite de négligences, de fausses manœuvres ou de relâchement dans la conservation des données. Il inclut aussi les cas où des procédures de mise en sécurité des données informatiques ne sont pas mises en œuvre, le plus souvent en raison d'un manque de respect des consignes.

Le manque de formation des personnels, l'obsolescence ou le mauvais état d'entretien des matériels informatiques, le non-respect des procédures d'habilitation sont encore fréquemment à l'origine de pertes des données fiscales particulièrement graves (encadré 1.4) ; les périodes de troubles sociaux internes aux administrations fiscales comme des troubles plus généraux affectant l'ensemble de la collectivité nationale sont aussi à l'origine d'un risque de pertes de données fiscales.

Utilisation des supports papiers : facteur d'insécurité des informations fiscales. Le recours persistant dans de nombreux pays à des supports papiers, parfois encore perçu comme une solution pour sécuriser les données fiscales, aggrave fortement les risques de pertes de données. Une première étape essentielle de la sécurisation est la numérisation systématique des données fiscales sur le système d'information intégré de l'administration fiscale. Tout stockage de données sur des supports papiers ou sur des supports informatiques différents du système d'information intégré, (utilisation d'ordinateur personnels encore observables dans certains pays) constitue un risque majeur pour la sécurisation des recettes fiscales.

Les pertes d'informations fiscales peuvent être consécutives à des défaillances dans la saisie des données (par exemple, déclarations de TVA non saisies), à la déperdition de données numérisées sur des systèmes informatiques parallèles et à la perte des supports papiers eux-mêmes. Le manque d'infrastructures de stockage numérique modernes apportant une sécurisation effective conduit à des pertes de données dirimantes pour l'administration de l'impôt. En ce qui concerne les informations sur support papier, l'inadéquation des infrastructures physiques (armoires, locaux adaptés) et aussi des négligences notamment au niveau de l'archivage et de la circulation des documents à l'intérieur des services fiscaux contribuent à la perte de données fiscales.

Encadré 1.4 Conséquences d'une panne informatique majeure dans un pays membre du CREDAF

Fréquence anormalement élevée des pannes informatiques. Nombre d'administrations fiscales de pays d'Afrique au Sud du Sahara sont encore affectées périodiquement par des pannes informatiques qui résultent de multiples facteurs : obsolescence et/ou sous capacité du matériel, manque d'entretien, interventions intempestives ou frauduleuses de personnels non autorisés ou insuffisamment qualifiés, ruptures brutales ou instabilité dans l'approvisionnement en électricité.

Exemple parmi d'autres, une Direction Nationale des Impôts d'un pays membre du CREDAF a connu une grave panne de son système informatique en 2015, qui a entraîné la perte définitive d'informations fiscales. La panne a bloqué le système de délivrance des quittances pendant plus de deux semaines et a occasionné une perte importante de données fiscales. Le Chef de Service Informatique est parvenu à récupérer les données contenues dans le serveur défaillant et les a sauvegardées à l'aide de disques durs externes. Cependant, les données relatives à la période du 21 mars au 9 juin 2015 (soit deux mois et demi) ont été définitivement perdues.

Les leçons doivent être tirées de l'expérience des pannes informatiques et un plan d'action doit être défini pour pallier à l'avenir les insuffisances constatées. Un nouveau serveur a été mis en service en juin 2015 et des leçons minimales ont été tirées des lacunes dans la sauvegarde des données : en plus des disques durs externes qui continuent à être utilisés, un back up permet d'enregistrer quotidiennement les données. Une démarche plus complète de sécurisation des données informatiques serait à engager.

Détournements de données internes à l'administration fiscale

Risques internes aux administrations. Les informations nécessaires pour assurer le recouvrement de recettes fiscales ou pour effectuer les contrôles (dossiers fiscaux, déclarations fiscales, dossiers établis à l'occasion de contrôles) peuvent être détournées au sein des administrations fiscales. Il peut s'agir de vol total ou partiel, voire de destructions de dossiers. Il peut aussi s'agir de modifications/ falsifications de données contenues dans les dossiers fiscaux. Ces détournements ou destructions de données fiscales ont le plus souvent des objectifs de fraude ; ils sont fréquemment accompagnés de corruption. Le développement actuel de la cybercriminalité aggrave considérablement ce risque insuffisamment pris en compte (cf. infra § 1.2.3).

1.2. Conséquences de la réalisation des risques

La réalisation des divers risques de crise affecte le recouvrement des recettes fiscales par les administrations financières à travers trois canaux principaux :

- La réalisation du risque peut affecter la disponibilité et l'efficacité du personnel et donc sa capacité à remplir ses missions ; la capacité des contribuables peut aussi être affectée ;
- Les bâtiments et équipements de l'administration fiscale sont susceptibles de ne pas être accessibles, d'être détériorés, voire détruits ;
- La disponibilité et la qualité des informations fiscales peuvent être altérées.

L'analyse de ces différents effets des risques de crise permet de renseigner avec la précision nécessaire la partie « impact » de la cartographie des risques dont la définition est exposée plus bas.

1.2.1. Personnels de l'administration fiscale et contribuables face aux risques de crise

Risques de crise et personnels de l'administration fiscale

Risques d'indisponibilité des personnels durant les périodes de crise. Des événements exogènes à l'administration fiscale (conflits sociaux, troubles civils, événements terroristes, inondations, tremblement de terre, crise sanitaire, ...) mais aussi des événements endogènes (conflits sociaux internes) peuvent empêcher les personnels des administrations fiscales de se rendre sur leur lieu de travail dans des conditions acceptables et/ou de remplir leurs missions habituelles.

Rôle crucial des Services en charge des grandes entreprises dans la sécurisation des recettes fiscales. En raison de la forte concentration du recouvrement des recettes au niveau des Services des grandes entreprises (souvent plus de 80% des recettes fiscales DGI sont recouvrées à ce niveau), il est essentiel de concentrer les efforts de sécurisation sur la continuité du fonctionnement de ces services. Ainsi, il est possible d'atténuer les conséquences d'évènements de crise sur les recettes fiscales, en adoptant un dispositif permettant auxdits services de disposer *a minima* des effectifs de personnels nécessaires à l'encaissement des recettes fiscales.

Risques de crise et contribuables. Pour des raisons similaires à celles décrites pour les personnels de l'administration fiscale, les contribuables peuvent être empêchés de se déplacer pour s'acquitter de leurs obligations fiscales. Cette situation est particulièrement dommageable en l'absence de téléprocédures : dans nombre de pays, les contribuables doivent encore se déplacer auprès des services fiscaux parfois pour obtenir les formulaires de déclaration, et encore plus souvent pour déposer leurs déclarations fiscales et effectuer leurs règlements.

1.2.2. Menaces relatives aux bâtiments et équipements de l'administration fiscale

Vulnérabilité des infrastructures des administrations fiscales vis-vis des catastrophes naturelles ; risques pour le personnel. Les bâtiments des administrations fiscales peuvent subir des dommages à la suite de catastrophes naturelles (inondations, typhons, tremblements de terre, ...). Dans le cas du tremblement de terre d'Haïti de janvier 2010, le bâtiment principal de la DGI a été totalement détruit et une grande partie des cadres de la Direction Générale retenus par une réunion a disparu dans la catastrophe.

Infrastructures des administrations fiscales : cibles emblématiques. En cas de troubles civils ou de conflits sociaux violents, les bâtiments et matériels des administrations fiscales et parfois leurs personnels constituent souvent une cible emblématique en tant que symbole de l'autorité de l'Etat. Le risque de pillages, de destruction des bâtiments et équipements et de violences vis-à-vis des personnels est alors élevé et, cela d'autant plus que les bâtiments logeant les administrations fiscales conçus pour l'accueil d'un large public sont souvent difficiles à sécuriser.

Or, en dépit de l'importance du risque, dans un grand nombre de pays, les protocoles ex ante pour sécuriser les locaux et pour préserver la sécurité des personnels ne sont pas disponibles et, quand ils sont disponibles, ne sont pas pleinement opérationnels : souvent encore, des dispositifs sont définis et mis en place par les responsables dans la hâte lorsque le risque de survenue d'un évènement de crise paraît imminent.

1.2.3. Menaces relatives aux systèmes d'information

Modernisation des systèmes de gestion des informations fiscales : les menaces traditionnelles. Des menaces traditionnelles peuvent endommager les informations fiscales, qu'il n'est pas exagéré de qualifier de « Trésor Numérique » tant il est crucial pour une gestion efficace de la fiscalité d'en préserver l'intégrité : sans informations de qualité, les administrations fiscales ne peuvent agir. Ces menaces vont de l'intrusion physique violente dans les locaux des administrations, à l'incendie volontaire, à des actions de sabotage internes et aussi à des pannes de gravité variable.

Modernisation des systèmes de gestion des informations fiscales : développement de cyber menaces. La menace de cyber-attaques portant dommage aux informations des administrations fiscales est encore relativement limitée au Sud du Sahara. Cependant, cette menace se développera certainement dans un proche avenir. Les systèmes de gestion d'informations fiscales sont de plus en plus ouverts aux relations avec les contribuables. Leur exposition à des cyber-agressions dans un but de chantage ou d'extorsion de fonds, voire de rivalités inter-Etats est donc croissante. Des actes terroristes ou de sabotages ne peuvent être exclus. Ces cyber-menaces pourront aboutir à la paralysie momentanée ou durable des services fiscaux. Les cyber-attaques sur les systèmes d'information peuvent se traduire par la destruction totale des fichiers fiscaux et aussi le vol de données sensibles à la fois pour l'administration fiscale et pour les contribuables.

2. GÉRER LES RISQUES POUR SÉCURISER LES RECETTES

La mobilisation des recettes fiscales peut être affectée, à travers des canaux de transmission variés, par une grande diversité de risques qui peuvent survenir avec des probabilités différentes. Pallier ces risques de manière à les prévenir ou en minimiser les conséquences nécessite d'adopter une stratégie dégageant les actions prioritaires, de mettre en place un dispositif institutionnel pertinent, et enfin de disposer d'une cartographie opérationnelle des risques, instrument essentiel pour les identifier et leur apporter une réponse appropriée.

2.1. Prévention des risques : identification des priorités

2.1.1. Prévention prioritaire des risques de pertes des informations fiscales

Les administrations fiscales modernes sont de plus en plus concentrées sur la gestion de fichiers d'informations dématérialisées. Pour mener à bien leurs missions (établissement de l'assiette, recouvrement, contrôle, ...) et pour piloter leurs différents services, elles doivent gérer de manière efficace les informations stockées dans leurs fichiers informatiques. Il est donc crucial d'accorder une attention particulière à la sécurisation des systèmes d'information.

Quels protocoles de sécurisation des données fiscales ? Chaque administration fiscale doit centraliser et sauvegarder sur un site unique, selon une périodicité quotidienne, les données provenant de ses différents sites. La sauvegarde périodique des données du site de centralisation via une liaison satellite (autonomie par rapport aux réseaux terrestres) est indispensable.

Sécurisation du lieu de centralisation des informations fiscales. Le lieu de centralisation des informations doit bénéficier d'un haut niveau de sécurité. Les personnels des centres en charge du traitement de l'information doivent être soigneusement sélectionnés, bien encadrés et bénéficier d'un statut attractif prenant en compte leurs sujétions. Sont à prévoir un statut indemnitaire déterminé en fonction des contraintes et de la rareté des compétences ainsi qu'un logement proche du lieu de travail. De même, une protection sanitaire spécifique (préventions, couverture vaccinale, ...) est à assurer. La coordination avec d'autres départements ministériels est nécessaire pour assurer la sécurisation de l'alimentation en énergie, des télécommunications et du site (bâtiments, équipements et personnels).

Généralisation des téléprocédures, facteur de sécurisation des recettes fiscales. La mise en œuvre de téléprocédures se développe actuellement à un rythme soutenu (par exemple, en Côte d'Ivoire, au Burkina Faso tandis qu'un pays comme le Maroc est déjà parvenu à généraliser les téléprocédures). Dans ces pays, en nombre rapidement croissant, le déplacement physique des contribuables pour s'acquitter de leurs obligations fiscales n'est désormais plus nécessaire.

Bien qu'à l'origine de nouveaux risques (cf. supra), le développement des téléprocédures constitue un instrument important de sécurisation des recettes en facilitant l'accomplissement de leurs obligations fiscales pour les contribuables. L'expérience d'un pays pionnier sur le continent africain (encadré 2.1) montre qu'un des instruments parmi les plus efficaces pour sécuriser les recettes fiscales vis-vis des troubles, notamment face aux entraves à la libre circulation des personnels ou des contribuables, est bien le développement des téléprocédures. En limitant au maximum l'intervention humaine et en privilégiant les actions automatisées, elles constituent une des voies parmi les plus efficaces pour renforcer la sécurisation des données fiscales sous réserve de bien sécuriser l'ensemble des personnels, des équipements et des sites permettant leur mise en œuvre.

Encadré 2.1 Sécurisation des recettes à travers les téléprocédures

Généralisation des téléprocédures dans un pays membre du CREDAF : passage à l'e-administration. Depuis 2017, les téléprocédures ont été généralisées avec la mise en place du système de téléservice « Simpl » permettant la télédéclaration ainsi que le télépaiement des principaux impôts (impôt sur les sociétés, impôt sur le revenu, TVA et droit de timbre).

Modernisation et sécurisation des recettes. Cette démarche, à travers la sécurisation et l'automatisation des transactions, a permis de réduire la vulnérabilité des circuits comptables tout en facilitant et sécurisant les démarches fiscales des entreprises. Les contribuables éligibles ou leurs représentants n'ont plus à se présenter physiquement aux guichets de l'administration fiscale : les services gestionnaires des télé-déclarations et des télépaiements permettent aux contribuables adhérents de s'acquitter de leurs obligations légales en matière d'impôts en déposant leurs déclarations et en télépayant à travers les établissements bancaires ayant signé des conventions de partenariat avec la DGI.

Adaptation des téléprocédures. Afin de diversifier l'éventail de moyens de paiement dématérialisés offerts, la DGI a mis en place un « paiement multi canal » dédié lui aussi au paiement dématérialisé des impôts et taxes au profit de l'Etat. Ce système mis en place en partenariat avec le réseau bancaire et les prestataires de services de paiement de proximité permet au contribuable de s'acquitter de ses impôts et taxes à travers des canaux variés (agences bancaires, sites *e-Banking* et *mobile Banking*, guichets automatiques « GAB », points de paiements des réseaux de prestataires de services de paiement, sites internet des réseaux de prestataires de services de paiement, paiements par carte bancaire, etc.). Afin de sécuriser l'ensemble des transactions, les contribuables doivent s'identifier auprès de la DGI, qui délivre des codes d'accès personnalisés.

Champ d'application des téléprocédures. Initialement prévue pour les entreprises dont le chiffre d'affaires était supérieur à un seuil plancher, la télédéclaration est aujourd'hui obligatoire pour toutes les entreprises. Le dépôt des déclarations fiscales des entreprises doit s'effectuer par voie électronique via le site web de la DGI sous le mode EFI ou EDI (Échange de Fichiers Informatisés ou Échange de Données Informatisées).

Ce dispositif, conjugué au caractère dématérialisé propre aux modes de télépaiement et multi canal, permet de garantir la continuité et la fluidité du recouvrement/mobilisation des recettes, indépendamment des mouvements sociaux internes aux administrations fiscales ou aux banques.

Extension géographique des téléprocédures. Dans un nombre rapidement croissant de pays d'Afrique subsaharienne, les téléprocédures permettent de soustraire le recouvrement de l'impôt aux entraves entraînées par les événements de crise sur les déplacements des contribuables. Ainsi, déjà dans deux pays côtiers, télédéclarations et télépaiements sont devenus quasi obligatoires pour les entreprises relevant de la DGE et ou des CME. Une extension rapide des téléprocédures est en cours.

Sécurisation des données fiscales : des modalités variées à adapter au contexte spécifique de chaque pays. Afin de sécuriser les systèmes de gestion des informations fiscales, certains pays adoptent une démarche interne aux administrations fiscales, encadré 2.2) tandis qu'un autre pays privilégie depuis longtemps une démarche au niveau national (encadré 2.3).

Encadré 2.2 Protocole de sécurisation des données informatiques dans des pays membres du CREDAF

Sécurisation des données fiscales : une priorité. La sécurisation des données est d'autant plus cruciale que l'ouverture croissante des systèmes d'information en direction des contribuables et des autres administrations est à l'origine de nouveaux risques. Une telle ouverture est un facteur de modernisation important à travers des fonctionnalités reposant sur un accès maîtrisé de tiers (contribuables, autres administrations) aux informations fiscales : ainsi, dans un pays côtier membre du CREDAF, les assujettis TVA peuvent suivre en ligne le traitement de leurs demandes de remboursement des crédits de TVA. Certains fonctionnaires des administrations fiscales sont habilités pour importer des informations notamment des Directions des Douanes, du Trésor, du Budget et aussi de la Banque centrale.

Sécurisation des données informatiques. La procédure de sécurisation des données informatiques a pour objectif la sauvegarde des bases de données pour prévenir les conséquences de la survenue d'évènements majeurs de crise : cette procédure concerne la base de données des serveurs Intel (Windows) et des serveurs P series (Unix).

Sauvegarde des données sur serveurs Intel. La sauvegarde des bases entières de données est effectuée deux fois par jour par le lancement des commandes sur le serveur dédié de la salle d'exploitation. L'externalisation des sauvegardes des serveurs Intel se fait sur bandes magnétiques DAT.

Sauvegarde des données sur serveurs P series. Afin de réduire les aléas liés à une intervention humaine, la sauvegarde deux fois par jour des données des serveurs P series est automatisée. Les scripts de sauvegarde se trouvent dans des répertoires créés en fonction de chaque base de données. Les bases complètes de données sont sauvegardées (export full database).

Externalisation des sauvegardes. L'externalisation des sauvegardes des bases des serveurs P series se fait sur bandes magnétiques TTO. Cette procédure est également automatisée. Des vérifications de réussite des sauvegardes sur le disque et de l'externalisation sur bande s'effectuent chaque jour. La DGI dispose d'un serveur de sauvegarde installé en dehors des locaux de la Direction Générale.

Sécurisation des données informatiques dans un autre pays membre du CREDAF. L'administration fiscale pour sécuriser ses données informatiques a retranché ses serveurs derrière des pare-feux, le serveur web étant le seul accessible au public à travers le numéro d'identifiant unique. La sauvegarde des données se fait quotidiennement dans des sites différents sur toute l'étendue du territoire national. Ainsi, les données d'un Centre des impôts situé dans une région donnée sont dès lors sauvegardées dans une autre région. Quant à la sauvegarde hors site DGI, elle s'effectue selon une périodicité hebdomadaire.

Encadré 2.3 Sécurisation générale des données informatiques de l'État

Sécuriser les systèmes d'information constitue, dans un autre pays retenu en référence, un enjeu national. L'Instruction Présidentielle n°003/PR relative à la politique de sécurité des systèmes d'information de l'État s'applique à tous les systèmes d'information sans exception des entités de l'Etat. Cette instruction fixe les principes et les règles à mettre en application pour assurer un niveau de sécurité optimal des systèmes d'information de l'Etat.

Sécurité physique des systèmes d'information. Il s'agit d'empêcher tout accès physique non autorisé, tout dommage ou intrusion portant sur l'information et les moyens de traitement de l'information de l'organisme. La mise en place d'une politique du bureau propre et de l'écran vide réduit les risques d'accès non autorisés. Coffres forts ou autres moyens de stockage sécurisés contribuent à la protection des informations contre les sinistres tels que les incendies, les tremblements de terre et les inondations ou explosions.

Sécurité logique des systèmes d'information. La sécurité logique, qui complète la sécurité physique, a pour objectif de protéger les systèmes d'information contre l'intrusion et d'assurer la confidentialité des données. La sécurité logique est composée de la sécurité des accès, des applicatifs et des échanges.

Sécurité des accès aux systèmes d'information. Il s'agit de mettre en œuvre une politique de la sécurité des accès basée sur les exigences métier et de sécurité de l'information. Chaque utilisateur a accès aux seules informations qui lui sont nécessaires pour accomplir ses tâches. Le contrôle d'accès doit aussi prendre en compte les applications système et les applications métiers.

Sécurité des échanges. L'objectif est d'assurer la sécurité des données échangées dans les réseaux de communication et aussi de se conformer aux recommandations de la Commission nationale de cryptologie pour le choix des algorithmes de chiffrement et de signature numérique.

Procédures de sécurité et responsabilités liées à l'exploitation

Procédures d'exploitation documentées et gestion des changements. L'objectif est une exploitation sécurisée des moyens de traitement de l'information. Les procédures d'exploitation doivent être documentées et à la disposition de tous les utilisateurs concernés. Les changements apportés à l'organisation, aux processus métier, aux systèmes et moyens de traitement de l'information, qui affectent la sécurité de l'information, doivent être autorisés et contrôlés. Lorsque des changements sont effectués, un journal d'audit doit être renseigné.

Séparation des environnements de développement, de tests et d'exploitation. Cette séparation permet de réduire les risques d'accès ou de changements non autorisés dans l'environnement en exploitation.

Protection contre les logiciels malveillants. Cette protection vise à protéger les informations et les moyens de traitement de l'information contre les logiciels malveillants.

Sauvegarde des informations. Elle s'effectue à travers des copies de données, de logiciels et d'images système, et des tests réguliers. La politique de sauvegarde repose sur les règles suivantes. 1) Les données des utilisateurs, les configurations, les fichiers système et les messages électroniques doivent être périodiquement sauvegardés dans des serveurs dédiés, sur site et/ou hors site ou dans des supports de stockage amovibles. 2) La fréquence de sauvegarde des informations doit être quotidienne pour les données sensibles ; hebdomadaire pour les autres données, pour les données du système et pour la configuration du système. Les sauvegardes doivent être régulières pour les informations stockées sur les serveurs centraux par l'administrateur-système. 3) Le stockage en ligne gratuit, offert par certains prestataires privés, est interdit. 4) Les données sensibles sauvegardées doivent être chiffrées selon les règles de la Commission nationale de cryptologie et stockées dans des locaux sécurisés. 5) Les supports de stockage des données sauvegardées doivent être étiquetés selon une convention standard. 6) Un test doit être effectué périodiquement pour vérifier l'intégrité des données sauvegardées. 7) Pour empêcher la perte des données archivées, à cause de l'obsolescence des moyens utilisés, celles-ci doivent être réécrites en utilisant les techniques modernes d'archivage.

Journalisation et surveillance. Des journaux d'événements enregistrant les activités de l'utilisateur, les exceptions, les défaillances et les événements liés à la sécurité de l'information doivent être tenus à jour.

Synchronisation des horloges. Synchroniser les horloges permet une référence temporelle unique.

2.1.2. Sécurisation prioritaire des recettes du service en charge des grandes entreprises

Dans les pays en développement, environ 80% des recettes fiscales recouvrées par l'administration fiscale proviennent généralement des grandes entreprises dont l'effectif de contribuables est réduit (généralement de 250 à 1000 entreprises). Pour sécuriser un socle de recettes tout en mobilisant un minimum de moyens humains et matériels, l'administration fiscale a avantage à accorder la priorité à la sécurisation du Service en charge des grandes entreprises (SGE), plus particulièrement des entreprises les plus importantes (encadré 2.4) : la concentration du potentiel de recettes est telle qu'il est même possible de mobiliser un socle minimal de recettes en concentrant les efforts à la fois sur un nombre réduit de grandes entreprises parmi les plus importantes du SGE et sur les impôts majeurs (impôts sur les bénéfices, TVA et droits d'accises). Naturellement, cette concentration des efforts de mobilisation des recettes fiscales sur un faible nombre d'entreprises (ensemble du portefeuille du SGE ou partie de ce portefeuille) doit être aussi brève que possible ; pour favoriser l'acceptation de l'impôt, il est en effet essentiel qu'un traitement similaire soit appliqué à l'ensemble des entreprises quelle que soit leur taille.

La sécurisation du service en charge des grandes entreprises est à organiser sur le même modèle que celui du Centre Informatique : il convient de s'assurer en priorité de la disponibilité des seuls personnels indispensables au fonctionnement de ce service en concentrant les efforts sur ceux impliqués dans le recouvrement des recettes.

Les téléprocédures, au moins pour les grandes entreprises, peuvent pallier le blocage partiel des locaux. Il est cependant nécessaire qu'un minimum de personnel du SGE, soit disponible pour assurer la continuité des services essentiels. De plus, l'hypothèse d'une défaillance des téléprocédures ne peut être exclue : l'utilisation par un grand nombre de contribuables des téléprocédures et la concentration d'une part importante du potentiel de recettes au niveau du SGE ne doit pas dispenser de la recherche de solutions alternatives susceptibles d'être opérationnelles en cas de défaillances de ces téléprocédures.

Encadré 2.4 Recouvrement des impôts dans un contexte de troubles civils en s'appuyant sur la Direction des Grandes Entreprises

Un des pays membres du CREDAF a connu une situation spécifique dans la mesure où la DGI a assuré, en complémentarité avec l'action des Douanes, pendant environ une décennie, la continuité du recouvrement de l'impôt dans un contexte de grave crise avec un épisode prolongé de partition du territoire.

Dispositif pour assurer la continuité du recouvrement des recettes fiscales. Pendant la période de graves troubles civils, la DGI est parvenue, non pas à éviter une baisse des recettes fiscales mais à assurer un financement minimal de l'Etat. Le recouvrement des recettes fiscales s'est effectué en zone gouvernementale tandis qu'une partie du pays échappait au recouvrement direct de l'administration des impôts.

En raison de la forte concentration du potentiel de recettes fiscales au niveau de la capitale économique, plus particulièrement au niveau de la Direction des grandes entreprises, la DGI est parvenue à éviter une chute marquée des recettes fiscales. De plus, les entreprises en zone occupée, dont les sièges, bureaux ou représentations étaient dans la capitale économique (zone gouvernementale), devaient acquitter leurs impôts auprès des recettes de rattachement de la DGI ; cette dernière disposition a fortement contribué à atténuer la chute des recettes.

Dispositif de recouvrement des recettes fiscales au paroxysme de la crise. Lorsque la crise a atteint son paroxysme, la DGI a pallié la fermeture de la BCEAO et des banques commerciales en encaissant les recettes fiscales directement sur des comptes ouverts au Trésor ; ainsi, est-elle encore parvenue à assurer la continuité du recouvrement.

Après le dénouement de la crise, la DGI a engagé des ressources financières importantes pour remettre en état dans des délais très courts de nombreux locaux saccagés. De même, bien qu'étant parvenue à sauvegarder l'essentiel des données fiscales, elle a dû restaurer l'intégrité de certains dossiers fiscaux.

2.2. Organisation institutionnelle pour sécuriser les recettes

Cellule de politique fiscale, Service de sécurisation des recettes et Cellule de crise sont nécessaires pour promouvoir la sécurisation des recettes fiscales. L'organisation institutionnelle à mettre en place pour sécuriser les recettes varie de manière sensible selon les caractéristiques propres à chaque pays membre du CREDAF ; aussi, les orientations proposées dans ce qui suit, ont-elles vocation à être adaptées au contexte spécifique de chaque pays. Cependant, en dépit de la diversité des modes d'organisation envisageables, la sécurisation des recettes fiscales repose sur trois institutions.

- ***La Cellule de politique fiscale*** doit inclure l'objectif de sécurisation des recettes parmi les objectifs de la politique fiscale. Compte tenu de sa compétence transversale, la Cellule de politique fiscale est le plus souvent rattachée au Ministre des Finances ou à son Cabinet. Elle a vocation à fournir aux autorités l'ensemble

des informations et analyses nécessaires à la définition des grandes orientations de la politique fiscale. Dans ce cadre, la sécurisation de l'ensemble des recettes fiscales constitue une composante importante de la politique fiscale. La sécurisation des recettes fiscales face aux risques de crise entre donc pleinement dans les missions des Cellules de politique fiscale.

- ***Le Service de sécurisation des recettes*** implanté au sein de l'administration fiscale (ou de l'Office des recettes) a pour mission de définir le dispositif opérationnel de sécurisation des recettes. La mission de ce Service directement rattaché au Directeur Général des Impôts (ou à son cabinet) est d'apporter une réponse opérationnelle aux grandes orientations explicitées par la Cellule de politique fiscale. Ce service doit aussi assurer la mise en œuvre opérationnelle du dispositif de sécurisation des recettes.
- ***La Cellule de crise*** dirigée par le Directeur Général des Impôts (ou le Commissaire Général de l'Office de Recettes) a pour objectif, lors de la survenue de l'évènement de crise, de superviser et de coordonner l'application des mesures de sécurisation des recettes définies ex ante par le Service de sécurisation des recettes. Un aspect important des missions de la Cellule de crise est d'assurer la coordination de l'action de l'administration fiscale avec les différents services de l'Etat concernés par la sécurisation des recettes fiscales. Si un évènement de crise non anticipé se produit, la Cellule de crise a pour mission de demander au Service de sécurisation des recettes d'analyser cet évènement et de définir les modalités d'actions à mettre en œuvre. La Cellule de crise, dont l'activité est par définition intermittente, s'appuie largement sur les travaux de recueil d'informations (y compris dans des pays tiers) du Service de sécurisation des recettes ; elle oriente également son action en s'appuyant sur les travaux du Service de sécurisation des recettes.

2.2.1. Cellule de politique fiscale et sécurisation des recettes

La conception, la promotion et la coordination de la politique fiscale, plus particulièrement des réformes fiscales, ne peuvent être assurées de manière efficace par des entités opérationnelles (DGI, DGD ou Office de Recettes) investies dans la gestion courante de l'impôt pour trois raisons essentielles.

- ***Risque de conflit d'intérêt des entités opérationnelles.*** Chacune de ces entités pourrait être incitée à modifier la législation fiscale pour atteindre en priorité ses objectifs propres et non les objectifs poursuivis par la collectivité nationale. Ainsi, elles pourraient promouvoir des mesures législatives pour augmenter certaines catégories de recettes fiscales au lieu d'engager des efforts d'amélioration d'administration de l'impôt pour atteindre le même objectif.

- ***Compétences partielles de l'administration fiscale.*** La DGI gère seulement une partie de la fiscalité ; la fiscalité perçue en douane n'appartient pas à son domaine de compétence. De ce fait, l'administration fiscale rencontrerait des difficultés pour intervenir sur l'ensemble de la fiscalité. Dans de nombreux pays, diverses catégories de recettes fiscales ou non fiscales comme une partie des recettes des collectivités locales ou encore des prélèvements miniers ou sociaux ne relèvent pas de la compétence des administrations fiscales ou de l'Office des recettes.
- En raison de leur statut (Directions administratives à vocation opérationnelle, Office autonome avec un conseil d'administration incluant des représentants du secteur privé), aucune de ces entités ne dispose d'un avantage comparatif pour définir la politique fiscale nationale. Compte tenu de leur rôle et de leurs compétences techniques, ces administrations ont pour mission première d'assurer une application rigoureuse de la législation fiscale aux différentes catégories de contribuables. Elles doivent aussi répondre aux demandes d'autres services de l'Etat et des autorités en fournissant les informations techniques en leur possession et aussi en apportant leurs analyses.

Lorsqu'elle n'existe pas encore, la création d'une Cellule de politique fiscale est donc nécessaire. À l'évidence, en raison de son caractère transverse et de ses implications, la stratégie relative à la sécurisation des recettes fiscales a vocation à faire partie de son domaine de compétence.

La Cellule de politique fiscale doit dégager les orientations stratégiques de la politique de sécurisation des recettes et intégrer la composante « sécurisation des recettes » dans la définition de la politique fiscale globale. Dans le cadre de ses missions, elle doit proposer :

- Les orientations essentielles de la politique fiscale à mettre en œuvre pour stabiliser les recettes : il peut s'agir de réduire l'instabilité des recettes fiscales à travers des réformes de législation, par exemple, en retenant en priorité l'imposition des assiettes fiscales les moins sensibles à la conjoncture. L'instabilité des recettes peut être aussi atténuée en agissant sur le calendrier de recouvrement des recettes et sur le mode de recouvrement ;
- Les modalités pratiques pour mobiliser des recettes transitoires destinées à faire face à une chute conjoncturelle de ressources fiscales et cela, de manière réversible, sans altérer de manière durable le système fiscal ;
- En liaison avec les autres services de l'Etat notamment les services en charge de la dépense publique, la Cellule de politique fiscale doit définir des orientations relatives aux dépenses qui visent à réduire les effets néfastes d'une forte instabilité des recettes publiques.

2.2.2. Création d'un Service de sécurisation des recettes

Caractéristiques du Service de sécurisation des recettes

Fondements de la création d'un Service de l'administration fiscale dédié à la sécurisation des recettes. Pour être pris en charge de manière efficace, en raison de leurs spécificités dont une part importante provient du caractère aléatoire de la survenance des événements de crise, les risques ayant pour origine des situations de crise doivent relever de la compétence d'un « Services de Sécurisation des Recettes » exclusivement dédié à la sécurisation de la mobilisation des recettes fiscales.

Positionnement du Service de sécurisation des recettes au sein de l'administration fiscale. Compte tenu de ses objectifs, le Service de sécurisation des recettes doit être rattaché hiérarchiquement au Directeur Général des Impôts ; un tel rattachement se justifie notamment par le caractère transverse de ses missions par rapport aux autres services de l'administration fiscale et aussi parce que la prise en charge de la sécurisation des recettes doit s'inscrire dans une vision stratégique de long terme.

Adaptation du dispositif institutionnel au contexte particulier de chaque pays. Les principes essentiels du positionnement du Service de sécurisation des recettes étant posés, le dispositif institutionnel doit être adapté au contexte spécifique de chaque pays : ainsi, dans les pays, où les Conseillers du Directeur Général des Impôts ont un rôle d'impulsion décisif au sein de l'administration fiscale, la supervision directe du Service de sécurisation des recettes pourrait être confiée à un Conseiller du Directeur Général.

Caractéristiques des personnels affectés au Service de sécurisation des recettes. Compte tenu de la nature des missions confiées au Service de sécurisation des recettes, le personnel affecté à ce service doit être un personnel d'encadrement hautement qualifié, de formation initiale variée, ayant un parcours diversifié au sein de l'administration fiscale. L'effectif de ce service doit être restreint (3 à 5 personnes).

Missions du Service de sécurisation des recettes

Les principales missions opérationnelles du Service de sécurisation des recettes sont les suivantes.

- **Auditer et diagnostiquer.** Après identification et évaluation de la probabilité de survenance de risques à l'aide des instruments à sa disposition, le SSR établit un état des lieux des Directions et des services, en regard de ces risques.
- **Définir de manière détaillée les protocoles opérationnels de mise aux normes en matière de sécurité :** il s'agit par exemple des normes incendie, des normes pour garantir la continuité de l'approvisionnement en électricité, des normes à

adopter pour contrôler l'accès aux locaux de l'administration fiscale et des normes relatives à la sécurité informatique.

- **Déterminer les protocoles spécifiques à mettre en œuvre en cas de survenance de chaque type de crise ; en assurer la mise à jour.** Identifiés dans la matrice des risques dite « scénarios de crise », les protocoles opérationnels doivent être établis et régulièrement tenus à jour (cf. encadré 2.5 l'exemple de protocoles de sécurisation applicables à l'approvisionnement en électricité et aux données fiscales).

-

Encadré 2.5 Protocoles de sécurisation des groupes électrogènes et des informations fiscales

Protocole de sécurisation de l'alimentation en électricité

Si la composante de la matrice des risques relative à l'alimentation électrique vis-à-vis du réseau général met en évidence un risque élevé (cas de nombreux pays), il appartient au Service de sécurisation des recettes de s'assurer de la mise en place de moyens de substitution (groupes électrogènes). A cette fin, ce Service doit s'acquitter des missions suivantes :

- Réaliser le recensement des groupes électrogènes, par site ;
- Relever la date d'acquisition et le nombre d'heures de travail de chaque équipement.

Conformément à l'organigramme fonctionnel, un titulaire, un suppléant et un superviseur doivent être désignés pour les missions suivantes :

- Entretenir régulièrement le groupe ; ce qui requiert des contrats de maintenance fonctionnels. Le Service de Sécurisation des recettes doit s'assurer de la transparence de ces contrats de maintenance et également de leur financement ;
- Assurer l'approvisionnement en carburant et en sécuriser le stockage ;
- Effectuer des tests réguliers (périodicité mensuelle) du bon fonctionnement des groupes électrogènes.

Le Service de sécurisation des recettes doit vérifier que ses recommandations sont effectivement mises en œuvre sur l'ensemble des sites.

À cet effet, ce Service doit concevoir des fiches de suivi de ces missions (traçabilité) comportant les dates des interventions sur le groupe, les travaux réalisés et la signature des responsables. Afin d'en assurer la traçabilité, l'ensemble des informations doit être disponible en temps réel dans le système intégré d'information de l'administration fiscale. Le Service de sécurisation des recettes doit également réaliser des visites aléatoires de sites, d'une part pour contrôler in situ les fiches de suivi, et d'autre part, pour vérifier l'effectivité des mesures, en l'occurrence, faire fonctionner les groupes électrogènes et s'assurer de leur capacité effective à fournir de l'électricité aux points de consommation prioritaires retenus.

Protocole de sécurisation des informations fiscales traitées par le système d'information

Le Service de sécurisation des recettes a un rôle crucial pour s'assurer de la mise en œuvre des sauvegardes informatiques : l'expérience montre que quel que soit le pays, la vigilance concernant les protocoles de sauvegarde des données informatiques tend à rapidement décliner et que les pratiques tendent souvent à diverger d'un site à un autre.

La sauvegarde de données informatiques relève de la compétence de spécialistes. Il est cependant essentiel que le Service de sécurisation des recettes, avant l'intervention de spécialistes, réalise l'inventaire exhaustif des

pratiques en matière de sauvegarde Direction par Direction, service par service, puis qu'il établisse un diagnostic relatif aux faiblesses des usages courants, comme par exemple l'irrégularité des sauvegardes quotidiennes ou encore les failles dans la conservation des données sauvegardées.

Après l'intervention des spécialistes informatiques, ***il appartient au Service de sécurisation des recettes de transposer sous formes de fiches les préconisations des spécialistes*** et, conformément à l'organigramme fonctionnel, de faire désigner dans chaque structure fonctionnelle un titulaire, un suppléant et un superviseur ayant la responsabilité des sauvegardes. Concernant les données informatiques, la traçabilité se trouve assurée par construction. Le contrôle de la mise en œuvre des préconisations doit quant à lui être régulier et être retranscrit dans le système intégré d'information de l'administration fiscale.

- ***S'assurer que l'ensemble des personnels concernés par la gestion d'un scénario de crise a pris connaissance des principaux scénarii et de leur mission.*** L'information des personnels peut transiter notamment à travers le réseau intranet de l'administration fiscale mais aussi à travers des actions de formation spécifiques organisées par le Service de sécurisation. Il s'agit pour les personnels d'acquérir, préalablement à la survenue d'un risque de crise, la maîtrise de la conduite à tenir.
- ***Définir un protocole additionnel en cas de survenance d'un risque non cartographié.*** Ce protocole désormais intégré dans la cartographie des risques doit permettre de pallier les conséquences liées à la survenue du risque non cartographié (cf. infra 2.3.1).
- ***Mettre en place un réseau de « référents » au niveau des services opérationnels de l'administration fiscale.*** Le Service de sécurisation des recettes doit disposer d'un réseau de référents dans l'ensemble des sites de l'administration fiscale.

Le réseau de référents est composé de chefs de services et de suppléants. La liste de référents doit comporter les informations nécessaires pour qu'ils restent joignables en toutes circonstances, tout particulièrement lors d'événements de crise susceptibles d'affecter le fonctionnement des moyens de communication ou de télécommunications habituellement utilisés. A travers des tests ou des exercices périodiques, le Service de Sécurisation doit veiller à la mise à jour régulière des listes de référents, des moyens de communication à utiliser et aussi à la préservation de l'opérationnalité de l'ensemble des référents.

Les référents sont les correspondants du Service de sécurisation des recettes pour l'ensemble de ses missions et plus particulièrement en ce qui concerne la cartographie des risques, la cartographie des processus et les organigrammes fonctionnels (cf. infra § 2.3). Ils ont aussi pour mission d'assurer la remontée des informations des différents services vers le Service de sécurisation des recettes. Les référents ont enfin pour mission de signaler la survenue de risques nouveaux ou de nouvelles problématiques.

- ***Contrôle de la mise en œuvre des préconisations du Service de sécurisation des recettes.*** Le contrôle de la mise en œuvre effective de l'ensemble des dispositifs et procédures relatifs à la sécurisation des recettes relève, comme pour les autres procédures, à la fois de l'Inspection des services au titre de l'audit interne et de l'Inspection des finances ou de l'Inspection d'Etat au titre de l'audit externe.

Ce contrôle est d'autant plus nécessaire que le recours aux dispositifs et procédures dédiés à la gestion des risques intervient de manière à la fois intermittente et aléatoire (lorsque le risque se concrétise) et que, de surcroît, les Services fiscaux, notamment les services opérationnels, tendent à concentrer systématiquement leurs efforts sur des objectifs d'encaissement de recettes à court terme et, de ce fait, à considérer les autres objectifs comme moins prioritaires. Le risque de démobilitation des services vis-à-vis de la sécurisation des recettes est aggravé par le caractère nouveau de cet objectif. Au moins pour les risques les plus importants, le contrôle de l'effectivité des dispositifs et procédures doit reposer sur la réalisation de tests périodiques en simulant la survenue de telle ou telle catégorie de risques (cf. infra).

- ***Mettre en place un plan de communication en interne et en externe, notamment pour informer des actions engagées pour répondre à la survenance d'un risque.*** En situation de crise, il est essentiel de ne pas négliger la communication, en interne comme en externe : dans une telle période, il est important de montrer notamment en direction des personnels et des contribuables, que l'administration fiscale est bien en ordre de marche, au fait des conduites à adopter et qu'elle est pleinement en mesure d'assurer ses missions.

Si nécessaire, afin d'éviter un climat d'incertitude, des actions de communication spécifiques doivent être engagées en direction des catégories de contribuables concernées (notamment les grandes entreprises) pour leur faire connaître les procédures en vigueur en réponse à la crise, par exemple de nouveaux modes de paiement.

Un inventaire des organismes de presse et de communication est opportun. Dans le même esprit, avoir des contacts réguliers avec les acteurs les plus influents permet de les sensibiliser à la nécessité d'une gestion des risques de crise préalablement à la survenue des événements ; un second objectif est de vulgariser la démarche de sécurisation des recettes et d'en mettre en évidence la nécessité pour une mobilisation efficace et régulière des recettes fiscales.

- ***Liaisons institutionnelles avec les autres services de l'Etat.*** Le Service de sécurisation des recettes doit disposer d'un réseau de correspondants dans les autres services de l'Etat concernés par l'objectif de sécurisation des recettes ; il s'agit en particulier de disposer de correspondants au sein des services douaniers,

qui, ainsi que cela est souligné à diverses reprises, jouent un rôle majeur dans la mobilisation des recettes fiscales.

Il est aussi important d'identifier des correspondants au sein des services de police et de gendarmerie. Ces services sont susceptibles de disposer d'informations concernant une crise en devenir, mais également en cas de crise, pour répondre à des besoins immédiats de protection des locaux de l'administration des impôts ou encore des personnels. Préalablement à des événements de crise, il convient de déterminer ex ante des plans de protection des sites sensibles de l'administration.

- ***Proposer des évolutions de l'organisation de l'administration fiscale ou de la législation pour répondre à des risques mal ou insuffisamment pris en compte.*** L'exemple qui ressort plus particulièrement de la matrice des risques (cf. infra), est la mise en œuvre de la télédéclaration et du télépaiement. A cet effet, il est nécessaire d'établir l'inventaire à la fois de l'ensemble des moyens de paiement de l'impôt et de leurs modalités d'utilisation disponibles dans le pays considéré ; il est aussi nécessaire d'assurer une veille opérationnelle et d'alerte relativement aux risques encourus par les recettes fiscales en utilisant ces moyens de paiement.
- ***Proposer des aménagements de textes législatifs.*** En fonction des constats effectués par le Service de sécurisation des recettes, il peut être opportun, afin de sécuriser la mobilisation des recettes, d'envisager une évolution de la législation afin que cette dernière ne constitue pas un obstacle à la sécurisation des recettes. Une des missions du service de sécurisation des recettes est de mener à bien les analyses relatives aux évolutions nécessaires de législation ; la DGI pourrait alors porter ces analyses à la connaissance de la Cellule de politique fiscale.
- ***Organiser périodiquement des exercices de simulation :*** en raison du caractère aléatoire des événements de crise, il est nécessaire de réunir selon une périodicité suffisante la Cellule de crise pour s'assurer de la disponibilité effective des moyens nécessaires à une prise en charge d'un événement de crise : l'objectif est de préserver un état de veille pour que l'ensemble du dispositif soit pleinement opérationnel en cas de survenance d'un événement de crise. Les préconisations du Service de sécurisation des recettes doivent être confrontées à la réalité du terrain afin d'en évaluer la pertinence et le degré d'appropriation par les agents.

Par exemple, un exercice « incendie » doit permettre de répondre aux questions suivantes : 1) Les avertisseurs d'alertes sonores ont-ils fonctionné ? 2) Les portes coupe-feu se sont-elles fermées ? 3) Les fenêtres des locaux ont-elles été systématiquement fermées lors de l'évacuation ? 4) Les agents ont-ils évacué les locaux dans les délais prévus et en respectant les consignes de sécurité ? 5) Les sauvegardes informatiques étaient-elles effectuées ? etc.

En fonction des constats post exercices, les préconisations du Service de sécurisation des recettes doivent être adaptées, voire totalement modifiées.

2.2.3. Création d'une Cellule de crise pour la sécurisation des recettes

Les missions de la Cellule de Crise. La Cellule de Crise a pour mission de coordonner la mise en œuvre des protocoles de crise mis au point par le Service de sécurisation des recettes et d'assurer la coordination des actions de l'administration fiscale avec les autres services de l'Etat impliqués dans la gestion de la crise, notamment avec les services en charge de la sécurité.

L'objectif est que les services de l'administration fiscale et l'ensemble des autres services de l'Etat concernés appliquent de manière coordonnée les protocoles d'action prévus. Ces protocoles font l'objet d'échanges avec l'ensemble des parties concernées et dans le cas où cela est nécessaire sont inscrits dans une convention. La Cellule de Crise doit assurer le pilotage de la mise en œuvre des différents schémas d'action prévus pour pallier telle ou telle catégorie d'évènements de crise.

A l'issue de la crise, avec l'objectif d'améliorer les protocoles évoqués ci-dessus, il entre dans les missions de la Cellule de Crise d'évaluer la pertinence des protocoles du Service de Sécurisation qui auront été mis en œuvre ; un rôle important de la Cellule de crise est de demander au Service de sécurisation des recettes d'adapter les protocoles d'action définis ex ante en fonction de l'expérience acquise et en lien avec l'ensemble des parties concernées.

Composition de la Cellule de Crise. Compte tenu de la nature de ses missions, notamment de la mission de coordination avec d'autres services de l'Etat, la Cellule de crise doit être placée sous l'autorité directe du Directeur Général des Impôts ; elle doit comprendre les Responsables des services les plus concernés par les conséquences des évènements de crise ainsi que des membres du Service de sécurisation des recettes.

Positionnement de la Cellule de Crise. Placer directement la Cellule de crise sous l'autorité du Directeur Général des Impôts permet de faciliter les relations avec les autorités, notamment le Ministre des finances et aussi avec les autres services de l'Etat concernés par la gestion des évènements de crise (Ministère de l'Intérieur, les forces de sécurité, la sécurité civile, Ministère de la Santé, autres services du Ministère des finances comme la Direction des Douanes, l'Administration du Trésor Public, les collectivités locales, ...).

Moyens spécifiques de la Cellule de Crise. Lors de sa création, la Cellule de crise doit être dotée des moyens opérationnels nécessaires : local, dispositifs de communication fiables, informatique, éventuellement moyens de transport. Ces moyens doivent faire l'objet d'une maintenance régulière et, si nécessaire, d'une mise à niveau.

2.3. Instruments de sécurisation des recettes fiscales

Afin d'établir des protocoles opérationnels en vue de sécuriser les recettes, trois instruments essentiels sont à mobiliser : 1) une cartographie des risques relatifs au recouvrement des recettes fiscales, 2) une cartographie des processus de travail de l'administration fiscale et enfin, 3) un organigramme fonctionnel des services fiscaux.

- **Tracer la cartographie des différents risques répertoriés sous forme d'une matrice** permettant une vision synoptique de l'ensemble des risques susceptibles d'affecter la mobilisation de l'impôt et de leur probabilité d'occurrence. Sur les modalités détaillées d'établissement de la cartographie des risques, il convient de se reporter infra § 2.3.1).
- **Établir la cartographie des processus de travail de l'administration fiscale.** Cette étape, qui requiert une analyse détaillée de l'ensemble des processus de travail, mobilise des moyens humains importants, qu'il convient d'affecter à cette tâche.
- **Élaborer l'organigramme fonctionnel des services fiscaux.** A partir des données de la cartographie des processus, l'organigramme fonctionnel donne une image synthétique d'un service. Il indique, pour chaque tâche identifiée, l'agent qui en est chargé, l'application informatique qui doit être utilisée, la documentation relative au processus de travail, le superviseur hiérarchique ainsi que les contrôles internes qu'il convient de mettre en œuvre.

2.3.1. Établissement d'une cartographie des risques affectant les recettes fiscales

Établissement d'une cartographie des risques relatifs aux principales catégories d'impôts. À partir de la typologie des risques de crise exogènes et endogènes établie en lien avec les autres services de l'administration fiscale (cf. supra), le Service de sécurisation des recettes est en mesure d'élaborer une cartographie opérationnelle des différents risques de crise. Cette cartographie retrace, pour chaque service opérationnel (Unité des grandes entreprises, Unités des moyennes entreprises, Services gestionnaires des petites et micro entreprises), le niveau du risque relatif aux principales catégories d'impôts, tout particulièrement aux impôts porteurs des recettes les plus importantes.

Cotation des risques ; identification des catégories de recettes fiscales à sécuriser en priorité. À partir du risque de crise estimé et d'une évaluation de l'impact probable pour le recouvrement des recettes fiscales de la survenue du risque, le service en charge de la sécurisation des recettes peut alors coter le risque. Cette cote est évaluée comme l'importance de l'impact estimé de la réalisation du risque pondéré par la probabilité de réalisation du risque.

La cotation spécifique à chaque risque est essentielle car elle détermine les actions à envisager pour pallier ces risques. En particulier, la cotation permet d'établir une priorité pour la programmation des actions à engager. L'objectif est d'accorder la priorité à la sécurisation des risques les plus probables et/ou dont les effets seront les plus importants pour la mobilisation des recettes.

Références pour coter les risques. Pour estimer la probabilité d'un événement de crise et l'ampleur de ses conséquences, une première référence est l'historique du pays : le Service de sécurisation des recettes doit donc réunir les informations relatives à la survenance d'événements de crise similaires. Cependant, compte tenu d'une évolution possible du contexte notamment des moyens de traitement de l'information, l'examen des historiques ne constitue pas toujours la référence la plus adaptée pour produire des informations pertinentes. Aussi, une deuxième catégorie de référence est-elle constituée par l'expérience de pays aussi comparables que possible et qui ont déjà été confrontés à l'occurrence des risques à évaluer.

En raison de la survenance possible d'événements de crise de manière simultanée, il convient enfin d'envisager l'hypothèse de la combinaison d'événements de crises (par exemple, émeutes combinées avec une rupture de l'approvisionnement en électricité et en énergie et accompagnées de la panne de certaines infrastructures de télécommunication) et de coter les risques d'une telle combinaison d'événements de crise.

Afin d'illustrer les modalités d'établissement d'une cartographie des risques, une grille a été élaborée dans le cas du Sénégal par le représentant de ce pays au Groupe de travail. Cette grille, partagée par l'ensemble dudit groupe, présente pour chaque risque et en fonction de sa cotation et de l'impact attendu, l'action opérationnelle à mettre en œuvre. A titre d'illustration figure ci-dessous la matrice de cotation des risques et la cartographie du risque de grève à la DGI du Sénégal. La grille des risques permet une vision synthétique de l'ensemble des risques, d'en hiérarchiser l'importance et partant, d'établir les priorités d'action à mettre en œuvre.

Tableau 1 – Matrice du risque

Matrice de cotation des risques						
Probabilité de survenue	5	5	10	15	20	25
	4	4	8	12	16	20
	3	3	6	9	12	15
	2	2	4	6	8	10
	1	1	2	3	4	5
		1	2	3	4	5
		Impact sur les recettes				
		Légende				
		Négligeable	Modéré	Elevé	Critique	

Source : auteurs

Tableau 2 – Maquette d'analyse des risques d'une grève de différents services de l'administration fiscale : le cas du Sénégal

Maquette d'analyse des risques de crises													
LIBELLE	Déclaration			Lieu de paiement	% Recettes fiscales DGI	Mode de paiement				Greves internes			
	Dépôt physique	Télédéclaration	Autres (scan....)			espèces	chèque	Télépaiement	Autres (préciser)	Probabilité	Impact	Cotation	Réponse au risque
UGE Unité Grandes Entreprises													
TVA versements spontanés *****		Obligatoire		A DISTANCE	25%			Obligatoire		4	1	Négligeable	Aucune action
Droits d'accises si compétence DGI		Obligatoire		A DISTANCE	10%			Obligatoire		4	1	Négligeable	Aucune action
Impôt sur les bénéfices *****		Obligatoire		A DISTANCE	12%			Obligatoire		4	1	Négligeable	Aucune action
Retenue sur les salaires *****		Obligatoire		A DISTANCE	12%			Obligatoire		4	1	Négligeable	Aucune action
Autres recettes (patentes, foncier.....) **	Oui			CAISSE TRESOR	2%	Oui	Oui			4	4	Critique	* généraliser progressivement les téléprocédures * passer par les tiers de confiance * généraliser le mobile tax pour les petits montants
Autres taxes et recettes non fiscales		Obligatoire		A DISTANCE	30%			Obligatoire		4	1	Négligeable	Aucune action
UME Unité Moyennes Entreprises													
TVA versements spontanés **	Oui			CAISSE/DGID	2%	Oui	Oui			4	3	Élevé	* passer par les tiers de confiance
Droits d'accises si compétence DGI	Oui			CAISSE/DGID	0%	Oui	Oui			4	3	Élevé	* passer par les tiers de confiance
Impôt sur les bénéfices	Oui			CAISSE/DGID	1%	Oui	Oui			4	3	Élevé	* passer par les tiers de confiance
Retenue sur les salaires	Oui			CAISSE/DGID	1%	Oui	Oui			4	3	Élevé	* passer par les tiers de confiance
Autres recettes (patentes, foncier.....)	Oui			CAISSE TRESOR	0%	Oui	Oui			4	3	Élevé	* passer par les tiers de confiance
Autres taxes et recettes non fiscales	Oui			CAISSE/DGID	1%	Oui	Oui			4	3	Élevé	* passer par les tiers de confiance

Source : auteurs

2.3.2. Elaboration d'une cartographie des processus de travail

Afin que l'administration fiscale puisse déterminer le dispositif opérationnel à mettre en place pour pallier les risques recensés dont la cotation a été effectuée, il est nécessaire qu'elle puisse s'appuyer sur une cartographie détaillée des processus de travail. Pour établir la cartographie des processus de travail, l'administration fiscale doit recenser de manière détaillée l'ensemble de ses missions ainsi que les processus de travail mis en œuvre pour répondre à ces missions.

Il s'agit ensuite de structurer les missions en processus de travail selon cinq niveaux (cycles d'activité, processus, procédures, tâches et opérations). Ces niveaux permettent une analyse de plus en plus fine.

1. **Les cycles d'activité** sont occasionnés par les grandes missions de l'administration des impôts. Il s'agit, par exemple, d'établir et de gérer l'assiette des impôts ou encore de recouvrer les recettes fiscales.
2. **Les processus** sont constitués de l'ensemble des travaux réalisés pour mettre en place un cycle spécifique d'activités. Ainsi, pour recouvrer les recettes fiscales, il est nécessaire de rendre aussi fiables que possible les fichiers des contribuables ou encore d'assurer les tâches de surveillance de l'application des procédures déclaratives et de la constitution des fichiers.
3. **Les procédures** consistent en des enchaînements d'actions respectant les règles prédéfinies d'un processus. Un exemple est constitué par la gestion des adhérents aux téléprocédures ou encore par les modalités de gestion des transferts des dossiers à la DGE.
4. **Les tâches** sont réalisées dans le cadre d'une procédure ; elles sont constituées d'un ensemble d'opérations accomplies le plus souvent par un même agent. On peut illustrer ce concept de tâche en se référant au traitement des demandes d'adhésion aux téléprocédures ou encore au traitement des déclarations de TVA et impôts assimilés.
5. **Les opérations** font partie des composantes d'une tâche, il s'agit d'actions élémentaires réalisées par un même agent : par exemple, contrôle des options portées sur le formulaire d'adhésion aux téléprocédures ou encore de la saisie des éléments d'assiette.

Afin d'illustrer les principes de construction d'une cartographie, deux cas concrets de cartographie sont présentés. Le premier consiste à établir la cartographie des processus mis en œuvre pour gérer le dépôt de déclarations fiscales (tableau 3) tandis que le deuxième est relatif à l'élaboration de la cartographie des processus de relance des défaillants TVA (tableau 4).

Tableau 3 – Cartographie des processus de gestion des dépôts des déclarations fiscales

Tâches	Opérations
Réception des déclarations	➤ Si dépôt tardif, apposition du tampon avec la date de réception sur la déclaration et sur le chèque ➤ Conservation des enveloppes, si risques juridiques ➤ Tri des déclarations par catégorie de traitement informatique
Saisie des éléments d'assiette	➤ Saisie des données générales ➤ Saisie de la répartition par ligne de la déclaration ➤ Vérification du récapitulatif ➤ Annotation du numéro de transaction informatique
Gestion des télédéclarations	➤ Gestion des télé-déclarations non intégrées dans l'application de gestion ➤ Gestion des télédéclarations rectificatives ➤ Apurement des affaires générées par le traitement d'intégration
Classement des déclarations	➤ Ensilage des déclarations par journée comptable ➤ Déclarations avec demande de remboursement de crédit de TVA, à adresser au service compétent pour traitement ➤ Déclarations en reste à recouvrer classées dans le dossier des RAR
Gestion des défaillants	➤ Edition des listings de défaillants, selon chaque régime d'imposition, à partir du logiciel de gestion ➤ Envoi des relances par contribuables et motivation des pénalités de retard

Source : auteurs

La cartographie de la procédure de gestion des relances des défaillances (déclarations de TVA) figure dans le tableau 4. Cette procédure de relance dépend des composantes suivantes :

- En premier lieu du cycle d'activité qui consiste à établir et gérer l'assiette de l'impôt ;
- À l'intérieur de ce cycle d'activités doit être mis en œuvre le processus de surveillance des aspects déclaratifs et des fichiers ;
- Procédure : relance des défaillants déclaratifs de TVA.

Tableau 4 – Cartographie des processus pour effectuer la relance des défaillants TVA

Tâches	Opérations
Identification des défaillants - niveau SIE	➤ Analyse du listing des défaillants ➤ Relance téléphonique, écrite ou ciblée en AR.
Traitement des déclarations reçues après relance amiable - niveau SIE	➤ Application de la majoration de 10 % ➤ Prise en charge de la déclaration
Traitement des absences de dépôt de déclarations après relance amiable - niveau SIE	➤ Taxation d'office et application des majorations. ➤ Le cas échéant, envoi d'une ou deux mises en demeure ➤ Annotation du bloc note de l'application de gestion ➤ Prise en charge de l'imposition néant si absence d'enjeu

Source : auteurs

Les deux cartographies de processus présentées ci-dessus (tableau 3 et 4) se rapportent au cas d'un Service des Impôts organisé selon un schéma similaire à celui de l'Administration française. Elles ne doivent pas être considérées comme directement transposables pour des administrations fiscales de pays tiers organisées différemment et opérant dans des contextes différents. Il convient donc, pour chaque pays, d'effectuer le recensement et l'analyse des processus effectivement mis en place.

Compte tenu de l'ampleur des travaux à réaliser et du rôle joué par les services en charge des grandes entreprises dans la mobilisation des recettes fiscales, il semble indiqué de concentrer dans une première étape l'analyse des processus sur l'activité de ces services, puis, dans une étape ultérieure, d'étendre l'analyse aux autres services de l'administration fiscale porteurs de moindres enjeux de recettes.

L'analyse détaillée des processus est d'autant plus nécessaire que l'expérience met le plus souvent en évidence une connaissance imparfaite des principes d'organisation de l'administration et surtout des modes de fonctionnement effectifs : au fil du temps, des réorganisations et des changements de personnels, certains processus de travail sont négligés et/ou tombent en désuétude. Ainsi, disparaissent parfois des processus auparavant essentiels qui garantissaient initialement l'efficacité de l'administration. Désormais, la plupart des administrations fiscales disposent d'un manuel des procédures internes, instrument particulièrement utile pour l'élaboration de la cartographie des processus.

L'intérêt de cette démarche est de promouvoir une connaissance très fine des modalités de fonctionnement d'une administration et d'en identifier les points faibles, sources de vulnérabilité. Dès lors, il devient possible de remédier à ces défauts.

2.3.3. Établissement de l'organigramme fonctionnel des services fiscaux

Objectifs de l'organigramme fonctionnel.

La cartographie des processus établie, la construction de l'organigramme fonctionnel permet de poursuivre les objectifs suivants :

- Définir le rôle et les attributions au sein d'un service, d'un agent ou groupe d'agents, chargé(s) d'une tâche décrite synthétiquement (les opérations) ;
- Identifier l'application informatique dédiée à l'exécution des tâches identifiées ;
- Répertorier la documentation relative aux tâches analysées, et enfin ;
- Identifier le superviseur hiérarchique et indiquer les contrôles internes à mettre en œuvre.

Tableau 5 – Schéma de l'organigramme fonctionnel d'un Service Impôt des Entreprises (SIE)

Procédures	Tâches	Cotation du risque	Titulaire			Suppléant			Responsable de la supervision contemporaine (visa)
			Nom	Délégation de signature	Applications informatiques et profils	Nom	Délégation de signature	Applications informatiques et profils	
Processus : Gestion et fiabilisation des fichiers professionnels									
Liaisons avec les centres de formalités des entreprises (CFE)	Traitement d'un redevable déjà pris en compte								
	Traitement d'un redevable non encore pris en compte								
Création et mise à jour des redevables (DGFIP) destinataires des informations d'autres CFE]	Création de l'entreprise - niveau SIE								
Création et mise à jour des redevables (DGFIP) destinataires des informations d'autres CFE]	Mise à jour des redevables créés dans le SIE								
Traitement des déclarations de TVA et taxes assimilées	Réception des déclarations, saisie des éléments d'assiette, classement des déclarations, gestion RTV des professionnels								

Apports de l'organigramme fonctionnel

L'organigramme fonctionnel permet, à partir d'un document synoptique, d'identifier l'ensemble des procédures à mettre en œuvre et des tâches à réaliser par un service pour atteindre un objectif donné. Cette identification doit s'effectuer avec un grand niveau de détails : elle doit clairement indiquer les missions des différents personnels concernés et les moyens en matériels et équipements à mobiliser.

Rôle de l'organigramme fonctionnel au niveau des services opérationnels. Lorsqu'il dispose d'un organigramme fonctionnel, le chef d'un service opérationnel, y compris un chef de service venant d'entrer en fonction, peut immédiatement identifier l'ensemble des tâches qu'il doit mener à bien, des plus simples aux plus complexes ; il peut également identifier les responsables de chacune des tâches. L'organigramme fonctionnel permet aussi de visualiser et de vérifier la bonne articulation entre les différentes activités, comme les liaisons assiette et recouvrement. Enfin, le chef de service peut détecter rapidement les points de fragilité de son service : par exemple, à partir de l'organigramme fonctionnel, le chef de service peut constater qu'un agent est seul pour maîtriser une chaîne complète de traitements ou de tâches et qu'une situation à risque est créée ; il peut aussi évaluer les besoins non satisfaits en personnel comme les sous-emplois de moyens existants.

Rôle de l'organigramme fonctionnel au niveau de la Direction Générale. À partir de l'organigramme fonctionnel, il est aisé pour la Direction Générale de prévoir les contrôles internes à mettre en œuvre, d'évaluer les défaillances organisationnelles, d'ajuster si nécessaire les besoins en personnel. La cartographie des processus et l'organigramme fonctionnel constituent des instruments d'aide à la décision pour mettre en place des solutions de substitutions : si telle procédure n'est plus opérationnelle, l'organigramme fonctionnel permet d'identifier une procédure de substitution. Cet aspect est particulièrement utile pour le Service de sécurisation des recettes.

2.4. Définition des procédures et application des protocoles de sécurisation

Identification des risques et protocoles de sécurisation. Pour chaque catégorie de risque identifiée à travers la cartographie des risques, des protocoles spécifiques de sécurisation des recettes fiscales doivent être définis.

Définition des procédures de sécurisation des recettes fiscales. A l'aide de l'organigramme fonctionnel, les agents du Service de sécurisation des recettes doivent décrire dans le détail l'ensemble de l'organisation administrative. Il s'agit d'un travail qui nécessite des moyens importants. Aussi, pour des raisons d'efficacité, convient-il, dans une première étape, de concentrer les efforts sur deux priorités constituées, en raison de

leur importance cruciale dans la mobilisation des recettes, par les circuits et liaisons de la Direction des Grandes Entreprises et des services en charge de la sécurité informatique.

Protocoles de mise aux normes de sécurité. La sécurité incendie, électrique, informatique ou la sécurisation des enceintes et des bâtiments de l'administration fiscale relèvent de spécialistes auxquels il convient de faire appel. Fréquemment, l'Etat dispose de tels spécialistes qu'il convient d'affecter de manière pertinente pour mener à bien ces missions techniques ; si les compétences techniques ne sont pas disponibles, la passation de marchés publics offre une alternative. Un audit des systèmes de sécurité dans les différents domaines précités est un préalable et la sécurité informatique doit être considérée comme hautement prioritaire compte tenu des enjeux : la sécurisation des bâtiments qui abritent les serveurs et les processus de sauvegarde des données doivent faire l'objet d'une attention particulière. La mise aux normes de sécurité est un impératif à mettre en œuvre dans les délais les plus brefs.

2.5. Conceptualisation des « scenarii » de crise, construction de plans d'action

Les crises/risques possibles, probables identifiés et évalués, le Service de sécurisation des recettes doit élaborer les plans d'action opérationnels à mettre en œuvre pour répondre de manière spécifique à chacun des risques cartographiés. Ces plans d'action sont à construire en collaboration avec les autres administrations et/ou ministères concernés ; police et gendarmerie seront souvent des interlocuteurs privilégiés.

Les plans d'action doivent prévoir de manière détaillée les actions à engager immédiatement et aussi les relais auprès de la Direction Générale, les autorités civiles ou militaires qu'il convient de solliciter. Avant validation hiérarchique, ils doivent être soumis aux chefs de services afin qu'ils en confirment la pertinence ou les amendent, en fonction de spécificités propres à leur situation.

L'objectif est de disposer d'un document opérationnel, qui permette à l'administration fiscale de faire face aux conséquences des événements de crise lorsqu'ils surviennent. Ainsi, dans le cas d'un conflit social interne à l'administration fiscale qui entraîne un blocage prolongé des services prioritaires, la Mission de sécurisation des recettes doit apporter les informations nécessaires pour apprécier l'opportunité d'envisager telle ou telle catégorie de mesures. Le Service de sécurisation des recettes doit répondre aux diverses demandes d'information, en particulier de la Direction Générale des Impôts : il doit notamment l'informer de l'état de la législation, rassembler des informations sur l'historique et enfin effectuer une analyse ex ante des implications possibles de mesures spécifiques, y compris en considérant l'expérience de pays comparables.

Le scénario de crise a pour objectif de faciliter la préparation d'une réponse immédiate en cas de survenance de la crise. A cet effet, il doit notamment répondre aux questions suivantes :

1. Comment mettre en sécurité les personnes, les bâtiments, les matériels, les données informatiques ?
2. Quelles sont les personnes à contacter en interne en priorité ?
3. Quels sont les services extérieurs à solliciter en fonction de la nature de la crise ?
4. Selon l'évolution de la crise et sa nature, quelles dispositions prendre pour sécuriser au moins un socle minimal de recettes fiscales et quels sont les personnels dont la présence est indispensable pour le recouvrement du socle minimal précité de recettes fiscales ?
5. Quels sont les circuits de paiement alternatifs ?

Le plan d'action opérationnel validé par la Direction Générale doit être mis à la disposition des chefs de services concernés. Ce plan doit être présenté lors d'une réunion afin d'en mettre en valeur les points essentiels. Un des objectifs de cette réunion est de mettre en évidence les apports pour chaque service concerné d'un instrument de sécurisation des recettes.

CONCLUSION

Les administrations fiscales sont confrontées à de graves risques de crise, qui souvent affectent fortement la régularité des flux de recettes fiscales et qui, parfois conduisent à des difficultés majeures, notamment le blocage des finances publiques. Sur le long terme, aucun pays n'est exempt de ces risques et, ces dernières années, la vulnérabilité des recettes fiscales vis-à-vis de certains risques (altération du système de gestion de l'information notamment) s'est considérablement aggravée avec la modernisation des administrations fiscales. Les coûts entraînés par l'occurrence d'événements de crise sont largement amplifiés lorsqu'une stratégie destinée, soit à prévenir la survenue d'événements de crise endogènes qui relèvent directement des Administrations fiscales, soit à pallier les conséquences d'événements de crise exogènes sur lesquels elles ne peuvent agir directement, n'a pas été mise en place au préalable.

Afin d'éviter les coûts de plus en plus exorbitants consécutifs à l'absence d'instruments de réponse préparés en amont, les administrations fiscales ne peuvent différer la mise en place d'un dispositif opérationnel défini ex ante visant à sécuriser les recettes fiscales. L'objectif essentiel est de réduire de manière drastique les coûts de plus en plus insupportables consécutifs à la survenue d'événements de crise. Il s'agit donc de pallier de la manière la plus efficace et donc la moins coûteuse les risques susceptibles d'affecter les recettes fiscales. Un tel objectif requiert la disponibilité des moyens humains et matériels nécessaires, notamment pour assurer le fonctionnement de services de sécurisation des recettes dédiés.

En adoptant cette orientation, les administrations fiscales en partenariat étroit avec les administrations douanières permettront aux Etats de disposer d'un flux régulier de recettes fiscales, qui doivent être aussi indépendantes que possible vis-à-vis des perturbations entraînées par des chocs macroéconomiques ou de divers événements de crise identifiés supra.

Afin de développer une stratégie de sécurisation des recettes fiscales, le présent guide propose, dans une phase de diagnostic, d'identifier les différentes catégories de risques (chocs macroéconomiques et autres événements de crise) qui peuvent affecter la régularité des recettes fiscales. Les conséquences de l'occurrence des risques à la fois sur les personnels de l'administration fiscale et sur les contribuables et aussi sur les locaux et équipements sont ensuite évaluées. En raison de l'importance de cette problématique, une évaluation spécifique des conséquences des risques affectant les systèmes de traitement des informations fiscales est nécessaire.

Un plan d'action opérationnel est ensuite dégagé pour sécuriser les recettes fiscales. A cet effet, les principes essentiels d'une stratégie de sécurisation des recettes fiscales sont identifiés. Le dispositif institutionnel (Cellule de politique fiscale, Service de sécurisation des recettes fiscales et Cellule de crise) visant à promouvoir la sécurisation des recettes fiscales est ensuite identifié et mis en place. Enfin, les principes de construction et de mise en œuvre des principaux instruments opérationnels de sécurisation des recettes fiscales (cartographie des risques et organigramme fonctionnel) sont décrits de manière détaillée afin de définir pour chaque scénario de crise une réponse immédiatement opérationnelle. Des procédures sont également présentées pour pallier les conséquences de risques non anticipés.

Les pays, qui adopteront les instruments de sécurisation des recettes fiscales analysés dans le présent guide, pourront désormais se soustraire en grande partie aux effets néfastes, notamment aux coûts financiers, de l'occurrence des nombreux risques susceptibles d'affecter gravement les flux de recettes fiscales. Ils seront alors en mesure d'éviter des blocages de finances publiques dont les conséquences peuvent être d'une extrême gravité pour la collectivité nationale.

Les administrations fiscales (ou les offices de recettes) ont un rôle clef à jouer pour alerter si nécessaire les autorités du caractère crucial de cet enjeu et de la nécessité de mettre en place un dispositif efficace de sécurisation des recettes fiscales. Aussi, devront-elles engager, le cas échéant, les démarches pour que les moyens humains et matériels nécessaires à la prise en charge d'un tel enjeu soient mobilisés de manière prioritaire.

ANNEXES

Tableau 6A1 – Recettes fiscales des pays en développement : comparaisons internationales (% PIB)

	1980 1982	T*	1990 1992	T	2000 2002	T	2010 2012	T	2013 2015	T
Afrique sub-saharienne (ASS)	15,7	39	15,2	41	14,2	46	16,2	47	16,9	47
ASS PMA	13,1	24	12,3	26	12,7	31	15,3	31	15,7	31
ASS Non PMA	20,0	15	20,4	15	17,3	15	18,1	16	19,3	16
ASS PFR	12,1	22	10,9	23	10,2	24	13,6	25	14,2	25
ASS Non PFR	20,5	17	20,8	18	18,6	22	19,2	22	20,0	22
Afrique Zone Franc	15,5	14	11,3	14	11,4	14	13,2	14	13,8	14
Afrique hors Zone Franc	15,9	25	17,3	27	15,4	32	17,5	33	18,2	33
PED hors ASS	15,1	34	14,8	48	15,0	77	17,0	84	17,6	75
Amérique Latine et Caraïbes	17,2	20	14,9	23	15,3	32	18,2	32	19,0	26
Asie	12,9	19	12,1	28	12,5	46	14,1	47	14,4	46
Moyen Orient/Maghreb	20,4	6	14,7	9	15,9	11	14,4	12	13,9	11
PMA	12,7	27	11,7	29	11,7	41	14,5	43	15,0	42
Pays à Faible Revenu (PFR)	11,8	24	10,8	24	10,0	26	13,4	28	14,0	28
Pays à Revenu Intermédiaire (PRI)	16,9	48	16,3	64	15,9	96	17,5	102	18,2	93
Pays en Développement	15,2	72	14,8	88	14,6	122	16,7	130	17,2	121

**T : taille de l'échantillon. Les données présentées sont des moyennes arithmétiques calculées sur des périodes de trois ans ou quatre ans. Sources : GFS (FMI), données nationales, base de données CERDI. Calculs effectués par M. Diakité, doctorante CERDI.*

Tableau 7A2- Maquette d'analyse risque (modèle)

Maquette d'analyse des risques de crises														
LIBELLE	Déclaration			Lieu de paiement	% Recettes fiscales DGI	Mode de paiement				Greves / Troubles externes				
	Dépôt physique	Télédéclaration	Autres (scan....)			espèces	chèque	élépaiement	autres (précise	Probabilité	Impact		Cotation	Réponse au risque
UGE Unité Grandes Entreprises												0	Négligeable	Aucune action
TVA versements spontanés ****												0	Négligeable	Aucune action
Droits d'accises si compétence DGI												0	Négligeable	Aucune action
Impôt sur les bénéfices ****												0	Négligeable	Aucune action
Retenue sur les salaires *****												0	Négligeable	Aucune action
Autres recettes (patentes, foncier.....) **												0	Négligeable	Aucune action
Autres taxes et recettes non fiscales												0	Négligeable	Aucune action
UME Unité Moyennes Entreprises												0	Négligeable	Aucune action
TVA versements spontanés **												0	Négligeable	Aucune action
Droits d'accises si compétence DGI												0	Négligeable	Aucune action
Impôt sur les bénéfices												0	Négligeable	Aucune action
Retenue sur les salaires												0	Négligeable	Aucune action
Autres recettes (patentes, foncier.....)												0	Négligeable	Aucune action
Autres taxes et recettes non fiscales												0	Négligeable	Aucune action
Autres structures (Unité des petites et micro-entreprises)												0	Négligeable	Aucune action

Maquette d'analyse des risques de crises														
Greves internes					Crise sanitaire (à préciser)					Crise macroéconomique (chute des cours, dévaluation, crise financière)				
Probabilité	Impact		Cotation	Réponse au risque	Probabilité	Impact		Cotation	Réponse au risque	Probabilité	Impact		Cotation	Réponse au risque
		0	Négligeable	Aucune action			0	Négligeable	Aucune action				Négligeable	Aucune action
		0	Négligeable	Aucune action			0	Négligeable	Aucune action				Négligeable	Aucune action
		0	Négligeable	Aucune action			0	Négligeable	Aucune action				Négligeable	Aucune action
		0	Négligeable	Aucune action			0	Négligeable	Aucune action				Négligeable	Aucune action
		0	Négligeable	Aucune action			0	Négligeable	Aucune action				Négligeable	Aucune action
		0	Négligeable	Aucune action			0	Négligeable	Aucune action				Négligeable	Aucune action
		0	Négligeable	Aucune action			0	Négligeable	Aucune action				Négligeable	Aucune action
		0	Négligeable	Aucune action			0	Négligeable	Aucune action				Négligeable	Aucune action
		0	Négligeable	Aucune action			0	Négligeable	Aucune action				Négligeable	Aucune action
		0	Négligeable	Aucune action			0	Négligeable	Aucune action				Négligeable	Aucune action
		0	Négligeable	Aucune action			0	Négligeable	Aucune action				Négligeable	Aucune action
		0	Négligeable	Aucune action			0	Négligeable	Aucune action				Négligeable	Aucune action
		0	Négligeable	Aucune action			0	Négligeable	Aucune action				Négligeable	Aucune action
		0	Négligeable	Aucune action			0	Négligeable	Aucune action				Négligeable	Aucune action
		0	Négligeable	Aucune action			0	Négligeable	Aucune action				Négligeable	Aucune action
		0	Négligeable	Aucune action			0	Négligeable	Aucune action				Négligeable	Aucune action

